



**VNiVERSiDAD
D SALAMANCA**

DOCTORADO EN DERECHO

Programa

“Administración, Hacienda y Justicia en el Estado Social”

**PRUEBA CONTABLE EN EL
DERECHO TRIBUTARIO**

Autor

ANTONIO LOPO MARTINEZ

Director

PROF. DR. D. JOSÉ MARÍA LAGO MONTERO

Salamanca – Octubre/2021

A mi padre, en su
memoria, con “saudade” y
amor

AGRADECIMIENTOS

Al Dr. José María Lago Montero, por su dirección, toda su colaboración y ser tan servicial en todo momentos del desarrollo de la tesis.

A mi familia, por el apoyo a este proyecto personal, a pesar del tiempo que he estado distante y los sacrificios que he realizado durante esta investigación, ellos siempre han estado a mi lado.

A los respetados centros de investigación: IBFD, Universiteit van Amsterdam, Max Planck Institute of Tax Law, Viena University of Economics and Business y Georgetown Law Center, por acogerme como investigador visitante.

Al Instituto de Estudios Fiscales, Universidad de Coimbra y Universidad de Bologna, por facilitarme el acceso a sus bibliotecas jurídicas.

A la Universidad de Salamanca y a todos sus profesores y personal, especialmente a D. Lorenzo Bujosa Vadell. Gracias por todo y por proporcionarme esta experiencia inolvidable.

RESUMEN

Como lenguaje universal del mundo empresarial, la contabilidad es el instrumento o procedimiento a través del que se registran las transacciones económicas. Desde ese objetivo, una de las finalidades de la contabilidad es servir de medio de prueba en asuntos relacionados con la información financiera, por lo que los órganos jurídicos se apoyan en el testimonio de la contabilidad.

Analizando la aportación, adquisición y valoración de la prueba contable en el derecho tributario, el objeto de estudio es relevante e inédito por tratarse de lo que podría llamarse "derecho probatorio contable" aplicado al ámbito fiscal. Dicho objeto se presenta como una "ósmosis" entre el derecho tributario, el derecho procesal y derecho contable, enmarcando el análisis de los conceptos en la perspectiva del ordenamiento jurídico español en cuanto a sus leyes y jurisprudencia. En una reflexión de concepto sobre la prueba contable y sus clasificaciones, se presenta una teoría de la prueba contable, donde la contabilidad se plantea como "fuente de prueba" y punto de partida del que emanarían los "medios de prueba contables".

Por ende, la contabilidad, así como la prueba contable son, sin lugar a dudas, dos elementos que construyen un instrumento más para que los organismos judiciales y Administración tributaria acudan a su consulta ante las dudas posibles en un proceso o procedimiento tributario. Por ese motivo, el estudio y análisis exhaustivo de todos los elementos que giran en torno a la prueba contable es tan importante para el derecho tributario.

ABSTRACT

As the universal language of the business world, accounting is the instrument or procedure through which economic transactions are recorded. From this objective, one of the purposes of accounting is to serve as a means of proof in matters related to financial information, so the legal bodies rely on the testimony of accounting.

Analyzing the contribution, acquisition, and valuation of accounting evidence in tax law, the object of study is relevant and unprecedented because it could be called "accounting evidence law" applied to the tax field. This object is presented as an "osmosis" between tax law, procedural law, and accounting law, framing the analysis of the concepts in the perspective of the Spanish legal system in terms of its laws and jurisprudence. In a reflection on the idea of accounting evidence and its classifications, a theory of accounting evidence is presented, where accounting is considered as a "source of evidence" and starting point from which the "means of accounting evidence" would emanate.

Therefore, accounting and accounting evidence are, without a doubt, two elements that build one more instrument for the judicial bodies and the Tax Administration to consult when faced with possible doubts in a process or procedure. For this reason, the exhaustive study and analysis of all the elements that revolve around the accounting evidence are so important for tax law.

ABREVIATURAS

AEAT	Agencia Estatal de Administración Tributaria.
AECA	Asociación Española de Auditoría de Cuentas
AN	Audiencia Nacional
AP	Audiencia Provincial
BOE	Boletín Oficial del Estado
CbCR	Informes País por País
CC	Código Civil español
CC _{BR}	Código Civil brasileño
CC _{PT}	Código Civil portugués
CCom	Código de Comercio español
CCom _{PT}	Código Civil portugués
CCCTB	Base Imponible Común Consolidada
CE	Constitución Española
CP	Código Penal español
CP _{BR}	Código Penal brasileño
CPC _{BR}	Código de proceso civil brasileño
CPC _{PT}	Código de proceso civil portugués
CPP _{PT}	Código de proceso penal portugués
CSC _{PT}	Código de las Sociedades Comerciais português
DGRN	Dirección General de los Registros y del Notariado
DGT	Dirección General de Tributos
DL	Decreto Ley
EMN	Empresas Multinacionales
FASB	Financial Accounting Standard Board
IAS	International Accounting Standard
IASB	International Accounting Standard Board
IASC	International Accounting Standard Committee
ICAC	Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas
IFRS	International Financial Reporting Standard
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
IS	Impuesto sobre Sociedades

IVA	Impuesto sobre Valor Añadido
LEC	Ley de Enjuiciamiento Civil
LECRIM	Ley de Enjuiciamiento Criminal
LGT	Ley General Tributaria
LGT _{PT}	Ley General Tributaria en Portugal
LIS	Ley del Impuesto sobre Sociedades
LIRPF	Ley del Impuesto sobre la Renta de Residentes.
LIVA	Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido
LJCA	Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa
LOPJ	Ley Orgánica del Poder Judicial
LRJPAC	Ley del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Publicas
LSA	Ley de Sociedades Anónimas
LSRL	Ley de Sociedad de Responsabilidad Limitada
MCC	Marco Conceptual de la Contabilidad
NIC	Normas Internacionales de Contabilidad / IAS
NIIF	Normas Internacionales de Información Financiera / IFRS
NTA	Normas Técnicas de Auditoria
PCGA	Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados
PGC	Plan General de Contabilidad
PYMES	Pequeñas y Medias Empresas
RD	Real Decreto
RGAT	Reglamento General da las actuaciones y los procedimientos de gestión y inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos
RGI	Reglamento General de Inspección
RICAC	Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoria de Cuentas
RIRPF	Reglamento del Impuesto sobre la Renta da las Personas Físicas
RIVA	Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido
RIS	Reglamento del Impuesto de Sociedades
RTEAC	Resolución del Tribunal Económico Administrativos Central
SA	Sociedad Anónima
SII	Suministro inmediato de información
STJCE	Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas

STC	Sentencia del Tribunal Constitucional
STS	Sentencia del Tribunal Supremo
STSJ	Sentencia de Tribunal Superior de Justicia
TC	Tribunal Constitucional
TEAC	Tribunal Económico Administrativo Central
TJUE	Tribunal de Justicia Unión europea
TS	Tribunal Supremo
TSJ	Tribunal Superior de Justicia
UE	Unión Europea
VA	Valor actual
VAN	Valor actual neto
VC	Valor contable

ÍNDICE

1. INTRODUCCIÓN	16
1.1 TEMA	17
1.2 OBJETIVO	18
1.3 RELEVANCIA	19
1.4 METODO	20
1.5 INNOVACIÓN	21
1.6 PLAN DE INVESTIGACIÓN	22
2. CONTABILIDAD Y DERECHO CONTABLE	24
2.1 BREVES ASPECTOS HISTÓRICOS DE LA CONTABILIDAD COMO PRUEBA	25
2.2 OBJETIVO DE LA CONTABILIDAD	29
2.2.1 <i>Concepto de contabilidad</i>	30
2.2.2 <i>Funciones de la contabilidad</i>	33
2.2.3 <i>Contabilidad tributaria</i>	37
2.2.4 <i>Contabilidad tributaria ante la informática y digitalización</i>	39
2.3 DERECHO CONTABLE	43
2.3.1 <i>Valor jurídico de la contabilidad</i>	45
2.3.2 <i>Fuentes del derecho contable</i>	48
2.3.2.1 Principios generales del derecho contable	49
2.3.2.1.1 Claridad	49
2.3.2.1.2 Imagen fiel	50
2.3.2.1.3 Veracidad	50
2.3.2.1.4 Responsabilidad	51
2.3.2.1.5 Confidencialidad	51
2.3.2.1.6 Verificación	52
2.3.2.1.7 Neutralidad	52
2.3.2.1.8 Preeminencia de la sustancia sobre la forma	53
2.3.2.2 Principios de contabilidad aceptados	54
2.3.2.2.1 Empresa en funcionamiento	55
2.3.2.2.2 Devengo	56
2.3.2.2.3 Uniformidad	57
2.3.2.2.4 Prudencia	58
2.3.2.2.5 Importancia relativa y no compensación	59
2.3.2.3 NIC/NIIF	60
2.3.2.3.1 Marco Conceptual de la contabilidad	62
2.3.2.3.2 Contabilidad por valor razonable	63

2.3.2.3 Resoluciones del ICAC.....	65
2.3.2.4 Normativa comunitaria	66
2.3.2.5 Otras fuentes del derecho contable.....	66
2.3.3 <i>Normas jurídicas contables</i>	68
2.3.3.1 Contabilidad en el Código de Comercio.....	69
2.3.3.2 Ley de la sociedades mercantiles	69
2.3.3.2.1 El balance.....	69
2.3.3.2.2 La cuenta de perdidas y ganancias.....	71
2.3.3.2.3 El estado de cambios en el patrimonio neto (ECPN)	71
2.3.3.2.4 El estado de flujos de efectivo (EFE)	72
2.3.3.2.5 La memoria.....	72
2.3.3.3 Libros contables.....	73
2.3.3.4.1 Libros obligatorios.....	74
2.3.3.4.2 Requisitos de los libros	75
2.3.3.4.3 Libro de inventario y cuentas anuales.....	79
2.3.3.4.4 Libro Diario.....	80
2.3.3.4.5 Libro Mayor	81
2.4 CONTABILIDAD Y DERECHO TRIBUTARIO.....	81
2.4.1 <i>Influencia recíproca de la contabilidad y fiscalidad</i>	83
2.4.2 <i>Contabilidad y estimación de la base imponible</i>	85
2.4.3 <i>Conceptos deseables para una base imponible de impuesto de sociedad</i>	91
2.4.3.1 Neutralidad/eficiencia.....	91
2.4.3.2 Equidad/igualdad	92
2.4.3.3 Certeza legal.....	94
2.4.3.4 Simplicidad/viabilidad	94
2.4.4 <i>Vinculación formal de la base imponible de la empresa a la contabilidad</i>	95
2.4.5 <i>Contabilidad en el IS</i>	99
2.4.6 <i>Contabilidad en el IVA</i>	100
2.4.7 <i>Contabilidad en el IRPF</i>	102
2.5 DEBER DE LLEVAR LA CONTABILIDAD	103
2.5.1 <i>Deber de llevar el registro contable</i>	108
2.5.2 <i>Deberes relacionados con la contabilidad</i>	113
2.5.2.1 Deberes de conservar la contabilidad	113
2.5.2.2 Deberes de consolidación contable	116
2.5.2.3 Deberes de verificación contable.....	118
2.5.3 <i>Deber de documentación contable para las operaciones transfronterizas</i>	120
3. TEORÍA DE LA PRUEBA CONTABLE EN DERECHO TRIBUTARIO	124
3.1 PRUEBA CONTABLE	127
3.1.1 <i>Concepto de prueba contable</i>	129
3.1.2 <i>Objeto de la prueba contable</i>	133
3.1.2.1 <i>Thema probandum contable</i>	134

3.1.2.2 Hechos objeto de la prueba contable.....	135
3.1.2.3 Hechos controvertidos contables.....	136
3.1.2.4 Hechos eximidos de prueba.....	136
3.1.2.4.1 Hechos no controvertidos.....	136
3.1.2.4.2 Hechos notorios.....	137
3.1.2.4.3 Hechos favorecidos de una presunción.....	138
3.1.2.4.4 Hecho admitido.....	139
3.1.2.5 Máxima experiencia contable.....	139
3.1.3 <i>Destinatario de la prueba contable</i>	140
3.1.4 <i>Clasificación de las pruebas contables</i>	142
3.1.4.1 Directas e indirectas.....	142
3.1.4.2 Preconstituídas y constituídas.....	143
3.1.4.3 Necesaria y suficiente.....	144
3.1.5 <i>Requisitos para que la contabilidad contituya prueba</i>	145
3.2 PRUEBA CONTABLE Y TRIBUTOS.....	148
3.2.1 <i>La prueba contable como institución de derecho procesal</i>	150
3.2.1.1 Prueba contable en el derecho procesal civil.....	152
3.2.1.2 Prueba contable en el derecho procesal penal.....	153
3.2.2 <i>La prueba contable en los procedimientos adminitrativos</i>	154
3.2.3 <i>La prueba contable en los procedimientos tributários</i>	157
3.2.3.1 Prueba contable en el proceso de gestión tributaria.....	159
3.2.3.1.1 Prueba en la declaración tributaria.....	159
3.2.3.1.2 Prueba en los procedimientos de verificación de datos.....	160
3.2.3.1.3 Prueba en los procedimientos de comprobación limitada.....	161
3.2.3.2 Prueba de los procedimientos de inspección.....	163
3.2.3.3 Prueba en los procedimientos de liquidación.....	164
3.2.4 <i>La prueba contable en revision de actos en via administrativa</i>	165
3.2.5 <i>La prueba contable en el procedimiento economico-administrativo</i>	166
3.2.6 <i>La prueba contable en el proceso arbitral tributario</i>	167
3.3 MORFOLOGÍA DE LA PRUEBA CONTABLE EN DERECHO TRIBUTARIO.....	168
3.4 AXIOLOGÍA DE LA PRUEBA CONTABLE EN DERECHO TRIBUTARIO.....	169
3.4.1 <i>Criterio de la unidad probatoria contable</i>	172
3.4.2 <i>Criterio de la adquisición de prueba contable</i>	173
3.4.3 <i>Criterio de necesidad de la prueba contable</i>	173
3.4.4 <i>Criterio de la aplicación de las reglas científicas</i>	174
3.4.5 <i>Criterio de las reglas de las máximas experiencias - probatoria contable</i>	175
3.4.6 <i>Criterio del “favor probationis”</i>	175
3.5 DERECHO PROBATORIO CONTABLE Y APLICACIÓN EN EL DERECHO TRIBUTARIO.....	176
4. CARGA DE PRUEBA CONTABLE EN EL DERECHO TRIBUTARIO.....	178
4.1 NATURALEZA JURÍDICA DE LA CARGA DE LA PRUEBA.....	180
4.1.1 <i>Carga de la prueba tributaria</i>	184

4.1.2 Carga de la prueba tributaria en la LGT	185
4.2 PRINCIPIOS Y CRITERIOS DE APORTACIÓN DE LA PRUEBA CONTABLE	188
4.2.1 Principio de actori incumbit onus probatio	188
4.2.2 Principio inquisitivo.....	190
4.3.3 Criterio de la proporcionalidad	192
4.2.4 Criterio de igualdad de armas.....	193
4.2.5 Criterio de colaboración recíproca.....	193
4.3 DEBERES CONTABLES EN EL DERECHO TRIBUTARIO.....	194
4.3.1 Obligaciones de facturación.....	194
4.3.2 Obligaciones de justificar las deducciones de la base imponible	196
4.3.3 Obligaciones de declaración tributaria	198
4.3.4 Obligaciones de facilitar y tolerar actuaciones de inspección.....	199
4.3.5 Obligaciones contables instrumentales electrónicas.....	200
4.4 DEBER DE COLABORACIÓN	202
4.4.1 Colaborar o el derecho al silencio.	203
4.4.2 Limite a la colaboracion con la administración.....	206
4.4.2.1 Secreto profesional y bancario.....	207
4.4.2.2 Secreto contable.....	210
4.4.3 Prueba contable imposible y fragil.....	211
4.5 TÉCNICAS DE INVERSIÓN DE LA CARGA DE LA PRUEBA: PRESUNCIONES Y FICCIONES	212
4.5.1 Presunciones tributarias.....	215
4.5.1.1 Presunciones Legales, absolutas o relativas	216
4.5.1.2 Presunciones Judiciales.....	217
4.5.2 Presunciones tributarias contables.....	218
4.5.2.1 Presunción sobre el titular de bienes y derechos inscrito en registros públicos	219
4.5.2.2 Presunción de certeza de las declaraciones tributaria	220
4.5.2.3 Presunción de la veracidad de las diligencias y actas tributarias	222
4.5.3 Ficciones jurídicas.....	222
4.5.3.1 Concepto y naturaleza de ficciones jurídicas.....	224
4.5.3.2 Ficciones jurídicas contables.....	226
4.5.3.2.1 Resultado imponible del impuesto de sociedad	226
4.5.3.2.2 Normas anti-subcapitalización	227
4.6 LA DISTRIBUCIÓN DE LA CARGA DE LA PRUEBA CONTABLE.....	228
4.6.1 Principio de soporte de la carga de la prueba por parte de la administración	230
4.6.2 Repartición de la carga probatoria.....	230
4.6.2.1 La carga probatoria relativa a asientos contables.....	231
4.6.2.2 La carga probatoria relativa a los precios de transferencia	232
4.6.2.3 La carga probatoria en caso de perdida de documentos contables.....	236

5. MEDIOS DE PRUEBA CONTABLE 238

5.1 PRUEBA POR DOCUMENTACIÓN CONTABLE.....	241
--	-----

5.1.1 Prueba documental.....	242
5.1.1.1 Concepto de documento.....	245
5.1.1.2 Documentos públicos y privados.....	245
5.1.1.3 Prueba de informes es una prueba documental.....	247
5.1.2 Documentación contable.....	248
5.1.2.1 Registro contable y documentación operativa de la empresa.....	252
5.1.2.2 La factura.....	253
5.1.3 Documentación contable electrónica y digital.....	256
5.1.4 Registros contables.....	261
5.1.4.1 Registros contables, aspectos mercantiles y fiscales.....	263
5.1.4.2 Registros contables en la disciplina del resultado de la empresa.....	266
5.1.4.3 Eficacia del procedimiento de registro contable.....	267
5.1.4.4 Registro contable con anomalías.....	269
5.1.5 La factura como medio de prueba.....	270
5.1.5.1 Características legales de la factura.....	271
5.1.5.2 Contenido de la factura.....	272
5.1.5.3 Valor probatorio de la factura.....	272
5.1.6 Fuerza probatoria de la documentación contable.....	275
5.1.7 Valoración de la documentación contable.....	280
5.2 PRUEBA POR PERICIA CONTABLE.....	284
5.2.1 Prueba pericial.....	284
5.2.2 Pericia contable.....	286
5.2.3 Dictamen pericial contable.....	292
5.2.4 Deberes y derechos de los peritos contables.....	294
5.2.5 Valoración de la pericia contable.....	295
5.3 PRUEBAS INDICIARIAS CONTABLES.....	298
5.3.1 Indicios contables.....	303
5.3.2 Pruebas estadísticas contables.....	306
5.3.3 Hechos indiciarios y presunciones contables.....	308
5.3.3.1 Presunción de distribución de dividendos.....	309
5.3.3.2 Presunción basada en bienes y derechos no registrados o no declarados.....	311
5.3.3.3 Presunción basada en incrementos patrimoniales no justificados.....	313
5.3.3.4 Presunción basada en pasivo ficticio.....	315
5.3.3.5 Presunción basada en transacciones bancarias sin origen comprobado.....	316
5.3.3.6 Presunción basada en estudios de sectores.....	318
5.3.3.7 Presunción basada en porcentual de margen de sobreprecio.....	321
5.4 PRUEBAS CONTABLES ATÍPICAS.....	322
5.4.1 Prueba contable por testimonio.....	323
5.5.1.1 Admisibilidad de la prueba testimonial contable.....	325
5.5.1.2 Testimonio de expertos contables.....	328
5.4.2 Prueba contable por confesión.....	329

5.4.2.1 Confesión contable	330
5.5.2.2 Declaración tributaria y su valor probatorio	331
5.4.2.3 Acta de conformidad.....	332
5.4.3 Prueba contable por los usos y costumbres.....	333
6. MEDIOS DE OBTENCIÓN DE PRUEBAS CONTABLES	336
6.1 INSPECCIÓN TRIBUTARIA Y CONTABLE.....	337
6.1.1 Funciones de la inspección tributaria y contable	339
6.1.2 Las facultades de comprobación de la inspección fiscal	341
6.1.3 Diligencias, informes y documentos contables	343
6.1.4 Actas de la inspección	345
6.1.5 Inspección tributaria contable electrónica	346
6.2 PRUEBA OBTENIDA POR INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN CONTABLE	348
6.2.1 Cooperación para el intercambio de información.....	349
6.2.2 Prueba obtenida a través de intercambio de información.....	352
6.3 EXHIBICIÓN DE LA CONTABILIDAD.....	355
6.3.1 Exhibición integral de la contabilidad	356
6.3.2 Exhibición parcial de la contabilidad.....	358
6.3.3 Efectos del rechazo de la exhibición judicial de la contabilidad.....	360
6.4 BÚSQUEDA Y APREHENSIÓN DE DOCUMENTACIÓN CONTABLE.....	361
6.4.1 Búsqueda y aprehensión en despachos y oficinas.....	363
6.4.2 Deber de confidencialidad de los responsables de la contabilidad.....	364
6.5 INSPECCIÓN JUDICIAL EN MATERIA CONTABLE	367
6.5.1 Prueba contable en reconocimiento judicial	369
6.5.2 Valoración de la prueba decurrente de inspección judicial.....	371
7 VALORACIÓN DE LA PRUEBA CONTABLE	374
7.1 PRINCIPIOS DE VALORACIÓN DE LA PRUEBA CONTABLE	377
7.1.1 Principio de la unidad probatoria contable.....	377
7.1.2 Principio de la indivisibilidad de la contabilidad.....	378
7.1.3 Principio de la suficiencia y adecuación de la prueba contable.....	379
7.2 SISTEMA DE VALORIZACIÓN DE PRUEBA CONTABLE	380
7.3 VALORACIÓN DA PRUEBA CONTABLE POR LA SANA CRÍTICA	384
7.4 LA PRUEBA CONTABLE SIN EL DEBIDO PROCESO	389
7.5 PRUEBA CONTABLE EN CASOS PRÁCTICOS	395
7.5.1 Compensación de bases negativas del impuesto de sociedades	395
7.5.2 Amortizaciones de inmovilizado intangible.....	397
7.5.3 Gastos deducibles y su atribución temporal.....	398
7.5.4 Operaciones entre partes vinculadas.....	400
8 INCUMPLIMIENTO DE DEBERES CONTABLES Y EFECTOS PROBATORIOS	403

8.1 INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS EN MATERIA DE DEBERES CONTABLES	406
8.1.1 <i>Ocultamiento o destrucción de la contabilidad</i>	408
8.1.2 <i>Coste desproporcionado</i>	411
8.1.3 <i>Facturación de una operación inexistente</i>	413
8.1.4 <i>Saldo negativo de conta caja</i>	416
8.1.5 <i>Retraso en la contabilidad</i>	418
8.2 ESTIMACIÓN INDIRECTA.....	419
8.2.1 <i>Presupuestos de la estimación indirecta</i>	421
8.2.2 <i>Naturaleza de la estimación indirecta</i>	424
8.3 FALSEDAD Y FRAUDES CONTABLES FISCALES	425
8.3.1 <i>Diferenciar los errores y fraudes de estado contable</i>	429
8.3.2 <i>Naturaleza jurídica de los fraudes de los estados financieros</i>	434
8.3.3 <i>Falsedad en los Estados financieros</i>	436
8.3.4 <i>Declaración contable fraudulenta</i>	440
8.4 DELITO CONTABLE-TRIBUTARIO	441
8.4.1 <i>Sujeto activo y pasivo del delito</i>	443
8.4.2 <i>Relaciones del delito fiscal y delito contable</i>	444
9 CONCLUSIONES	447
10 JURISPRUDENCIA CITADA	455
11 BIBLIOGRAFÍA CITADA	459

PRUEBA CONTABLE EN EL DERECHO TRIBUTARIO

“Reddite quae sunt Caesaris Caesari, et quae sunt Dei Deo”
“Dad al César lo que es del César y a Dios lo que es de Dios”
(Mateus 22: 21)

1. INTRODUCCIÓN

La contabilidad es comúnmente definida como el lenguaje universal de los negocios. En esa área del conocimiento se discuten los procesos de registro y comunicación de hechos económicos, envolviendo la preparación de informes (estados contables) que permiten identificar, medir y comunicar «informaciones» relativas las variaciones patrimoniales de los agentes económicos. Como objeto de estudio, la contabilidad es el grupo de conocimientos científicos o técnicos que permiten obtener un aparato administrativo capaz de registrar y controlar los cambios del patrimonio.

Para el ejercicio de la acción empresarial, organizada y planificada, la contabilidad desempeña una importante función interna de asistencia a los empresarios en la formulación de decisiones. Sin mecanismos de medición, no habría forma de afrontar los retos de la gestión empresarial, sin embargo, además de prestar esa función gerencial a servicio del interés del empresario/administrador, la contabilidad, a lo largo de la historia, ha prestado una función externa siendo esta la que importa al derecho¹.

La contabilidad interesa a los socios (en el caso de las empresas), a los acreedores (que necesitan de garantías de una gestión ordenada) y al Estado, por razones fiscales y de otra naturaleza (subvenciones o ayudas públicas). Para atender a esos usuarios externos, como técnica informativa financiera, la contabilidad ha servido como fuente de pruebas especializadas en el ámbito jurídico.

¹ Parece necesaria una simplificación terminológica, ya que no hay diferencias sustanciales entre la terminología del Derecho y la de la Contabilidad. En lenguaje empresarial: a) *la contabilidad* es el procedimiento de determinación y registro de los datos empresariales cuantitativos, en términos monetarios o cuantitativos-numéricos; b) *el asiento contable* es la acción o conducta de documentar; c) *el registro contable* es el documento que incorpora y representa los datos empresariales, como resultado de la acción del asiento contable; pero también se entiende por asiento contable la anotación o entrada única (por ejemplo, el artículo de un Diario). En lenguaje jurídico: a) *la contabilidad* es el sistema de documentación conectado, sistemático y continuo de la actividad empresarial; b) *el asiento contable* es la conducta del agente que da lugar a una declaración escrita y obligatoria de la verdad, que revela los datos empresariales; c) *el registro contable* es el documento único que contiene el asiento. Cfr. ONETO, C.: «I libri contabili: aspetti civilistici, tecnici e fiscali», pp. 12-13.

Debemos destacar que la contabilidad desempeña un papel apropiado tanto en el derecho material – en la definición del objeto de relaciones jurídicas que haya cuño patrimonial – como en el derecho formal, teniendo la función de un importante medio de prueba en el derecho probatorio.

1.1 Tema

Las normas jurídicas que regulan la contabilidad pueden ser clasificadas como una rama propia del Derecho, teniendo como objeto la normalización de la contabilización. Lo que se denomina *derecho contable*, tendría como contenido la orden normativa que trata la legalidad de la contabilidad. El *derecho contable* como “segmento” en el Derecho surgió en la Europa, concretamente, en Francia, donde se verifica la existencia de literatura jurídica sobre esa temática. En la doctrina española e italiana también se encuentran algunas referencias al *derecho contable* y derecho mercantil.

A lo largo de la investigación se analizará cómo la contabilidad se utiliza como prueba², poniendo la discusión en el foco del *derecho probatorio contable* sobre la utilización de la contabilidad como «*medio de prueba*» en el derecho tributario. Yendo más allá, la prueba contable se examina en todos los ámbitos en los que puede estar presente el derecho tributario, por tanto, no solo en los juicios relacionados de materia fiscal se utiliza un concepto amplio, sino que también antes de la materialización de los conflictos fiscales se analizan los procedimientos de gestión tributaria, tanto los puramente administrativos como los contenciosos administrativos.

La prueba contable fiscal va más allá del punto de vista tradicional en lo que se suele situar la prueba de los hechos jurídicos: en derecho tributario, el problema de la valoración de los hechos, antes de presentarse en el juicio, se presenta en el contexto administrativo. Por lo tanto, la prueba contable fiscal, incluso antes de ser una prueba procesal, es una prueba procedimental. Pero si la prueba fiscal interactúa con un poder público y si este poder está, salvo excepciones, vinculado a la ley, la perspectiva con la que hay que lidiar en el derecho tradicional ya no es la tradicional del juicio. Una investigación sobre la prueba contable tributaria no puede dejar de tener en cuenta características peculiares relativas a lo que, según

² Cfr. SCIASCIA, M.: *Manuale di diritto processuale contabile*, Sesta edizione, Giuffrè editore, Milano, 2018, p. 201. Una prueba es cualquier medio de recordar un acontecimiento pasado. El término prueba en el ámbito jurídico tiene dos aspectos, uno sustantivo y otro procesal. Bajo el primer perfil, la prueba se considera desde un punto de vista estático como un medio para dar certeza a un hecho, por lo que la regulación relativa pertenece al derecho sustantivo.

la “parte especial” de todo el curso del derecho tributario: pensamos en el carácter periódico o instantáneo de los impuestos, en la determinación de la renta imponible, o en el sistema de liquidación de los impuestos.

En definitiva, dentro del derecho tributario, la figura de la prueba contable adquiere una importancia trascendental, ya que es importante para determinar las normas y estándares según los cuales es necesario probar los hechos contables en los que muchas veces se basa el derecho tributario. Esto se refiere, además, a la aplicación equitativa de la ley fiscal y a la distribución justa de la carga fiscal, cuyo objetivo es demostrar que los hechos contables que debe tener en cuenta el órgano de decisión fiscal son auténticos.

1.2 Objetivo

Al hablar de las pruebas contables en el derecho tributario, nuestro objetivo es apreciar su concepto jurídico en los diversos ámbitos que presenta la cuestión fiscal, por lo tanto, no solo en el proceso administrativo y judicial en materia tributaria, sino también en todo el procedimiento administrativo. El objetivo, por ende, se encuentra en estudiar los regímenes de aplicación de los impuestos, así como los mecanismos de revisión, pasos puramente administrativos como los litigios, analizando las diferencias y peculiaridades en cada uno de ellos, que la prueba contable puede asumir.

La contabilidad, al ser una de las pruebas más importantes en los procedimientos y procesos tanto administrativos como judiciales en materia tributaria, el estudio no puede limitarse únicamente a las normas que regulan este campo en el ámbito del derecho tributario. En consecuencia, pretendemos armonizar, concatenar y dar una unidad conceptual, estructural y de contenido unitario a las normas sobre la prueba en el derecho tributario. Pretendemos ir más allá, estudiando varias facetas de la contabilidad como prueba. A través de su categoría de prueba documental demostramos y analizamos no solo en relación con los demás medios de prueba, sino también como parte de ellos; de este modo, la contabilidad se analiza dentro de un dictamen pericial, una inspección fiscal o judicial, así como también en relación a la declaración de parte, testimonio o confesión.

De otro modo, también discutiremos acerca de las pruebas contables en los procedimientos de litigio administrativo, también presentes en los procedimientos penales, incluso para un delito fiscal, y también en la determinación de un impuesto, aunque sea puramente administrativo. Por lo tanto, prestaremos atención a las peculiaridades y especificidades de la legislación derivadas del principio constitucional de presunción de inocencia.

En la exposición de los distintos objetos, vamos a dar prioridad al análisis de los términos y cuestiones de la realidad jurídica española, asegurando ese análisis mediante la continua referencia a su legislación y jurisprudencia, analizando continuamente las cuestiones contrapuestas.

1.3 Relevancia

La relevancia de la investigación es indudable debido a su inédita naturaleza considerando el hecho de que se han identificado muy pocas investigaciones de este tipo en España y América Latina. Como segunda razón, está el que se discuta el derecho probatorio contable, desde una perspectiva que puede ser útil tanto en los procedimientos civiles y penales como en los litigios administrativos y fiscales, asumiendo una gran aplicabilidad debido a la extensión del objeto de la investigación. Finalmente, el carácter *sui géneris*, interdisciplinar, con que el problema es abordado facilita la presentación del objeto poniendo de manifiesto la ósmosis que se establece entre el Derecho y la Contabilidad.

Los profesionales del derecho tributario dedican una parte importante de su práctica laboral a los hechos contables, y curiosamente esto no se refleja en la misma proporción en la preparación de determinados cursos de derecho³. Aunque se admite la existencia de algunos cursos aislados sobre investigación de hechos y similares, lo cierto es que los hechos contables, especialmente para el derecho tributario, reciben un tratamiento muy superficial, cuando no simplemente se ignoran. En cierto modo, parece irracional, por no decir otra cosa, que haya cursos jurídicos que quieran preparar a profesionales del derecho fiscal que no dediquen nada al tema de la prueba contable, cuya importancia es esencial para el desempeño de las actividades jurídicas en el derecho fiscal.

Ejemplo de ello se encuentra en el adagio “*tanto vale no tener un derecho, como no poder probarlo*”, y otro, “*dame los hechos (pruebas) y te daré el derecho*”. Del hecho proviene el derecho (*ex facto oritur ius*), por lo que las partes deben saber que lo más fundamental es la prueba del hecho, primero lo que ha sucedido en la realidad (*da mihi factum*), y después el Derecho (*dabo tibi ius*),

³ Cfr. TWINING, W.: «Taking Facts Seriously—Again», *Journal of Legal Education*, 3, 2005, pp. 37-38. Un enfoque rigurosamente intelectual del tratamiento de los hechos puede ayudar a promover la racionalidad en los procesos jurídicos. Un enfoque directo del análisis de las pruebas (y de las cuestiones relacionadas) también puede ayudar a iluminar las relaciones entre los factores racionales y no racionales y las diferentes concepciones de la racionalidad. Este enfoque pertenece a la corriente principal de la educación universitaria occidental, ya que el manejo de los hechos es una habilidad humana tan básica como el manejo de las reglas. Que algunas de estas habilidades puedan ser amorales, inmorales o susceptibles de abuso no es razón suficiente para no manejarlas en el ámbito académico. Todas las competencias dan lugar a problemas éticos; cómo tratarlos es un problema al que se enfrenta todo educador.

recordando que se presume que el juicio sabe el Derecho (*iura novit curia*). Por tanto, el hecho se convierte en objeto de prueba y punto de partida del derecho. En términos prácticos, si usted no convence al juez de los hechos de los cuales un derecho es retenido, es como si usted no hubiera tenido un derecho⁴. En este sentido, este trabajo pretende colaborar en paliar esta carencia de las pruebas contables en el Derecho tributario.

1.4 Metodo

A través de esta investigación abordamos cuestiones fundamentales de la prueba contable y del derecho probatorio en el ámbito del derecho fiscal, adoptando un enfoque jurídico-contable, con interfaz en el derecho mercantil, administrativo y procesal.

La probática⁵ contable es la ciencia aplicada a las pruebas de los hechos contables en el marco del proceso, aunque este encuadre requiere una precisión adicional en el sentido de que el objeto de la prueba contable no es propiamente el hecho, sino las afirmaciones sobre el hecho contable realizadas por las partes en el proceso. A su vez, el derecho probatorio contable es la especialidad del derecho que se encarga de la prueba contable legalmente prevista abarca todo el conjunto normativo que regula la prueba de los hechos contables en el proceso y se desglosa en reglas de admisibilidad, de eyección y de valoración de las pruebas contables⁶.

Entre los procedimientos de recogida de datos, cabe destacar la investigación bibliográfica en diversas fuentes. Al principio, cualquier lectura que pudiera parecer importante para la tesis estaba sujeta a su registro. El objeto de estudio a lo largo de la misma ha sido diversa literatura sobre el derecho mercantil-contable, derecho procesal y el derecho tributario, siendo indispensable la consulta de literatura extranjera, dada la relativa escasez de producciones bibliográficas sobre este tema en la lengua castellana. Las fuentes eran

⁴ Alonso Ortega, J. M.: «El «onus probandi» en los procedimientos tributarios», *Quincena fiscal*, 18, 2016, p. 1.

⁵ Cfr. MUÑOZ SABATÉ, L.: *Diccionario enciclopédico de probática...*, La Ley, Las Rozas, Madrid, 2014, pp. 390-391. “*La probática es una disciplina que trata de la prueba en concreto de los hechos en el proceso, esto es, una técnica probatoria, una enseñanza particularizada de cómo probar los hechos en un proceso (no en el proceso), Se vale de la lógica y de la experiencia, tanto común como aquella derivada de otras ciencias y técnicas, pudiendo tener una función retrodictiva o predictiva*”. Cabe distinguir entre “*una probática temática que se orienta a estudiar y exponer como se prueban diversos supuestos de hecho que contiene la norma, y una probática semiótica que de un modo general se ocupa de buscar, clasificar y comentar los indicios y darles una atribución temática en la medida en que los indicios son, para el pensamiento probático, los ladrillos con que se construye la prueba*”. Se distingue del derecho probatorio en que su objeto de conocimiento no es normológico, pero se acerca al mismo por su total y necesaria dependencia, en ocasiones claudicantes, y que ha permitido decir que el “*peor enemigo de la probática es el derecho probatorio*”.

⁶ Faltan estudios que faciliten la comunicación de los conocimientos sobre la prueba y el derecho probatorio a los operadores jurídicos, con el fin de facilitar la adquisición rápida y comprensible de conocimientos científicos o técnicos con fines probatorios. Sobre todo, se echa en falta una normativa general para cada materia, que permita al jurista orientar su actuación práctica a la hora de abordar cuestiones probatorias concretas. Cfr. MUÑOZ SABATÉ, L.: *Introducción a la probática*, José María Bosch Editor, Barcelona, 2008, pp. 11-18.

importantes para la elección del objeto de este trabajo por lo que no hemos podido dejar de considerar su accesibilidad. Cabe añadir, además, la existencia de otros medios importantes de acceso a las fuentes de investigación jurídica como son las redes informáticas, bibliotecas de consulta, bancos de datos, revistas electrónicas, legislación y jurisprudencia.

1.5 Innovación

Tal y como hemos afirmado previamente, son muy pocas las obras jurídicas que han abordado con detalle la cuestión de la prueba contable en el derecho fiscal. Encontramos importantes aportaciones en la literatura española que discuten el tema de las pruebas en el ámbito del derecho tributario, pero generalmente con una connotación más amplia. No se centran principalmente en las pruebas contables, lo que en nuestra opinión justificaría un estudio específico.

Como obra pionera en el ámbito de la prueba contable en el derecho tributario, cabe destacar el trabajo de María Dolores Sánchez Guillén, que se ocupó específicamente de la contabilidad en los procedimientos de inspección fiscal⁷. En la literatura extranjera tampoco hay estudios que se han centrado concretamente en el análisis de la prueba contable en el proceso tributario a excepción del trabajo en Colombia de Gerardo Martínez Herrera, que también se enfrentó al mismo problema⁸.

Por todo lo anterior, a pesar de la importancia que la contabilidad ha adquirido con el derecho tributario, se puede inferir que se trata de un área de investigación relativamente poco explorada por los estudios jurídicos, siendo de destacada utilidad para sistematizar el conocimiento en esta materia que podríamos denominar derecho procesal contable tributario.

Así, se vislumbra que el estudio de la prueba contable en el ámbito tributario puede incluirse entre los temas que no han tenido, a lo largo de la evolución de la doctrina, un estudio científico detallado. En este sentido, consideramos que, sin dejar de lado los pocos estudios sobre el objeto ya publicados, esta investigación es necesaria y oportuna. Añádase a esto que el concepto de prueba es tradicionalmente retratado, bajo la premisa de la inexistencia de pruebas fuera del ámbito del proceso judicial, identificando, por tanto, la prueba legal con la prueba judicial. Este estudio, sin embargo, prevé las pruebas en una dimensión anterior y más

⁷ Ver la tesis y la posterior publicación: SÁNCHEZ GUILLÉN, M. D.: «La Contabilidad como Prueba en el Procedimiento de Inspección de los Tributos», 2003, Universidad Complutense de Madrid, Madrid; *La contabilidad en el procedimiento de inspección de los tributos*, 1. ed, Thomson/Civitas, Madrid, 2005.

⁸ MARTÍNEZ HERRERA, G.: *La prueba contable en el proceso tributario*, Editorial Leyer, Santa Fe de Bogotá, 2000.

amplia, incluso antes de constituir el litigio. Entendemos que, en cualquier relación entre los sujetos ativos y pasivos, incluyendo en ella los diversos procedimientos de gestión tributaria, de inspección y de recaudación, incluso sin la controversia, existe una auténtica actividad probatoria.

1.6 Plan de investigación

Después de esta breve introducción, creemos necesario discutir la relación histórica entre el Derecho y la Contabilidad, haciendo un mayor énfasis sobre el papel de los registros contables como prueba, y presentando las fuentes del derecho contable, el deber de escriturar regulado por las normas contables y las directrices de registro contable que deben ser observadas por el comerciante *lato sensu* (incluyendo empresarios de la industria, comercio y agro negocios).

En la secuencia, se discute la denominada teoría de la prueba contable. Después de una breve discusión sobre la prueba, y adopción, como sistema de referencia, de modelo para clasificación de la prueba contable, se expone la contabilidad como fuente de prueba y medio de prueba, apreciándose la morfología de la prueba contable, discutiendo la función y objeto de la prueba contable, para concluir ese punto con un análisis de la axiología de la prueba contable, proponiéndose algunos principios para la valoración de pruebas contables.

En los siguientes puntos se exponen diferentes «medios de prueba» que pueden utilizarse en el proceso, que tiene por «fuente de prueba» la contabilidad. En ese sentido, se tratan diversos medios de pruebas típicas: la prueba documental contable y la prueba pericial contable. La estructura de ese análisis comienza por la identificación conceptual de cada uno de esos «medios» a la luz del derecho procesal, discusión de la fuerza probatoria prescrita en la legislación y criterios de valoración de esa prueba contable por el juzgador. En este punto también se incluyen pruebas indiciarias contables, entre las cuales se encuentran los indicios y presunciones contables, aquellas que denominamos como pruebas atípicas contables.

Posteriormente, en una importante parte del trabajo, se discuten los «medios de obtención de pruebas» contables, destacando un análisis de los instrumentos de recoger pruebas previstos en la legislación: la «exhibición judicial de la contabilidad», la «búsqueda y aprehensión de documentación contable» y la «inspección judicial», incluyendo las «verificaciones no judiciales calificadas». Las discusiones en esa parte son estimuladas con reflexiones de problemáticas recurrentes como las consecuencias del desarrollo tecnológico y los efectos prácticos de posibles alegaciones tales como el derecho al secreto comercial y el deber de confidencialidad de los responsables de la contabilidad, incluyendo la discusión

sobre la inspección judicial y su valoración como «medio de prueba». Finalmente, se presentan algunas conclusiones generales alcanzadas durante la preparación de esta tesis.

Para ser mucho más visuales, a través de la representación de la Figura 1 ilustramos la estructura de la investigación en cuanto a los temas tratados y la distribución del contenido por capítulos.

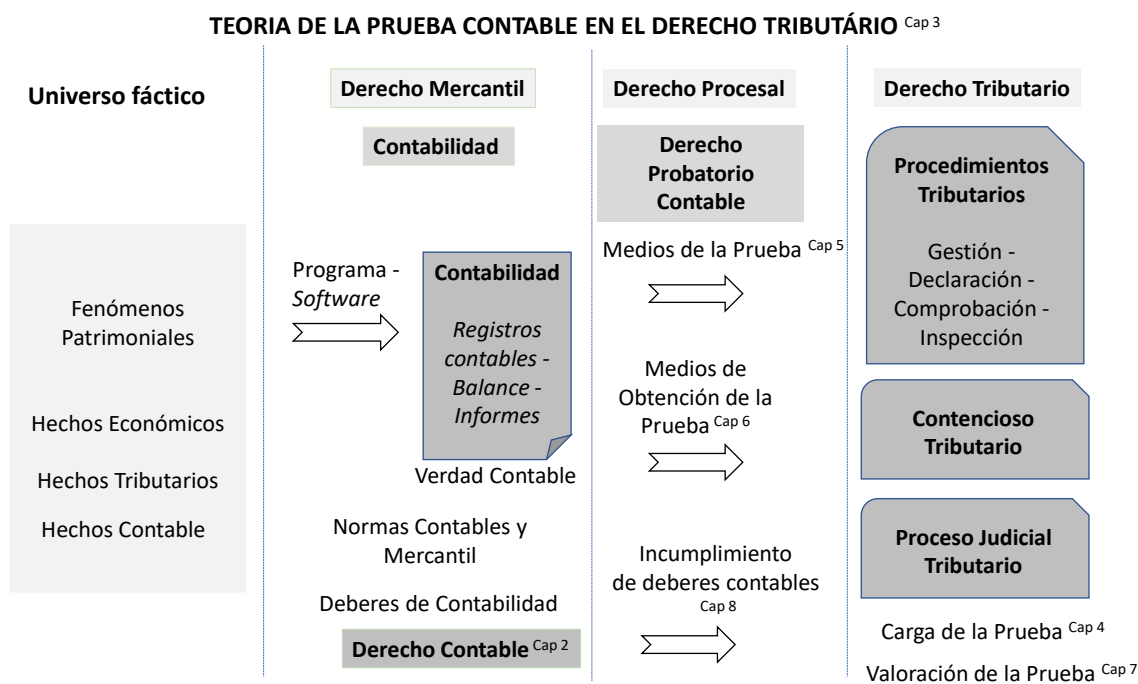


Figura 1: Estructura de la tesis

2. CONTABILIDAD Y DERECHO CONTABLE

“..la contabilidad es un instrumento insustituible de información económica dirigido a una pluralidad de personas sobre las que el Derecho toma razón para fijar el contenido y alcance de esta información.”

JOSÉ MARIA GARRETA SUCH⁹

En el presente capítulo, a pesar de no tratar directamente la cuestión de la prueba contable en el derecho tributario, establecemos necesidad de conocer una base conceptual jurídico-contable para la discusión que llevaremos a cabo en los próximos capítulos.

Desde su origen, uno de los principales objetivos de la contabilidad ha sido servir como medio de prueba para el registros de los hechos contables. En este sentido, se ha creado un conjunto de normas jurídicas que rigen la actividad contable, generandose el derecho contable, que sirve como disciplina para, valga la redundancia, actividades contables, prescribiendo desde la obligación de llevar la contabilidad hasta los criterios de elaboración de los informes contables.

En consecuencia, estableceremos brevemente la historia de la contabilidad como prueba, así como los objetivos de la contabilidad, desarrollando una apreciación de varios aspectos relevantes del derecho contable y su relación con el derecho tributario. Posteriormente, se tomará como conclusión un análisis de algunos deberes relacionados con la contabilidad, relacionando el contenido con uno de los dos objetivos de la contabilidad, que es servir como medio de prueba. Asimismo, consideramos que esta exposición será crucial para apoyar los debates que llegarán al finalizar la contextualización.

Sólo con la conciencia del sistema de reglas que regulan la contabilidad, ya sea en lo que se refiere al registro contable o a la elaboración de informes contables, el conjunto de normas contables tiene un papel crucial en el análisis y valoración de las pruebas contables. Es impensable revisar las pruebas ligadas a la contabilidad sin un repaso estructurado de los conceptos que consideramos fundamentales de la misma, así como del derecho contable, derecho mercantil y su relación con el derecho tributario.

⁹ GARRETA SUCH, J. M.: *Introducción al derecho contable*, M. Pons, Ediciones Jurídicas, Madrid, 1994, p. 23.

2.1 Breves aspectos históricos de la contabilidad como prueba

La conexión del derecho con la contabilidad existe desde la antigüedad. El “Código de Hammurabi”¹⁰, en torno al año 2000 antes de Cristo, detalla el mundo jurídico de entonces: relaciones civiles, relaciones penales, sentencias judiciales, registros de contabilidad y la demanda a que los comerciantes presten cuentas. Salvo un mejor juicio, este parece ser el ejemplo más antiguo en la conexión entre la contabilidad y el derecho.

Los historiadores económicos siempre hicieron referencia al papel de la contabilidad como medio de prueba¹¹. Gracias al derecho romano sabemos que en los primeros siglos de Roma todos los jefes de familia registraban en un libro llamado de *Adversaria* sus ingresos y dispendios, transcribiendo esos datos a finales del mes al *Codex Tabulae*. Además, en 325 a. C. se editó la ley *Patelia Papiria*, que reconocía los asientos contables como medio de prueba jurídica y, por lo tanto, los vínculos entre el Derecho y la Contabilidad¹². A partir del valor probatorio de los asientos del *Codex Tabulae* surgió la obligación jurídica de mostrar las memorias en caso de ser solicitadas¹³.

Con las invasiones bárbaras a principios del siglo V, se dismanteló el Imperio romano, dando lugar al feudalismo en Europa. El derecho y la contabilidad mantuvieron sus funciones, sirviendo a una economía cerrada. Sólo a partir de finales del siglo XII, y como efecto de las Cruzadas, la economía renace, surgiendo las sociedades mercantiles y la demanda por una contabilidad más precisa y detallada para dar soporte a las relaciones comerciales, particularmente a las operaciones de crédito.

¹⁰ CARQUEJA, H. O.: «Actividade contabilística até Luca Pacioli», *Revista de Contabilidade e Comércio*, vol. 58, 231, 2002.

¹¹ Cfr. WEBER, M.: *Historia económica general*, Fondo de Cultura Económica., Panuco, México, 1942, p. 197; LOPO MARTINEZ, A.: «A linguagem contábil no direito tributario», 2002, PUC-SP, São Paulo (Brasil), p. 45. “En la antigüedad en Occidente, y solo él, llegó a ser el centro de la contabilidad monetaria, mientras que el Oriente continuó rigiéndose por la contabilidad en especie (recuérdese solamente la contabilidad del giro de trigo en Egipto). En Occidente la contabilidad monetaria se empleó en el negocio bancario, los *Trapesitai* griegos y los *Argentari* romanos; sus asientos no obstante eran de carácter documental, siendo su única utilidad la de servir de medio de prueba en relaciones jurídicas.”

¹² PETTIT, E.: *Tratado Elemental de Derecho Romano*, 1, Russell, 2013.

¹³ Cfr. ROBY, H. J.: *Roman private law in the times of Cícero and of the Antonines*, Cambridge University Press, Cambridge, 1902, pp. 486-490. El prestigiado abogado romano, Marcus Tullius CICERO, en fecha entre 77 a 76 a. C., tendría en un discurso defendido ROSCIUS, artista comediante, contra FANNIUS que reclamaba de aquel el pago de una deuda en la importancia de 50.000 sestercios. Como el reclamante no presentó el *Codex Tabulae*, donde debería estar inscrita la deuda, y considerando que solo la *Adversaria* nada probaba, CÍCERO ganó la causa. De este modo, tenemos un registro histórico del uso del registro como prueba en Roma Antigua.

En ese momento histórico, el derecho romano ya no se encontraba vigente para la protección de sus intereses económicos, por lo que los comerciantes se agruparon en gremios y corporaciones naciendo en ellas un conjunto de usos y costumbres profesionales, que se revistieron jurídicamente cuando se fundaron tribunales en cuyas decisiones se aplicó el *derecho consuetudinario*¹⁴. Ninguna ley imponía a los empresarios la obligatoriedad de mantener ciertos registros, sin embargo, su mantenimiento entraba en el papel de los buenos usos y costumbres¹⁵.

Los comerciantes italianos, ya a partir del siglo XIII, poseían libros para registro inmediato de las operaciones (memorias, primeras notas) y el *Periódico* y *Diario*, donde eran lanzadas, por la orden cronológica de día, mes y año, y con el respectivo histórico, incluso que sumario, las operaciones anotadas en el memorial. Y, aún, en las empresas o establecimientos de bulto, la necesidad de una buena organización contable hacía indispensable el *Libro-Maestro*, donde cada correspondiente, en relación habitual de negocios con la firma, tenía una cuenta especial, en página reservada, encabezada con el nombre y el lugar de su domicilio, quedando a la izquierda lo debe (débito) y a la derecha el haber (crédito)¹⁶.

Con la expansión económica de la burguesía comercial, a partir del siglo XIV, surge el movimiento del Renacimiento o Renacimiento que irradia para los países vecinos. En España,

¹⁴ Cfr. VALVERDE, T. DE M.: *Fôrça probante dos livros mercantis*, Forense, Rio de Janeiro, 1960, pp. 17-18. El autor así registra que las instituciones de derecho comercial, aún hoy en pleno florecimiento, hunden sus profundas raíces en el suelo de las ciudades libres de la Italia medieval. Entre los siglos XII y XV, un gran número de sus habitantes practicaron la profesión de comerciante (*mercator*). Especialmente en las ciudades marítimas - Venecia, Génova y Pisa el comercio interno entre las diferentes ciudades, dio lugar a nuevas prácticas, nuevos usos y costumbres y la formación de la ley común.

¹⁵ Sobre el origen de la contabilidad. Vide: FERNÁNDEZ PIRLA, J. M.: *Una aportación a la construcción del derecho contable*, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1986, p. 33.

¹⁶ Cfr. CORDEIRO, A. M.: *Direito comercial*, Almedina, Coimbra, 2012, pp. 404-405; VALVERDE, T. DE M.: *Fôrça probante dos ...*, cit., pp. 21-23. Según este último autor, documentos históricos informan que hasta el Siglo XIII, el registro en los libros mercantiles obedecía al método de las partidas simples. Cada operación con sumaria descripción, figuraba en el libro "Periódico" o "Diario" una sola vez. El registro por las partidas dobladas pasó a exigir doble asiento, a débito una persona y a crédito otra. De este modo no es pertinente atribuir al Frade franciscano Luca Paciolo con su obra, publicada en 1484, "*Summa de Arithmetica, Geometría, Proportioni y Proportionalitã*", la creación de la contabilidad moderna, pero, tan solamente, el primer esfuerzo de sistematizar esa práctica, ya existente hay más de un siglo.

con las *Ordenanzas* de Bilbao¹⁷, de 1459, surge legislación que regulaba la Contabilidad¹⁸. En el capítulo noveno de esas ordenanzas, la obligación de llevar libros está firmemente definida¹⁹. El valor probatorio de los libros del comerciante también es patente a causa de un juicio, o de otra forma, los libros de cuentas comerciales deben ser exhibidos²⁰.

En Francia, cuyo comercio con las ciudades italianas era intenso, los gremios de comerciantes constituyeron un conjunto de normas sobre sus costumbres, regulando la contabilidad. Esas costumbres fueron sancionadas por un ministro de Luis XIV, Juan Baptista COLBERT, en 1673, la ordenanza sobre el comercio terrestre, en el Título III ("*Des Livres du Commerce*"), generalizándose en términos legales la obligatoriedad de realizar registro contable²¹.

En la España del siglo XVI se ofreció un escenario ideal para observar la evolución contable, que hacía suponer que la contabilidad por partida doble debió ser conocida muy pronto, y, probablemente antes del siglo XVI, dado el comercio con Venecia, Florencia y Flandes. En consecuencia, apareció una normativa general en Castilla con las *Pragmáticas de 4 de diciembre de 1549 y 11 de marzo de 1552*, que obligaba a llevar una contabilidad por partida doble y ordenada, bajo pena de decomiso – por entonces confiscación - de mercancías no registradas²².

¹⁷ Cfr. CARDONA ARTEAGA, J.: «La contabilidad a través del derecho comercial colombiano», *Contaduría Universidad de Antioquia*, vol. 11, 1987, pp. 24-25. Este código fue expedido en 1459; luego se dictó la llamada versión antigua en 1511, aprobada y confirmada por Felipe V. La última edición contiene 29 capítulos destinados especialmente a los comerciantes de Bilbao; más tarde rigieron para toda España, hasta que se expidió el Código de Comercio de 1829. Las Ordenanzas de Bilbao estuvieron en vigor en los Estados de América aun después de la Independencia. El capítulo 9.º trata de los comerciantes, los libros que hay que llevar y merece la pena destacar que exige el uso de por lo menos cuatro libros. Deben estar encuadernados, numerados, forrados, foliados y llevarse "*con el aseo y limpieza posible*".

¹⁸ Cfr. AGUIAR, N.: «O Direito Fiscal perante as Normas Contabilísticas: Uma Abordagem Metodológica», en Paulo Otero, Fernando Araújo, João Taborda da Gama (eds.) *Estudos em Memória do Professor Doutor J. L. Saldanha Sanches* -, vol. IV, Coimbra Editora, Coimbra, 2011, pp. 1023-1024. La obligación de mantener contabilidad se consagrada desde fechas muy anteriores, en la forma de costumbre, en la *lex mercatoris*.

¹⁹ BLANCO CAMPAÑA, J.: *El derecho contable en España*, Ministerio de Economía y Hacienda, Spain, 1983.

²⁰ Cfr. CARDONA ARTEAGA, J.: *La contabilidad a través ...*, cit., pp. 25-26. Al final del capítulo 9, el art. 15º. establece que se debe presentar un balance: "*Todo comerciante al por mayor debe estar obligado a elaborar un balance y una cuenta del estado de su negocio durante al menos tres años, y a tener un folleto separado, firmado por él, de manera clara y formal, para que se pueda registrar y encontrar para limpiar el líquido de su flujo y efectos*". El capítulo 10. trata de "*los socios comerciales, y las cualidades y circunstancias en las que deben hacerse*". Su contenido consagra claramente la historia del acuerdo de asociación. la obligación de constituir la sociedad mediante escritura ante notario, con las especificaciones; la vinculación de los libros de los comerciantes que forman la sociedad con ella.

²¹ VIANDIER, A.-LAUZAINGHEIN, C. DE: *Droit Comptable*, 2ème édition 1993, Dalloz-Sirey, Paris, France.

²² MARTÍN MOLINA, P. B.-VIEGA COPO, A. B.: «Los libros de contabilidad: perspectiva histórica y análisis mercantil y tributario actual», *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos*, 184, 1998, p. 181.

Con la Revolución Industrial y el liberalismo del siglo XIX se produjeron profundos cambios económicos e ideológicos, aumentando la producción y distribución de riquezas, modificando el contorno social y presionando a través de cambios en los instrumentos normativos. Ante este panorama, en 1807, surgió el CCom Francés, en el cual se produjo la reproducción, con los ajustes necesarios, de las reglas de la *Ordenanza* de 1673²³.

El *Code de Commerce* francés consignó el tema “*Des Livres du Commerce*”, tras el título II de su libro I: artículos 8.º a 17.º definiendo la obligatoriedad del libro Diario (art. 8.º/I), libro copiador (art. 8.º/II) y libro de inventario (art. 9.º). Añadió la necesidad de ser ordenados, siendo mantenidos por 10 años (art. 11.º). Ante esto, se destacó que cuando fuesen regularmente elaborados, los libros de registro pueden ser admitidos por el juez para hacer pruebas entre comerciantes y por hechos comerciales (art. 12.º). y que, en el hipotético caso de suspensión de pagos, puede exigirse la exhibición en un juicio (art. 14.º)²⁴.

A partir de la evolución histórica expuesta y, particularmen, durante del CCom Francés, se generalizó la tradición del derecho privado de normalizar el deber de registro contable, a fin de crear medio de prueba que solucionara los litigios entre mercaderes, tomando como base la prueba que se deduce de los asientos contables. Esa tendencia fue seguida por varios códigos comerciales europeos, como lo de Portugal (1833)²⁵. A través da legislación española y portuguesa, ese deber fue regulado en países latino-americanos: Brasil (1850), México (1854), Argentina (1859) y Chile (1865)²⁶.

El Código Comercial Francés señaló, adicionalmente, para la obligación existente de presentar un balance que mostrara el activo y pasivo. Por ese motivo, surgió la necesidad crear tres estados financieros fundamentales: la demostración del estado patrimonial (balance), la

²³ Cfr. VALVERDE, T. DE M.: *Fôrça probante dos ...*, cit., p. 25. La comisión encargada de preparar el proyecto del CCom francés de 1807 expuso conceptos válidos para siempre: La *conciencia del comerciante* (dijo) está escrita en sus libros; en ellos los comerciantes registran todas sus acciones; son, para él, una especie de garantía. Es a través de sus libros que conoce el resultado de sus obras. Cuando apela a la autoridad del magistrado, y a su conciencia que se dirige a sí mismo, es a sus libros a los que informa. Si la ley admite este título a su favor, es necesario que asegure su legitimación tomando las precauciones necesarias para darles plena autenticidad, lo cual es una ventaja para el comerciante.

²⁴ Cfr. AGUIAR, N.: *O Direito Fiscal perante ...*, cit., p. 1024.. En España, la consagración legal de la obligación de mantener contabilidad y de balance, el carácter de norma general, tendrá lugar con el CCom de 1830. Así, por ejemplo, el CCom francés de 1807 contenía, en los art. 8.º a 12.º, una gama de normas formales relativas a la obligación de mantener contabilidad diaria y de dar balance anual.

²⁵ Cfr. ABREU, J. M. C. DE: *Curso de direito comercial*, Edições Almedina, Coimbra, 2015, pp. 184-185. Ya en el Código FERREIRA BORGES, en su art. 218.º se preveía la obligatoriedad de mantenerse el registro en los termos que “*todo comerciante está obligado a tener libros de registro de su contabilidad*” y el registro comercial. El número y el tipo de libros, y la forma de su disposición, queda enteramente a discreción del comerciante, siempre que sea regular, y tenga los libros que el derecho especifica como necesarios.

²⁶ Cfr. LOPO MARTINEZ, A.: *A linguagem contábil...*, cit., p. 47.

demostración del rendimiento de la unidad económica (demostración de resultados) y la determinación de los componentes que construyen el capital de giro o el objeto de la unidad (inventario)²⁷.

Ante esto, es notorio que la contabilidad no nace como una obligación impuesta por el Derecho, sino como una práctica espontánea del comerciante, dotada de relevancia jurídica, particularmente como medio de prueba²⁸. En ese sentido, es coherente la comprensión de que el Derecho y la Contabilidad, están destinados a una vida en común, dentro del contexto del Derecho Contable vigente, en una permanente ósmosis entre el ordenamiento jurídico y la realidad social²⁹.

2.2 Objetivo de la contabilidad

La contabilidad es fundamental para proporcionar información económica sobre las empresas de manera ordenada y comprensible. El principal objetivo de la contabilidad es proporcionar una la imagen fiel del patrimonio, la posición financiera y los beneficios de una empresa, de acuerdo con lo dispuesto en en las diversas normas que la regulan. Por todas estas razones, sin el conocimiento de la contabilidad del empresario al que se refieren, no es posible tomar decisiones racionales³⁰.

La contabilidad trata de ofrecer información económica de una manera ordenada, inteligible y sistemática sobre aquellas cuestiones que atañen al proceso productivo, o más ampliamente, que atañen a todo el procedimiento de obtención y distribución de los activos y a la situación de la riqueza de las distintas unidades económicas. Es justo a ese objetivo hacia el que se dirige la contabilidad: recoger y ofrecer información sobre los acontecimientos económicos según un método específico y concreto en donde se resumen determinados hechos que se califican como «hechos contables» de relevancia para aquellas unidades de producción³¹.

²⁷ VIANDIER, A.-LAUZAINGHEIN, C. DE: *Droit Comptable*, cit.

²⁸ La contabilidad contribuye como medio de prueba en todos los países del mundo, incluso en los de tradición anglosajona. En Estados Unidos, casos tan conocidos como el de Al Capone, el legendario jefe de la mafia fue condenado por las pruebas de evasión fiscal encontradas en los libros de contabilidad. La misma situación fue el caso Watergate, que llevó a la dimisión del presidente Richard Nixon. Cfr. PEÑA SÁNCHEZ, A.: «El Papel forense de la contabilidad», *Revista Cultural Unilibre*, 1, 2013, p. 85.

²⁹ Cfr. BOCCHINI, E.: *Diritto della contabilità delle imprese. 1. Scritture Contabili*, UTET giuridica, Torino, 2008, p. 54.

³⁰ DÍAZ ECHEGARAY, J. L.: *Manual de derecho mercantil contable*, Thomson Reuters-Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2009, p. 23.

³¹ GARRETA SUCH, J. M.: *Introducción al derecho contable*, cit., pp. 9-10.

2.2.1 Concepto de contabilidad

La contabilidad³² puede definirse como un conjunto de operaciones específicas realizadas para describir los acontecimientos económicos de una entidad concreta³³. Para sus estudiosos, la contabilidad es la técnica económica que tiene como objeto la producción, registro y presentación de información monetaria estandarizada relacionada con la actividad, operaciones y activos de empresas individuales o colectivas con el propósito de su difusión y uso por diversos destinatarios o usuarios³⁴. La contabilidad puede considerarse un sistema de información económica-financiera que trata, mediante la adopción de una metodología propia, de retratar el presente, el pasado y el futuro de la situación económico-financiera de la entidad que la prepara, aportando información, en forma cualitativa y cuantitativa-monetaria, útil para la realización de decisiones de sus usuarios³⁵.

Podemos hablar de contabilidad formal y contabilidad material. La primera, identifica los libros y documentos obligatorios y facultativos que deben poseer los empresarios, así como las normas sobre su legalización, valor probatorio, conservación y otros requisitos organizativos extrínsecos, mientras que, la contabilidad material, se compone de las normas de la evaluación económica de los hechos contables, entendiendo los requisitos sustanciales de las entradas³⁶.

³² Cfr. DÍAZ ECHEGARAY, J. L.: *Manual de derecho ...*, cit., p. 40. Cabe señalar que la contabilidad es una palabra controvertida, que incluye tanto la función - la contabilidad - y su resultado - las cuentas anuales, como los estudios sobre el conjunto de ella - la disciplina contable. Para poder informar sobre los hechos económicos, lo primero que se necesita es registrar aquellos sobre los que se pretende informar más tarde. Pero, como ya se ha previsto, la contabilidad no consiste solo en registrar las operaciones y el contenido económico realizados por el empresario, sino que también es necesario extraer las consecuencias de esos registros.

³³ AGUIAR, N.: *Tributación y contabilidad: una perspectiva histórica y de derecho comparado*, Ruiz de Aloza Editores, Granada, 2011, p. 232.

³⁴ ANTUNES, J. E.: *Direito da Contabilidade. Uma Introdução*, 1, Almedina, Coimbra, 2019, p. 9.

³⁵ La contabilidad puede definirse como un conjunto de registros que implican la identificación de eventos empresariales individuales en orden cronológico. En realidad, se trata de un sistema de entradas, un lenguaje propio y verdadero, que se coordinan entre sí que, coordinados entre sí, permiten al intérprete comprender el estado de salud del emprendedor o de la empresa y que, como un verdadero diario, describen los acontecimientos que han tenido lugar a lo largo del tiempo. El conocimiento profundo de las técnicas que subyacen a la estructuración de un sistema contable ordinario es como el dominio de un idioma que permite "escribir, leer y hablar" de forma pulida, lo que permite a quienes lo utilizan como base de los más diversos análisis (estados financieros, planificación financiera, índices sectoriales) operar de forma clara e inteligible. Para poder establecer un sistema contable ordinario es necesario, además de los asientos básicos (documentos fiscales, extractos de cuentas, correspondencia, contratos, etc.), organizar una serie de libros, registros y asientos auxiliares. Cfr. GIORDANO, S.: *Il nuovo manuale delle scritture contabili: tutte le voci commentate con: norme civilistiche, trattamento fiscale, esempi di scritture contabili*, Maggioli, Santarcangelo di Romagna, 2011, p. 15; *TODO CONTABILIDAD: 2017-2018*. Wolters Kluwer, Madrid, 2017, p. 16.

³⁶ Cfr. COSTA, S. F.: *Da Relação entre Contabilidade e Fiscalidade - Estudos das Reformas em Espanha e Portugal*, 1a., SFC Advogados, Braga, 2016, pp. 35-36. La contabilidad es una encrucijada de múltiples conocimientos que pueden clasificarse simultáneamente como técnica, arte o ciencia, y a la que se reconoce una

La contabilidad, conocida como lenguaje de los negocios presenta los siguientes conceptos: i) la contabilización es el procedimiento de determinación y registro contable de los datos comerciales cuantitativos, en términos monetarios o cuantitativos-numéricos: ii) el procedimiento de registro contable es la acción o el comportamiento de la documentación³⁷, sirviendo como la aplicación (técnica) de las normas establecidas por la contabilidad para describirse el patrimonio, las variaciones que él sufrió y los resultados que nacieron de esas variaciones; iii) por asiento contable se entiende el registro que incorpora y representa los datos comerciales, como resultado de la acción y iv) el registro contable es el documento único que contiene los asientos contables.

Efectivamente, la contabilidad es el sistema de determinación y detección, en lenguaje matemático, de los hechos y operaciones de la gestión de la empresa³⁸. Es parte de los procesos administrativos internos de la empresa, con el objetivo de la detección económico-administrativa de los fenómenos de la empresa, en su aspecto cualitativo y cuantitativo³⁹. Por lo tanto, la contabilidad, concebida como un proceso de detección económico-administrativo, es el "corazón" del proceso de información de la empresa, que es un sistema de adquisición, almacenamiento y trasmisión de datos. A su vez, este proceso de información es esencial para la gestión y el control de la empresa⁴⁰.

pluralidad de propósitos que se polarizan en torno a la economía y el derecho. La contabilidad se presenta bajo tres aspectos fundamentales: en primer lugar, consiste en documentar o registrar las transacciones económicas; también será objeto de una ciencia, con vocabulario económico-jurídico propio. Y por último, es un sistema de información dirigido a terceros.

³⁷ La expresión «registro» referida en el sentido de documento, trata de toda clase de instrumentos que soportan los asientos y que por consiguiente pueden ser libros o también otros medios materiales. Ese parece ser el sentido de la Ley General Tributaria, es decir, como el de instrumento o soporte contable. que no tiene necesariamente que ser un libro. Cfr. HERNÁNDEZ GONZÁLEZ, F.: «Divergencias en el régimen jurídico del deber de llevar la contabilidad en el Derecho Mercantil y en el Derecho Tributario», *Impuestos: Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*, vol. 6, 1, 1990, p. 132.

³⁸ Cfr. SÁNCHEZ GUILLÉN, M. D.: *La contabilidad en...*, cit., p. 26. La contabilidad registra los hechos económicos, los clasifica y los ordena. Los hechos económicos son todos aquellos que producen cambios cualitativos o cuantitativos en los activos de la empresa. El objeto material, el ámbito de la contabilidad, es el patrimonio empresarial o la riqueza de la entidad. El objetivo de la disciplina contable es medir o representar esta riqueza.

³⁹ DI ERMANNIO, B.: *Diritto della Contabilità delle Imprese*, vol. 1 Scritture Contabili, UTET giuridica, Torino, 2008, p. 16. La naturaleza del asiento contable (o del estado contable que exterioriza), se caracteriza por ser una declaración de conocimiento (y no de voluntad), para declarar la existencia de las operaciones afirmadas -u omitidas.

⁴⁰ SANZ GADEA, E.: «Efectos probatorios de la contabilidad en el ámbito tributario.», *Revista española de financiación y contabilidad*, 40, 1983, pp. 26-28. Que por contabilidad debe entenderse aquel algoritmo (programa) que mediante la registración de los hechos contables en las cuentas permite el tránsito de un balance a otro balance. Que la documentación contable está integrada por todos aquellos instrumentos y elementos en los que se materializa y contiene la contabilidad, así como por los justificantes o comprobantes de todas las transacciones registradas.

La llamada contabilidad analítica no entra en el ámbito de la legislación contable. La contabilidad aplicada, de hecho, a diferencia de la contabilidad general, tiene como propósito las necesidades programáticas particulares del empresario y, por el momento, salvo algunas excepciones, no es obligatorio para el sistema legal. El término “contabilidad financiera” se utiliza a menudo como contrapunto de la “contabilidad fiscal”⁴¹. La contabilidad financiera busca reflejar la situación financiera de diversos elementos: el valor de los activos, los pasivos, el patrimonio y los resultados, mientras que, la contabilidad tributaria se centra principalmente en la determinación de la base imponible⁴². También se puede diferenciar entre contabilidad financiera (o general) y contabilidad de costes. La primera se centra en los usuarios externos y tiene normas y criterios muy bien determinados, que son obligatorios para todas las empresas. La contabilidad de costes, en cambio, se dirige a un usuario interno (la dirección), apreciando cómo se distribuyen los costes e ingresos, los márgenes entre los distintos productos/servicios de uno o varios departamentos, constatando la rentabilidad. Además, la contabilidad de costes no está sujeta a normas específicas, y cada entidad tiene la libertad de adoptar el sistema que mejor se adapte a sus necesidades⁴³.

El enfoque contable de los bienes difiere de su enfoque jurídico en dos aspectos fundamentales. A diferencia del enfoque jurídico tradicional, el enfoque contable agrupa los elementos que componen el activo de una empresa en dos categorías que cumplen la misma función financiera y económica: "activo", que hace referencia a todos los que representan bienes y derechos para la empresa, valorando positivamente a su activo, y "pasivo", que se refiere a todos los elementos representativos de obligaciones para la empresa, valorándose negativamente. La expresión numérica de la diferencia entre los activos (activos) positivos y negativos (pasivos) es patrimonio neto⁴⁴.

⁴¹ Según *TODO CONTABILIDAD: 2017-2018*, pp.18-19. La contabilidad financiera tiene por objeto preparar estados financieros que informen sobre los resultados conseguidos a lo largo de un periodo de tiempo, así como sobre la posición financiera de los activos en una fecha o un balance determinados. Los principios y normas contables, se refieren esencialmente a esta rama de la contabilidad financiera.

⁴² AGUIAR, N.: *Tributación y contabilidad*: ..., cit., p. 233.

⁴³ GIMENO JUBERO, M. Á. (ED.): *Aproximación al derecho penal económico y financiero*, Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 2007, pp. 17-18.

⁴⁴ Según la estructura conceptual del PGC, los activos deben cumplir las siguientes condiciones: «*Activos: son los bienes, derechos y otros recursos controlados económicamente por la empresa, resultantes de hechos pasados, de los que se espera que la empresa obtenga beneficios o rendimientos económicos en el futuro*». Por su vez la definición de Pasivo es la siguiente: «*Son obligaciones actuales surgidas como consecuencia de sucesos pasados, para cuya extinción la empresa espera desprenderse de recursos que puedan producir beneficios o rendimientos económicos en el futuro. A estos efectos, se entienden incluidas las provisiones*».

A su vez, el valor de los beneficios o pérdidas se utiliza con frecuencia para evaluar el rendimiento de las empresas. Los elementos que están ligados a la medición de los resultados se refieren a los ingresos y a los gastos, su reconocimiento y medición, dependiendo en parte del concepto de capital utilizado por la entidad en la compilación de los estados contables. Según el Marco Conceptual (NIIFs), los elementos de ingresos y gastos se definen de la siguiente manera: (a) los ingresos son el aumento de los beneficios económicos, que tienen lugar durante el periodo, en forma de entradas o incrementos del valor de los activos, o como reducciones de los pasivos que provocan incrementos del patrimonio neto y que no están vinculados a las contribuciones de los propietarios al patrimonio; (b) gastos, son reducciones de los beneficios económicos que surgen en el periodo en forma de disminuciones de los activos o aumentos de los pasivos, que provocan disminuciones de los fondos propios, y que no se refieren a distribuciones a los propietarios con cargo a los fondos propios⁴⁵.

Sobre la distinción entre ingresos, rentas y beneficios es necesario aclarar que el término “ingresos” se define como los aumentos de los beneficios económicos durante el período de contabilización lo que lleva a incrementos del patrimonio neto, distintos de los relativos a las aportaciones de los participantes en el capital. Como tal, el término “ingresos” incluye tanto las “rentas” como las “ganancias”. Las rentas proceden de las actividades de explotación de la entidad, y pueden denominarse ventas, intereses, dividendos, etc. Las ganancias representan partidas que se ajustan al concepto de ingresos, pero pueden surgir o no de las actividades de explotación. Por ejemplo, pueden constituir ganancias por venta de activos o ganancias por el valor razonable⁴⁶.

2.2.2 Funciones de la contabilidad

Durante mucho tiempo, la contabilidad fue solo un “medio de prueba”; es una condición que todavía puede reivindicar, pero ha adquirido gradualmente una función de información que se ha hecho predominante y que ha sido tenido en consideración por legislador que se preocupa de proteger a los destinatarios de esta información⁴⁷.

⁴⁵ SALVÁ, A. S.-ROSELLÓ, P. H.-BASCONES, R. H.-ARBONA, G. J.-GILET, A. L.: *Contabilidad financiera: El Plan General de Contabilidad*, 2a., Ediciones Pirámide, Madrid, 2017, pp. 61-62.

⁴⁶ SHEKEL, M.: *The timing of income recognition in tax law and the time value of money*, Routledge-Cavendish, London, 2009, p. 5.

⁴⁷ Existen múltiples destinatarios o usuarios de información contable, para quienes puede ser importante e incluso indispensable para tomar sus decisiones económicas. Por un lado, tenemos usuarios internos, que son aquellos que están vinculados a la propia empresa, incluido su titular (persona física o jurídica), sus socios o miembros (cuya información contable permite evaluar el rendimiento de la gestión). determinar la

Los registros contables sirven para catalogar la documentación de la empresa y la consiguiente presentación, también con criterios sintéticos, de los resultados generados por la actividad económica.⁴⁸ El conjunto de documentos de la empresa (facturas, apuntes, extractos bancarios, nóminas, contratos, documentos de transporte, etc.) constituye, junto con los registros contables y el balance, una especie de telaraña capaz de proporcionar información sobre la riqueza producida. Por ello, los registros contables están dotados de una gran capacidad de representación de los hechos económicos y de declinación de la prueba jurídica relativa⁴⁹.

Esta función ha ido adquiriendo cada vez más importancia y los destinatarios se han diversificado (empleados, acreedores, etc.): esta protección ya no podía obtenerse mediante simples normas *ad hoc* (por ejemplo, las destinadas a informar a los socios), y era lógico incluir en las normas jurídicas una normalización general del sistema de información externo. La idea de “estandarizar” la información pública tiene un triple propósito: i) para asegurar un contenido mínimo de información para terceros; ii) para que puedan comparar las empresas entre sí (comparación espacial); iii) para que puedan seguir la evolución de una empresa (comparación en el tiempo)⁵⁰.

existencia y asignación de ganancias y los respectivos órganos de administración (permitiéndoles planear estratégicamente, tomar decisiones de gestión y controlar el desempeño de la empresa) y supervisarlos (permitiéndoles la regularidad de las operaciones sociales, así como también auditar y certificar sus estados financieros). Por otro lado, y particularmente importante, tenemos usuarios externos, que cubren aquí una gran variedad de temas (individuales o colectivos, privados o públicos, corporativos o institucionales) que, al no ser parte de la empresa, están interesados en información contable, incluyendo acreedores e inversores (cuyas decisiones de préstamo y estrategias de inversión o desinversión dependen estrechamente del acceso a información confiable y periódica sobre el estado económico, financiero y de capital de la empresa), clientes y proveedores (para quienes El conocimiento de la solidez financiera y patrimonial también es pertinente cuando se decide continuar o cesar sus relaciones comerciales), el Estado (que necesita conocer los activos de los empresarios para obtener el mayor valor, controla la legalidad de la actividad comercial), impuestos y otras contribuciones, definición de políticas macroeconómicas y el interés público en general (a los efectos de la estructura de mercado, regularidad y saneamiento de empresas) Cfr. ANTUNES, J. E.: *Direito da Contabilidade. Uma Introdução*, cit., p. 11.

⁴⁸ Cfr. BEGHIN, M.: «Scritture contabili, controlli incrociati e prova della indeducibilità dei costi sostenuti dall'imprenditore», *Corriere Tributario*, 2017, p. 975. Los registros contables se caracterizan por una particular fuerza de representación de la riqueza generada por el ejercicio de la actividad económica. Por eso tienen un efecto vinculante para las autoridades fiscales. Son autoproducidas por el contribuyente en virtud de una obligación legal, pero funcionales a la catalogación de otra documentación procedente de diversos sujetos. Estamos, por tanto, ante un sistema de detección de hechos empresariales que se presta a los cruces y, por tanto, a la comprobación precisa de la existencia y magnitud de las operaciones realizadas.

⁴⁹ El valor probatorio de los registros contables permite una excepción al principio de que "*nadie puede constituir una prueba por sí mismo*". Mientras que, tradicionalmente, no se admite la prueba unilateral, los documentos contables son objeto de una excepción. Cfr. GASBAOUI, J.-MESTRE, J.: *Normes comptables et droit privé: analyse juridique des documents comptables*, Presses universitaires d'Aix-Marseille, Aix-en-Provence, 2014, p. 239.

⁵⁰ Cfr. PORRAS GARCÍA, M. J.: «La contabilidad como prueba en la nueva Ley de Enjuiciamiento Civil», *Actualidad financiera*, vol. 6, 4, 2001, p. 63. La actividad contable se lleva a cabo a través de las diferentes

Si la información que se quiere obtener es clara y inequívoca, hay varias maneras de lograrlo, y se pueden contrastar dos "lógicas" de normalización: a) la primera es estandarizar la información, ya que la regla específica es el detalle de la información que debe producirse y el proceso de elaboración. Esta es la forma más simple de estandarizar, pero la contrapartida es la falta total de flexibilidad, de la posibilidad de adaptar la información a situaciones particulares: en este sentido, la estandarización va en detrimento de la calidad de la información; b) otra forma es dejar al productor de la información cierto margen de elección, pero imponiéndole un marco general que proporcione criterios de elección: se trata de dejarlo a su criterio, pero no a la arbitrariedad⁵¹.

Los registros contables representan en términos cuantitativos los hechos comerciales acaecidos durante un período administrativo, cuyo resultado se resume en los Estados financieros⁵². La función de la contabilidad, entendida en un sentido amplio como una comprensión integral de todos los datos económicos y financieros relacionados con la gerencia de la empresa, representa, incluso antes de su propia función publicitaria, una herramienta para controlar las operaciones. En la gestión de la actividad empresarial, esto implica que el sujeto emprendedor está sometido a una serie de reglas que deben seguirse para mantener las cuentas: la ley establece un principio general y establece los criterios específicos⁵³.

funciones que realiza dentro de la empresa: "1) *Función histórica*: a través de instrumentos y técnicas contables se registran una serie de hechos administrativos. 2) *Función estadística y económica*: los datos recogidos deben estar debidamente ordenados, para poder valorarlos y a través de este análisis conocer la influencia de estos hechos en la situación de la empresa, analizando hoy los resultados de las acciones futuras. 3) *Función financiera*: hay que desarrollar un plan de equilibrio entre las necesidades de inversión y los medios de financiación para cubrirlos. 4) *Función fiscal*: determinar los derechos que el Estado tiene sobre los bienes. 5) *Función de gestión*: la contabilidad se utiliza para la toma de decisiones. 6) *Función prospectiva*: induce eventos futuros y compara lo realizado con lo previsto, orientando la gestión empresarial. 7) *Función jurídica*: acredita y justifica los derechos de la empresa en relación con el activo y el pasivo y con terceros, así como las obligaciones económicas."

⁵¹ A través del punto de mira de la normalización, los modelos de presentación acompañados de un compendio de normas técnicas constituyen un conjunto normativo suficiente, lo cual es más una cuestión de regulación profesional que de principios jurídicos. No se da el mismo en el segundo efecto, en el que la normalización se centra en el fondo de las cuestiones y permite cierta flexibilidad en cuanto a la forma: el objetivo es dar coherencia y homogeneidad a las prácticas contables identificando los conceptos en los que debe basarse la práctica, conceptos que sacarán su fuerza de su integración en el derecho. La contabilidad ya no obedece solo a normas de registro inequívocas, sino que se deja espacio al juicio de los productores de información contable para determinar la presentación que mejor se adapte al espíritu de la norma Cfr. BURLAUD, A. (ED.): *Comptabilité et droit comptable: l'intelligence des comptes et leur cadre légal*, Gualino, Paris, 1998, p. 30.

⁵² Cfr. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: «La Importancia de la Contabilidad en la Formación del Jurista», en *Estudios de contabilidad y auditoría: En homenaje a Don Carlos Cubillo Valverde*, Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, 1997, pp. 901-902. «son numerosos los actos y negocios jurídicos cuya proyección vital cuenta con el reflejo en asientos de contabilidad. No hay serie vicisitudinaria de los negocios jurídicos que pueda tener mejor representación que la contable. Los asientos en contabilidad fijan las operaciones siguiendo la proyección temporal de las respectivas normas jurídicas que las regulan. La contabilidad como instrumento o técnica científica es necesaria no solo para aplicar determinadas leyes, sino para despejar – así – determinadas leyes.»

⁵³ ADRIANO, B.: «La connessione tra il libro giornale e il conto economico nella determinazione del reddito d'impresa», *RG -Rivista di giurisprudenza tributaria*, 5, 2002.

La vigilancia de registros contables tiene la función esencial de imponer al empresario, en su interés, normas de correcta gestión, en relación con la naturaleza de la actividad desarrollada. Externamente, los registros contables propician seguridad y constituye una garantía a favor de terceros (mercado/autoridad pública) sobre la correcta representación de la realidad de la empresa. La relevancia externa de los registros contables constituye también el principio de eficacia probatoria frente a terceros: la correcta dirección de los registros certifica también la veracidad de su contenido. Llevar de forma correcta los registros contables es importante en los procedimientos concursales, como requisito previo a la admisión al concurso de acreedores y a la suspensión de pagos, así como también como medio de información económica y jurídica⁵⁴. La adopción de las reglas y principios que tienen en cuenta el derecho tributario se basa en el reconocimiento de la contabilidad en la medición de las realidades económicas y también en su necesaria imparcialidad ante a los distintos usuarios⁵⁵.

El proceso contable se caracteriza por tres fases: (a) el reconocimiento en el que se realiza la clasificación de la acción de naturaleza económica, es decir, la definición de la naturaleza de la partida estudiada, como activos, pasivos, ingresos o gastos, (b) medición, en la que la acción de naturaleza económica tiene su base de medición definida (se utiliza, por ejemplo: coste histórico, valor de mercado y valor razonable); y (c) divulgación (*disclosure*), en la que se realiza la demostración del proceso de identificación (reconocer) y la medición, evidenciando esta información a los potenciales usuarios⁵⁶.

El punto central de la técnica contable radica en la obtención de un balance de un dato determinado mediante el tratamiento por los procedimientos y métodos de cada algoritmo, y utilizando los instrumentos técnicos adecuados (cuentas, matrices..), de los hechos contables que han tenido lugar en un periodo determinado. Hay que tener en cuenta que esto solo se puede conseguir, en la contabilidad por partida doble, llevando el libro mayor y, por supuesto, utilizando otros formatos documentales de idéntico contenido. De hecho, llevar al día el diario de cuentas se generaliza y se vincula al libro mayor, vinculándose a cuestiones probatorias.

⁵⁴ ONETO, C.: *I libri contabili: ...*, cit., pp. 15-16.

⁵⁵ AZEVEDO, A. D.: «O papel da contabilidade e do contabilista na fiscalidade em Portugal», *CAAD - Arbitragem Tributária*, 5, 2016, p. 6.

⁵⁶ Cfr. BERMÚDEZ GÓMEZ, H.: «Subsistema documental de la contabilidad», 2012, Colombia, p. 10. Las funciones de la contabilidad comprenden acciones como i) identificar, ii) clasificar, iii) reconocer, iv) valorar y v) divulgación de los hechos contables.

2.2.3 Contabilidad tributaria

Hay que diferenciar entre la contabilidad financiera, regida por la legislación contable y las normas de contabilidad (por ejemplo, las NIIF), y la contabilidad fiscal, regida por la legislación tributaria. La contabilidad financiera se utiliza para los informes financieros, la contabilidad fiscal para las declaraciones de impuestos⁵⁷.

Los contadores tributarios conocen y comprenden las complejidades fiscales, como los precios de transferencia, las cuestiones transfronterizas, los préstamos híbridos y las entidades transparentes⁵⁸. Además, conocen y comprenden las diferencias respectivas, ya sean de naturaleza permanente o temporal, que pueden surgir entre los principios utilizados para la presentación de informes financieros y los establecidos por la legislación fiscal. Por lo tanto, en el caso de los contadores de impuestos, veremos como el objetivo es centrarse en esas diferencias⁵⁹.

En consecuencia, destacamos cinco tipos de relaciones entre la contabilidad financiera y tributaria⁶⁰. Por un lado, la desconexión de las normas tributarias es distinta e independiente de las normas de contabilidad y, por otro lado, existen varias formas de conexión de influencia de la Ley Tributaria en Contabilidad: i) identidad, ii) liderazgo contable: iii) liderazgo fiscal; y iv) dominio fiscal.

⁵⁷ Cuando se dice que existe una conexión entre la contabilidad financiera y la contabilidad fiscal, se quiere decir que una cuestión específica de contabilidad fiscal (por ejemplo, el reconocimiento de ingresos o la valoración de activos) se resuelve mediante la Práctica Contable Generalmente Aceptada (GAAP) en un país. Esta solución se desprende de la legislación fiscal o de las decisiones de los tribunales. Si una cuestión de contabilidad fiscal está desconectada, significa que una cuestión específica se resuelve por referencia a una norma de contabilidad fiscal en la legislación fiscal o en la jurisprudencia que se aparta de los PCGA. En esta situación, los PCGA no tendrán ningún efecto sobre la contabilidad fiscal. Cuando se habla de una conexión entre la fiscalidad y la contabilidad: ¿qué es o qué puede ser conectado? Cuando se define un concepto de ingresos fiscales, hay dos cuestiones que deben abordarse: ¿qué debe gravarse y cuándo? La primera pregunta suele considerarse una cuestión exclusivamente fiscal. Qué es la renta imponible y qué deducciones deben permitirse es una cuestión de derecho fiscal. Los principios y las normas suelen establecerse sin tener en cuenta la contabilidad financiera, a diferencia de la cuestión de cuándo debe gravarse un ingreso o permitirse una deducción. Cfr. NOBERG, C.: «Kari Tikka Memorial Lecture: Accounting and taxation», en Michael Lang, John F. Avery Jones (eds.) *Accounting and taxation with special regard to trading in emission rights & assessment of ECJ case law in matters of direct taxes and State aid*; EATLP, S.I, 2007 (EATLP international tax series), pp. 11-12.

⁵⁸ Cfr. TÉLLEZ PEÑARETE, L. E.: «Criterios y consideraciones prácticas de remisión a las normas contables en el nuevo marco fiscal», en *Estudios de Derecho Tributario, Derecho Aduanero y Comercio Exterior*, Bogotá, 2016, p. 283. Puede resultar extraño utilizar la expresión contabilidad tributaria, porque la contabilidad es solo una.

⁵⁹ Cfr. BAKKER, A.-BERG, T. VAN DEN-JANSSEN, B. (EDS.): *Tax accounting: unravelling the mystery of income taxes*, IBFD Publications, Amsterdam, 2015, p. 5. la contabilidad tributaria el arte de conectar y reflejar los dos mundos de la contabilidad financiera y los impuestos en los estados financieros.

⁶⁰ CARLOS, M. A. B.: «A relação entre o direito fiscal e a contabilidade : algumas questões», *Revista da Ordem dos Advogados*, Ano 69, 2009, pp. 926-27.

El objetivo principal de la contabilidad de muchas empresas sigue siendo la liquidación del impuesto de sociedades. La regulación del Impuesto sobre los Beneficios influyó, sin duda, en la promulgación de los procedimientos contables generales y estos, a su vez, sirvieron para formular la teoría contable que existe hoy en día, y que se presta a la evaluación de las pruebas contables⁶¹. Los registros contables tributarios representan, por tanto, no solo un cumplimiento obligatorio previsto por la ley para quienes producen rentas que se determinan a través de la contabilidad, sino al mismo tiempo, un elemento de garantía para el contribuyente frente a la arbitrariedad de la administración en la determinación de la renta imponible⁶².

Las más importantes divergencias entre la contabilidad financiera y tributaria surgen de: (i) diferentes reglas de valoración de las partidas que componen el activo, el pasivo y el patrimonio neto del contribuyente; (ii) requisitos para la asignación de ingresos y gastos en el tiempo, con diferentes reglas de calificación fiscal de ingresos y gastos; (iii) aceptación a efectos fiscales de la compensación de pérdidas fiscales de ejercicios precedentes; (iv) provisión de los efectos de la inflación para evitar la tributación de las plusvalías nominales; (v) revalorizaciones contables; (vi) régimen de sociedades transparentes; (vii) régimen de sociedades vinculadas u operaciones vinculadas; (viii) subcapitalización; (ix) diferencias permanentes: las que se producen entre el resultado fiscal y el resultado contable y que no son reversibles en ejercicios posteriores, excluyendo la compensación de pérdidas fiscales⁶³.

La preocupación de la contabilidad financiera por cuestiones como el valor razonable, los deterioros, las provisiones, las depreciaciones y las amortizaciones, muy dependientes de las estimaciones, llena de una importante subjetividad, tendría que chocar con un legislador fiscal más preocupado por la estabilidad de los ingresos, la lucha contra el fraude fiscal, así como una mayor objetividad en el cálculo de los ingresos y gastos. De ahí la conocida relación obligada entre las normas de contabilidad financiera y la contabilidad fiscal⁶⁴.

A efectos fiscales, el contribuyente está obligado a llevar registros fiscales. Estos libros y controles registran las transacciones con fines de control y posible verificación por parte de

⁶¹ LLORENTE SANZ, M. S.-INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA DE CUENTAS (ESPAÑA)-ESPAÑA-MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA: *Aspectos contables del impuesto sobre sociedades*, Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, Madrid, 1997, p. 73.

⁶² PINO, C.: *Le scritture contabili e il controllo del reddito d'impresa*, CEDAM, Padova, 2012, p. 38.

⁶³ MARTÍN ALBÀ, S.: «Gastos contables y gastos fiscales en el impuesto sobre sociedades», 2001, Universitat Pompeu Fabra, pp. 64-65, fecha de consulta 15 febrero 2020, en <http://www.tdx.cat/handle/10803/7282>.

⁶⁴ MARTINS, A.: «A evolução da tributação das pessoas coletivas: a propósito da relação normativa entre o resultado contabilístico e o resultado tributável desde a Contribuição Industrial até a atualidade», *Revista de finanças públicas e direito fiscal*, vol. 9, 4, 2017, p. 78.

las autoridades fiscales. La legislación fiscal exige el mantenimiento de estos registros fiscales, mientras que el Código de Comercio impone al empresario el deber de llevar la contabilidad de su empresa de acuerdo con la legislación mercantil. En consecuencia, no es difícil confundir los registros fiscales con los contables, pues son un tipo de registros contables destinados a un usuario concreto, la Administración Tributaria.

2.2.4 Contabilidad tributaria ante la informática y digitalización

En el contexto contemporáneo, los sistemas contables están totalmente automatizados y son electrónicos. En consecuencia, los enfoques tradicionales de recopilación, almacenamiento y tratamiento de datos que se basaban en el examen de los documentos en papel no parecen corresponder a la práctica contable actual. Estos enfoques son difíciles de aplicar de manera uniforme y parecen inapropiados en un entorno electrónico. La tecnología facilita la creación de registros y conjuntos de datos fiables y verificables. Por consiguiente, los empresarios pueden crear registros completos y precisos de sus transacciones, y las normas que codifican el enfoque del almacenamiento de datos tienen un papel importante en este contexto. Para el proceso contable, aunque más concretamente, para la legislación fiscal, es pertinente hablar de la gestión de las obligaciones fiscales, ya que también permiten que el proceso de inspección fiscal se base en los sistemas contables electrónicos existentes⁶⁵.

De acuerdo con el sistema electrónico de administración tributaria, es una combinación de recursos informáticos que permite: la adquisición de información en una forma tradicional, el tratamiento de esta información y la devolución de datos o resultados en diferentes formas, ya que, acorde a sus necesidades y su tamaño, las empresas elegirán un sistema de procesamiento de datos electrónico más o menos elaborado (desde el simple mantenimiento de las cuentas hasta las funciones relacionadas con todas las operaciones de gestión)⁶⁶.

Las empresas deben establecer, mantener y presentar información sobre todos los sistemas de información involucrados en la formación de resultados contables o fiscales, y la preparación de declaraciones de impuestos obligatorias, así como en la documentación

⁶⁵ Cfr. MAJDANSKA, A.-DZIWIŃSKI, K.: «The Potential of a Standard Audit File – Tax in the European Union: A Chance for Coordinated VAT Administration?», *Bulletin for International Taxation*, vol. 72, 10, 2018, p. 582.

⁶⁶ Cfr. DI ERMANNI, B.: *Diritto della Contabilità*, cit., vol. 1 Scritture Contabili, p. 86. La informatización de la contabilidad tiene la ventaja obvia de ahorrar espacio, que se utilizaría para almacenar libros de papel, y la rapidez de la búsqueda electrónica de datos para la gestión de la empresa. Ventajas análogas y aún más apropiadas resultan de la facturación electrónica, ya que las facturas, en los nichos de la empresa, vinculan el proceso contable administrativo con los nichos financieros.

relacionada con los análisis, la programación y ejecución de tratamientos. Por supuesto, el mantenimiento de una contabilidad electrónica no exime a las empresas de cumplir con los requisitos del CCom o el Plan de cuentas. Respecto a eso, solo se considera el uso que hace la empresa de su equipo informático, sin considerar que una empresa que no centra sus ingresos diarios de manera electrónica posee un sistema contable computarizado en el sentido de la ley tributaria⁶⁷.

Con carácter general este nuevo sistema digital de llevar la contabilidad debe permitir a la AEAT acceder a información para la prevención del fraude fiscal, proporcionando a los contribuyentes una herramienta para evitar el incumplimiento involuntario de sus obligaciones. De esta manera, se adquiere seguridad jurídica al preestablecer los requisitos de información que se deben poner a disposición de la Administración tributaria.⁶⁸ Los registros contables que se encuentren recopilados de manera digital, pueden aportar pruebas en contra del empresario, pero también a favor de las mismas en las relaciones con otros empresarios dentro de los límites de las relaciones que se encuentren vinculadas con la empresa, observando que la eficacia probatoria de la misma sigue la de las pruebas libremente apreciables⁶⁹.

Con la facturación electrónica, se ha introducido una nueva obligación para regular las relaciones entre dos entidades públicas o entre una entidad pública y una entidad privada⁷⁰.

⁶⁷ Cfr. BISSY, A. DE-SERLOOTEN, P.: *Comptabilité et fiscalité: du résultat comptable au résultat fiscal*, LexisNexis, Paris, 2016, p. 71. Con el fin de combatir el fraude del IVA por medio de un programa que permite disimular ingresos, el legislador obliga a los sujetos pasivos que tienen cuentas de computadora a usar un programa o un sistema de caja registradora que esté asegurado y certificado a partir de 2018. La medida también va acompañada de un procedimiento de control específico; la administración puede llevar a cabo controles no autorizados en las instalaciones de la empresa Y si el contribuyente ha eliminado voluntariamente los datos de la computadora, es un obstáculo para la auditoría fiscal, que lo coloca en una situación de evaluación de la oficina.

⁶⁸ Es evidente que la producción de documentos contables fiables por expertos independientes se convierte en un aspecto esencial para darle fuerza probatoria. Sin embargo, lo que quisiera subrayar es que no tiene sentido tener -como lo tenemos hoy- un sistema modernizado para producir información contable y herramientas de análisis financiero cada vez más sofisticadas si no tratamos de explotar este sistema y estas herramientas en los momentos más críticos de la vida de la empresa, así como al servicio de la administración fiscal. Cfr. FORTUNATO, S.: «Contabilità e procedure concorsuali», en Antonio Pavone la Rosa (ed.) *Scritti in onore di Antonio Pavone LaRosa*, vol. I, Giuffrè, Milano, 1999 (Pubblicazioni della Facoltà di Giurisprudenza, Università di Catania), p. 344.

⁶⁹ CRISTINA, P.-VALERIO, A.: «Tenuta con strumenti informatici dei libri e delle scritture contabili», *Pratica fiscale e professionale*, 21, 2009, p. 2.

⁷⁰ Desde julio de 2017, la administración tributaria en España adopta una sofisticada tecnología a efectos del IVA. Se trata de un instrumento de gestión tributaria mediante el suministro inmediato de información (SII), en virtud del cual los contribuyentes envían, mediante una presentación en línea en el sitio web de la Agencia Tributaria (AT). Los detalles de sus registros de facturación y tienen la oportunidad de comparar la información de sus libros con la información suministrada por sus clientes y proveedores. Los registros de facturación se transmiten electrónicamente desde los libros de IVA en el SII. El contribuyente envía los datos de facturación a partir de un intercambio de mensajes XML o, en su caso, rellenando un formulario en línea y a partir de esta información se configuran diferentes libros al instante. Cfr. HUIBREGTSE, S.-OTTONI, P.-RODRÍGUEZ, S. C. M.:

Las ventajas de esta nueva disciplina incluyen la reducción del número de incumplimientos, una mayor certeza en la entrega de facturas y el intercambio de datos⁷¹, exponiéndose que las empresas deben implantar herramientas técnicas adecuadas, personal dedicado y asumir los costos relacionados⁷².

Por ello, la forma de llevar los libros contables se modifica, especialmente los de registro del IVA, y en la progresiva implantación del uso de la factura electrónica⁷³, se opta por establecer un sistema de registro a través de la AEAT que acerque el momento de registro o contabilización de las facturas al momento en el que se realiza realmente la operación económica subyacente, con el fin de controlar y evitar el fraude fiscal⁷⁴.

Existe una clara tendencia a que la Contabilidad Fiscal evolucione hacia la notificación periódica o incluso en tiempo real de grandes conjuntos de datos a las autoridades fiscales, con el fin de mejorar la lucha contra el fraude fiscal. Se observa que no hay un enfoque común en cuanto a las herramientas y el formato de notificación de datos requeridos, lo que está dando lugar a nuevas cargas de cumplimiento para los contribuyentes⁷⁵.

Como perspectiva de futuro con fuertes implicaciones para la contabilidad fiscal, destaca la aparición del *blockchain*. En primer lugar, y dado el anglicismo, debemos preguntarnos bajo su traducción literal al castellano: ¿qué es el mecanismo de la cadena de bloques?. En traducción libre, el término inglés *blockchain* aporta la idea de una cadena de bloques. Esta es la imagen principal de su esencia estructural. *Blockchain* puede entenderse como una contabilidad en la red descentralizada de terminales electrónicos, en su mayoría

«How Technology Is Changing Taxation in Latin America», *Bulletin for International Taxation (IBFD-Bulletin)*, vol. 73, 3, 2019, p. 148. *Vide*: Suministro Inmediato de Información (S.I.I.), available at www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Modelos_y_formularios/Suministro_inmediato_informacion/folleto_informativo_SII_en_gb.pdf (fecha de consulta 4 Feb. 2021).

⁷¹ Cfr. ROMERO FLOR, L. M.: «The New Spanish Immediate Information Supply System», *International VAT Monitor*, vol. 29, 6, 2018, p. 223. El nuevo sistema SII representa un importante paso adelante en la administración electrónica relacionada con los impuestos y un aumento significativo del uso de las tecnologías de la información en las interacciones entre las autoridades fiscales y los contribuyentes. Los sujetos pasivos están los datos de las facturas a las autoridades fiscales a través de a las autoridades fiscales a través de Internet, y, casi simultáneamente, sus registros fiscales se actualizan con esta información. Por lo tanto, el sistema SII no está concebido como una nueva obligación formal, sino como un nuevo sistema para de poner en práctica uno ya existente, es decir, la levaza de los registros del IVA.

⁷² DONESANA, A. R.-CARINI, A.: «Il lagame tra il nuovo obbligo di fatturazione elettronica e il contrasto all evasione fiscale», *Corriere Tributario*, vol. 26, 2017, pp. 3616-3618.

⁷³ MASTROMATTEO, A.-SANTACROCE, B.: «Fattura elettronica: le risposte del Fisco», *Il Fisco*, 47, 2018, p. 4529.

⁷⁴ LONGÁS LAFUENTE, A.: «Suministro inmediato de información en la gestión de los libros del IVA (I)», *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos*, 408, 2017, p. 45.

⁷⁵ PETROSINO, N.: «European Union Are You Ready for the Tax Technology?», *International VAT Monitor*, vol. 30, 2, 2019.

ordenadores, distribuidos por todo el mundo e interconectados por Internet.⁷⁶ *Blockchain* utiliza la idea de "cadena de bloques" o "encadenamiento de bloques", que permite que la transmisión de cualquier tipo de información se produzca a través de "cripto-claves", que al efectuarse forman un "bloque", funcionando, por ejemplo, en el caso de un libro contable de registros, de forma pública, compartida y universal, con el fin de crear consenso y confianza entre todas las personas y sobre toda la información, en la que se almacenan las transacciones de cada registro.⁷⁷ Una cadena de bloques garantiza básicamente que la base de datos y las transacciones que tienen lugar se registran en el libro mayor de forma segura y pueden compartirse públicamente. Como sucesor de la criptografía, *blockchain* es el mecanismo por el cual un registro es atestado, seguro, auténtico, público e inmutable⁷⁸, así como también el mecanismo por el que se realizan las transacciones de prueba de trabajo y prueba de participación.

Blockchain es un "libro de contabilidad distribuido" que verifica de forma colectiva una transacción antes de registrarla y aprobarla⁷⁹. La tecnología en la que se basa *blockchain* genera confianza en los registros contables. En resumen, la *blockchain* es un libro de contabilidad compartido, criptográficamente seguro y no controlado por un solo usuario, que puede ser objeto de inspección por todas los interesados. Si ahora la tecnología de cadena de bloques registra las transacciones realizadas con monedas digitales, ya se puede utilizar para registrar cosas tan diferentes como los nacimientos y las muertes, los títulos de propiedad, los certificados de matrimonio, los diplomas escolares, las reclamaciones de seguros, los

⁷⁶ THAMAY, R.: *Provas no direito digital: conceito da prova digital, procedimentos e provas digitais em espécie*, Thomson Reuters, São Paulo, 2020, pt. 2.7.1, RB-2.18.

⁷⁷ Cadena de bloques como un sistema de base de datos, mantenido de forma descentralizada, en el que cada uno es responsable de almacenar o mantener la información contenida. Esta estructura del modelo garantiza que cualquier información entre o salga de la red sin poner en peligro la integridad o la disponibilidad del sistema. Cfr. CARACIOLA, A.-ASSIS, C. A.-DELLORE, L.: «Prova produzida por meio de blockchain e outros meios tecnológicos: Equiparação à ata notarial», en Erik Navarro Wolkart (ed.) *Direito, Processo e Tecnologia*, Thomson Reuters, São Paulo, 2020, pt. RB-2.1.

⁷⁸ El *blockchain* es, por tanto, una forma de almacenar información en bases de datos. Cuando se añade una nueva información a la cadena de transacciones, esta nueva transacción crea un enlace con el registro anterior, utilizando el alias del primer bloque, creando una lista con el registro de transacciones anteriores. Así, cada nuevo bloque de la cadena debe hacer referencia al bloque anterior y también debe estar firmado digitalmente para garantizar su autenticidad. La cadena está formada y distribuida por diferentes servidores. De esta manera, nada de lo que se hace en línea se pierde o puede ser defraudado, porque cada bloque de información tiene referencia al bloque anterior y, por lo tanto, ningún bloque puede ser cambiado sin modificar los bloques posteriores. Y esto se hace para certificar que estos datos permanecen seguros e inalterados en el mundo digital, proporcionando más eficiencia, reducción de costes y transparencia. Cfr. RAVAGNANI, G. DOS S.: *Provas Negociadas - Convenções Processuais Probatórias no Processo Civil*, Thomson Reuters, São Paulo, 2020, pt. 3, Cap 3.7.6. RB-14.24.

⁷⁹ Cfr. PASCUAL PEDREÑO, E.-GELASHVILI, V.-PASCUAL NEBRED, L.: «Blockchain and its application to accounting», *Intangible Capital*, vol. 17, 1, 2021.

procedimientos médicos y los votos, básicamente cualquier tipo de transacción que pueda convertirse en código.

Por lo tanto, en esencia, representa una nueva forma de llevar la contabilidad, que se realiza en un entorno de terceros y con una importante fiabilidad de la información. En esencia, el *blockchain* es una tecnología disruptiva en la que la información se consolida y encadena en bloques virtuales, se puede hacer la analogía con un libro de contabilidad tradicional, en lo que cada página contiene un texto (el contenido), en lo que la parte superior se inserta información sobre este contenido (un título o numeración)⁸⁰.

2.3 Derecho contable

Comúnmente, la noción de derecho contable, “*accounting law*”, “*bilanzrecht*”, “*droit comptable*”, “*direito da contabilidade*”⁸¹ se concibe como el sistema unitario de principios y normas (legal, regulatorio, profesional) que rigen la presentación, el contenido y el suministro de información contable, así como el ejercicio de la actividad de sus profesionales (auditores legales, expertos contables certificados)⁸².

El derecho contable es el conjunto de normas más o menos coercitivas que rigen la producción, presentación y difusión de información contable⁸³. Por otra parte, rige el comportamiento de quienes son responsables (líderes empresariales ante terceros), aquellos que hacen estas cuentas (contadores en sentido estricto) y, por último, aquellos que las auditan (auditores)⁸⁴. Hay una interferencia evidente entre estos componentes del derecho contable;

⁸⁰ Cfr. AINSWORTH, R. T.-SHACT, A. B.: «Blockchain Technology Might Solve VAT Fraud», *Taxes Notes International*, 2016. La Comisión Europea está ansiosa por adoptar nuevas tecnologías en la prevención y detección del fraude. El intercambio de datos más eficaz y la adopción de programas sofisticados de inteligencia artificial (IA) es fundamental en ese esfuerzo. Los países miembros necesitan nuevas formas de compartir información para identificar y desmantelar de manera rápida y eficaz las redes fraudulentas

⁸¹ FERNANDES, E. C.: *Direito contábil: (fundamentos, conceito, fontes e relação com outros «ramos» jurídicos)*, Dialética, São Paulo, SP, 2013, pp. 90-91. Derecho contable es el grupo de normas jurídicas que regulan el reconocimiento, la medición y la divulgación de las operaciones económicas de las empresas, en los estados financieros (o la contabilidad); pero no se limita a eso. El derecho contable orienta el juicio de la dirección en las decisiones relativas a los registros contables, a la luz de la protección jurídica de las diversas partes interesadas, además de la perpetuidad de la propia empresa.

⁸² ANTUNES, J. E.: *Direito da Contabilidade. Uma Introdução*, cit., pp. 20-21.

⁸³ REIS, J. V. DOS: «Direito e contabilidade», *Revista de finanças públicas e direito fiscal*, vol. 6, 3, 2013, p. 28. El derecho contable forma parte de la contabilidad, pero no es toda la contabilidad. Por un lado, podemos definir la contabilidad como un sistema de información financiera organizado para satisfacer las más diversas necesidades de sus usuarios. Por otro lado, también podemos definir la contabilidad como una herramienta de gestión para medir el rendimiento de las organizaciones y sus recursos materiales y humanos, incluso como medio para demostrar su situación financiera y sus resultados. De hecho, la contabilidad seguirá evolucionando, sobre todo en función de estas necesidades y del desarrollo de estas herramientas de gestión. El derecho contable da contenido, sistematización, jerarquía y disciplina de valoración en el mundo jurídico.

⁸⁴ Cfr. DI ERMANNNO, B.: *Diritto della Contabilità*, cit., vol. 1 Scritture Contabili, pp. 1-3; FERNÁNDEZ PIRLA, J. M.: *Una aportación a la construcción ...*, cit., pp. 238-239.

no hace falta decir, por ejemplo, que la principal obligación general para los que preparan la contabilidad es respetar el derecho contable (un requisito conocido como el “principio de regularidad”)⁸⁵.

El derecho de la contabilidad empresarial es un término convencional para esa rama del derecho privado y público (fiscal y penal) que regula los registros contables y los balances de las empresas⁸⁶. El objetivo del derecho contable es crear un sistema que sea un punto de inflexión entre el derecho y la contabilidad, a través de un método abierto de análisis, basado en la completa valorización sistemática de aquellas cláusulas generales, contenidas en la disciplina jurídica, que siempre han desempeñado el papel de ósmosis entre el derecho y la realidad social⁸⁷.

Asimismo, el derecho contable es la ramificación del derecho privado que rige la contabilidad y profesionales contables. En este sentido, la conexión con el derecho privado, entendido como "todas las leyes que rigen las relaciones entre los ciudadanos" es indiscutible. De hecho, al regular las tareas y responsabilidades de los profesionales de la contabilidad, al establecer las condiciones del valor probatorio de las cuentas y su distribución a los socios, a los terceros o a los empleados, el derecho contable forma parte del derecho privado. Pero sería un error creer en el carácter exclusivo de esta conexión. Dentro del derecho contable, hay muchas áreas de derecho público, como el derecho penal, así como las relaciones con el derecho fiscal⁸⁸.

⁸⁵ COLASSE, B.: «L'évolution récente du droit comptable», 2004, p. 2, fecha de consulta 22 abril 2021, en <https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00665150/document>.

⁸⁶ DÍAZ ECHEGARAY, J. L.: *Manual de derecho...*, cit., p. 24. El derecho contable, sin perjuicio de su carácter interdisciplinar, debe integrarse necesariamente en el ámbito del derecho mercantil. La parte relativa a la regulación de la contabilidad de las empresas ha sido objeto de varias modificaciones en España, en parte como consecuencia de la adaptación de esta parte de la ley a la legislación de la UE y en parte por la transformación de las empresas y del mercado en el que operan.

⁸⁷ DI ERMANNNO, B.: *Diritto della Contabilità*, cit., vol. 1 Scritture Contabili, pp. 1-3.

⁸⁸ Cfr. LAUZAINGHEIN, C. DE-NAVARRO, J.-L.-NECHELIS, D.: *Droit comptable*, 3. éd, Dalloz, Paris, 2004, pp. 1--2. No obstante, la tónica general es privatista y la mayoría de las normas del derecho contable se derivan del derecho civil o mercantil, hasta el punto de que algunos autores lo convierten en una de las ramas del derecho Mercantil. Al principio, el derecho contable era principalmente en el sentido de elaboración y exposición de las cuentas, y los esfuerzos se dirigían exclusivamente a este campo de investigación particular. Pero, ya no hay duda de que los “productores” y “controladores” de la contabilidad también están cubiertos por el derecho contable. Por lo tanto, a la hora de definir los límites de esta disciplina, conviene no omitir el derecho de los contables a examinar las instituciones profesionales, las misiones de los profesionales de la contabilidad, sus responsabilidades y los métodos de ejercicio de la profesión.

La contabilidad y el derecho se encuentran a menudo, tienen influencia mutua y se ayudan a resolver ciertos problemas⁸⁹. La relación entre los dos mundos tiene profundas raíces históricas, como hemos señalado anteriormente. Si nos fijamos solo en las normas de contabilidad legales, vemos que la intervención del derecho en esta esfera ha pasado por tres etapas. En la primera de estas fases, la contabilidad sería vista como un mero instrumento al servicio del derecho. En la contabilidad de los primeros Códigos Comerciales, el legislador intervino para crear obligaciones públicas para los comerciantes con el fin de controlar mejor su actividad y para proteger los intereses de los demás⁹⁰. En un segundo momento, mucho más cerca, el impulso regulador de estos asuntos, en virtud de la obligación de cumplir con las normas a las directivas europeas para la contabilidad de las empresas. Y, finalmente, la aparición de un cuerpo de normas autónomo, con sus propias fuentes, que utiliza como un instrumento privilegiado para la intervención en los planes de cuentas, y que se ha dotado de principios particulares conformes derecho contable⁹¹.

2.3.1 Valor jurídico de la contabilidad

Reducida a su esencia, la contabilidad empresarial consiste en la traducción de los hechos comerciales en términos monetarios. La contabilidad puede entenderse como el sistema de determinación y expresión, en lenguaje matemático, de los hechos y operaciones empresariales. Desde este punto de vista, forma parte del proceso administrativo más amplio de reconocimiento económico y financiero de los fenómenos empresariales, en su aspecto cualitativo y cualificador. Efectivamente, la dirección periódica de los registros contables, en general, así como de los libros mercantiles particularmente, además de ser objeto de una obligación, suele ser, al menos en el caso del empresario mercantil, objeto de una carga, cuyo cumplimiento es también un requisito necesario para la obtención de determinadas ventajas⁹².

⁸⁹ Cfr. GERTZ MANERO, F.: *Derecho contable mexicano*, 1. ed, Editorial Porrúa, México, 1987, p. 205. El enlace entre el derecho y la contabilidad puede producirse de forma i) circunstancial o ii) institucional. Circunstancial cuando el derecho exige la presentación de informes contables de acuerdo con determinadas condiciones que dan lugar a la "experimentación". Institucional cuando la normatividad regula la técnica contable dando lugar a la "dirección".

⁹⁰ Cfr. PITA GRANDAL, A. M.: «Contabilidad y prueba en el Derecho Tributario», *Revista latinoamericana de derecho tributario*, 3, 1997, p. 173. La contabilidad es un instrumento idóneo para conocer todas las vicisitudes económicas de la empresa, de ahí su importancia en el ámbito del derecho tributario.

⁹¹ COSTA, S. F.: *Da Relação entre Contabilidade...*, cit., pp. 37-38.

⁹² Cfr. COCO, C.-MALINCONICO, G.: *Dichiarazione fraudolenta e falsa documentazione contabile: il sistema sanzionatorio*, CEDAM, Padova, 2012, pp. 62-63. Se puede calificar a los registros contables como una *documentación continua* de la actividad empresarial. La regulación de los registros contables está diseñada para proteger diferentes intereses. Además de las del empresario, y por tanto internas de la empresa, las de otras personas que intervienen en el desarrollo de las actividades empresariales, incluidas las autoridades tributarias.

La contabilidad encuentra en el derecho privado (mercantil, societario o civil) una de las principales vías para su juridicidad. El lenguaje contable se hace jurídico por fuerza de instrumentos normativos, primordialmente, convertidos para regular las conductas de las personas jurídicas. Al enfrentarse a con conceptos contables, cualquier derecho material lo hace ya en segundo plano, modelandolos conforme al previamente establecido en el campo del derecho mercantil⁹³, o no ajustando sus conceptos.

De este modo, la contabilidad también debe cumplir los preceptos contenidos en el derecho mercantil y con base en este punto se puede saber su valor jurídico⁹⁴. La primera pregunta a aclarar es conocer el contenido real de la contabilidad. En este punto no hay unanimidad en la doctrina mientras que la corriente más extendida, considera que la contabilidad no tiene una sustancia legal. Para algunos, los hechos y situaciones patrimoniales no son hechos jurídicos directamente⁹⁵, ya que el objeto de la presentación contable nunca son los contratos jurídicos, sino los beneficios del capital derivados de los contratos⁹⁶.

Cabe decir como elemento importante que el derecho contable, por sí mismo, tiene carácter interdisciplinar, ya que detrás de la noción de sustancia económica, no podemos dejar de buscar otras motivaciones, por lo que el derecho contable no puede, ni debe, considerarse de manera aislada. Por lo tanto, y no dejando de lado la definición interdisciplinar, se busca constantemente la reconciliación y no la oposición entre el derecho y la economía, e incluso, entre las diferentes ramas del derecho. Hoy en día, la fiscalidad ha planteado el problema de

⁹³ Cfr. SALDANHA SANCHES, J. L.: *Manual de derecho fiscal*, Coimbra Editora., Coimbra, 2007, pp. 247-248. El derecho tributario al crear reglas jurídicas para la tributación de empresas según la contabilidad está procediendo a normar principios y convenciones de las contables y juridizan las mismas : codificando el derecho contable al transformar en normas cogentes (normas de conducta) por fuerza de un directo mando legal aquello que hasta allí solo podría tener fundamento en reglas de derecho mercantil.

⁹⁴ Independientemente de la autonomía del derecho contable en relación al derecho mercantil, la doctrina comercial no se ha centrado en el análisis científico de la "contabilidad material". Las preguntas sobre este tema permanecen en lo que sería una "tierra de nadie", y es indefinido si le correspondería al economista o al abogado enfrentar estos temas. Cfr. FERNANDEZ DEL POZO, L.: *El derecho contable de fusiones y escisiones*, 2.ed. ajustada al nuevo plan general de contabilidad, Marcial Pons, Madrid, 2008, p. 9.

⁹⁵ Cfr. ROBLES, A. R.: *Derecho contable mercantil: el contenido económico de la contabilidad y su eficacia jurídica en el Derecho mercantil español*, Editorial de Derecho Financiero, 1960, pp. 11-12. Las cuentas siempre y en todo caso reflejan hechos legales. Algunos tienen un contenido económico inmediato y otros tienen un contenido económico como expectativa. Las cuentas reflejan hechos jurídicos que, debido a que pueden afectar real o potencialmente al patrimonio de la Compañía, deben reflejarse de conformidad con las normas técnicas contables aplicables. Cabe señalar que todo movimiento de bienes presupone necesariamente un hecho jurídico, ya que la estructura de los hechos económicos debe ir siempre vestida con la indumentaria jurídica adecuada. Por lo tanto, lo que se registra en los libros son los hechos jurídicos que han dado o darán lugar a un cambio económico, o que sin dar lugar a tal cambio, implican potencialmente un factor de cambio en los activos.

⁹⁶ CEA GARCÍA, J. L.-ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS-CONGRESO: *Principios contables y fiscalidad: ponencia presentada en el IV congreso A.E.C.A. Barcelona, octubre 1987*, AECA, Madrid, 1988, p. 1.

la reclasificación de las transacciones realizadas de modo abusivo, únicamente con el objetivo de eludir el impuesto, cuestionando el uso de la teoría del abuso de derechos como arma contra la contabilidad imaginativa. La relación entre el derecho contable y los impuestos no es solo una cuestión de calificación y evaluación⁹⁷, sino que va mucho más allá, realizando una serie de funciones recíprocas.

Existe una pluralidad de interesados en la información contable, siendo necesario que la información se suministre de forma razonable para todas aquellas personas a quienes va destinada. Por esto debemos ocuparnos de conocer cómo la contabilidad debe ser recogida, estructurada y ofrecida, haciéndose necesario averiguar qué información interesa⁹⁸. La contabilidad desempeña un papel en la lectura de la realidad económica, plasmandose en el hecho contable⁹⁹. Según FERNÁNDEZ PIRLA¹⁰⁰, el hecho contable tiene su origen en la preocupación humana por el orden y la necesidad de expresarse en términos cuantitativos frente al afán de simplificar la cantidad y la calidad, reduciéndolas a valores numéricos¹⁰¹. Tanto la contabilidad como el derecho tienen un origen común: se trata de la inquietud del hombre por el orden en la descripción de los acontecimientos.

En este punto hay que señalar que la lectura de la realidad se ve afectada por un factor de incertidumbre que está presente en cualquier consideración de los documentos contables.

⁹⁷ COMMISSION DROIT ET VIE DES AFFAIRES: *Nouvelles orientations en droit comptable: 45e séminaire, 18 et 19 Janvier 1994*, Ed. Collection scientifique de la Faculté de droit, 1994, p. 12.

⁹⁸ Cfr. GARRETA SUCH, J. M.: *Introducción al derecho contable*, cit., pp. 20-21. Las características deseables de la información contable i. Identificabilidad (debe definirse claramente el sujeto económico en su actividad y en el tiempo); ii. Oportunidad (los datos económicos ofrecidos a destiempo los convierte en inútiles, por lo que deben presentarse periódicamente); iii. Claridad (los destinatarios no tienen por qué ser expertos contables); iv. Relevancia (ha de ser útil a los distintos destinatarios y completa, por lo que se complementará con informaciones adicionales); v. Razonabilidad (los datos económicos no son siempre medibles con precisión, la información debe alcanzar una exposición razonable). vi. Economicidad (su obtención no debe ser costosa); vii. Imparcialidad (neutral, sin distorsionar). viii. Objetividad (debe limitarse al máximo la introducción de criterios subjetivos) y 9. Verificabilidad (debe ser susceptible de control y revisión como garantía para los usuarios).

⁹⁹ Cfr. POCH Y. TORRES, R.: *Manual de derecho contable*, EINIA, Barcelona, 1994, p. 46. El "hecho contable" constituye una realidad social, confirmada desde la perspectiva de la técnica contable según principios científicamente respaldados. "*Se presenta como una realidad social, con una identidad propia que permite distinguirla de otras realidades sociales*". Por tanto, para este autor, el "hecho contable", base del derecho contable, es un hecho social con diferentes interpretaciones históricas pero que, como base de un derecho especializado, adquiere hoy un significado efectivo.

¹⁰⁰ FERNÁNDEZ PIRLA, J. M.: *Una aportación a la construcción...*, cit., pp. 29-30.

¹⁰¹ La captación de la realidad empresarial tiene el propósito genérico de mostrar los aspectos cuantitativos y cualitativos que surgen de los fenómenos de circulación y acumulación de valor derivados de la actividad económica. La complejidad de la realidad económica y los múltiples objetos que la conforman exigen una observación selectiva de los datos que consideramos pertinentes en función del objetivo a cubrir. La homogeneización, que se realiza sobre la realidad, permite crear abstracciones que reducen la ambigüedad de cada elemento con sus propias características cualitativas. Esta función homogeneizadora suele estudiarse concretamente a través de las funciones contables que buscan la medición y la evaluación. Cfr. LÓPEZ PÉREZ, M. V.: «Captación e interpretación en contabilidad», 1999, Universidad de Granada, pp. 595-596.

De ahí la necesidad de que el derecho potencie los conocimientos de las técnicas contables en el proceso de interpretación objetiva de la realidad a categorías jurídicas. En el intento de configurar el hecho contable como un campo de acción o una rama especializada del derecho, el problema de la veracidad y la autenticidad de la contabilidad son crucial. El objetivo de la contabilidad es la verdadera interpretación de la realidad a través de la representación objetiva y generalizada y, por lo tanto, debe responder a normas previamente establecidas. La finalidad de estas normas de contabilidad es facilitar la tarea de interpretar los estados financieros sin ambigüedades, de modo que el derecho contable tiene por objeto garantizar una evaluación fiable de los resultados obtenidos¹⁰².

2.3.2 Fuentes del derecho contable

Como principales fuentes del derecho contable¹⁰³ en España, caben destacar el código comercial, la ley de sociedades comerciales, los códigos fiscales, las leyes y los reglamentos de contabilidad, que aprobarán los planes oficiales de contabilidad, ya sea a través de las directrices, normas interpretativas, recomendaciones, avisos, instrucciones, y la respectiva doctrina o jurisprudencia.

Según el Código Civil, las fuentes del sistema jurídico son la ley, la costumbre y los principios generales jurídicos. Partiendo de lo que establece la norma, de general aplicación en todo el ordenamiento, las fuentes del derecho contable pueden representarse de la siguiente manera¹⁰⁴: a) fuentes directas: i. ley estatal; ii. reglamentos; b) fuentes indirectas: i. decisiones de los tribunales; ii. normas técnicas, que son las reglas técnicas de la contabilidad ordenada y los principios contables correctos de la buena contabilidad. El contenido de las fuentes directas individuales se puede distinguir en tres áreas: a) la legislación civil; b) la legislación fiscal; y c) el derecho penal¹⁰⁵.

¹⁰² Cfr. FERNÁNDEZ PIRLA, J. M.: *Una aportación a la construcción ...*, cit., pp. 46-47. Para asegurar que se alcance una verdad contable, deben plantearse las siguientes preguntas: En primer lugar, ¿si la regularidad contable exigida por la legislación es una garantía de la veracidad de las cuentas?. En segundo lugar, ¿si la contabilidad, de hecho, realiza la representación fiel de la realidad? En tercer lugar, ¿puede la aplicación de las cuentas estar sujeta a una regulación legal? Estos son los principales interrogantes a los que se enfrenta el derecho contable.

¹⁰³ Las fuentes del derecho contable en España son: 1º, Código de Comercio (CCom) y Ley de Sociedades de Capital; 2º. PGC y PGC para PYMES; 3º. Resoluciones del ICAC; 4º. Normativa Comunitaria; 5º. Normas internacionales de contabilidad. Cfr. PASCUAL PEDREÑO, E.: *Práctica contable y fiscal para juristas*, Thomson Reuters Aranzadi, Pamplona, 2016.

¹⁰⁴ DI ERMANNANO, B.: *Diritto della Contabilità*, cit., vol. 1 Scritture Contabili, p. 17.

¹⁰⁵ Cfr. DÍAZ ECHEGARAY, J. L.: *Manual de derecho...*, cit., p. 76. El régimen legal de la contabilidad se encuentra recogido en derecho español en una pluralidad de disposiciones de distinto margen normativo. Las principales normas reguladoras de la contabilidad en el ordenamiento son: I) El Código de Comercio. Libro I,

La importancia de la costumbre en la regulación contable es limitada, ya que aunque es cierto que la práctica de los contables constituye el núcleo de la contabilidad actual, hay que tener en cuenta que esas prácticas tienen por objeto reflejar adecuadamente las transacciones realizadas por las empresas sin la necesaria opinión del *iuris*¹⁰⁶.

2.3.2.1 Principios generales del derecho contable

Los principios de contabilidad incorporan uno de los pilares fundamentales de la contabilidad, reflejando las normas básicas aplicables, o a operaciones específicas y los criterios que deben informar la contabilidad no previstos específicamente en las normas de contabilidad. Mediante el uso de los principios contables, un tercero que analice los estados financieros puede interpretar más fácilmente la información proporcionada¹⁰⁷.

El proceso de aproximación y codificación del derecho contable ha establecido principios contables, indicando que los principios que asumen el valor para el reconocimiento y la evaluación de los elementos constitutivos de las diferentes rúbricas que aparecen en las cuentas anuales deben llevarse a cabo de acuerdo con diversos principios contables de aceptación general. Esto no impide que el PGC, su parte más doctrinaria, que es el Marco Conceptual, reproduzca estos principios con mayor detalle de contenido¹⁰⁸.

2.3.2.1.1 Claridad

Según este principio, las cuentas deben redactarse en términos claros y accesibles que garanticen su comprensión por parte de los destinatarios¹⁰⁹. La claridad supone que, sobre la base de una comprensión razonable de las prácticas empresariales, la contabilidad y las finanzas corporativas, los usuarios de la contabilidad, mediante un examen atento de la información facilitada, podrán emitir opiniones que permitan facilitar la toma de decisiones. La claridad requiere que los estados financieros sean preparados de acuerdo con el balance y la cuenta de

Título III, «De la Contabilidad de los empresarios», el cual consta, a su vez, de tres secciones: i). De los libros de los empresarios; ii). De las cuentas anuales; e iii). Presentación de las cuentas. II) El Derecho de sociedades. LSA y LSRL. III) El PGC aprobado por el RD 1514/2007.

¹⁰⁶ Estas prácticas contables tampoco pueden incluirse en las prácticas comerciales a las que se refiere el art. 2 del CCom, ya que no se derivan de las prácticas comerciales Cfr. DÍAZ ECHEGARAY, J. L.: *Ibid.*, p. 80.

¹⁰⁷ BAS SORIA, J.-SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A. (EDS.): *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre Sociedades y su normativa reglamentaria*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2017, p. 150.

¹⁰⁸ BAS SORIA, J.-SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A. (EDS.): *Ibid.*, p. 151.

¹⁰⁹ Art. 29.1 del CCom adopta este principio al afirmar que "*todos los libros y documentos contables se llevarán de forma clara sea cual sea el procedimiento utilizado*", y el Art 34.2 del mismo texto legal insiste en este requisito al afirmar que "*las cuentas anuales deben prepararse de forma clara*".

pérdidas y ganancias y el contenido de la memoria de los estados financieros establecidos por la ley¹¹⁰.

2.3.2.1.2 Imagen fiel

Representar la imagen fiel del estado patrimonial, de la posición financiera y de los logros es el objetivo primordial de todo el proceso contable que se plasma en las cuentas anuales¹¹¹. La información es positiva y aporta confianza cuando no existe un error material, es decir, que existe una libertad de preconceptos, y los usuarios tienen la certeza de que se trata de una imagen verdadera de lo que se quiere reflejar¹¹². Una característica resultante de la fidelidad es la completitud.¹¹³, que se logra si la información recoge, de manera integral, los datos que pueden tener un impacto en una toma de decisión, sin omitir ninguna información significativa¹¹⁴.

2.3.2.1.3 Veracidad

La veracidad prescribe que los registros contables no deben engañar. Los estados financieros deben cumplir los principios de presentación y los criterios de evaluación prescritos por las normas de contabilidad para su preparación, sin embargo, estas son falsas cuando se violan los principios de preparación y los criterios de evaluación¹¹⁵. Algunos indican que es un corolario del postulado anterior de la imagen fiel, por lo que se examina junto con él. De hecho, parece haber solo un principio de imagen fiel, y visión verdadera, siendo una forma más antigua del término. El objetivo de una visión verdadera y justa implica una obligación de sinceridad que impone tanto la neutralidad como el dinamismo¹¹⁶.

¹¹⁰ DE ANGELIS, L.: *Elementi di diritto contabile*, Giuffrè, Milano, 2008, p. 35.

¹¹¹ DÍAZ ECHEGARAY, J. L.: *Manual de derecho...*, cit., p. 168. El término «imagen fiel» utilizado por el legislador mercantil procede del derecho anglosajón, concretamente de la expresión inglesa *true and the fair view*.

¹¹² Cfr. GASBAOUI, J.-MESTRE, J.: *Normes comptables...*, cit., p. 232. La elaboración de los documentos contables debe perseguir un objetivo: la imagen fiel. Para ello, impone normas que deben aplicarse con sinceridad. La noción articulándola en torno de ideas que nos parecen reveladores de las exigencias del derecho contable: la sinceridad-neutralidad y la sinceridad-dinamismo. Una nos invita a no prejuzgar una situación con el fin de obtener un resultado distinto de la imagen fiel; la otra nos invita a adoptar un comportamiento activo, saltándonos si es necesario la norma contable si no se adapta a la situación.

¹¹³ La información contable debe ser exhaustiva, dentro de los límites de la materialidad y del coste de obtención de la información, relacionase con los conceptos de *exhaustivité (completeness)*. Esto implica el registro completo de los hechos contables. Cfr. LAMON, H.-VAN BAVEL, A.: *Aspects fiscaux de la comptabilité et technique de déclaration fiscale*, Larcier, Bruxelles, 2014, pp. 66-67.

¹¹⁴ El párrafo 2 del Art. 34 del CCom, dispone que “Las cuentas anuales deberán elaborarse de manera clara y precisa y ofrecer una imagen fiel del patrimonio, la situación financiera y los resultados de la empresa, de conformidad con las disposiciones pertinentes”.

¹¹⁵ DE ANGELIS, L.: *Elementi di diritto contabile*, cit., p. 35.

¹¹⁶ Cfr. SÁNCHEZ GUILLÉN, M. D.: *La Contabilidad como Prueba...*, cit., p. 48. La información registrada en la contabilidad, destinada a usuarios externos públicos y privados, debe ser única, precisa y

2.3.2.1.4 Responsabilidad

La responsabilidad no es un principio general del derecho contable, sino una consecuencia de la obligación impuesta a todos los empresarios de llevar una contabilidad, siendo también la sanción que corresponde al sujeto por el incumplimiento de una obligación. El legislador recuerda la responsabilidad de los empresarios en la dirección de la contabilidad, ya sea directamente por ellos o por otras personas autorizadas. Además, el empresario es responsable por la exactitud de las cuentas anuales¹¹⁷.

2.3.2.1.5 Confidencialidad

La contabilidad de los que realizan el negocio es confidencial, sin menoscabo de las disposiciones de la ley¹¹⁸, sin embargo, es dudoso que se pueda mantener el secreto contable en absoluto, debido al quebranto que supone la necesidad de examinar y verificar las cuentas, la exposición de libros y documentos a petición de parte o de oficio, cuando la persona tiene responsabilidad o interés en el asunto, la publicación periódica de las cuentas exigida para determinadas empresas, como las sociedades de inversión colectiva¹¹⁹. El secreto contable no puede proclamarse hoy en día como un principio de inspiración del derecho contable, sino como mucho como un precepto conveniente, pero que siempre puede ser superado según el interés por la información económica¹²⁰. En la extensión que la contabilidad es una manifestación de las actividades de un individuo o empresario, el secreto contable no constituye únicamente un derecho de dicho empresario, sino también una obligación¹²¹,

trasparente. Esta armonía también es necesaria en los procedimientos fiscales deben ser concretos y claros. La veracidad, la transparencia, la concreción y la claridad son cualidades deseables y necesarias tanto para lo público como para lo privado. Son cualidades necesarias para las prácticas contables, así como para las normas comerciales y fiscales.

¹¹⁷ Arts. 25.2 e 37 do CCom.

¹¹⁸ Art. 32.1 d) CCom.

¹¹⁹ El origen de este secreto es moral, basado en un principio de derecho: *Nemo tenetur edere contra se*. Pronto se convirtió en una costumbre comercial; hoy los Códigos la reconocen, pero al reconocerla lo hacen porque respetan el principio jurídico de que nadie está obligado a probar contra sí mismo y porque no reconocer este derecho al secreto fomentaría la competencia desleal. Cfr. GERTZ MANERO, F.: *Derecho contable mexicano*, cit., p. 167.

¹²⁰ GARRETA SUCH, J. M.: *Introducción al derecho contable*, cit., pp. 49-50.

¹²¹ SANZ SANTOLARIA, C. J.: «Estudio normativo de los libros contables», *Técnica contable*, vol. 46, 544, 1994, pp. 259-260. La regla general es que las cuentas de los empresarios son secretas, sin perjuicio de lo que disponga la ley. Aunque se mantiene el principio del derecho al secreto de sus cuentas, el empresario está sujeto a un importante conjunto de excepciones en las que este derecho decae en beneficio de otros intereses que el legislador considera dignos de protección.

excepto en los supuestos previstos por la legislación, en los que el empresario está obligado a guardar el secreto de los registros contables que recojan las transacciones con terceros¹²².

2.3.2.1.6 Verificación

El principio de verificación es una garantía indispensable de la fiabilidad de la información que se proporciona a terceros. La información debe representarse de forma fiable las transacciones y otros eventos que tiene por objeto representar o puede esperarse razonablemente que represente. La trasposición de la realidad a la información financiera debe por lo tanto, realizarse de forma que transmitan al usuario de la información el mejor conocimiento de esta realidad con todo el complejo de elementos que la caracterizan. Entre estos elementos está la forma jurídica que, en ocasiones, es al elemento llamativo de esa misma realidad o incluso el elemento diferenciador de otros que son similares a él. Por este motivo, la forma jurídica no puede ocultarse al destinatario de la información, de lo contrario no será fiable el establecimiento en las diferentes realidades, ya que la información producida y proporcionada debe ser diferente¹²³.

La información es adecuada (*relevant*) cuando es de utilidad para la realización de una decisión económica, es decir, cuando ayuda a hacer una evaluación de los eventos pasados, del presente o del futuro, o a confirmar o rectificar las valoraciones realizadas con anterioridad. En concreto, para satisfacer este requerimiento, las cuentas anuales tienen que informar de forma adecuada de los riesgos a los que está expuesta la entidad. La comparabilidad, que se debe extender tanto para las cuentas anuales de una empresa a lo largo del tiempo como para las de distintas empresas en el mismo tiempo y para el propio periodo, debe posibilitar la confrontación de la realidad y la rentabilidad de las sociedades e implica un trato semejante de las operaciones y otros hechos económicos que se producen en condiciones similares.

2.3.2.1.7 Neutralidad

La neutralidad es un “principio rector” del derecho contable. Independientemente de los criterios contables que se adopten, al margen de cualquier aspecto técnico, la información contable debe recogerse y ofrecerse de forma que responda a los diversos intereses, que además, pueden ser contrapuestos, de sus diferentes destinatarios. Por este motivo, la legislación contable debe velar por que esa información sea neutral y no distorsione la realidad

¹²² ROJO FERNÁNDEZ-RÍO, Á.: «La Contabilidad (i). Introducción el Deber de Contabilidad. El Secreto Contable. La Contabilidad como Medio de Prueba», en Rodrigo Uría, Aurelio Menéndez Menéndez (eds.) *Curso de derecho mercantil*, Civitas, Madrid, 1999, p. 179.

¹²³ OLIVEIRA, A. C.-FERNANDES, J. D. S.: «O direito fiscal e os princípios contabilísticos», *Revista de Contabilidade e Comércio*, Vol. 52, N. 205 (1995) p. 53-66, 1995, pp. 56-57.

que debe reflejar. Solo la neutralidad hace posible que los distintos interesados hagan suya la información económica, con garantías de claridad y fiabilidad; la contabilidad solo puede dirigirse -técnicamente- a una persona o destinatario concreto.¹²⁴ Este concepto nos recuerda que los documentos contables reflejan los resultados de la gestión, pero no son instrumentos al servicio de la misma. Prohíbe a la dirección juzgar un resultado por adelantado al preparar las cuentas¹²⁵.

2.3.2.1.8 Preeminencia de la sustancia sobre la forma

A la hora de contabilizar las transacciones, debe observarse su realidad económica y no únicamente su forma jurídica¹²⁶. Este mandato se establece en relación al objetivo de que las cuentas anuales muestren claramente la imagen fiel del estado patrimonial. Así, la imagen fiel debe lograrse aplicando los principios contables generalmente aceptados a la realidad de las operaciones. La investigación de la verdad económica es un antecedente necesario para la posterior aplicación de las normas contables, en particular de los principios contables generalmente aceptados. En este sentido, la preferencia del sustancia sobre la forma no es más que la explicación de una tarea necesaria para la correcta aplicación de la norma. necesaria para la correcta aplicación de la norma. Pero no lo es menos, porque sin una correcta apreciación del fondo de los hechos no es posible la correcta aplicación de la norma jurídica, incluida la relativa a las cuentas anuales¹²⁷.

El abuso de la ley es un arma poderosa de la Administración fiscal para sancionar los excesos de la práctica fiscal, y permite reprimir el fraude y la simulación. Para restaurar su verdadero carácter, la Administración esta facultada para desestimar, por no poderse oponer ella, los actos que conforman un abuso de derecho, ya sea que estos actos sean de naturaleza ficticia, o buscando el beneficio de una aplicación literal de los textos o decisiones en contra

¹²⁴ GARRETA SUCH, J. M.: *Introducción al derecho contable*, cit., p. 50.

¹²⁵ GASBAOUL, J.-MESTRE, J.: *Normes comptables...*, cit., p. 137.

¹²⁶ Art. 34.2 del CCom, “...en la contabilización de las operaciones se atenderá a su realidad económica y no solo a su forma jurídica.”

¹²⁷ Cfr. SANZ GADEA, E.: «La reforma de la contabilidad y el Impuesto sobre Sociedades», *Noticias de la Unión Europea*, 2008, p. 286. Las transacciones que deben reflejarse en los libros de contabilidad son, en su mayoría, el resultado de relaciones jurídicas, cuyos efectos provocan cambios en el activo y el pasivo de las empresas. La verdadera naturaleza jurídica de dichas relaciones forma parte de la investigación y determinación de los hechos o de la realidad económica. Así, tanto el préstamo como la aportación de los socios dan lugar a la entrada de recursos económicos, pero en virtud de relaciones jurídicas distintas que, naturalmente, dan lugar a un reflejo contable diferente. Así, la búsqueda de la realidad económica pasa necesariamente por la verificación de la naturaleza jurídica de los hechos o negocios jurídicos a través de los cuales se realizan las operaciones de la empresa. La interpretación del verdadero contenido de las declaraciones de intenciones de las partes que dan vida a los contratos y a las relaciones jurídicas en general es decisivo, pues es sabido que la búsqueda de la intención de los contratantes es el elemento central de la interpretación de los contratos y, para ello, atender a la realidad de las mutaciones patrimoniales de las partes.

de los objetivos perseguidos por sus autores, no podrían haberse inspirado en ningún otro motivo que el de evitar o atenuar la carga fiscal que el interesado, de no haberse realizado o ejecutado estos actos, habría soportado normalmente en vista de su situación o actividades reales. En este contexto, la Administración puede verse inducida a reclasificar una operación para darle su verdadera naturaleza económica y gravar la realidad que el contribuyente había tratado de ocultar¹²⁸.

Así, en virtud de este principio, las empresas estarían obligadas a contabilizar sus operaciones desde el punto de vista de la realidad económica subyacente. Una interpretación excesivamente amplia de esta posibilidad genera innumerables posibilidades de controversia. En este sentido, parece que el principio de prevalencia del sustancia económica sobre la forma jurídica, cuando se utiliza para recalificar las operaciones realizadas, debe utilizarse con moderación, especialmente cuando tiene implicaciones fiscales¹²⁹.

2.3.2.2 Principios de contabilidad aceptados

La contabilidad y, en concreto, el registro y la evaluación de las posiciones en las cuentas anuales se llevarán a cabo de acuerdo con los siguientes principios contables: i) empresa en funcionamiento; ii) devengo; iii) uniformidad; iv) prudencia; v) no compensación; vi) importancia relativa¹³⁰. Como consecuencia de los complejos objetivos de los estados financieros, no puede haber un único estado financiero verdadero. Incluso los principios que debe cumplir los estados financieros son conceptos jurídicos necesariamente indeterminados. La ley se ha apropiado de los principios tradicionales de la contabilidad ordinaria en este contexto, utilizándose denominaciones tradicionales que no siempre se empleaban en el texto de la ley¹³¹.

Los principios obligatorios establecidos son los siguientes: i) un negocio en marcha, según el cual, a menos que se demuestre lo contrario, la gerencia de la entidad continuará en

¹²⁸ COZIAN, M.-GAUDEL, P.-J.-DEBOISSY, F.: *La comptabilité racontée aux juristes*, Lexis Nexis, Paris, 2017, pp. 28-29.

¹²⁹ Con repercusiones en el ámbito fiscal, la aplicación práctica del principio de prevalencia del contenido sobre la forma es muy compleja, especialmente cuando se utiliza más allá de los casos expresamente previstos por la práctica contable habitual. Los autores sostienen que la Administración Tributaria debe estar sujeta al precepto que limita su tentación cuando se desentiende de lo contabilizado, deben existir un procedimiento específico y la imposibilidad de imponer sanciones sin restricciones. Cfr. RAGUÉ SANTOS DE LAMADRID-IZQUIRDO MARTÍN, D.: «Efectos fiscales de la reforma contable», en Germán López Espinosa (ed.) *Fundamentos teóricos y prácticos del nuevo plan general contable*, Aranzadi, Cizur Menor, 2008, pp. 874-875.

¹³⁰ *TODO CONTABILIDAD: 2017-2018*. P. 33. El Marco Conceptual de la NIC 1 define como principios fundamentales dos premisas básicas sobre las que se sustenta todo el sistema contable en forma de normas fundamentales: i) Empresa en funcionamiento ii) Devengo.

¹³¹ SCHMIDT, K.: *Derecho comercial*, Ed. Astrea, Ciudad de Buenos Aires, 1997, p. 457.

el futuro, de modo que los principios contables no tratan de establecer el valor solo a efectos de una única transferencia; ii) el principio de los valores devengados, según el cual los gastos e ingresos deben asignarse sobre la base de las corrientes efectivas, independientemente de las corrientes de efectivo; iii) la uniformidad, en virtud de la cual, una vez adoptado un criterio, este debe mantenerse a lo largo del tiempo; y, en el caso hipotético de que se modifique, deberá explicarse en las notas a los estados financieros, evaluando su efecto; iv) el principio de prudencia, las estimaciones y valoraciones deben incluir sólo los beneficios realizados hasta la fecha de cierre. Sin embargo, todos los riesgos deben tenerse en cuenta tan pronto como se conozcan; v) la necesidad de respetar el precepto de la materialidad relativa permite no aplicar principios y criterios cuando el efecto es insignificante sin modificar el marco real; vi) el principio del precio de compra es particularmente notable. En situación de conflicto de principios, prevalecerá el que lleve a que las cuentas anuales ofrezcan una mejor imagen fiel, la posición financiera de las operaciones¹³².

2.3.2.2.1 Empresa en funcionamiento

El principio de empresa en funcionamiento (o de continuidad) supone que la gestión de la empresa, salvo prueba que demuestre lo contrario, continuará su normal funcionamiento en el futuro previsible. De este modo, la medición y aplicación de los criterios contables el capital no se valorará en el supuesto de que se produzca un traspaso total o parcial de la empresa, como en el caso de una liquidación forzosa.¹³³ En el caso de una empresa que está cerrando sus actividades, los criterios de evaluación que deben adoptarse son los que proporcionan una visión fiable y justa para determinar el valor de liquidación de la empresa¹³⁴.

En relación a este principio, a menos que se demuestre lo contrario, las operaciones de la entidad continuarán en el futuro previsto y, por lo tanto, la aplicación de los principios

¹³² CALVO VÉRGEZ, J.: *La reforma contable y su proyección en el impuesto sobre sociedades análisis práctico de las principales modificaciones normativas*, Thomson Reuters-Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2009, pp. 25-26.

¹³³ Cfr. DE ANGELIS, L.: *Elementi di diritto contabile*, cit., p. 39. El principio de continuidad sustancial presume que la valoración de los elementos registrados en los informes financieros debe hacerse con miras a la continuación de la actividad empresarial. De hecho, si esta hipótesis (la denominada hipótesis de empresa en funcionamiento) fracasara, no habría justificación, por ejemplo, para el reconocimiento de los bienes de capital a su costo histórico de adquisición o producción. La continuidad cesa cuando la empresa ya no puede llevar a cabo sus actividades normalmente, como por ejemplo en los casos en que es el uso de una patente particular sin la cual no podría llevar a cabo la producción, o sin el cual no podría producir, o sus productos ya no tienen mercado. También cuando su gestión se ha vuelto irreversiblemente antieconómica, en el sentido de que los precios a los productos se han vuelto incapaces de cubrir al menos los costos de la misma, por lo menos los costos directos e indirectos conexos. Así como cuando hay una causa de la disolución de la empresa social en presencia de la cual la empresa social puede ser gestionada por sus administradores, hasta el traspaso a la a los liquidadores, con el único propósito de preservar la integridad y el valor de los activos de la empresa.

¹³⁴ BAS SORIA, J.: *El cálculo del Impuesto sobre Sociedades con el nuevo PGC: (a través de comentarios, ejemplos y casos prácticos)*, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2009, p. 33.

no posee por objeto determinar el valor de los activos netos a efectos de la liquidación¹³⁵. Si la empresa no continúa en funcionamiento, se adoptarán los criterios de valoración que proporcionen una imagen fiel para determinar su valor patrimonial neto¹³⁶. Por tanto, la improcedencia de la utilización del principio de empresa en funcionamiento se produce, principalmente, en los procesos de disolución y liquidación de las sociedades y en los procesos de fusión y escisión de sociedades. Circunstancias en las que los valores de mercado o de realización asumen un papel predominante en comparación con los generalmente aceptados, como el precio de compra y la prudencia¹³⁷.

2.3.2.2.2 Devengo

El principio de devengo estipula que las consecuencias de las operaciones o los acontecimientos contables deben registrarse o reconocerse cuando se producen o tienen lugar, y los ingresos y gastos derivados de ellos se asignarán en este ejercicio contable independientemente de la fecha de cobro o pago (*accrual basis*)¹³⁸. El principio de devengo se opone al criterio de realización basado en el dinero en efectivo (*cash basis*), que, por supuesto, consiste en hacer prevalecer la corriente de fondos disponibles sobre la riqueza económica o potencial. El enfoque basado en el efectivo aproxima el concepto de beneficio al de liquidez¹³⁹. O sea, los gastos e ingresos deben figurar en los informes financieros del año en el que se determine su manifestación económica real, independientemente de su regla financiera, es decir, sin tener en cuenta el momento de su cobro o pago¹⁴⁰. De este modo, el ingreso resultante de la venta de un bien o de un producto, como cualquier otro bien mueble, normalmente, es competencia del ejercicio en el que se hace la entrega al comprador (salvo que se disponga otra cosa en el contrato), aunque el pago relativo haya sido efectuado por el cliente por adelantado en el ejercicio anterior o se haga en el siguiente; asimismo, el costo generado por la compra de una parte de los bienes o materiales o de los productos semiacabados, etc., es competencia del año en que se recibe la entrega del proveedor (salvo

¹³⁵ Art. 38.1 a) CCom.

¹³⁶ BAS SORIA, J.-SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A. (EDS.): *COMENTARIOS A LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES Y SU NORMATIVA REGLAMENTARIA*, p. 151.

¹³⁷ *TODO CONTABILIDAD: 2017-2018*, p. 33.

¹³⁸ Art. 38.1 d) CCom.

¹³⁹ *TODO CONTABILIDAD: 2017-2018*, p. 45.

¹⁴⁰ LAMON, H.-VAN BAVEL, A.: *Aspects fiscaux de la...*, cit., pp. 74-75. Conocido como *principe de réalisation (accrual basis)* establece que todos los ingresos y gastos relativos a un período contable deben registrarse en ese período. Esto contrasta con la contabilidad de flujos de efectivo o de caja, que reconoce los ingresos o los gastos solos cuando se reciben o se pagan, respectivamente.

que se disponga otra cosa en el contrato), aunque el pago se efectúe en un año diferente (antes, si se hace por adelantado, o después, si se hace con retraso)¹⁴¹.

La ejecución de este principio se plasma en la norma de asignar a la cuenta de pérdidas y ganancias únicamente la parte de los costos e ingresos relativos a las operaciones que abarcan dos o más ejercicios económicos correspondientes al año para el que se preparan los estados financieros, mientras que se registra en el balance, en concepto de devengos o aplazamientos, la parte de esos costos e ingresos correspondiente al ejercicio o ejercicios económicos siguientes.

2.3.2.2.3 Uniformidad

La uniformidad exige que un criterio elegido entre las alternativas, si las hay, que sean permitidas, permanezca consistente en el tiempo y se aplique uniformemente a todas las demás transacciones semejantes, con la condición de que no se cambien las suposiciones en que se basa¹⁴². Por lo tanto, para infringir este principio es necesario: a) que se trate de casos especiales y b) que existan condiciones que justifiquen la adopción de un cambio¹⁴³.

Según el principio de la continuidad formal los criterios de evaluación de los elementos del activo y el pasivo no pueden modificarse de un ejercicio económico a otro. Esta obligación de constancia de los criterios de valoración solo puede ser objeto de renuncia en casos excepcionales, que deberán ser comprobados por el empresario o los directores sobre la base de su discreción técnica y con una apreciación razonable, que deberán ser comunicados en las notas de los estados financieros, donde también deberá indicarse el motivo de la renuncia y la influencia en la situación patrimonial, así como también en el resultado económico de la empresa.

Como consecuencia de la distribución de la vida de la empresa en ejercicios económicos, difícilmente se podrían efectuar comparaciones entre cuentas anuales de diferentes períodos si los criterios utilizados en cada uno de ellos fueran diferentes. Para poder comparar información de distintos ejercicios económicos es preciso que la información sea homogénea, es decir, que se haya aplicado el principio de uniformidad¹⁴⁴.

¹⁴¹ DE ANGELIS, L.: *Elementi di diritto contabile*, cit., p. 39.

¹⁴² Art. 38.1 b) CCom.

¹⁴³ *TODO CONTABILIDAD: 2017-2018*, p. 47.

¹⁴⁴ Cfr. TRIGUEIROS PINA, J. A.-SANSALVADOR SELLÉS, M. E.-REIG MULLOR, J.-GONZÁLEZ CARBONELL, J. F.-CAVERO RUBIO, J. A.: *Fundamentos y practica de contabilidad/ Fundamentals and accounting practices* Piramide Ediciones Sa, 2008, p. 143. La importancia del principio de uniformidad queda patente en el hecho de

2.3.2.2.4 Prudencia

En el principio de la prudencia los activos del balance deben ser valorados con precaución, es decir, no deben ser introducidos para los valores que no se espera que se recuperen a través del uso dentro de la empresa a través de su uso dentro de la compañía en el funcionamiento normal.¹⁴⁵ En lo que respecta a los bienes destinados a la venta (bienes, productos acabados) o a ser incorporados a la producción (bienes para la venta, productos acabados, materias primas, productos semiacabados) y a los inventarios en general, así como a los activos financieros asignados a los activos corrientes, son activos financieros asignados a los activos corrientes que se adscriben a estos a efectos de valoración¹⁴⁶.

El principio de prudencia requiere que se registren a su costo histórico, pero con la condición de que su valor de mercado o valor realizable estimado no sea inferior a esto, ya que en este caso sería el más bajo de los dos valores¹⁴⁷. Del mismo modo, lo mismo se aplica a los créditos, que deben ser inscritos a su valor nominal, a menos que haya dudas sobre su certeza, liquidez y capacidad de cobro, en cuyo caso deben ser anotadas. Según las circunstancias, puede deducirse directamente de su valor nominal en el activo del balance o figurar en el pasivo mediante una asignación apropiada a la reserva para posibles pérdidas de préstamos (si la cuantía del crédito puede ser determinada, por ejemplo, en un tribunal de (si se puede determinar la cuantía de la reclamación, por ejemplo, en una acción de cesación (si puede determinarse la cuantía de la reclamación, por ejemplo, en un procedimiento para la emisión de un mandamiento judicial o en el contexto de una reclamación de daños y perjuicios en un procedimiento de insolvencia), es aconsejable mantener una disposición adecuada a la debe mantenerse en su valor nominal. El principio de prudencia también exige que los riesgos y gastos estimados o razonablemente previstos anteriormente que puedan derivarse de las actividades de la empresa figuren como pasivos en los estados financieros, que se asignarán a las provisiones apropiadas sobre la base de una estimación razonable de la probabilidad de que se produzcan en el futuro.

que en cualquier informe de auditoría independiente, en el párrafo de opinión puede leerse: “... *de conformidad con principios y normas contables generalmente aceptados aplicados uniformemente*”.

¹⁴⁵ Art. 38.1. c) CCom

¹⁴⁶ DE ANGELIS, L.: *Elementi di diritto contabile*, cit., p. 37.

¹⁴⁷ Uno de los principios contables básicos que está estrictamente consagrado en el sistema contable actual es el principio contable de valoración prudente. Según este principio, siempre hay que valorar de la forma más conservadora posible Cfr. JUEZ MARTEL, P.: *Operaciones fraudulentas a través de Sociedades. Detección por medio de la contabilidad y la Investigación económica e implicaciones jurídicas.*, 1, La Lex, Madrid España, 2018, pp. 38-39.

Por lo tanto, el principio de prudencia exige que la entidad contable sea conservadora al hacer valoraciones y estimaciones, pero la prudencia no puede respaldar la visión de que la valoración de los activos y pasivos no representa un panorama fidedigno. De conformidad con este principio, las ganancias obtenidas en un determinado ejercicio económico deben registrarse en ese mismo año; y los gastos, que surjan en el ejercicio económico o en un año anterior, una vez reconocidos. Así pues, la prudencia en cuanto a la consideración de los gastos posibles pero aún no confirmados tiende a ser limitada. Este principio se complementa con la obligación de indicar en las notas aclaratorias de los estados financieros los riesgos y situaciones perjudiciales que se produzcan entre la fecha de los estados financieros y la fecha de su publicación. Excepcionalmente, si esos hechos desfavorables se produjeran entre la preparación y la aprobación de los estados financieros se tuvieran un efecto muy importante en la visión fidedigna que la entidad tiene de sus activos, los estados financieros deberían presentarse de nuevo¹⁴⁸.

2.3.2.2.5 Importancia relativa y no compensación

El principio de importancia relativa (o materialidad) que exige de la aplicación rigurosa de los demás principios y los criterios de contabilidad cuando la relevancia en términos tanto cuantitativos como cualitativos de la variación de los patrimonios sea insignificante.¹⁴⁹ En este principio se hace especial énfasis en que, en caso de un conflicto entre los principios contables, debe primar el principio que mejor conduce a que los estados financieros ofrezcan una imagen fiable y justa de los activos, la posición financiera y los réditos de la entidad. En general, se considera importante cualquier información cuya omisión o alteración podría influenciar las decisiones de los lectores de los estados contables. En otras palabras, el requisito de exactitud contable no debe ir más allá de lo necesario para obtener una visión verdadera y justa. La contabilidad no es joyería, así que no tiene sentido, por ejemplo, entrar en demasiados detalles. Y, aunque se pueden agrupar bajo títulos, el elemento principal es que, en general, las cuentas ofrecen una imagen fiel del activo y pasivo, y del rendimiento de la empresa¹⁵⁰.

El precepto de no compensación expresa que, a menos que una norma prescriba expresamente lo contrario, los activos y pasivos o las partidas de ingresos y gastos no pueden compensarse entre sí. Además, cada uno de esos objetos del fondo de comercio de una entidad

¹⁴⁸ BAS SORIA, J.: *El cálculo del Impuesto sobre Sociedades con el nuevo PGC*, cit., p. 34.

¹⁴⁹ Art. 38.1 i) CCom, “*Se admitirá la no aplicación estricta de algunos principios contables cuando la importancia relativa de la variación que tal hecho produzca sea escasamente significativa y, en consecuencia, no altere la expresión de la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa.*”

¹⁵⁰ COZIAN, M. Y OTROS: *La comptabilité racontée...*, cit., pp. 17-18.

se valorará por separado en los estados financieros. El activo y el pasivo deben medirse por separado. No se pueden compensar las partidas de activo y pasivo del balance ni las de ingresos y gastos de la cuenta de pérdidas y ganancias. Salvo en los supuestos previstos por la legislación, este principio prohíbe la compensación. Así, un crédito y una deuda, o una venta y una compra, hacia el mismo tercero no pueden ser compensados.

Si se pervirtiera la compensación de cuentas, se comprometería un propósito fundamental de la contabilidad, que es proporcionar información de utilidad, ya que con la compensación de partidas se eliminaría información relevante. Con la compensación faltaría rigor en el planteamiento contable formal, con la consiguiente simulación de la imagen fiel. A efectos fiscales, si se permitiera la compensación, sería difícil verificar la contabilidad correctamente, con la consiguiente dificultad de conocer a través de la contabilidad la verdadera realidad económica y financiera de la entidad analizada y, por tanto, la verificación de la correcta aplicación de los impuestos¹⁵¹.

2.3.2.3 NIC/NIIF

Históricamente, las normas de información financiera se han desarrollado entrado el siglo XIX. Se emitieron unas normas de escrutinio en ese momento, y previo a ello, la legislación local tendía a tener requisitos (limitados) para la contabilidad y los informes. Ya a principios del siglo pasado, académicos y profesionales comenzaron a hablar de armonizar las normas contables.

¹⁵¹ Cfr. LO RUSSO, R.: *Droit comptable européen*, Editions Larcier, Bruxelles, 2010, pp. 39-40. En una exposición más amplia de los principios contables fundamentales, enumera los siguientes: 1. Una visión verdadera y justa (*image fidèle*). Las cuentas anuales deben ofrecer una la imagen fiel del patrimonio, la posición financiera y los resultados de las operaciones; 2. la regularidad (*régularité*). Las cuentas anuales deben elaborarse con claridad y de acuerdo con las disposiciones. 3. Coherencia de los métodos (*permanence des méthode*). Los documentos no deben modificarse de un ejercicio a otro ni en su estructura ni en su presentación. Podrán establecerse excepciones a este principio cuando se mencione se justifiquen en la memoria. Tampoco hay que modificar los métodos de evaluación. 4. Empresa en funcionamiento (*continuité de l'exploitation*). Las cuentas deben elaborarse con vistas a una empresa en funcionamiento. 5. Intangibilidad del balance (*L'intangibilité du bilan*). Debe haber coherencia entre los balances de apertura y de cierre. 6. Prudencia (*prudence*). El principio de prudencia debe observarse en todo caso en la valoración de las partidas que aparecen en las cuentas anuales. 7. Especialización de los ejercicios financieros (*spécialisation des exercices*). Deben tenerse en cuenta los gastos e ingresos correspondientes al ejercicio al que se refieren las cuentas. 8. No compensación (*non compensation*). Los elementos de activos y pasivos deben valorarse por separado. 9. Coste histórico (*coût historique*). el principio de valorar los elementos que figuran en las cuentas anuales es a su precio de compra o a su precio de coste. Por lo tanto, el principio adoptado es el coste histórico. No obstante, los países miembros pueden autorizar a las empresas a utilizar otros métodos de valoración o a revalorizar su inmovilizado material. También será posible utilizar un método que tenga en cuenta la inflación

El IASC/IASB¹⁵² desarrolló un marco conceptual, al igual que otras entidades de establecimiento de reglas como FASB en los EE. UU. Este marco define los estados financieros, indicando los supuestos subyacentes, así como las características cualitativas que los balances financieros deben ser conformes. Además, proporcionaría definiciones de los componentes constitutivos de los estados contables y criterios de reconocimiento (registro como activo o en el balance o como una partida de ingresos o gastos en la cuenta de resultados)¹⁵³.

En la UE, el uso de las NIC/NIIF es obligatorio desde 2005 para las cuentas consolidadas de todas las empresas que cotizan en bolsa, pero la aplicación de las NIIF difiere entre países individuales y empresas no cotizadas. Algunos países permiten más extenso uso de las normas que otros, dependiendo de la contabilidad tradicional. La NIC tiene principios similares a los del sistema de contabilidad anglosajón, por lo que es más probable que se permita un uso más prolongado de las NIC/NIIF. Por otro lado, los países con más protección de los acreedores—las tradiciones contables orientadas son más propensas a restringir la aplicación de la NIC/NIIF y prefieren el uso de pautas.

La armonización contable internacional se define comúnmente como un proceso político destinado a reducir las diferencias en las prácticas contables en todo el mundo con el fin de aumentar su compatibilidad y comparabilidad. La armonización global o internacional, en cambio, solo cobró impulso cuando se desarrollaron los grandes mercados financieros internacionales. La difusión de la información contable de calidad, comprensible y comparable por los distintos operadores, se analiza generalmente como una necesidad para lograr la transparencia y la eficacia de los mercados.¹⁵⁴ Una de las claves más destacadas de la armonización contable internacional fue el enfrentamiento entre el IASB (organismo privado

¹⁵² Cfr. FERNÁNDEZ DE SOTO BLASS, M. L.: «Las implicaciones fiscales de la ejecución de las normas internacionales de contabilidad sobre el Impuesto sobre Sociedades del Reino Unido», *Crónica tributaria*, 124, 2007, p. 135. Las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) son adoptadas por el IASB, organismo internacional de regulamentación contable. Estas normas se denominarán «Normas Internacionales de Información Financiera» (NIIF) o «International Financial Reporting Standards» (IFRS).

¹⁵³ ZÜLCH, H.-HENDLER, M.: *International Financial Reporting Standards (IFRS) 2019: deutsch-Englische Textausgabe der von der EU gebilligten Standards und Interpretationen: English et German edition of the official standards and interpretations approved by the EU*, Wiley-VCH Verlag GmbH & Co. KGaA, Weinheim, 2019, pp. 7-10.

¹⁵⁴ Cfr. OLAZAGOITIA DÍAZ DE CERIO, J. S. DE: «Normas contables internacionales y base imponible del Impuesto sobre Sociedades en España», *Aranzadi Jurisprudencia tributaria*, 13, 2004, p. 42. Para ello, la integración de estas NIIFs en el ordenamiento jurídico debe llevarse a cabo mediante un sistema que preserve plenamente todas las dimensiones de su utilidad. En concreto, una utilidad importante del resultado contable que se deduce del sistema jurídico actual es la base para evaluar el impuesto sobre los beneficios de las empresas, lo que nos parece que sigue siendo adecuado mientras dicho resultado conserve todas las dimensiones de su utilidad. Esto nos sigue pareciendo adecuado, siempre que dicho resultado preserve sus objetivos actuales, a los principios y criterios que conforman nuestro sistema tributario. nuestro sistema tributario.

internacional) y el FASB (organismo de normalización contable estadounidense). Cada uno de estos organismos trataba de imponer su sistema de normas contables como referencia internacional¹⁵⁵.

Las NIC/NIIF produce mucha más información que es relevante para el impuesto sobre la renta, es decir, un grupo de estados financieros que incluyen i) el estado de posición financiera, ii) el estado de ganancias y pérdidas y otros renta, iii) el estado de los cambios en el patrimonio neto, y iv) el estado de flujo de efectivo. En comparación, un contribuyente produce una declaración, la de ingresos imponibles.

2.3.2.3.1 Marco Conceptual de la contabilidad

El "Marco Conceptual" para elaborar y exponer los estados financieros de la entidad reguladora de la contabilidad internacional cubre los conceptos que constituyen la base de la información contenida en los estados financieros¹⁵⁶. En general, su objetivo es propiciar una formulación congruente y lógica de las NIC/NIIF, que establecen los requisitos para el reconocimiento, la valoración, la presentación y la divulgación de información relativa a las transacciones¹⁵⁷. El Marco Conceptual presenta la siguiente estructura: i) propósito de los estados contables, ii) características cualitativas quién debe poseer la información contenida en estos documentos para ser útil, iii) definición de los componentes de los estados contables; iv) reconocimiento y evaluación de los componentes de los estados contables; y v) definición de los conceptos de capital y mantenimiento del capital¹⁵⁸.

El mismo reto puede verse en lo que respecta al concepto de representación fiel de los fenómenos económicos sujetos a observación, especificando que el riesgo de una representación no fiel puede derivarse de las dificultades intrínsecas de identificar las transacciones y otros eventos que deben medirse, o el tipo de los criterios de evaluación y

¹⁵⁵ Cfr. LO RUSSO, R.: «Le Nouveau Droit Comptable Européen», *Fiscalité Européenne Revue*, 150, 2007, p. 3. No existe una fijación de normas contables en Europa como tal, ya que no hay un organismo comunitario responsable de la elaboración directa de normas contables que sean aplicables en todos los países de la UE. Sin embargo, desde el principio quedó claro que la construcción de un mercado económico europeo requería un grado mínimo de armonización entre los sistemas contables de los países miembros.

¹⁵⁶ Un "marco conceptual" constituye las "declaraciones de principios", que representan una interpretación de la teoría contable general que establece, mediante una vía lógica deductiva, los fundamentos teóricos en los que se basa la información financiera. Cfr. TUA PEREDA, J.: «¿Necesitamos un «marco conceptual»?», en *Estudios de contabilidad y auditoría: En homenaje a Don Carlos Cubillo Valverde, 1997*, ISBN 84-89006-39-3, págs. 213-250, Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, 1997, p. 221.

¹⁵⁷ Un Marco Conceptual consiste en un conjunto de valoraciones en las que deben elaborarse e interpretarse las normas contables. Cfr. GARRETA SUCH, J. M.: *El derecho contable en la Nueva Ley 16/2007: (las cuentas anuales)*, Marcial Pons, Madrid, 2007, pp. 123-125.

¹⁵⁸ BEJANO VÁZQUEZ, V.-CORONA ROMERO, E.: *Normas de contabilidad en la Unión Europea*, 1a., UNED, Madrid, 2014, pp. 51-53.

representación de empleados no son consistentes con el fenómeno que debe ser observado. Además, parece importante señalar que el IASB, al igual que el FASB, no propone proporcionar una definición de representación fiel identificando solo las causas que podrían socavarlo proporciona la integración de este vacío conceptual a través de una referencia expresa al principio de la prevalencia de la sustancia sobre la forma¹⁵⁹. El principio asume una relevancia autónoma dentro del marco conceptual de referencia con el propósito de convertirse en un guía-expositor en la presentación contable de los fenómenos comerciales sujetos a observación, para asegurar una representación fiel. La definición aportada, parece desde una primera aproximación, hacer que el contenido del principio mencionado habla de "sustancia y realidad económica", pero se considera que va, obviamente, sobre la base del ejemplo explicativo que se informa inmediatamente después, que ayuda a su comprensión, como sinónimo de realidad económica sustancial, en oposición al aparente aspecto legal-formal de las operaciones comerciales existentes. En comparación con este último, de hecho, la realidad considerada podría divergir¹⁶⁰.

Las NIC/NIIIF son una recopilación de principios dispersos que constituyen una densificación de la normativa contable que contribuye a la seguridad jurídica en el ámbito de las decisiones contables. Desde esta perspectiva, constituyen una guía de decisión más segura tanto para el autor del balance como para quienes tienen la misión de controlarlo, en particular para el juez que, ante una decisión contable que conduce a un determinado resultado comparándolo con el buenas prácticas recopiladas por las normas, reduciendo así la de la investigación judicial¹⁶¹.

2.3.2.3.2 Contabilidad por valor razonable

La valoración a conabilidad razonable consiste en la valoración de activos y pasivos realizada mediante la estimación del precio que se obtendría en una transacción de mercado, o en una transacción sin ningún tipo de favor a las partes. En ausencia de un mercado en el que se negocie el activo o el pasivo medido, lo que tenemos es solo una aproximación al valor

¹⁵⁹ Las cuentas anuales deben elaborarse de forma clara, con información comprensible y útil para los usuarios, y deben mostrar la verdadera imagen del patrimonio, de acuerdo con las normativas legales. En la contabilidad hay que tener en cuenta la "realidad económica y no sólo su forma jurídica". Esto se aplica, por ejemplo, a las operaciones de leasing, que se contabilizan como una adquisición financiada por la deuda de la empresa de leasing, y no como un arrendamiento. Cfr. MARTÍNEZ-PINA GARCÍA, A. M.-GINÉS CASTELLET, N.: *La reforma contable y su proyección sobre la normativa mercantil y fiscal*, Bosch, Barcelona, 2008, p. 51.

¹⁶⁰ BISCOTTI, A. M.: *Sistemi contabili, trasparenza informativa e prevalenza della sostanza sulla forma*, CEDAM, Padova, 2009, pp. 65-66.

¹⁶¹ SALDANHA SANCHES, J. L.: «Do plano oficial de contabilidade aos IAS/IFRS», en J. L. Saldanha Sanches, Francisco de Sousa Camara, João Tabor da Gama (eds.) *O direito do balanço e as normas internacionais de relato financeiro*, Coimbra Editora, Coimbra, 2007, pp. 74-75.

razonable. Se trata de una presunción, o estimación, cuya puesta en evidencia no depende de la realización efectiva de los elementos patrimoniales, es decir, no depende de un intercambio efectivo en el mercado.

Las NIC definen el valor razonable como el valor que se obtendría para la vender un activo o que se abonaría para la asignación de un pasivo en una operación no forzada entre los actores en el mercado en la data de evaluación. La medición del valor justo tiene en cuenta ciertas características del activo o del pasivo, entre ellas (a) el nivel de conservación y la localización del activo; y (b) las limitaciones, si las hay, para la venta o el uso del activo.

La contabilidad del valor razonable se considera a menudo como una de las principales razones para no aplicar la NIC/NIIF a efectos fiscales, porque la contabilidad de valor razonable conduciría a la tributación de los beneficios no realizados y estaría en contra del principio de realización¹⁶². Las NIC/NIIF se centran en el concepto de valor razonable (*fair value*), en detrimento del concepto de coste histórico, por un lado, y se basan en principios más que en reglas, en proporción a no pretenden prever todo tipo de situaciones de la vida empresarial, para definir qué regla debe observarse en cada caso, abriendo un amplio campo al uso de “estimaciones”. Con respecto al *fair value*, hay que subrayar que la propia virtualidad del “valor razonable” para traducir adecuadamente la realidad empresarial no está eximido de polémica endógena, en particular de aquellos que consideran que elaborar un balance que pueda, o incluso deba, dar una imagen realista del valor de mercado de una empresa es un objetivo demasiado ambicioso, ya que el propio mercado es demasiado complejo para ser captado por un sistema contable. Otro punto que merece la pena destacar es el grado de prevalencia de los principios y la medida en que se pueden utilizar “estimaciones”, lo que permite arrastrar potencialmente las “culturas contables” preexistentes, que en la práctica pueden mantener vivos los enfoques divergentes de la imagen fiel¹⁶³.

¹⁶² Las normas contables internacionales hacen de la valoración a "valor razonable" el nuevo paradigma central de la Contabilidad. Este "valor razonable" (*fair value*) se define en el Marco Conceptual como "el importe por el que podría intercambiarse un activo, o liquidarse un pasivo, entre partes interesadas y debidamente informadas, en una transacción en condiciones de independencia mutua". Es precisamente aquí donde se han planteado importantes reservas, ya que se considera que se trata de un paradigma que no puede aceptarse, al menos con carácter general, como criterio de valoración y cálculo de resultados a efectos fiscales. a efectos fiscales. No es que esta noción sea totalmente nueva a efectos fiscales Cfr. PEREIRA, M. H. DE F.: «Relações entre a Contabilidade e Fiscalidade. Breve Revisitação a Propósito da Adaptação do Código do IRC às Normas Internacionais de Contabilidade», en Paulo Otero, Fernando Araújo, João Taborda da Gama (eds.) *Estudos em Memória do Professor Doutor J. L. Saldanha Sanches* -, vol. IV, Coimbra Editora, Coimbra, 2001, p. 956.

¹⁶³ OLIVEIRA, L. M. S.: «Reflexões sobre Balanço Comercial e Balanço Fiscal no Quadro do Paradigma da Harmonização Contabilística», en Paulo Otero, Fernando Araújo, João Taborda da Gama (eds.) *Estudos em Memória do Professor Doutor J. L. Saldanha Sanches* -, vol. IV, Coimbra Editora, Coimbra, 2011, pp. 887-888.

Sin embargo, debe señalarse que el valor razonable no se considera el principio central en NIC/NIIF, y su uso se limita a determinados casos específicos. El principio de realización refleja la capacidad de pago del contribuyente, lo que significa la capacidad imponible o la capacidad de generar efectivo para cumplir con la responsabilidad fiscal. Si la tributación se basara en ganancias no realizadas, conduciría a la realización forzada de activos para cubrir la obligación tributaria. También, la tributación solo sobre los beneficios obtenidos disminuye la volatilidad de la obligación tributaria. Por otra parte, la utilización del principio de realización podría conducir a una situación en la que las decisiones económicas se basan en el trato fiscal más favorable en lugar del juicio económico.

La contabilidad de valor razonable es más adecuada para los activos financieros que otros activos porque es más probable que se establezca un valor razonable en el mercado. La valoración equitativa adoptada en la NIC/NIIF podría servir de referencia para el CCCTB en aquellos artículos según sea necesario un valor razonable. La técnica de valoración puede ser igualmente utilizada por otros intervinientes en el mercado y debe basarse más en la aportación del mercado que en contribuciones específicas de la entidad. Dado que la NIC ya define y dirige el uso de una valoración justa, este marco también podría atender las necesidades del CCCTB.

2.3.2.3 Resoluciones del ICAC

Durante su vigencia el PGC de 1990 fue desarrollado por una serie de Resoluciones del ICAC, cuyo valor normativo, quedo ratificado por sentencia del Tribunal Supremo de 27 de octubre de 1997¹⁶⁴. En hecho, si las resoluciones emitidas por la ICAC son necesarias, si en realidad están destinadas a tener efectos jurídicos *ad extra* y por tanto a obligar a terceros, es decir, si son *normae agendi* o reglas de conducta para los sujetos, su vestimenta jurídica no es la adecuada, ya que carecen de las garantías y formalidades previstas en ordenamiento jurídico para la creación de normas de obligado cumplimiento por ley o reglamento.¹⁶⁵ En este sentido,

¹⁶⁴ STS, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia de 27 Oct. 1997, Rec. 4354/1994. Ponente: Oscar Gonzalez Gonzalez.

¹⁶⁵ Cfr. PADIAL, I. C.: «Aspectos contables versus normas tributarias», *Gaceta fiscal*, 250, 2006, pp. 62-63. Las resoluciones del ICAC acabaron cubriendo lagunas no reguladas ni legisladas, que con base en el artículo 10.3 de la LIS, se convierten en normas obligatorias de referencia en la cuantificación de la base imponible del IS. Por lo tanto lo que se discute es la dudosa habilitación legal de normas, llamémoslas infralegales, como las emitidas por el ICAC, por contener claramente la habilitación necesaria y requerida.

y dados los efectos (que obligan a todas las empresas a seguirlos) y la materia (reservada a la ley) que regulan, podría considerarse necesario que se aprueben por decreto¹⁶⁶.

2.3.2.4 Normativa comunitaria

Las normas de la UE en materia contable de mayor impacto han sido las Directrices y los Reglamentos. Ambas son normas de obligado cumplimiento, siendo herramientas muy útiles en el proceso de armonización contable entre los diferentes países miembros de la UE. Una directiva es un instrumento que armoniza la legislación interna de los países miembros. Es vinculante para los países miembros en el sentido de un objetivo a alcanzar, pero les deja libertad para formular su acto jurídico para convertir la directiva en una norma de derecho interno en el país. Por lo tanto, es indispensable un acto de trasposición al derecho interno de los países miembros. Si la directiva no se traspone a tiempo o se traspone de forma incorrecta, los particulares pueden actuar contra el Estado de acuerdo con su contenido, siempre que se cumplan una serie de condiciones: i) que sea una disposición clara en cuanto a su redacción obligatoria, ii) que la disposición sea precisa en la delimitación de su objeto específico, es decir, que tenga como objeto un derecho o una obligación perfectamente identificable, e iii) que su mandato sea incondicional. Los reglamentos, en cambio, son directamente aplicables por los particulares. En cuanto al alcance de la aplicación de contabilidad, se han publicado varias directivas y reglamentos comunitarios¹⁶⁷.

2.3.2.5 Otras fuentes del derecho contable

En el derecho iberoamericano hay una fuerte influencia del derecho en las prácticas contables. Las razones históricas para ese fenómeno son las mismas presentes en otros países. La preocupación en resguardar la seguridad jurídica en las relaciones sociales, asociada a la búsqueda de mecanismos de prueba, llevó España y América del Sur, a continuación, la tendencia, que ya se verificaba internacionalmente, de normativa jurídica de la Contabilidad¹⁶⁸.

Un hecho pertinente en el acervo de normas jurídico-contables, lo que se observa sobre todo en la segunda mitad del siglo pasado, fue la creciente inherencia del derecho Fiscal en la juridicidad de la contabilidad. Frente a una cierta vaguedad de los profesionales del área de la contabilidad, la legislación fiscal pasó a establecer reglas y prácticas contables para fines

¹⁶⁶ ANDRÉS AUCEJO, E.: «Sobre la potestad reglamentaria para dictar normas técnicas de desarrollo en materia contable», *Crónica tributaria*, 114, 2005, p. 13.

¹⁶⁷ PASCUAL PEDREÑO, E.: *Práctica contable...*, cit., p. 36.

¹⁶⁸ Cfr. COZIAN, M. Y OTROS: *La comptabilité racontée ...*, cit., p. 13. La jerarquía de las fuentes de derecho contable puede subdividirse en: a) fuentes jurídicas, b) fuentes normativas, c) jurisprudencia y d) doctrina.

tributarios, que, muchas veces, fueron incorporadas al sistema contable normativo¹⁶⁹. Es por ese motivo que, cuando, en España, Portugal¹⁷⁰, Brasil^{171/172} y todo Iberoamérica, se habla de contabilidad, muchos aún tienen la impresión de que se está discutiendo solo de contabilidad fiscal.

En España hay un *marco normativo contable interno*, establecido por el CCom y la demás legislación mercantil, el PGC y su adaptación para PYMES, bien como normas que, en materia contable, son definidas por el ICAC. Aún han organismos oficiales con protestad normativa como el Banco de España y Comisión Nacional del Mercado de Valores. Pero también existe un marco normativo contable internacional que se aplica en los estados financieros consolidados de los grupos económicos con valores cotizados cabe aplicar las NIC/NIIF¹⁷³. El acto de hacer las normas europeas obligatorias iguales a aquellas producidas por una organización internacional privada, el IASB, lleva inevitablemente al abandono del principio jerárquico de legitimidad, derritiendo el valor del sistema jurídico europeo, trayendo inevitables dudas e incertidumbres.¹⁷⁴

En la actual situación normativa contable es pertinente el papel desempeñado por entidades de profesionales contables y órganos fiscalizadores en la definición de las reglas y

¹⁶⁹ Cfr. CASALTA NABAIS, J.: *Direito fiscal*, Almedina., Coimbra, 2015, pp. 106-107. El autor al comentar sobre el papel activo del Derecho Fiscal en el Derecho Privado así instruye que la contribución este que se revela, expresamente, en el pionero del derecho fiscal de cara al derecho privado, sobre todo en el que al derecho mercantil se refiere, como se viene verificando de modo muy particular en sede del importante sector del derecho fiscal de las empresas o de los negocios, que podemos definir como la disciplina de los impuestos aplicables a los comerciantes e industriales.

¹⁷⁰ Cfr. FRANCISCO, M. M. DA C. L.: «True and Fair View e Fair Value. Análise (Des)Preocupada da Natureza Jurídica de dois Conceitos Nublosos», *Boletim de Ciências Económicas*, vol. LVIII, 2015, p. 78. Según la autora, el derecho tributario mientras derecho normativo tiene necesidad de la intermediación de normas jurídicas técnicas como sean las del derecho contable y en algunos casos también las del derecho mercantil. Solo de este modo se consigue obtener una adecuada aplicación de las normas fiscales y alcanzar los objetivos a que se propone.

¹⁷¹ En Brasil, la contabilidad se encuentra normatizada primordialmente en el Código Civil (CC_{BR}), a partir del art. 1.179º. y en la LSA nº. 6404/76 (y sus modificaciones), que reglamenta las sociedades anónimas. A ejemplo de España, son también fuentes del *Derecho Contables*, las normas emanadas de los órganos contables, así como el Consejo Federal de Contabilidad (CFC), así como las directrices establecidas en el ámbito del Comité de Pronunciamientos Contables (CPC), particularmente en sus pronunciamientos, revisiones y orientaciones, en conformidad con las NIIF.

¹⁷² FERNANDES, E. C.: *Direito e Contabilidade. Fundamentos do Direito Contábil*, Trevisan Editoria, São Paulo, SP, 2015.

¹⁷³ Cfr. LIZANDA CUEVAS, J. M.-SOTELO LÓPEZ, J. J.: *Práctica fiscal y contable en el impuesto de sociedades: incluye novedades derivadas de Real Decreto 602/2016 y Real Decreto-Ley 3/2016*, Wolters Kluwer, Madrid, 2017, pp. 35-36. Teniendo en cuenta la normativa contable española, cabe notar que hay 3 niveles de aplicación: i) de carácter general para preparación de las cuentas anuales individuales, ii) de forma optativa por las PYMES para la preparación de las cuentas anuales y iii) para los grupos contables para preparar las cuentas consolidadas según las NIIFs.

¹⁷⁴ LO RUSSO, R.: *Droit comptable européen*, cit., pp. 31-35.

normas a ser aplicadas en la contabilidad¹⁷⁵. Aunque no sean reglas recogidas en instrumentos normativos clásicos, las normas contables emitidas por los órganos profesionales y por las entidades fiscalizadoras poseen una innegable validez como fuentes del derecho contable, en la medida que fijan reglas de conducta para la contabilidad¹⁷⁶.

2.3.3 Normas jurídicas contables

La contabilidad está estrechamente vinculada a la legislación comercial, respondiendo a los dictados impuestos por el desarrollo comercial, industrial, administrativo y social. Aunque no se han presentado normas contables específicas, en el derecho mercantil se han identificado normas sobre estados contables, libros obligatorios, requisitos contables, y un conjunto de normas para grupos consolidados y normas de auditoría contable¹⁷⁷.

La legislación contable reúne un conjunto de requisitos reglamentarios destinados a asegurar la reproducción externa de los eventos contables, tanto en su coordenada formal como material. La primera se refiere a qué libros deben ser guardados y cómo deben ser guardados, en términos de cumplir con requisitos externos. La segunda abarca las normas que rigen el uso correcto de los libros (incluido el secreto contable) y regulan el valor de los asientos con fines probatorios¹⁷⁸.

La armonización de la contabilidad y el derecho contable en la Unión Europea es un proceso dinámico que se ha aplicado fundamentalmente mediante directivas y reglamentos. Existe una jurisprudencia muy importante en el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (TJCE) en estas materias. El régimen jurídico del TJCE se establece en los arts. 251 a 281 en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE) y ha permitido al

¹⁷⁵ PASQUAL PEDREÑO, E.: *Práctica contable y fiscal para juristas*, Aranzadi, Cizur Menor, 2017.

¹⁷⁶ Cfr. SALDANHA SANCHES, J. L.: *Estudos de direito contabilístico e fiscal*, Coimbra Editora., Coimbra, 2000. Al comentar sobre la Orden de Revisores de Cuentas (actual Orden de los Contabilistas Certificados). La Orden continúa a producir normas técnicas y principios deontológicos. Normas técnicas y principios deontológicos que son, en lo esencial, normas de conducta contable, pautas para el comportamiento profesional de revisores oficiales de cuentas. Sirviéndoles de norma decisoria para múltiples situaciones dilemáticas con que depara en el normal ejercicio de su profesión. En síntesis, la parte principal de la autorregulación profesional del sector.

¹⁷⁷ El derecho , así como todas las disciplinas jurídicas, son partes interdependientes de un conjunto orgánico. La pluralidad de disciplinas en torno a una ciencia conduce a ramas o sectores que se clasifican por aspectos particulares fuertes, mientras que las relaciones, vínculos o conexiones interdisciplinarias se definen sin perjuicio de la autonomía irreductible. Tal vez más que científico, es solo didáctico. De hecho, el derecho financiero y el derecho tributario, científicamente, forman parte de la ciencia del derecho. Cfr. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: «El derecho fiscal es como la sombra del derecho mercantil», *Revista de derecho financiero y de hacienda pública*, vol. 52, 263, 2002, pp. 11-12.

¹⁷⁸ GALLEGOS SÁNCHEZ, E.: *Derecho mercantil*, 2017, p. 78.

Tribunal asumir cada vez más competencias, esencialmente en nombre de la libertad de establecimiento¹⁷⁹.

2.3.3.1 Contabilidad en el Código de Comercio

En lo que concierne a la contabilidad, el Código de Comercio (CCom) español prescribe que todo empresario debe llevar una contabilidad ordenada, según su actividad económica, asegurando el monitoreo cronológico de sus actividades, además de la confección de balances e inventarios periódicamente. Nótese que el requisito básico es llevar una contabilidad adecuada y organizada al negocio de la empresa. Parece claro que los requisitos adicionales para determinar la obligación de llevar las cuentas mencionadas son solo manifestaciones precisas de cómo debe llevarse a cabo esta contabilidad ordenada y correcta para los negocios de la entidad.

La obligación de llevar una contabilidad correcta y organizada de su actividad comercial recae en los propios empresarios, ya sean personas físicas o jurídicas. Sin embargo, en general, las personas especialmente dedicadas a esto son responsables de la contabilidad, y no de los contratos de empleo o de servicios con el empleador. Sin embargo, el propio CCom establece que las cuentas pueden ser mantenidas por personal previamente autorizado por los empleadores; pero lo importante es que los responsables de las cuentas son los propios empleadores y, además, cuando una persona diferente del empleador mantiene las cuentas de este, se presume que ha actuado con la autorización del propio empleador, a menos que se demuestre lo contrario (art. 25.2 CCom)¹⁸⁰.

2.3.3.2 Ley de las sociedades mercantiles

De acuerdo con las normas de las sociedades mercantiles, las empresas generan los siguientes informes contables, para presentar versiones estáticas y dinámicas de la evolución del patrimonio de la empresa. i) el balance, ii) la cuenta de pérdidas y ganancias, iii) el estado de cambios en el patrimonio neto, iv) el estado de flujos de efectivo y v) la memoria.

2.3.3.2.1 El balance

El balance incluye los bienes y derechos que componen el activo de la entidad, así como todas las obligaciones que componen el pasivo. De hecho, este informe incluye, por un

¹⁷⁹ COSTA, S. F.: «A Contabilidade na jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia», *Revista TOC*, vol. 181, 2015, pp. 60-61.

¹⁸⁰ BERCOVITZ RODRIGUEZ-CANO, R.-BERCOVITZ ÁLVAREZ, R.: *Apuntes de derecho mercantil: derecho mercantil, derecho de la competencia y propiedad industrial*, Aranzadi-Thomson, Cizur Menor (Navarra), 2016, p. 209.

lado, todo los derechos y los bienes que corresponden al empresario y, por otro lado, todas sus obligaciones al final del ejercicio financiero. El balance representa la posición financiera de la entidad al final del ejercicio y, a través de él, los resultados obtenidos por la empresa (ganancias o pérdidas) a lo largo del año. El balance debe mostrar por separado el patrimonio, el pasivo y los activos. Los activos, a su vez, deben incluir, con la debida separación, los activos no corrientes y los activos corrientes¹⁸¹.

En el balance se especifica y resume el valor y la composición de los activos de la entidad al final de cada ejercicio económico, que figura en las diversas partidas del activo y el pasivo. Se trata de una representación estática del conjunto de los activos en una fecha determinada, el final del ejercicio financiero¹⁸². Desde el ángulo jurídico, se observó que el balance representaba todos los derechos y obligaciones de la empresa. En cuanto a la contabilidad, se afirma que es una compilación de cuentas comerciales¹⁸³.

El activo y el pasivo del balance deben ser iguales. La igualdad significa la identidad entre el activo y las fuentes de financiación. Para lograr esta igualdad, la diferencia inicial entre activo y pasivo en el balance se compensa con los resultados obtenidos durante el año (ganancias o pérdidas). Así pues, el balance es uno de los dos medios utilizados para determinar el resultado -ganancia o pérdida- del ejercicio económico del empleador, que también debe establecerse para la cuenta de pérdidas y ganancias.

¹⁸¹ Vide: art. 35.1 CCom.

¹⁸² Cfr. PÉREZ ROYO, F. Y OTROS: *Curso de Derecho Tributario. Parte Especial*, 11, Tecnos, Madrid, 2017, p. 366. El balance es un documento que no se refiere a un periodo de tiempo, sino a una fecha concreta. Representa una instantánea de los activos de la empresa en esa fecha. Es un documento que proporciona información sobre el activo y el pasivo de la entidad, es decir, sobre los bienes y derechos que componen el patrimonio y su valor, así como las deudas -y su valor- a las que la empresa tiene que hacer frente. Además, permite calcular el valor de los fondos propios de la empresa e, indirectamente, el valor teórico de las acciones en que se divide su capital social. Este valor teórico es tomado como referencia en algunas ocasiones por el legislador fiscal, aunque este valor no equivale a un valor de mercado de las acciones, por la existencia de posibles plusvalías latentes en los activos de la empresa, así como expectativas de beneficios futuros que podrían justificar la existencia de una prima en la venta de acciones.

¹⁸³ NUZZO, E.: *Bilancio di Esercizio e Dichiarazione dei Redditi*, Casa Editrice Dott. Eugenio Jovene, Napoli, 1979, pp. 23-41. El problema de la determinación del resultado contable en términos concretos, implicaba la identificación del contenido de los estados financieros y los criterios a seguir en su evaluación. Esta impugnación se justifica con base en la consideración de que a través de los estados financieros y los libros contables es posible conocer de forma rápida y clara el estado del patrimonio de la entidad, así como sería posible rastrear, en caso de litigio, los orígenes de un fallo. El aspecto que debe destacarse aquí es la función probatoria de los estados y libros contables, cuando se admiten los acuerdos privados contenidos en ellos como prueba de las obligaciones y su extinción. La elección de este sistema desde su origen obedeció a la lógica de equilibrar la necesidad de garantizar las condiciones para que la actividad económica se produzca con sus características propias e inherentes, como la agilidad y la rapidez, y no comprometer el respeto al principio de seguridad y certeza.

2.3.3.2.2 La cuenta de pérdidas y ganancias

La cuenta de pérdidas y ganancias, se compone de un reparto por separado de los ingresos y los gastos del ejercicio y por diferencia determina el resultado del mismo, distinguiéndose entre los resultados ordinarios o los extraordinarios, es decir, los ajenos al giro y tráfico habitual o sobrevenidos por causas extraordinarias¹⁸⁴. La cuenta de pérdidas y ganancias refleja el resultado contable del ejercicio, y será el punto de inicio para el cálculo de la base imponible del impuesto de sociedades.¹⁸⁵ Tanto los resultados ordinarios como los extraordinarios se registrarán en el resultado contable, y ambos estarán sujetos a tributación, salvo que deba realizarse un ajuste establecido en la norma fiscal específica del LIS¹⁸⁶.

La interpretación del resultado debe hacerse en función del tipo de operaciones que lo originan. Así, dos resultados idénticos pueden reflejar situaciones muy diferentes si se han producido por operaciones de explotación o por operaciones extraordinarias, por ejemplo. El resultado del ejercicio se traslada al balance de la empresa como parte de la partida de fondos propios y, una vez las cuentas anuales hayan sido aprobadas, la junta general se pronunciará sobre la asignación de los resultados¹⁸⁷.

2.3.3.2.3 El estado de cambios en el patrimonio neto (ECPN)

El ECPN es un estado contable que complementa la cuenta de pérdidas y ganancias. Proporciona información sobre las transacciones que afectan al capital social, ya sea que se deriven de los beneficios del año, de las transacciones atribuidas directamente al capital social o de las transacciones con los accionistas, como los aumentos de capital o la distribución de

¹⁸⁴ Vide. Art. 35.2 CCom, “La cuenta de pérdidas y ganancias recogerá el resultado del ejercicio, separando debidamente los ingresos y los gastos imputables al mismo, y distinguiendo los resultados de explotación, de los que no lo sean...?”.

¹⁸⁵ Cfr. PÉREZ ROYO, F. Y OTROS: *Curso de Derecho Tributario...*, cit., pp. 369-370. La cuenta de pérdidas y ganancias no se refiere a un momento concreto, sino a un periodo de tiempo, el ejercicio económico de la entidad. Proporciona información sobre la gestión de la entidad y los resultados obtenidos con ella. Es un documento que permite calcular los beneficios o pérdidas obtenidos por la entidad a lo largo de su ejercicio. La estructura se basa en la diferenciación de dos grandes grupos de resultados: los de explotación y los financieros.

¹⁸⁶ El resultado contable tiene dos características fundamentales: i) Relatividad, se deriva del proceso de estimación y valoración y está sujeto a su especificación. ii) Temporalidad, ya que se refiere a operaciones realizadas durante un ejercicio, lo que permite ajustarlo al periodo impositivo del impuesto de sociedades. Cfr. GARCÍA-TORRES FERNÁNDEZ, M. J.: *El deber de contabilidad en derecho tributario*, M. Pons, Madrid, 2001, pp. 61-62.

¹⁸⁷ Los ingresos de explotación son obtenidos por la empresa de las operaciones ordinarias y no ordinarias llevadas a cabo en el curso de los actividad, excluyendo gastos incurridos en la obtención de dichos ingresos. Los resultados financieros son los generados por la estructura financiera, y los extraordinarios son los derivados de operaciones o acontecimientos atípicos y esporádicos de la empresa, así como, en general, los ingresos y gastos de ejercicios anteriores. Cfr. VILLANUEVA LIÑÁN, A.-ROS AMORÓS, F.: «Algunos aspectos contables del resultado contable», en *Estudios de contabilidad y auditoría: En homenaje a Don Carlos Cubillo Valverde, 1997*, págs. 335-348, Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, 1997, p. 337.

dividendos.¹⁸⁸ Dividido en dos partes. La primera parte comprende los ingresos y gastos derivados de la actividad de la entidad en el ejercicio, incluidos los ingresos y gastos registrados de forma directa en el patrimonio neto, como resultado del ejercicio o de las transferencias realizadas a esta cuenta. La segunda parte contiene todos los movimientos del capital social, incluidos los resultantes de las transacciones con los accionistas y se informa de los ajustes del patrimonio debido a los cambios en los criterios contables y la corrección de errores¹⁸⁹.

2.3.3.2.4 El estado de flujos de efectivo (EFE)

El EFE tiene por objeto informar sobre los movimientos de efectivo producidos durante un periodo contable, para lo cual es necesario mostrar, adecuadamente ordenados y reunidos por clase de actividad, los cobros y pagos realizados durante ese período, con el fin de informar acerca de los movimientos de efectivo producidos en el ejercicio¹⁹⁰. Al tratarse de un informe basado en el criterio de caja, el EFE sólo tiene en cuenta las operaciones financieras que se han realizado, es decir, los ingresos que han entrado en su cuenta y los gastos que su empresa ha pagado efectivamente.

2.3.3.2.5 La memoria

La memoria de los estados financieros deberá completar, ampliar y comentar la información que figura en los demás documentos que componen las cuentas anuales¹⁹¹. El carácter auxiliar de la memoria, a modo de comentario o anexo del resto de la documentación que compone las cuentas anuales del empresario, no disminuye su importancia como informe contable¹⁹². En efecto, suministra los datos complementarios y aclaraciones de los estados propiamente financiero-patrimoniales y describe las distintas circunstancias que puedan acontecer en la vida cotidiana y que no se registran en otros estados contable.

Como componente de las cuentas anuales, la memoria asume el papel principal, ya que permitirá a los usuarios de la información comprender el verdadero estado de la empresa, los criterios de evaluación y registro de activos, pasivos, ingresos y gastos, los posibles riesgos y amenazas a su actividad, así como su relación con otras empresas relacionadas y sus

¹⁸⁸ Vide Art. 35.3 CCom.

¹⁸⁹ GALLEGO SÁNCHEZ, E.: *Derecho mercantil*, cit., p. 87.

¹⁹⁰ Art 35.4 CCom.

¹⁹¹ Art. 35.5 CCom.

¹⁹² MALVÁREZ PASCUAL, L. A.-MARTÍN ZAMORA, P.: «La realidad de la autonomía e independencia entre el derecho contable y el derecho tributario», *AECA: Revista de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas*, 49, 1999, p. 41.

compromisos futuros. En resumen, información comercial transparente y completa para el mercado¹⁹³.

Es importante recordar que además del CCom y las disposiciones de las sociedades, la contabilidad en España se rige por el PGC, o, en su caso, por el PGC de la Pequeña y Mediana Empresa. El PGC tiene por objeto establecer una serie de normas para que los empleadores adopten un sistema normalizado de cuentas, utilizando todas ellas, en la medida de lo posible, denominaciones idénticas al preparar las cuentas. Además, y otras reglamentaciones de nivel inferior, las resoluciones del ICAC son de particular interés (generalmente esclarecedoras). Como ya se ha mencionado, las normas mercantil contables sufrieran profundo cambio tras la aprobación de la Ley 16/2007, con vistas a una armonización internacional basada en las normas de la UE. Esta ley tiene por objeto ajustar las empresas españolas a las NIIF¹⁹⁴.

2.3.3.3 Libros contables

Es bien conocido que la información contable de las empresas se recopila a través de los asientos, que se registran en los libros de contabilidad. Estos se aplican para informar el desarrollo de la empresa y la marcha de los negocios. Los libros de contabilidad son cúmulo organizado de asientos contables, que deben estar respaldados por los correspondientes documentos de apoyo (contratos, facturas, documentación bancaria, etc.) que garantizan su fiabilidad y permiten su verificación¹⁹⁵.

Los libros comerciales o libros mercantiles tienen dos propósitos esenciales o básicos. La primera y más pertinente es la Contabilidad, entendida como una técnica que se ocupa de la identificación, clasificación, medición y comunicación de hechos económicos, materializados en resultados, costos y situación financiera de una empresa, de acuerdo con los procedimientos y criterios previamente aceptados en el método contable. El segundo propósito, en las empresas, es el control y registro de los acuerdos y órganos corporativos.

¹⁹³ DOMENEC AMEZARRI, E.: «Consideraciones sobre la Memoria según el Nuevo Plan General de Contabilidad», *Revista técnica tributaria*, 84, 2009, pp. 29-34.

¹⁹⁴ BROSETA PONT, M.-MARTINEZ SANZ, F.: *Manual de Derecho Mercantil: Vol. I*, 23a., Tecnos, Madrid, 2017, p. 109.

¹⁹⁵ Cfr. DÍAZ ECHEGARAY, J. L.: *Manual de derecho ...*, cit., pp. 99-100. El CCom distingue los libros contables del resto de la documentación contable de la entidad al señalar en su Art. 30 que «Los empresarios conservarán los libros, correspondencia, documentación y justificantes concernientes a su negocio...», a los que vuelve a referirse en el art. 32 y en el 31 diferencia, de forma aún más clara, entre «los libros de los empresarios y demás documentos contables». Así, el derecho mercantil diferencia explícitamente los libros de contabilidad del resto de la documentación de la empresa.

Para los libros anteriores, típicos de la actividad comercial, se deben añadir los libros que deben llevar los comerciantes de acuerdo con la normativa fiscal para facilitar los controles¹⁹⁶.

En definitiva, los libros comerciales son "la conciencia del comerciante", porque en ellos se registran todos los actos que practican, de valor contable o no, pero de interés para su comercio¹⁹⁷. Su falta o sus lagunas, la escritura imperfecta, confusa, sin obediencia a las formalidades intrínsecas y extrínsecas, produce, tal y como ya es conocido, graves consecuencias para el comerciante¹⁹⁸.

2.3.3.4.1 Libros obligatorios

Los libros obligatorios son los que necesariamente deben llevar todos los emprendedores, sin menoscabo de lo que dispongan cualquier ley o reglamento especial. Se llevará un libro anual de Inventario y Cuentas y un libro de Diario¹⁹⁹. Las actividades desarrolladas por las empresas se contabilizan en los libros de contabilidad y los más importantes son el Diario y el libro Mayor (Inventarios y Cuentas Anuales). En el Diario, representamos todas las peticiones relacionadas con lo negocio de la empresa.²⁰⁰ Así, las operaciones en forma de libro se registran cronológicamente y el libro Diario es obligatorio. En el libro Mayor, se registran las cuentas. Aunque las mismas operaciones se registran en ambos libros, el propósito de cada uno es diferente. En el libro Mayor cada página representa un elemento de patrimonio, que muestra en cierta medida los aumentos, las disminuciones y el valor del capital de cualquier empresa sobre una base individual. Por ejemplo, si queremos ver las operaciones realizadas por una empresa durante el mes de diciembre buscamos el libro Diario. Pero si quisiéramos saber los movimientos de una cierta cuenta durante el mismo mes,

¹⁹⁶ Cfr. DÍAZ ECHEGARAY, J. L.: *Ibid.*, p. 100. El término libros de contabilidad como sinónimo de los libros del comerciante o empresario, lo cual es una desfiguración terminológica, ya que los libros de actas exigidos para las sociedades mercantiles por el Art. 26 CCom o el libro de acciones o participaciones nominativas son también libros de empresarios, pero no libros de contabilidad.

¹⁹⁷ Sobre las obligaciones de la documentación contable fiscal; Vide: https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/_Segmentos_/Empresas_y_profesionales/Empresarios_individuales_y_profesionales/Obligaciones_contables_y_registrales/Obligaciones_para_empresarios_individuales_y_profesionales/Obligaciones_para_empresarios_individuales_y_profesionales.shtml

¹⁹⁸ Cfr. INACARATO, M. A.: «O Valor Probante dos Livros Comerciais», *Justitia - Revista do Ministério Público de São Paulo*, vol. 43, 112, 1991, p. 96. La inobservancia de las formalidades extrínsecas perjudica toda la contabilidad, quitándole, por completo, el valor probatorio a los libros. La violación de las formalidades intrínsecas, sin embargo, no excluye el valor probatorio de los libros, en los puntos no viciados.

¹⁹⁹ MAR ANDREU MARTÍ, M. DEL-ANDREU MARTÍ, M. DEL M.-MARTÍ MOYA, V.-LOURDES FERRANDO VILLALBA, M. DE: *Empresario, competencia y propiedad industrial*, 1. ed, Aranzadi, Cizur Menor, Navarra, 2011, p. 100.

²⁰⁰ DÍAZ ECHEGARAY, J. L.: *Manual de derecho ...*, cit., p. 100. Esta obligación se ve matizada por el requisito de llevar dos libros legales obligatorios. En efecto, el artículo 25.1 e 25.12 CCom, dispone que el empresario debe llevar un *libro de Inventario y Cuentas Anuales* y un *Diario*.

miraríamos en el libro Mayor²⁰¹. Además de las cuentas de activo, pasivo y patrimonio del balance. Hay otros tipos de cuentas, las cuentas de gestión, que recogen hechos que afectan al patrimonio de la empresa y que fluyen directamente en los resultados del año. En estas cuentas se cobrarán los gastos e ingresos que la empresa tenga a lo largo del año²⁰².

2.3.3.4.2 Requisitos de los libros

Para proteger la veracidad de los libros y documentos contables, la norma contable impone ciertos requisitos. Las formalidades que se prescriben para el procedimiento de registro contable son de dos órdenes: *extrínsecas* e *intrínsecas*²⁰³. Solamente respetándolas, los libros son considerados regulares. Las formalidades *extrínsecas* dicen respeto al tipo de libro o ficha, a los tengamos que apertura y cierre y, eventual autenticación por el órgano competente, se está sea mandataria. Las formalidades *intrínsecas* regulan las formas de registro contable, tales como la claridad, la obligatoriedad de realizar asientos contables en la lengua²⁰⁴ y moneda nacional y de observar la orden cronológica. A la vista de las formalidades relativas a los libros, la ley preceptúa que la irregularidad compromete decisivamente su valor probatorio.

Los empresarios deben presentar los libros que están obligados a llevar en el registro mercantil de su domicilio, previamente a su uso, para obtener un sello del registro. En caso de que se produzca un traslado de domicilio, la legalización efectuada en la origen tendrá valor pleno. Sin embargo, será válido hacer las anotaciones y los apuntes por cualquier procedimiento apropiado en hojas que deberán correlacionarse para los libros obligatorios,

²⁰¹ OMEÑACA GARCÍA, J.: «Los libros contables y su legalización según las normativas mercantil y fiscal», *Técnica contable*, vol. 44, 528, 1992. Los retos en el tema se refieren a qué libros deben conservarse y dónde, cómo y cuándo deben legalizarse; pero cuando la normativa actual no pueda guiarnos, tendremos que dejar que el legislador nos aclare el camino. Para ello, se pueden dividir los libros según categorías: i) Libros exigidos por el derecho mercantil. ii) Libros exigidos por el derecho tributario. iii) Legalización de libros por el derecho mercantil y tributario.

²⁰² ACEBRÓN ORTEGA, M. DEL P.-HERNÁNDEZ MARTÍNEZ, J. C.-ROMÁN RUIZ, J.: *Tratamiento Documentación Contable*, Macmillan, Madrid, 2016, p. 16.

²⁰³ Cfr. MENÉNDEZ, A.-ROJO FERNÁNDEZ-RÍO, Á.-URÍA, R.-APARICIO GONZÁLEZ, M. L.: *Lecciones de derecho mercantil*, Civitas / Thomson Reuters, Cizur Menor, 2015, pp. 123-124.

²⁰⁴ En España el CCom no define la lengua de los libros societarios. Según el BOICAC 97, marzo 2014, Consulta 5, apreciando la posibilidad de llevar la Contabilidad y presentar cuentas en un idioma distinto del castellano no esclarece. El entendimiento general es por la posibilidad de hacer asientos en los libros contables en cualquier idioma. Es decir, en cualquiera de las lenguas oficiales en España e incluso en lengua extranjera. Por su vez, la legislación portuguesa no contiene reglas en cuanto al idioma en que el registro debe ser exarada, puede ser *a priori* en cualquier una así como prevé el art. 96º. del CComPT. Se advierte, sin embargo, que el comerciante que no use el portugués en su registro, deseando la invocas en juicio, tendrá que proporcionar su traducción, en los términos del art. 134º. del CPCPT. La legislación brasileña exige que el registro sea realizada en idioma y moneda nacionales (art. 1.183 del CCBR). En la Alemania lo § 239º. del HGB exige la utilización de una “lengua viva”, descartándose así Latín o Griego Clásico. Cfr. HEIDEL, T.-SCHALL, A.: *Handelsgesetzbuch : Handkommentar*, Nomos, Baden-Baden, 2015.

que deberán legalizarse dentro de los cuatro meses que siguen a la conclusión del ejercicio económico²⁰⁵.

Es pertinente añadir que un registrador no rechazará la legalización de los libros que se envíen encriptados o cifrados, siempre que los empresarios cumplan con los requisitos y disposiciones legales. En este sentido en Resolución la DGRN²⁰⁶ estipula: i) la legalización de los libros en archivos codificados cuyo contenido es inaccesible para el personal de registro puede formalizarse por vía telemática. ii) no procede solicitar la supresión de los archivos presentados en el registro; esto ya no es un asunto de los interesados, sino una obligación del Registrador, en conformidad con la legislación de protección de datos. iii) los libros que deben llevar los propietarios de las empresas deben estar en formato electrónico y presentarse electrónicamente²⁰⁷.

2.3.3.4.2.1 Directrices para llevar la contabilidad

En consonancia con el derecho contable francés, el registro contable debe observar algunas directrices²⁰⁸, destacándose: a) *Sincérité* (sinceridad); b) *Regurarité* (regularidad); c) *Image fidèle* (fidelidad). La directriz de la sinceridad, aplicado en el derecho francés por el *Décret-loi du 8/08/1935*, está relacionada al hecho de que los eventos deben ser escriturados de modo auténtico, sin sesgo. Esta tiene particular relevancia en el área contable, en la que se predica la representación neutra del evento contable. El PCG 1982 indica «*la sincérité est l'application de bonne foi de ces règles et procédures*». La directriz de la *regularidad*, también procedente del *Décret-loi du 8/08/1935*, está asociada a la conformidad con las reglas y procedimientos en vigor: el procedimiento de registro contable debe seguir todo aquello que está prescrito en normas jurídicas. El PCG 1982 indica «*la régularité est la conformité aux règles et procédures en vigueur*». Por último, por la directriz de la fidelidad, noción introducida por la 4.^a, *directive du 25/07/78*, en el art. 2, §3, «Las cuentas anuales deben ofrecer una imagen fiel del activo y el pasivo, la posición financiera y los resultados de las operaciones de la entidad», o sea, la representación contable debe conducir a conocimiento verdadero de la realidad patrimonial, debiendo la terminología utilizada expresar el verdadero significado de las transacciones²⁰⁹. Muy afinado con la directriz

²⁰⁵ Cfr. JIMÉNEZ SÁNCHEZ, G. J.-DÍAZ MORENO, A.: *Lecciones de derecho mercantil*, Tecnos, Madrid, 2013, p. 136/778.

²⁰⁶ Resolución de 26 de julio de 2016 de la Dirección General de los Registros y del Notariado (DGRN).

²⁰⁷ ACEBES PÉREZ, Á.: «La legalización de los libros contables», *Revista contable*, 50, 2016.

²⁰⁸ Cfr. VIANDIER, A.-LAUZAINGHEIN, C. DE: *Droit Comptable*, cit.

²⁰⁹ Cfr. DELHOMME, M.-MULLER, Y. (EDS.): *Comptabilité et droit pénal*, LexisNexis Litec, Paris, 2009.

de la sinceridad y de la fidelidad, hay en el campo contable, como ya se ha visto, el principio del «predominio de la sustancia sobre la forma».

Debido a la importancia que se da al monitoreo cronológico de las actividades contables y la obligación de elaborar balances e inventarios periódicos, se exigen ciertos requisitos a estos documentos²¹⁰.

2.3.3.4.2.2 Requisitos extrínsecos

Los requisitos extrínsecos son impuestos por el legislador con el fin de garantizar la autenticidad de los libros de contabilidad del empresario. Se utilizan para individualizar el elemento contable específico y evitar la posibilidad de sustituir o alterar la información contable registrada en los libros. Siendo los libros de contabilidad tan relevantes, no era posible dispensar de las formalidades y exigencias que, aseguran su veracidad, destacando sé, igualmente, cómo corregir los errores u omisiones, con el fin de preservar dichos libros de cualquier defecto o irregularidad que pueda levantar sospechas sobre la veracidad del contenido de los asientos contables²¹¹.

La entidad debe poseer sistema de registro uniforme de los actos y hechos administrativos, por proceso manual, mecanizado o electrónico. El registro será ejecutado: a) en idioma y moneda corrientes nacionales; b) en forma contable; c) en orden cronológica; d) sin espacios en blanco, interlineados, borrones, rasuras, enmiendas o trasportes para los márgenes; y y) con base en documentos de origen externo o interna o, en su falta, en elementos que comprueben o pongan de manifiesto hechos y la práctica de actos administrativos.²¹²

Las formalidades están presentes no solo en los libros contables, como en toda documentación contable. La documentación contable comprende todos los documentos, libros, papeles registros y otras piezas que apoyan o acompañan el procedimiento de registro

²¹⁰ Art. 25.1 CCom.

²¹¹ Cfr. FERNÁNDEZ GONZÁLEZ, F. J.: «Obligaciones formales», *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos*, 160, 1996, p. 75.

²¹² Cfr. CARLO, P.: «Irregolare la contabilità se manca la trascrizione sul libro giornale», *Corriere Tributario*, 44, 2003, p. 3666. Según la legislación, el Diario debe indicar día a día las transacciones relativas a las transacciones de la entidad: la norma prevé la obligación de las anotaciones cronológicas, pero no la de la coincidencia entre el momento del hecho societario objeto de registro y la anotación en el libro contable, aunque con la informatización esto sería perfectamente posible. Por lo tanto, se puede considerar que las anotaciones en los libros deben realizarse con un intervalo de tiempo razonable en relación con los acontecimientos de la entidad. Dado que los registros contables son, ante todo, una herramienta de control interno de la actividad administrativa de la entidad, se dejaría, por tanto, a la discreción técnica del empresario la definición de cómo debe realizarse esta actividad. Las diferentes exigencias fiscales y, sobre todo, el papel fundamental de los registros contables como herramienta de control de la actividad de la entidad por parte de la Administración tributaria, ha llevado a menudo al legislador fiscal a fijar un límite temporal preciso para realizar las anotaciones cronológicas.

contable. El registro contable elaborado por los empresarios por ser un *medio de prueba* importante, revelando su situación financiera, debe ser conservado, no pudiendo ser destruidos o extraviados, debiendo cumplir el plazo de conservación prescrito en la ley²¹³. La legalización a menudo otorga a los libros de los empresarios una presunción de legitimidad y al mismo tiempo garantiza que el libro como documento complejo. En efecto, esos requisitos tienen como finalidad evitar, en lo posible, que los mismos puedan ser manipulados en cualquier momento por el empresario o las personas del él dependientes. La obligación genérica y fundamental de llevar una contabilidad adecuada y organizada a la actividad de la empresa, se complementa con la de llevarla en libros legalizados por el Registro Mercantil²¹⁴.

La legalización es el requisito externo por excelencia²¹⁵. Consiste en presentar, antes de su uso, los libros contables obligatorios en el registro mercantil. Sirve al empresario para reconocer estos libros como propios, requisito indispensable para que tengan valor probatorio. También hace más difícil reemplazar la información contable en esos libros suscrita. El mantenimiento de la contabilidad mediante procedimientos informatizados, utilizados por la mayoría de las empresas, permite legalizar los libros después de su utilización. A tal fin, una vez preparadas las cuentas en hojas, que deben estar recopiladas y forzadas a formar los libros obligatorios, se puede presentar en el registro mercantil antes de que trascurren los cuatro meses siguientes a la fecha de cierre del ejercicio económico.

2.3.3.4.2.3 Requisitos intrínsecos

Como requisito intrínseco se establecen primeramente que cada emprendedor debe llevar una contabilidad adecuada y ordenada de la entidad, de manera que su análisis proporcione una visión cronológica de las operaciones económicas y permita también la elaboración de ciertos estados contables a intervalos regulares²¹⁶. En otras palabras, los libros y registros contables deben llevarse a cabo claramente en orden de fecha²¹⁷. Cualquier error u

²¹³ Cfr. KEONG, L. I.: «A escrituração mercantil e as novas regras contabilísticas», *Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Macau*, vol. A 14, 29, 2010.

²¹⁴ Las razones aducidas y los objetivos perseguidos las formalidades extrínsecas para la legalización (o el sellado) y el refrendo de los registros contables fueron colocados por el legislador para garantizar la puntualidad de los registros contables y, por lo tanto, su debida conservación de conformidad con el principio de la cronología de los registros, a fin de evitar la posibilidad de su posterior reconstrucción fraudulenta. Cfr. FRANCESCO, S.: «Scritture contabili: le semplificazioni per bollatura e vidimazione», *Corriere Tributario*, 43, 2001, p. 3230.

²¹⁵ El art. 27 del CCom, así como las normas del RRM, trata de legalización de los libros de los empresarios.

²¹⁶ Art. 25 do CCom.

²¹⁷ Art. 29.1 do CCom.

omisión en los asientos contables debe ser corregido inmediatamente²¹⁸. Las abreviaturas o símbolos no pueden utilizarse si su significado no se especifique de conformidad con las leyes, reglamentos o prácticas comerciales generalmente aplicables²¹⁹.

Otro requisito intrínseco de las cuentas del empresario es que todos los asientos contables deben estar respaldados por documentación. Por lo tanto, es esencial que todos los asientos contables estén apoyados por la documentación apropiada. Recuerde que, a fin de cuentas, lo único que aparece en las cuentas son los asientos contables; pero estos asientos tienen que atender a las transacciones reales realizadas como parte de la actividad comercial. Y las transacciones reales, de las cuales los asientos son solo una manifestación indispensable de la contabilidad, deben estar adecuadamente documentadas. Por lo tanto, al establecer la obligación de los emprendedores de llevar sus libros de contabilidad, también están obligados a mantener ordenadamente la correspondencia, los documentos y las pruebas de apoyo relacionados con sus negocios²²⁰. Si no se dispone de esa documentación para respaldar las cuentas, el empresario puede, por supuesto, incluir en ellas lo que desee, a su discreción, y no será posible verificar su exactitud. Cumplir los requisitos de los libros de contabilidad es muy importante para la evaluación de las pruebas contables. La falta de cumplimiento de los requisitos intrínsecos y extrínsecos compromete sustancialmente la calidad de una prueba contable, cuando libros y la documentación contable no cumplen los requisitos necesarios.

2.3.3.4.3 Libro de inventario y cuentas anuales

A diferencia del libro Diario, el de inventarios y cuentas anuales suministra una visión estática de la contabilidad del empresario, recogiendo la representación periódica de su patrimonio, posición económica-financiera y resultados obtenidos en el ejercicio²²¹. A pesar de su contenido plural, es un libro único; tanto formal como materialmente, el libro de inventario y el libro de cuentas anuales son un único libro, no dos libros independientes y separados, sino un único registro contable, aunque con dos tipos de asientos materiales.

²¹⁸ En el art. 29 del CCom se distinguen los siguientes requisitos intrínsecos: a) Claridad. b) Fiabilidad. c) Inalterabilidad. d) Expresión que no pueda inducir a error. e) Presentación. f) Periodicidad. Cfr. FERNÁNDEZ GONZÁLEZ, F. J.: *Obligaciones formales*, cit., p. 74.

²¹⁹ Cfr. FARRERAS NOGUER, M. A.-ARIMANY SERRAT, N.-RABASEDA TARRÉS, J.: «Cambios contables derivados de la Ley de emprendedores», *Civitas. Revista española de derecho financiero*, 166, 2015, p. 132. Es empresario deberá de registrar diariamente en el libro Diario todas las transacciones relativas a la actividad de la entidad. Esta anotación diaria de las operaciones podrá substituirse por la anotación conjunta por periodos.

²²⁰ Art. 30.1 do CCom.

²²¹ DÍAZ ECHEGARAY, J. L.: *Manual de derecho ...*, cit., p. 102. Al señalar el contenido de los Libros obligatorios, el art. 28.1 del CCom parece equiparar el inventario al balance, como si de un mismo documento contable se tratara, al establecer que «El libro de Inventarios y Cuentas anuales se abrirá con el balance inicial detallado de la empresa». Sin embargo, resulta obvio el inventario y el balance son dos documentos contables diferentes.

Los estados financieros que componen el contenido del libro de inventario y las cuentas anuales deben respetar los principios contables y procurar que las cuentas reflejen, en la medida de lo posible, una imagen fidedigna del patrimonio, resultados y de la posición financiera de la entidad²²². Las cuentas anuales se describen como una síntesis de la contabilidad financiera, la culminación o conclusión de la última fase del llamado método o ciclo contable, es decir, el conjunto de propuestas que dan lugar a un modo de actuación según el cual los hechos que afectan al patrimonio son previamente seleccionados e interpretados siguiendo unas pautas estrictamente predefinidas, para ser posteriormente comunicados a terceros²²³.

2.3.3.4.4 Libro Diario

El Diario es sin duda un libro contable clave, en el que se recogen día a día todas las transacciones relacionadas con las actividades de la empresa en orden cronológica. Los asientos contables en el libro Diario se realizan a débito e crédito. Así, de cada entrada realizada en esta cuenta se muestra el origen y la aplicación de los fondos utilizados por el empresario²²⁴.

El contenido del libro Diario refleja el aspecto dinámico de la contabilidad al controlar la evolución de los activos del empresario mediante un registro ordenado de todos los movimientos realizados por el empresario, a través de una clasificación cronológica de todos los acontecimientos económicos.²²⁵ Según los principios que rigen el sistema de doble entrada, no hay deudor sin acreedor. En consecuencia, una o más cuentas deudoras corresponderán a una o más cuentas acreedoras del mismo valor, de las cuales la suma de las cuentas deudoras y acreedoras será en todo caso la misma²²⁶.

²²² Cfr. OMEÑACA GARCÍA, J.: *Contabilidad general*, Deusto, Barcelona, 2008, pp. 108-109. El art. 34.1 del CCom prescribe que las cuentas anuales tienen que incluir "el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias y la memoria", se puede deducir que el contenido sería: i) Balance inicial (o inventario inicial). ii) Balance de comprobación (al menos trimestral). iii) - Inventario final. iv) Cuentas anuales.

²²³ Un ciclo contable incluye los siguientes pasos: i) registrar el hecho contable en el Diario, ii) transferir los asientos contables del Diario al libro Mayor, iii) preparar un balance de comprobación de fin de año, iv) compararlo con un inventario de fin de año, v) ajustar las cuentas del libro mayor, vi) incluir asientos de cierre en el Diario y en las cuentas del libro mayor y, finalmente, vii) preparar las cuentas anuales. Cfr. VÁZQUEZ CUETO, J. C.: *La sociedad anónima: las cuentas y la documentación contable de la sociedad anónima*, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, Madrid, 2001, p. 19.

²²⁴ Art. 28. 2 CCom, "El Libro Diario registrará día a día todas las operaciones relativas a la actividad de la empresa. Será válida, sin embargo, la anotación conjunta de los totales de las operaciones por períodos no superiores al trimestre, a condición de que su detalle aparezca en otros libros o registros concordantes, de acuerdo con la naturaleza de la actividad de que trate."

²²⁵ El Diario al registrar cronológicamente, una por una, todas las operaciones de la empresa con importancia económica, se informa de la marcha de la empresa de forma dinámica. Los asientos se realizan utilizando el lenguaje contable, que en este punto se denomina "contabilización"; el asiento contable constituye la esencia informativa de la contabilidad, por lo que se estructura de una forma determinada -y no otra- propia del sistema de contabilidad por partida doble. Cfr. GARRETA SUCH, J. M.: *El derecho contable ...*, cit., pp. 202-203.

²²⁶ DÍAZ ECHEGARAY, J. L.: *Manual de derecho ...*, cit., p. 104.

2.3.3.4.5 Libro Mayor

El término proviene simplemente del hecho de que es “más grande”, asignando una o más hojas a cada cuenta²²⁷. Aunque la redacción del CCom lo omite como libro obligado, es un libro absolutamente imprescindible, porque a pesar de que el Diario ya registra la “historia” de la entidad, también es menester conocer la “historia y situación de cada cuenta”. Sin embargo, ante la *praxis* contable, se entiende que el Libro Mayor es indirectamente “obligatorio” para todas las empresas²²⁸.

2.4 Contabilidad y derecho tributario

Las normas del derecho fiscal se proyectan a menudo en la contabilidad. De hecho, es el propio sistema tributario el que atrae a la contabilidad como medio instrumental a su servicio, siendo muchas las funciones de la contabilidad de interés para la actividad tributaria²²⁹. De todo ello, destaca su utilidad para realizar comprobaciones fiscales que permiten encontrar acciones y omisiones que constituyen infracciones fiscales, lo que exige el cumplimiento de determinados requisitos formales de mantenimiento y conservación. A esto se suma la planificación contable o aspecto material de la contabilidad que es útil para la cuantificación del hecho imponible de algunos impuestos²³⁰.

Existe una conexión entre el derecho tributario y el derecho contable que suele representarse como de dependencia, lo que significa que el beneficio sujeto a impuestos se establece en gran medida sobre la base de principios, normas que no tienen su origen en el derecho tributario, sino que se toman prestadas de la contabilidad. En cualquier caso, esta dependencia no es incondicional, dados los diferentes objetivos a los que sirven las leyes fiscales y las normas contables²³¹.

El lenguaje contable adquirirá influencia en el universo jurídico solo cuando sea legalizado, inicialmente en el derecho privado, y más tarde, cuando esté "trasfigurado", en el

²²⁷ Nada se dice del libro Mayor en la redacción actual del CCom.

²²⁸ Cfr. OMEÑACA GARCÍA, J.: *Contabilidad general*, cit., p. 110. Esta conclusión se basa en la obligación establecida en el art. 28 CCom, de la que se pregunta: “¿cómo podríamos cumplir esta obligación si no llevamos el libro mayor, que es en el que figuran las sumas y los saldos?”

²²⁹ PONT MESTRES, M.: «Incidencias del Derecho tributario en la Contabilidad», *Civitas. Revista española de derecho financiero*, 39, 1983, p. 392. La contabilidad se ajusta con el Derecho tributario cuando se trata de captar, medir, representar y registrar los efectos derivados de la relación jurídico-tributaria en la que la empresa es el sujeto pasivo, así como en situaciones similares.

²³⁰ PALACIOS MANZANO, M.-VELA RÓDENAS, J. J.: «La contabilidad y el Impuesto sobre Sociedades ante los Tribunales», *Crónica tributaria*, 117, 2005, pp. 133-134.

²³¹ Cfr. VASQUES, S.: *Manual de direito fiscal*, Edições Almedina, Coimbra, 2011, p. 79. CARLOS, M. A. B.: “A relação entre o direito fiscal e a contabilidade”, cit., pp. 938-39.

derecho tributario²³². Es este límite de la norma legal, que sitúa la regulación de las conductas intersubjetivas, lo que permitirá una apertura semántica a la incorporación del lenguaje contable. Si este es el caso (incorporación formal a la legislación fiscal), e incluso si existen diferencias entre los recortes de lenguaje que llevan a cabo la legislación fiscal y la contabilidad en el mismo evento, el lenguaje contable puede ganar importancia en la comprensión de la fenomenología de como un signo descriptivo de los aspectos de la hipótesis de incidencia, y como tales adquieren significado dentro del alcance de la ley tributaria²³³.

La contabilidad es la piedra angular del derecho mercantil, desde su inicio como un derecho de organización y transparencia para los comerciantes. Es la actividad de registro metódico y sistematizado del comerciante, en el ejercicio de un deber público, de las operaciones comerciales, mediante declaraciones de conocimiento o de verdad.²³⁴ Estos hechos reconocen, por ejemplo, la descripción de los bienes del inventario inicial; las pérdidas sufridas; las deudas incobrables, los actos jurídicos (entregas de bienes) y los negocios jurídicos (por ejemplo, la emisión de bonos, el aumento de capital)²³⁵. El reconocimiento requiere su cuantificación, con su evaluación o estimación.

²³² El derecho tributario incluye todas las normas jurídicas (leyes, ordenanzas jurídicas, estatutos, principios legales) que regulan la tributación. Aunque el ordenamiento jurídico sublegal "derecho tributario" se ha independizado en gran medida, su esencia es la del derecho público. Al igual que el derecho contable previstos en el derecho mercantil, los balances y informe contables previstos en el derecho tributario pueden dividirse en balances corrientes y ocasionales según el criterio de la periodicidad. Cfr. FEDERMANN, R.-MÜLLER, S.: *Bilanzierung nach Handelsrecht, Steuerrecht und IFRS: Gemeinsamkeiten, Unterschiede und Abhängigkeiten*, 13., völlig neu bearbeitete und erweiterte Auflage, Erich Schmidt Verlag, Berlin, 2018, pp. 8-10.

²³³ CHARNESKI, H.: *Normas internacionais de contabilidade e direito tributário brasileiro*, Quartier Latin, Sao Paulo, 2018, p. 44.

²³⁴ Cfr. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: «El derecho fiscal es como la sombra del derecho mercantil», *Revista de derecho financiero y de hacienda pública*, vol. 52, 263, 2002, pp. 11-12. el creador de la escuela española de Derecho Financiero y Tributario, el Maestro SAINZ de BUJANDA, examina la independencia del Derecho Tributario en relación con el Derecho Privado y, dentro de éste, se hace especial referencia a la relación con el Derecho Mercantil. La autonomía no es aislamiento, y ninguna rama del Derecho se basta a sí misma, ni podría subsistir sin conexión. Además, el derecho es uno y todas las disciplinas jurídicas son partes interdependientes de un todo orgánico. Es ampliamente aceptado que la pluralidad de disciplinas en torno a una ciencia da lugar a ramas o sectores que se singularizan por la presencia de fuertes notas individualizadoras, a la vez que se establecen relaciones, vínculos o conexiones interdisciplinarias sin perjuicio de su irreductible autonomía, que puede ser discutida si es científica o meramente didáctica. En cualquier caso, el Derecho Financiero y Tributario, en su acepción científica, forma parte de la ciencia del Derecho y con el derecho mercantil mantiene profundas interfases.

²³⁵ Cfr. MENTI, F.: «La rilevanza delle lettere commerciali e dei documenti nell'attività di controllo e accertamento del reddito d'impresa», *Diritto e Pratica Tributaria*, 1, 2004, p. 20067. El reconocimiento contable, al ser el resultado de una referencia a un hecho u operación subyacente, deriva de éste su base de verdad y efecto, con la consecuencia de que el reconocimiento no puede disminuir ni aumentar la verdad y el efecto del hecho u operación tal y como surgen de la documentación que reproduce el hecho u operación. Esto implica que hay que remitirse a la documentación subyacente para establecer si el reconocimiento puede definirse como válido. En este momento, la cuestión pasa a ser la de identificar los documentos capaces de probar la existencia del hecho o la realización de la transacción en una situación como la de ejercer una actividad empresarial, en la que se producen muchos hechos y transacciones que no siempre se prestan a ser documentados adecuadamente.

La actividad contable se desarrolla con fines internos de información propia, a fin de optimizar la gestión de los negocios y contabilizarla con terceros (socios, acreedores), que tienen derecho a la información contable basada en relaciones contractuales o normas jurídicas que afectan a las relaciones "interprivadas". Se rige por el derecho privado. Comprende un proceso complejo, 1) de identificación de los datos pertinentes para la adopción de decisiones, 2) de recopilación continua de información sobre ellos, 3) de medición periódica de dichos datos y 4) de comunicación de los resultados de este proceso como personas que utilizan esa información para tomar decisiones²³⁶.

2.4.1 Influencia recíproca de la contabilidad y fiscalidad

La contabilidad y la fiscalidad tienen un campo de intervención común, en el sentido de que deben permitir la determinación del activo y el pasivo y los resultados de la actividad en un período determinado²³⁷. Sin embargo, estas dos disciplinas se rigen por fuentes jurídicas diferentes²³⁸. Además, no apuntan ni buscan alcanzar los mismos objetivos:

i) La contabilidad es un instrumento de gestión para las empresas y un medio de información para terceros. Su propósito es dar una visión verdadera y justa de la posición económica y financiera de la entidad en cuestión y así tranquilizar a sus socios. Es un instrumento indispensable para generar confianza y seguridad en las relaciones económicas;

ii) La recaudación de impuestos, regida por la legislación fiscal, es una prerrogativa del Estado que le permite recaudar ingresos presupuestarios para cubrir los gastos públicos. La fiscalidad es también una importante palanca de intervención en la economía nacional, en particular mediante incentivos o sanciones destinados a modificar el comportamiento de los

²³⁶ CHULIÁ, F. V.: «Reforma Contable y Derecho Mercantil», *Revista de Contabilidad: Spanish Accounting Review*, vol. 7, Monográfico, 2004, p. 162.

²³⁷ Cfr. DI ERMANNNO, B.: *Diritto della Contabilità*, cit., vol. 1 Scritture Contabili, pp. 36-37. En líneas generales del actual sistema jurídico-contable deben reconstruirse mediante la composición armoniosa y racional de las normas económicas y jurídicas, a la luz de cuatro principios: a) Principio de supremacía según el cual, por principio, la norma jurídica general o detallada prevalece sobre la eventual norma económica diferente. b) Principio de instrumentalización según el cual las normas jurídicas detalladas, por regla general, solo son instrumentales para la ejecución de las normas jurídicas más generales, de modo que si, en casos excepcionales, existe un conflicto entre la norma general y la detallada y la aplicación de la norma jurídica detallada son incompatibles con el cumplimiento de la cláusula jurídica general de representación fiel en los informes financieros de los hechos de la empresa; c) El principio sustantivo según el cual la regulación jurídica dispone que todas las valoraciones del balance deben hacerse siempre teniendo en cuenta la función económica del elemento del activo o del pasivo considerado d) Principio de compatibilidad según el cual, a falta de una norma jurídica, puede aplicarse la norma técnico-económica, siempre que sea compatible con el sistema general de regulación jurídica.

²³⁸ DIDELOT, L.-BARBE-DANDON, O.-LOPATER, C.-CAMBOURG, P. DE: *L'innovation «comptable» au service ...*, Editions Francis Lefebvre, Levallois Perret, 2016, pp. 13-16.

agentes. Puede, por ejemplo, fomentar la investigación, la innovación, la inversión, las combinaciones de empresas o, por el contrario, penalizar el uso de vehículos contaminantes.

Cuando se trata de relacionar la contabilidad de la empresa con los diferentes impuestos que componen el sistema fiscal la conexión entre la identificación de la base impositiva del impuesto sobre sociedades (IS) y la determinación del beneficio contable se incrementa inmediatamente²³⁹. Esta conexión se refuerza también con la LIS, en la que la determinación de la base imponible del IS. En este sentido, el art. 10.3 de la LIS se convirtió en el eje de la aproximación entre la base imponible y los resultados contables, estableciendo que esta primera conexión entre la fiscalidad y la contabilidad deriva lógicamente de la definición de un impuesto que grava los ingresos obtenidos por la entidad, que requiere inexorablemente su sustrato contable para su cálculo y ello se debe a la magnitud antes mencionada²⁴⁰.

En cualquier caso, un impuesto centrado en la actividad empresarial y en una variable económica, como la renta, o incluso cualquier flujo económico (como es el caso de las propuestas de un impuesto de sociedades del tipo "flujo de caja"), necesita una contabilidad. Lo mismo ocurre con el cálculo de los resultados de las empresas desde una perspectiva económica, porque lo esencial es comprender que toda empresa necesita la contabilidad como elemento de eficiencia para su gestión y que los impuestos deben basarse siempre en esta información contable²⁴¹.

Al apreciar las normas jurídicas que regulan la contabilidad en el derecho tributario, se ve que no hay un ordenamiento sistemático y claro de normas jurídicas de "derecho tributario

²³⁹ En la relación entre la contabilidad y la fiscalidad surgen problemas, no por las habituales discrepancias entre las normas tributarias y las contables, pero sí por los empeños de las autoridades fiscales en sujetar las normas contables a sus propios intereses y fines, obligándolas a registrar las transacciones según sus objetivos, que en algunos casos lleva a la utilización de mecanismos de valoración formales diferentes de los establecidos por las normas contables, y en otros casos a la aplicación de criterios estimados en aras de la simplicidad. Cfr. LABATUT SERER, G.: *Contabilidad y fiscalidad del resultado empresarial*, Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, Madrid, 1992, p. 32.

²⁴⁰ Vide: art. 10.3 LIS: "3. En el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta Ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas."

²⁴¹ Cfr. CRUZ PADIAL, I.: «Derecho contable: algunas consecuencias tributarias en el Impuesto sobre Sociedades», *Quincena fiscal*, 21, 2008, p. 31. La importante relación que existe o debería existir entre la contabilidad y el derecho tributario, debido al impacto que tiene en la información, tiene un fin de reflejar la verdadera situación patrimonial. El derecho como parte integrante del ordenamiento jurídico y de la ciencia, observa la contabilidad como una técnica meramente instrumental. Sin embargo, no se puede ignorar la evolución de la disciplina contable en el ámbito del derecho mercantil, que creó una denominación autónoma de derecho contable; asimismo, no se debe dejar de considerar la posible naturaleza jurídica de la contabilidad.

contable"; más bien, las normas jurídicas se distribuyen en diversas leyes individuales, algunas de las cuales se relacionan entre sí como reglamentos generales o especiales, pero otras se refieren también a otras y se complementan entre sí. Las normas jurídicas no solamente se extienden a las leyes fiscales especiales, sino también al ámbito jurídico no fiscal (por ejemplo, el CCom) y, en parte, incluso a las NIIF²⁴².

La regulación del impuesto de sociedades se produce a través de la regulación contable. Por regulación contable entendemos la actividad realizada por los organismos internacionales con el objetivo de establecer determinadas normas contables que pretenden ser universales. Entre estas organizaciones encontramos el IASB y FASB, con el objetivo de armonizar la normas para información financiera²⁴³.

2.4.2 Contabilidad y estimación de la base imponible

La estimación directa²⁴⁴ y la estimación objetiva son dos conjuntos alternativos de normas por las que el legislador define la base imponible; la estimación directa se compone de normas que configuran de forma general la base imponible, mientras que la estimación objetiva se compone de normas que simplifican la estimación directa mediante la aplicación de índices. Se puede alegar que un impuesto aplicado a través de la valoración objetiva es diferente de uno aplicado a través de la valoración directa. Sin embargo, ambos "métodos" pertenecen al ámbito del derecho tributario sustantivo y, al ser de aplicación alternativa, la ley debe establecer las reglas bajo las cuales se aplica uno u otro. La valoración indirecta, en cambio, es auxiliar de la anterior y pertenece esencialmente al ámbito de la prueba y, por tanto, al del procedimiento. La contabilidad tributaria es clave para el método de la identificación de la base imponible

²⁴² FEDERMANN, R.-MÜLLER, S.: *Bilanzierung nach Handelsrecht ...*, cit., p. 99.

²⁴³ En cuanto a la dificultad de los operadores del derecho para utilizar la contabilidad, cabe señalar la advertencia de MARINS, J.: *Direito processual tributário brasileiro: administrativo e judicial*, 3a. ed, Dialética, São Paulo, 2003, pp. 381, Nr. 27. Las normas fiscales se elaboran a partir de conceptos contables o económicos y se ofrecen a los operadores jurídicos como algo esotérico y ajeno al mundo del derecho, lo que genera dos graves consecuencias: En primer lugar, los jueces acaban siendo excesivamente influenciados por las opiniones de las autoridades fiscales y, en segundo lugar, la materia fiscal, con un énfasis excesivo en la contabilidad, parece extraña al derecho, resultando poco atractiva. En este escenario, se crea un círculo vicioso que, en determinados momentos, hace que el derecho tributario parece ser desconectado de la ciencia jurídica. Distanciamiento de los operadores del derecho, ante la falta de conocimientos necesarios para brindar una tutela judicial efectiva.

²⁴⁴ La base imponible del IS se determina por estimación directa del resultado contable ajustado por los ajustes extracontables positivos y negativos derivados de las diferencias entre las bases contables y fiscales para el cálculo de los ingresos y los gastos. Cfr. PAREDES GÓMEZ, R.: «Tributación de la renta empresarial en el contexto europeo. La situación de España», *Crónica tributaria*, 119, 2006, p. 151.

como herramienta técnica que permite el paso de la base normativa a la base fáctica -que, aunque referido a la estimación directa, también es válido para la estimación objetiva²⁴⁵.

Es importante destacar la distinción que se hace en el sistema tributario entre los registros contables y los fiscales²⁴⁶. La contabilidad, así como los documentos que la componen (inventario de cuentas anuales, Diario e informe), se derivan directamente de la normativa empresarial y contable. La legislación tributaria parte de la existencia de una obligación comercial generalizada para todos los emprendedores de llevar una "contabilidad ordenada" (art. 25.1 de CCom) que contabilice (así como a los socios y a terceros) la administración de su empresa y la incorpora como una obligación formal, cuando el art. 35.2 de la LGT establece que los contribuyentes están obligados a cumplir formalidades como llevar y conservar libros, registros y otros documentos contables²⁴⁷.

Las NIC/NIIF proporcionan a los mercados financieros información de alta calidad, oportuna y útil sobre el desempeño y rendimiento de empresas para mejorar la eficiencia del mercado y disminuir el costo del capital a los inversores (accionistas y acreedores). El propósito de las NIC/NIIF es producir información pertinente y fiable para apoyar las decisiones de los inversores, mientras que la contabilidad tributaria está orientada a determinar la base de ingresos imposables²⁴⁸.

²⁴⁵ PALAO TABOADA, C.: «Una antología de «Hacienda y Derecho» de Fernando Sainz de Bujanda», *Civitas. Revista española de derecho financiero*, 169, 2016, p. 39.

²⁴⁶ Cfr. DIDELOT, L. Y OTROS: *L'innovation «comptable» au service ...*, cit., p. 14. Cuando la contabilidad financiera y la tributaria se unen o cuando no hay normas fiscales en contrario, se aplica el principio de conexión y los asientos contables conducen a la determinación de un resultado - los resultados contables y fiscales son idénticos. La contabilización del resultado fiscal se realiza entonces sin ninguna dificultad. - Por otro lado, cuando hay reglas fiscales que difieren de la contables, el principio de conexión plena no se aplica. Contabilidad es insuficiente para determinar el resultado fiscal. Así, debe ser corregido el resultado contable para obtener el resultante fiscal. Sin embargo, la pasaje de un a otro es más complicada y riesgosa.

²⁴⁷ La contabilidad tributaria sólo se considera en orden si los libros requeridos para la contabilidad financiera están formalmente en orden y el contenido es fácticamente correcto. Los requisitos para la determinación de los beneficios imposables se formulan con mayor precisión en determinados ámbitos debido a la mayor importancia que se da a la idea de objetividad (principio de seguridad jurídica). Se especifican los requisitos formales para el almacenamiento de los documentos o registros no fiscales y fiscales relativos a las transacciones comerciales, que son importantes para comprender y verificar los registros requeridos para la tributación en casos individuales. Esto incluye tanto los documentos en papel como todos los documentos en forma de datos, registros y documentos electrónicos que documentan que se ha aplicado la normativa y que se ha controlado su cumplimiento. Se definen normas sobre la responsabilidad de la exactitud de los documentos, sobre los comprobantes, sobre el desglose cronológico y fáctico de las transacciones comerciales, sobre la seguridad de los datos, sobre el almacenamiento, la trazabilidad y la verificabilidad de los documentos, y sobre el acceso a los datos electrónicos en el contexto de inspecciones tributarias. *Vide*: SCHEFFLER, W.: *Steuerbilanz*, 9. Auflage, C.F. Müller, Heidelberg, 2018, pp. 32-33.

²⁴⁸ Por lo general, se declara que el objetivo de la contabilidad es la provisión a las partes interesadas de información pertinente para la gestión, el control y la toma de decisiones. Los interesados pueden ser internos (gestión) o externos (como accionistas, acreedores, autoridades fiscales) Cfr. ALLEY, C.-JAMES, S.:

Según la IASB, los estados financieros tienen por objeto facilitar información sobre la situación financiera y rendimientos de una entidad que sea de utilidad para los usuarios como los inversores y financiadores actuales y potenciales. Otra diferencia es que las NIC/NIIF son normas basadas en principios, donde normalmente una contabilidad de impuestos representa más un enfoque basado en reglas. El cálculo de impuestos debe ser más detallado, lo que conduce a la utilización de normas más que de principios en el cálculo de una base imponible²⁴⁹.

Además, las NIC/NIIF permiten el uso de la contabilidad de valor razonable y consideran las ganancias y pérdidas no realizadas. Por el contrario, la contabilidad tributaria se basa en la capacidad de una empresa para pagar las ganancias y pérdidas realizadas, y se prefiere la objetividad en el costo histórico²⁵⁰. Las NIC/NIIF ciertamente no fueron diseñadas con fines tributarios, ya que su principal función es transmitir información a los mercados financieros. Asimismo, las normas de contabilidad financiera están concebidas para proporcionar información fiable, pertinente y representar la volatilidad del mercado.²⁵¹ La

«The Use of Financial Reporting Standards-Based Accounting for the Preparation of Tax Returns», *International Tax Journal*, 2006, p. 32.

²⁴⁹ Cfr. AVELLA, F.-A.: *Bilanzrecht kompakt: Bilanzierung nach HGB mit Hinweisen zum Steuerrecht*; [mit *Arbeitshilfen online*], 1. Aufl, Haufe-Gruppe, Freiburg, 2013, pp. 144-45. En Alemania, el *Maßgeblichkeit* ha supuesto que el ejercicio de los derechos fiscales haya estado vinculado al mismo ejercicio en el equilibrio comercial. En consecuencia, los derechos fiscales solo podrían ejercerse si se transfirieran a la balanza de pagos. Esto ha mezclado los objetivos del balance comercial (presentación del activo más positivo, situación financiera y de ganancias posible) con los objetivos del balance fiscal (el beneficio lo más bajo posible a efectos fiscales). La reversión del factor autorizado condujo así a la dilución de los objetivos comerciales.

²⁵⁰ Algunas de las tensiones entre la contabilidad financiera y tributaria se basan en sentencias judiciales. Por ejemplo, en el caso de los *Thor Power Tool Company v Commissioner 439 U.S. 522 (1979)*, el juez presidente dijo que “El objetivo principal de la contabilidad financiera es proporcionar información útil a la dirección, los accionistas, los acreedores y otras personas debidamente interesadas; la principal responsabilidad del contable es proteger a esas partes para que no sean inducidas a error. En cambio, el objetivo principal del sistema de impuesto sobre sociedades es la recaudación equitativa de los ingresos; el principal encargo de la autoridad tributaria es proteger el impuesto. En consonancia con sus objetivos y responsabilidades, la contabilidad financiera se basa en el principio de la prudencia, con su corolario de que “los posibles errores de medición [deben] ir en la dirección de la subestimación y no de la sobreestimación de los ingresos netos y el activo neto”. En vista de los objetivos y responsabilidades marcadamente diferentes, incluso contraria, a equivalencia supuesta entre la contabilidad fiscal y la financiera sería inaceptable” (NT).

²⁵¹ BONGERTZ, B.: *IAS-Verordnung: Zur Vereinbarkeit der Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 mit den Vorgaben des EU-Vertrags und zu den Auswirkungen dieser Verordnung auf das deutsche Bilanzrecht und Bilanzstrafrecht*, Nomos, Baden Baden, 2008, p. 70. Las normas de contabilidad de la IASB se basan en ciertas supuestos, que proporcionan información sobre el objetivo general de la contabilidad. El concepto fundamental de la contabilidad internacional de acuerdo con las IAS/IFRS se puede encontrar en el Marco para elaboración y exposición de los estados contables. En la legalización de las normas de contabilidad, el que establece las normas, ya sea un legislador parlamentario o un organismo privado, persigue ciertos propósitos que guían su supuestos básicos. Estos propósitos están decisivamente determinados por la cuestión qué usuarios tienen previsto que los estados financieros sirvan de fuente de información para tomar decisiones económicas.

contabilidad equitativa, las normas de contabilidad basadas en más principios y las notas detalladas reflejan este objetivo²⁵².

Debido a la clara orientación de mercado de las NIIF, la prioridad de la contabilidad se centra en los beneficios futuros, y los factores positivos y negativos son considerados igualmente importantes. De manera alternativa, la contabilidad tributaria tiene un enfoque más conservador y prudente de la contabilidad. El propósito de los tributos es recaudar ingresos de manera justa y eficiente, basado en el principio del reconocimiento del resultado que representa la capacidad real de las entidades para pagar²⁵³.

Para determinar los ingresos imponibles entre cada miembro del grupo, diferentes soluciones parecen ser posibles²⁵⁴. Una opción popular, sobre la base de su importancia fáctica, es tener una dependencia estricta de las NIIF. Sin duda, al adoptar las NIIF como punto de partida, los Estados nacionales pierden parcialmente el poder de controlar la recaudación efectiva de impuestos para satisfacer sus necesidades fiscales. Como las NIIF se editan para inversores en los mercados en su toma de decisiones, no les importan las cuestiones fiscales. Es muy posible que un solo cambio en cualquier norma pueda conducir a una varianza extrema en la base imponible. Este es un riesgo grave que inevitablemente surge en la conexión NIIF. El organismo normativo, la Fundación IFRS, que es responsable de emitir y desarrollar NIC/NIIF, es una organización privada. Esto significa que las autoridades nacionales no

²⁵² Existen diferencias evidentes en los objetivos entre la contabilidad y la regulación fiscal. Si se supone que las regulaciones contables deben proporcionar información útil a los inversores, y hoy en día los inversores internacionales, y se supone que las normas fiscales gravan a las empresas de manera uniforme y sobre el principio de transacción, no es difícil entender que se producirán conflictos de regulación. THORELL, P.: «The influence of corporate law and accounting principles in determining taxable income», en Congress (ed.) *The influence of corporate law and accounting principles in determining taxable income*, Kluwer Law International, Geneva, 1997, pp. 5-6.

²⁵³ Además, al impuesto sobre sociedades le preocupan las adiciones de riqueza que ya se han asignado a una persona, normalmente durante un año fiscal. Si bien a las NIIF les preocupan los acontecimientos históricos, uno de sus propósitos principales al hacerlo es mirar hacia adelante. La NIIF busca proporcionar a los inversores existentes y potenciales, prestamistas y otros acreedores con información para ayudarles a valorar las expectativas de futuras entradas netas de efectivo a una entidad informante. Cfr. HARRIS, P.: «IFRS and the structural features of a income tax law», en G. M. M. Michielse, Victor Thuronyi (eds.) *Tax design issues worldwide*, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, the Netherlands, 2015 (Series on international taxation), pp. 40-41.

²⁵⁴ Cfr. AUJEAN, M.: «The CCCTB Project and the Future of European Taxation», en Michael Lang (ed.) *Common consolidated corporate tax base*, Linde, Wien, 2008 (Schriftenreihe zum Internationalen Steuerrecht), p. 23. En UE, cada Estado Miembro tiene sus propios conjuntos de normas, en particular leyes y convenciones sobre contabilidad financiera, normas para determinar el beneficio imponible, disposiciones para la recaudación y administración de impuestos y su propia red de tratados fiscales. La necesidad de cumplir una multiplicidad de normas diferentes entraña un costo de cumplimiento considerable. Esta multiplicidad de enfoques a todos los niveles es un importante obstáculo para la actividad económica transfronteriza, que no solo entraña costos financieros, internos y externos, sino también importantes pérdidas por fricción y efectos de frenado. Los costos y riesgos asociados al cumplimiento de más de un sistema.

controlan el desarrollo de la NIC/NIIF, por lo que no existe una autorización democrática de estos principios²⁵⁵.

La UE lleva un tiempo trabajando en un sueño de una “base imponible consolidada comun del impuesto sobre sociedades” (CCCTB), que se cree que es la panacea para varios problemas, como la eliminación parcial de las prácticas abusivas de planificación fiscal y una mayor equidad del impuesto de sociedades en la UE²⁵⁶. Algunos creen que con la adopción de la CCCTB, la UE estimulará el crecimiento y la inversión²⁵⁷. Se cree que un vínculo específico y directo con las normas contables contrarrestará muchas normas contables nacionales²⁵⁸. Es necesario debatir en profundidad los efectos de la utilización de las NIC/NIIF como "punto de partida" para la base imponible y evaluar la aplicabilidad de las NIC/NIIF a efectos fiscales²⁵⁹. La creciente interdependencia de las NIC con la fiscalidad conlleva el riesgo de afectar a la calidad de la información financiera²⁶⁰.

²⁵⁵ La normalización del impuesto de sociedades se produce a través de lo que podríamos llamar normalización contable. Por normalización contable entendemos la actividad que realizan los organismos internacionales con el objetivo de establecer determinadas normas contables que pretenden ser universales. Entre estas organizaciones encontramos las típicas organizaciones que, como las Naciones Unidas, tienen funciones de cooperación económica y financiera. normas de contabilidad nacional) creadas por estas últimas. El origen de estas instituciones se encuentra en el Comité Internacional de Normas de Contabilidad (IASC), creado en 1973 con el objetivo de armonizar la información contable. Cfr. GARCIA NOVOA, C.: *El Derecho Tributario Actual. Innovaciones y Desafíos*, 2, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Bogota, 2018, pp. 60-61.

²⁵⁶ Cfr. LAGO MONTERO, J. M.: *La simplificación de la imposición sobre la renta*, REUS, Madrid, 2021, pp. 116-117. La base imponible consolidada común pretende eliminar los obstáculos a la actividad transfronteriza y asignar los ingresos al lugar donde se realiza el valor. Esto limitaría la operatividad de los precios de transferencia, evitando la doble tributación y la doble no imposición. La consolidación de las bases y el reparto de los ingresos es la solución de la UE a las dificultades de las administraciones fiscales nacionales encargadas de aplicar el S.I. a los grupos y empresas multinacionales. La clave sería encontrar una fórmula de distribución de impuestos aceptable para todos los actores.

²⁵⁷ Para profundizar en la base imponible común consolidada (CCCTB) *vide*: MORA AGUDO, L.- NAVARRO HERAS, E.-PRADO ROMÁN, M.: «Base imponible común consolidada vs. normativa fiscal española: una aproximación a su impacto fiscal», *Crónica tributaria*, 144, 2012.

²⁵⁸ Según HEY, J.: «CCCTB-Optionality», en Michael Lang (ed.) *Common consolidated corporate tax base*, Linde, Wien, 2008 (Schriftenreihe zum Internationalen Steuerrecht), p. 96. la simplificación más significativa se logrará mediante la adopción de un conjunto común de normas para la identificación de la base imponible. Sin embargo, la simplificación, no solo se derivaría de la armonización de la base imponible, sino también de la atribución de beneficios por prorrateo de fórmulas, abandonando la problemática determinación de los precios de transferencia y la amplia documentación requerida por la aplicación del estándar de longitud del brazo ahorraría dinero a las empresas. Además, se pregunta que el estándar de precios no controlados del brazo sea viable en un área económica altamente integrada.

²⁵⁹ Para un análisis de los puntos negativos de la utilización de las NIC como punto de partida, *vide*: LOPO MARTINEZ, A.: «Are IFRS Standards a Good Starting Point for a Corporate Tax Base? Tax Principles for a CCCTB», *Revista Electrónica de Direito*, 3, 2019.

²⁶⁰ Cfr. SPENGLER, C.: «Concept and necessity of a Common Tax Bases an academic introduction», en Wolfgang Schön, Ulrich Schreiber (eds.) *A common consolidated corporate tax base for Europe =: Eine einheitliche körperschaftsteuerbemessungsgrundlage für Europa*, Springer, Berlin, 2008, pp. 30-31. En cuanto a la determinación de la renta imponible, aunque se base en las NIIF, una base imponible común requeriría, en primer lugar, normas comunes sobre la compensación de pérdidas, la imposición de los ingresos por dividendos y la imposición de las

Aunque los principios generales, al igual que el principio de devengo (*accruals*), subyacentes a la CCTB propuesta reflejan principios y prácticas contables comunes, la falta de un vínculo formal con la NIC/NIIF o el GAAP nacional constituye uno de los más fundamentales diferencias entre la propuesta de directiva europeas y las normas nacionales generales sobre contabilidad tributaria. Mas o menos todos estos últimos se refieren a las cuentas financieras como el punto de inicio para el cálculo de beneficios y pérdidas imponibles²⁶¹.

Según las opiniones de los profesores ESSERS y RUSSO²⁶², sería un error no beneficiarse del gran logro de los conceptos y reglas de NIC/NIIF. Toma NIC/NIIF como el punto de partida no significa que todas las teorías de la IAS/NIIF también tienen que ser por aspectos fiscales. La contabilidad por valor razonable (*fair-value accounting*) concepto se utiliza a menudo como una fortaleza de la NIC / NIIF y parece como si la contabilidad fiscal es irreconciliable con él debido al principio de realización de la contabilidad tributaria. Sin embargo, uno debe darse cuenta de que la NIC/NIIF solo permite o prescribe una contabilidad de valor razonable en casos específicos. Si es necesario, se pueden encontrar soluciones fiscales específicas. Además, existen argumentos jurídicos contra la NIC/NIIF como base imponible. La naturaleza de soft law de utilizar normas establecidas por una multinacional privada, con su propia agenda, podría considerarse problemática. Es sencillo suponer que es poca la voluntad política de entregar parte de la soberanía fiscal al IASB²⁶³. También, se debe decir que las NIC/NIIF en su estado actual todavía no esta completamente apto para pymes²⁶⁴.

ganancias de capital, ya que estas cuestiones no se abordan en la contabilidad financiera. En segundo lugar, dado que los países miembros abordan estas cuestiones de manera diferente, es necesaria la introducción de normas comunes y uniformes en el ámbito de la contabilización de las reservas y en el de la amortización. Dado que estas últimas pueden eliminar los incentivos fiscales de la base imponible, dichos incentivos podrían ser sustituidos por créditos fiscales o subvenciones.

²⁶¹ Cfr. MOSQUERA VALDERRAMA, I. J.: «The CCCTB Compatible with National GAAP? What's Next?», *Intertax*, vol. 36, 8, 2008, pp. 363-364. La siguiente diferencia dificulta la traducción y/o armonización de la contabilidad financiera y la contabilidad tributaria: 1) las diferencias en la clasificación de los sistemas jurídicos, por ejemplo, entre el Derecho común, el derecho civil, el sistema jurídico germánico y nórdico entre otros, 2) diferencias en la relación de autonomía o dependencia entre impuestos y contabilidad entre los países. 3) diferencias en el tipo de instrumentos utilizados para regular en la tributación o en la contabilidad. Estas diferencias deben abordarse en el trasplante legal de NIIF en sistemas tributarios y/o contables.

²⁶² ESSERS, P. H. J.-RUSSO, R. (EDS.): *The influence of IAS/IFRS on the CCCTB, tax accounting, disclosure and corporate law accounting concepts: a clash of cultures*, Wolters Kluwer Law & Business ; Sold and distributed in North, Central, and South America, Austin : Frederick, MD, 2009, pp. 47-49.

²⁶³ EBERHARTINGER, E.-KLOSTERMANN, M.: «What if IAS/IFRS were a tax base? : new empirical evidence from an Austrian perspective», 2007, WU Vienna University of Economics and Business, Vienna., p. 6.

²⁶⁴ Cfr. FERREIRA, R. F.: «Contabilidade e fiscalidade : articulações», *Revista de contabilidade e comércio*, vol. 60, 238, 2006, p. 240. Con respecto a lo que se señala, que la normalización contable internacional interesará en particular a un reducido número de empresas con intereses multinacionales en cambios costosos, no útiles a

2.4.3 Conceptos deseables para una base imponible de impuesto de sociedad

En esta parte se abordarán conceptos fiscales fundamentales que deben observarse en términos generales en la base del impuesto de sociedades. Aunque no existe una declaración explícita y exhaustiva de lo que serían los principios tributarios, es crucial recordar los cuatro "cánones de la tributación" de Adam Smith (1776) para el diseño y el funcionamiento de un sistema tributario: i) igualdad de sacrificio, ii) certeza en cuanto a la forma, la cantidad y el tiempo, iii) conveniencia en la evaluación y la recaudación, e iv) economía en la operación²⁶⁵.

Se hace referencia a ellos con frecuencia y han servido de guía para la estructura del sistema tributario. Con los cambios que el mundo ha visto desde que Smith sentó las bases de estos principios, puede ser necesario revisar estas premisas fundamentalmente básicas para la estructura y la razón del sistema tributario. También se pueden aplicar para definir la base impositiva, pero aparte de eso se pueden discutir algunos otros criterios impositivos. No se trata, por tanto, de principios jurídicos, sino sólo de valores o criterios de carácter económico-jurídico que deberían impregnar un modelo ideal de base imponible²⁶⁶.

2.4.3.1 Neutralidad/eficiencia

En el plan hipotético, reconociendo que de hecho no hay ningún impuesto neutro, ya que la fiscalidad influye inevitablemente en el comportamiento de los actores económicos, pero defendiendo que la fiscalidad debe ser lo más neutra posible (o menos distorsionadora), cabe señalar el pensamiento de FREEDMAN Y MACDONALD²⁶⁷, que consideran que la neutralidad representa un objetivo amplio de que todas las operaciones se graven por igual; de lo contrario, las opciones entre operaciones se distorsionarán y causarán ineficiencia económica. Aunque es muy posible que algunos objetivos del sistema tributario sean en sí mismos explícitamente no neutrales. El objetivo fundamental de un impuesto podría ser el de alentar o desalentar ciertos tipos de comportamiento, no el de distorsionar intencionalmente

la mayoría de las empresas, generándoles hasta improductivas y excesos de costes, lo que a nivel nacional es malo por lo que no deberían convertirse obviamente.

²⁶⁵ «CANONS/PRINCIPLES OF TAXATION BY ADAM SMITH - SOME OTHER CANONS/PRINCIPLES OF TAXATION RATHER THAN ADAM SMITH - ECONOMICSCONCEPTS.COM» fecha de consulta 12 marzo 2019, en https://economicsconcepts.com/canons_of_taxation.htm; SMITH, A.: *The wealth of nations*, Thrifty Books, Blacksburg, VA, 1776.

²⁶⁶ Para más discusión sobre los criterios, *vide*: LOPO MARTINEZ, A.: *Are IFRS Standards...*, cit.

²⁶⁷ FREEDMAN, J.-MACDONALD, G.: «The Tax Base for CCCTB: The Role of Principles», en Michael Lang (ed.) *Common consolidated corporate tax base*, Linde, Wien, 2008 (Schriftenreihe zum Internationalen Steuerrecht), pp. 7-8.

las decisiones económicas. En tales casos, el criterio de neutralidad está subordinado al objetivo de la política.

En un mundo global, la neutralidad es un tema esencial para la definición de las inversiones y la asignación de capital. Las restricciones jurisdiccionales relativas a la base imponible son vitales a este respecto. Esto afecta a lo que debe incluirse en la base imponible, y hay normas vinculantes pertinentes que pueden considerarse. Una base imponible neutra debe equilibrar el deseo del Estado de aumentar los ingresos y el interés del contribuyente en que se le imponga un impuesto justo. En cierto sentido, las normas de contabilidad financiera se consideran una ley “neutral” que proporciona un equilibrio justo entre los intereses del Estado y los del contribuyente. La neutralidad fiscal podría lograrse si solo se gravaran los beneficios puros y neutrales. La imposición de los beneficios puros y neutrales también sería coherente con el principio de equidad del contribuyente.

Según SCHÖN²⁶⁸, la base imponible no debe distorsionar las decisiones económicas del contribuyente en la asignación de recursos como el trabajo humano o el capital. Al final, dos enfoques que abordan este requisito para una base imponible. El primero es un impuesto sobre el flujo de caja, que se limita a observar la entrada y salida de efectivo. En el segundo, los ingresos se definen como la cantidad de poder económico que el contribuyente puede consumir durante un período determinado sin reducir sus fondos económicos. Este enfoque es totalmente opuesto al de la imposición de la corriente de efectivo, ya que obliga al contribuyente a mostrar a su pleno el valor razonable de los elementos que componen el patrimonio. Es bastante similar al marco de las NIC/NIIF de contabilidad financiera, que proporciona al inversor información sobre las futuras entradas y salidas de beneficios. El problema del segundo enfoque es la pérdida de objetividad.

2.4.3.2 Equidad/igualdad

La equidad se refiere principalmente a la posición de la unidad tributaria en el sistema fiscal. El criterio de equidad horizontal es en gran medida un reflejo de la neutralidad en cuanto a se considera que los que son iguales antes de los impuestos deben ser iguales después de los impuestos. Al igual que en el ejemplo de la neutralidad, el juicio de igualdad se basa en la

²⁶⁸ SCHÖN, W.: «The Odd Couple: A Common Future for Financial and Tax Accounting?», *Tax Law Review*, vol. 58, 2005, pp. 131-132. señala como las NIC/NIIF perjudican la eficiencia: "Según las normas NIIF, las participaciones en empresas que cotizan en bolsa están sujetas a una contabilidad de valor razonable, mientras que las participaciones en empresas privadas no lo están. En el mundo de los impuestos, este tratamiento diferente llevaría a una distorsión de la decisión del contribuyente de invertir en empresas que cotizan en bolsa frente a las que no lo hacen"^(NT).

percepción de la base imponible y la comparación entre los contribuyentes pretende ser objetiva. La base imponible, por lo tanto, tiene que ser susceptible de una medición objetiva; objetivo en este sentido no significa exacto o correcto, sino imparcial y válido²⁶⁹.

La igualdad también puede considerarse como una cuestión de la relación constitucional entre el gobierno y el contribuyente: que las leyes que imponen la carga fiscal sean transparentes (para que el contribuyente pueda realizar transacciones con certeza en cuanto a las consecuencias fiscales) y que se apliquen por igual a todos los contribuyentes²⁷⁰. En el diseño de las medidas fiscales, la discreción está limitada por algunos principios generales de tributación. Para la autoridad fiscal, este principio de igualdad incluye el requisito general de que la carga fiscal se distribuya de la manera más uniforme posible. La consecuencia de esto para la legislación fiscal es que la tributación debe ajustarse a la capacidad de pago del contribuyente. Aunque el principio de imposición en función de la capacidad de pago es ampliamente aceptado, la determinación precisa de la capacidad de pago del contribuyente es bastante difícil de proporcionar²⁷¹.

Los contribuyentes solo pueden estar sujetos a la obligación fiscal cuando pueden pagar el impuesto. Dada la imperfección de los mercados de capital, es difícil pagar los impuestos sin suficiente liquidez. En este contexto, lo ideal sería que la realización se ajustara a las corrientes de efectivo y no a la etapa de finalización de una transacción. Esto sería coherente con la idea de imponer impuestos cuando se dispone de activos líquidos²⁷².

Al mismo tiempo, la autoridad tributaria debe velar por que la definición de los ingresos sea tal que los diversos métodos y procesos de evaluación de empleados en su determinación se apliquen por igual. El concepto de beneficio no es en sí mismo simple; es

²⁶⁹ ENDRES, D.-PRICEWATERHOUSECOOPERS LLP (EDS.): *The determination of corporate taxable income in the EU member states*, Kluwer Law International ; sold and distributed in North, Central and South America by Aspen, Alphen aan den Rijn : Frederick, MD, 2007, pp. 11-13.

²⁷⁰ ¿Quién vino primero - Fiscalidad o Contabilidad? Cfr. WHITING, J.: «Tax and accounting», *British Tax Review*, 2006, p. 268. La contabilidad a veces pensada como un producto del Renacimiento italiano, trajo a Luca Pacioli, su logro no fue la contabilidad, pero sí la base de gran parte de la contabilidad actual. Los impuestos son mucho más antiguos que los tiempos medievales en la realización de la idea de la doble entrada. De una forma u otra, los impuestos y la contabilidad se necesitaban mutuamente y el ritmo de desarrollo de esa relación se ha acelerado notablemente en el último medio siglo.

²⁷¹ Santo Tomás de Aquino indica que el impuesto debe cumplir la función de justicia distributiva. En particular, afirma: “*Unicuique secundum equalitatem proportionis*”, a lo que añade: “*secundum suam possibilitatem*”. Cfr. AMATUCCI, F.: «Foundation of the Contemporary Ability-To-Pay Principle in Taxation in the Thought of Saint Thomas Aquinas», en Jörg Manfred Mössner, Heike Jochum (eds.) *Practical problems in European and international tax law: essays in honour of Manfred Mössner*, IBFD, Amsterdam, The Netherlands, 2016, p. 3.

²⁷² WENDT, C.: *A Common Tax Base for Multinational Enterprises in the European Union*, Gabler, Wiesbaden, 2009, pp. 109-112, fecha de consulta 27 enero 2019, .

una abstracción que refleja el propósito para el que se emprende. En este caso, se utiliza para proporcionar una base con arreglo a la cual se puede medir la capacidad imponible utilizando definiciones reconocidas y bien conocidas de los ingresos, como las que se exponen en Haigh, Simons, y Hicks²⁷³.

2.4.3.3 *Certeza legal*

La seguridad jurídica pertenece a los principios de un estado constitucional. De acuerdo con este principio, solo se puede recaudar un impuesto si el contribuyente realiza un hecho imponible al que la ley atribuye una responsabilidad fiscal. Por lo tanto, el hecho imponible debe definirse con precisión. El contenido, el objeto, el fin y el alcance deben prescribirse en una disposición legal que establezca los fundamentos de la tributación. Así pues, la carga fiscal tiene que ser previsible y predecible para el contribuyente. Los términos jurídicos imprecisos que permiten variaciones de interpretación ponen en peligro la seguridad jurídica de los impuestos.

Por consiguiente, no se puede evaluar adecuadamente el ingreso imponible de las empresas si el hecho imponible no está claramente definido. Es necesario proporcionar criterios objetivos y verificables para que el contribuyente y el Estado puedan anticipar la obligación fiscal. En otras palabras, las normas de contabilidad fiscal deben estar claramente definidas y evitar en la medida de lo posible las estimaciones y los juicios individuales.

2.4.3.4 *Simplicidad/viabilidad*

Una posición lógica y directa sería que no debería haber ninguna desviación de las normas de contabilidad a efectos fiscales, a menos que exista una legislación al respecto. Debería garantizarse un grado suficiente de simplicidad en la ley para que no se violen las igualdades mediante una aplicación imperfecta de la ley²⁷⁴.

²⁷³ Cfr. FREEDMAN, J.-MACDONALD, G.: *The Tax Base for CCCTB...*, cit. "La renta es el valor monetario de la acumulación neta de poder económico entre dos momentos" (Haigh, 1921), "La renta personal puede definirse como la suma algebraica de (a) el valor de mercado de los derechos ejercidos en el consumo y (b) el cambio de valor de los derechos de propiedad entre el principio y el final del período en cuestión.... La connotación esencial de la renta, para repetirla, es: ganancia para alguien durante un período determinado y medido de acuerdo con las normas objetivas del mercado". (Simons, 1938) "La renta.... equivale al valor del consumo de un individuo más el incremento del valor monetario de su perspectiva que se ha acumulado durante la semana; equivale al consumo más la acumulación de capital" (Hicks, 1946) (NI).

²⁷⁴ Aunque sería deseable lograr una estandarización en términos de contabilidad financiera y contabilidad fiscal, según SIKKA, P.: «Accounting and taxation: Conjoined twins or separate siblings?», *Accounting Forum*, vol. 41, 4, 2017, pp. 399-400. La relación entre las prácticas contables y fiscales es compleja, y desde los años 70 ambas han seguido caminos divergentes. En consecuencia, la brecha entre ambas ha aumentado, ya que las normas contables pretenden responder las supuestas necesidades de los mercados de capitales, mientras que las prácticas fiscales están estrechamente alineadas con la ley y los objetivos sociales que persigue el Estado.

La normalización, no el “reglamentismo”, es una de las medidas utilizadas para la simplificación. A través de la estandarización (también llamada normalización), se lleva a cabo el proceso de desarrollo, aplicación y mejora de las normas utilizadas en la fiscalidad con el fin de mejorarlas²⁷⁵. Para ello, es decisivo que los gastos administrativos en que se incurra guarden una proporción razonable con los ingresos fiscales recibidos. Sin embargo, los gastos administrativos también aumentan para el contribuyente en forma de gastos de cumplimiento. Estos costos no solo se producen por el cumplimiento de los requisitos de presentación de informes fiscales, sino también por los esfuerzos realizados para determinar la base imponible. La simplicidad implica que un impuesto sobre la base imponible debe ser razonablemente sencillo de computar, así como comprensible y fácil de entender para el contribuyente. Si es complicado y difícil de comprender, entonces dará lugar a costos excesivos e ineficiencias²⁷⁶.

2.4.4 Vinculación formal de la base imponible de la empresa a la contabilidad

Cuando hablamos de un "vínculo formal" entre el beneficio imponible y la contabilidad financiera, nos referimos a una norma específica de derecho tributario que utiliza los juicios de la contabilidad financiera sobre la evaluación de los hechos pertinentes para fines tributarios²⁷⁷.

²⁷⁵ Cfr. LAGO MONTERO, J. M.: *La simplificación de la...*, cit., pp. 22-24. Hay varias razones que justifican la busca por la simplificación. Se puede destacar un trinomio que debe ser abordado. En primer lugar, que los numerosos *agravios comparativos* provocados por una legislación poco sistemática y desigual en el tratamiento de los similares, fomentando un escaso sentido de la equidad. En segundo lugar, los *costes de gestión excesivos* de un sistema fiscal tan progresivamente variado, lleno de lagunas, regímenes especiales, excepciones y exenciones, que crean mucha complejidad y, en tercer lugar, por la *excesiva litigiosidad* que retrata y alimenta las condiciones de injusticia del sistema tributario.

²⁷⁶ En principio, se podría lograr una simplificación y reducción de los costos de cumplimiento tributario mediante un ajuste eficiente del cálculo de la renta imponible en la contabilidad operativa, por cuatro principales motivos: Por una relevancia fiscal de la contabilidad comercial, por una relevancia de la ley comercial del cálculo del impuesto, por una determinación común de la renta imponible dentro de la UE y por una evaluación fiscal común que también podría usarse para fines de derecho comercial Cfr. WOLFERSDORFF, J. VON: *Steuerbilanzielle Gewinnermittlung: Stand und Entwicklungsperspektiven aus deutscher und europäischer Sicht*, 1. Aufl., Lohmar [u.a.]: Eul, 2014, pp. 137-138.

²⁷⁷ Cfr. LAMB, M.-NOBES, C.-ROBERTS, A.: «International Variations in the Connections Between Tax and Financial Reporting», *Accounting and Business Research*, vol. 28, 3, 1998, pp. 173-174. Es posible identificar cinco casos que expresan el grado de conexión o conformidad entre las normas fiscales y las de información contable, i) desconexión de las normas y la práctica fiscales con las normas y la práctica de información financiera. ii) identidad, es cuando las normas fiscales y las de información financiera son las mismas. iii) liderazgo contable, ya que las normas contables son más detalladas que las fiscales, y la práctica fiscal es seguir la práctica contable. iv) liderazgo fiscal, no existe una norma precisa de información financiera, por lo que se sigue una norma fiscal por conveniencia o se elige una opción fiscal para reducir las obligaciones fiscales y v) domina la fiscalidad, por lo que las normas de información financiera quedan anuladas. Algunos países pueden tener más de un sistema contable. Por ejemplo, las cuentas de los grupos pueden utilizar reglas diferentes a las de las cuentas individuales.

Según NINA AGUIAR²⁷⁸, hay diferentes razones históricas para seguir el principio de vinculación formal. La primera razón para utilizar las prácticas contables es la viabilidad o practicidad, ya que una vinculación formal entre el beneficio imponible y la contabilidad financiera evita que los administradores tengan que preparar una segunda serie de cuentas financieras basadas en dos conjuntos de reglas diferentes²⁷⁹. Sin embargo, es obligatorio decir que este argumento perdió gran parte de su importancia ya que, con el estado actual de la tecnología de la información, es muy fácil y barato superar las dificultades derivadas de tener que preparar dos series de cuentas basadas en dos conjuntos de normas diferentes. La segunda razón de la vinculación formal radica en la función de prueba que se atribuye a las cuentas financieras. Si para verificar los hechos económicos que aparecen en la declaración de impuestos, la Administración tributaria tuviera que examinar todos los documentos de apoyo a la contabilidad, ello supondría una tarea tan exigente que haría casi imposible el funcionamiento del impuesto de sociedades. En este sentido, los estados contables al hacer una síntesis de todos los hechos económicos relevantes que deben considerarse para el cálculo de los ingresos son constructivos. Además, estos estados contables, normalmente en las grandes empresas, son certificados por auditores que atestiguan que las afirmaciones de los estados financieros son correctas. En resumen, tomar los reportes financieros como medio de prueba de estos hechos económicos objetivos es esencial para la eficiencia en la tributación de las empresas.

Sin embargo, para que los estados financieros cumplan su función de prueba de los hechos económicos objetivos, no sería necesario que la valoración y los juicios discretos realizados sobre los mismos estados financieros se aplicaran a efectos fiscales. Si el legislador considera que los juicios discretos son inadecuados para los efectos fiscales, puede

²⁷⁸ AGUIAR, N.: «Tributación y contabilidad internacional, alineación de sus bases», *Jornadas Colombianas de Derecho tributario, Derecho Aduanero y Comercio Exterior*, 2016, pp. 78-80.

²⁷⁹ Cfr. PALMA, C. C.: «Algumas Considerações sobre as Relações entre a Contabilidade e a Fiscalidade», en Paulo Otero, Fernando Araújo, João Taborda da Gama (eds.) *Estudos em Memória do Professor Doutor J. L. Saldanha Sanches* -, vol. IV, Coimbra Editora, Coimbra, 2011, pp. 625-626. Esencialmente, según la doctrina, la relación entre el beneficio empresarial y la base imponible puede considerarse según dos tipos de modelos, a saber, la desconexión formal y la conexión formal ("conformidad financiera"). El primer modelo, típico de los sistemas anglosajones, se caracteriza por la plena autonomía del derecho tributario para definir los principios, métodos y normas que rigen la determinación de la base imponible, no existiendo Este modelo de desconexión se caracteriza esencialmente por: (i) por la existencia de principios propios del Derecho Tributario que justifican la desvinculación de la Contabilidad; (ii) por la aceptación de principios y normas contables en la subordinación o conexión de ésta con el beneficio comercial en las situaciones en que los citados principios lo permiten (principio de conformidad); y, (iii) la inexistencia de una conexión formal, prevista en la normativa tributaria, entre la renta imponible y el resultado computado en la contabilidad, que se refleja en el hecho de que el contribuyente no está obligado, según la normativa tributaria, a elegir por la determinación de la base imponible a partir de la contabilidad. Este modelo implica la organización de dos cuentas y dos balances separados.

divergir libremente de los realizados en los estados de contabilidad financiera. La determinación del beneficio imponible podría basarse en los estados financieros por razones de simplificación²⁸⁰, pero aún así podría ser posible transformarlos utilizando diferentes juicios discrecionales realizados con arreglo a las normas de contabilidad financiera. Esta transformación podría hacerse en la declaración de impuestos.

En otras palabras, el regulador fiscal puede establecer que la función de prueba de los estados financieros mercantiles con respecto a los juicios discrecionales se aplique de acuerdo con la legislación fiscal. Para ello, la administración tributaria debe establecer la norma de que las decisiones discrecionales adoptadas en el balance serán preclusivas a efectos fiscales. Por lo tanto, si se establece esta regla, se prohíbe al contribuyente sustituir, solo para fines tributarios, los juicios discrecionales realizados en los estados financieros bajo la justificación de que un criterio diferente sería más apropiado para fines tributarios. La alternativa entre establecer o no una vinculación formal se refiere a esta función de los estados financieros como medio de prueba de los hechos económicos²⁸¹.

Otro punto apropiado para justificar la vinculación entre la contabilidad financiera y la fiscal son que garantiza que el Estado, como socio silencioso, participa en los beneficios y también en las pérdidas de la empresa. Esta participación en las ganancias y pérdidas debe garantizar la neutralidad del impuesto sobre sociedades, ya que no influye en el importe o la dirección de la asunción de riesgos por parte del contribuyente. Además, la creación de un vínculo formal entre la contabilidad financiera y los informes fiscales minimiza los intereses en conflicto. Los contribuyentes suelen tener interés en mostrar altos beneficios en las cuentas financieras y bajos beneficios en las cuentas fiscales. Estos intereses en conflicto pueden equilibrarse y dar lugar a políticas contables razonables en general.

En resumen, al utilizar la contabilidad financiera, tenemos una expresión de la capacidad contributiva expresada en los estados financieros aprobados para el derecho

²⁸⁰ Cfr. LAGO MONTERO, J. M.: *La simplificación de la...*, cit., pp. 115-116. Es de extrañar que en los foros de la UE se discuta la posibilidad de separar la base imponible del resultado contable. Se entiende que ese alejamiento no sería una contribución a una mayor simplificación del I.S. El alejamiento del impuesto de la contabilidad puede permitir, aparentemente, determinar una base imponible más sencilla, pero las apariencias engañan. Estaríamos ante una vuelta al pasado, que no es aconsejable, distorsionando la armonía ya conseguida entre el derecho fiscal y el derecho mercantil. Concluye que esta desvinculación de la base contable y la base imponible no simplificaría el sistema jurídico, sino que lo complicaría aún más.

²⁸¹ Para un análisis completo de los aspectos relacionados con la vinculación formal de la base imponible a la contabilidad, véase: AGUIAR, N.: «Do commercial accounts and the tax base have to be aligned», en *SSRN Electronic Journal*, Munich, 2011, pp. 3-6, fecha de consulta 10 marzo 2021, en <http://www.ssrn.com/abstract=2464501>.

mercantil. Para confirmar la vinculación formal, hay que confirmar dos supuestos: 1) que los juicios contables discrecionales son adecuados a efectos fiscales y 2) que el beneficio calculado para el derecho mercantil expresa o traduce la capacidad tributaria del sujeto. Estos dos supuestos son el nudo gordiano del problema de la vinculación formal.

Así pues, si la medición de los ingresos con arreglo a un determinado conjunto de normas contables tiene todas las características necesarias para ajustarse a la capacidad de pago, o incluso si la autoridad tributaria prescribe que el beneficio imponible debe desviarse ampliamente del beneficio de la contabilidad financiera, esa desviación no es técnicamente incompatible con la vinculación formal entre los ingresos imponibles y los beneficios de la contabilidad financiera. La vinculación formal se justifica por los requisitos de prueba relativos a las opciones discrecionales incentivadas por la contabilidad financiera.

El término alemán *Maßgeblichkeitsprinzip* caracteriza la relación entre la contabilidad financiera y los impuestos, palabra que ha sido traducida al inglés como "authoritative principle" (o "principio de congruencia"). Indica un vínculo seguro, de hecho, el más fuerte dentro de la CE, entre la contabilidad financiera y la fiscal. Este enfoque se ha caracterizado siempre por el fuerte énfasis en la protección de los acreedores, y el mantenimiento del capital de la empresa ha sido el principio esencial para garantizar estos objetivos.²⁸² Por esta razón, el *Maßgeblichkeitsprinzip* garantizaba una fiscalidad moderada de los beneficios de las empresas, para que los beneficios no fueran gravados antes de ser realizados y las pérdidas ya se tuvieran en consideración²⁸³.

Sin embargo, según Prof. ESSERS²⁸⁴, el sistema de contabilidad financiera de los Países Bajos siempre ha estado más orientado hacia el enfoque anglosajón que se observa en países como el Reino Unido e Irlanda, caracterizado por centrarse en los intereses de los accionistas en lugar de los de los acreedores. En ese sistema, se hace hincapié en proporcionar información al mercado de capitales sobre la base de una visión precisa y justa. Las NIC/NIIF también revelan sus raíces en este enfoque anglosajón, por ejemplo, prescribiendo la contabilidad de

²⁸² EBERHARTINGER, E.: «IAS/IFRS und Maßgeblichkeit», en Michael Lang, Wolfgang Gassner (eds.) *Handbuch des Bilanzsteuerrechts: Gedenkschrift für Wolfgang Gassner*, Linde, Wien, 2005 (Fachbuch Steuern).

²⁸³ Cfr. AVELLA, F.-A.: *Bilanzrecht kompakt*, cit., p. 9. El *Maßgeblichkeits* fue revocada por el *BilMoG* (*Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz*) que se trata La Ley de Modernización de la Ley de Contabilidad que ha convertido en la tradicional HGB de contabilidad internacional según NIIF.

²⁸⁴ ESSERS, P.: «The precious relationship between IAS/IFRS and CCCTB with respect to with respect to Provisions and Liabilities», en Michael Lang (ed.) *Common consolidated corporate tax base*, Linde, Wien, 2008 (Schriftenreihe zum Internationalen Steuerrecht), pp. 392-393.

valor razonable para algunos activos. Esto explica por qué, en países como los Países Bajos y el Reino Unido, el vínculo entre las cuentas fiscales y financieras es más débil²⁸⁵.

2.4.5 Contabilidad en el IS

Los contribuyentes del IS llevarán su contabilidad de conformidad con lo establecido en el CCom y demás normativa aplicable²⁸⁶. En el caso del IS, la base imponible (resultado fiscal) es el resultado del ejercicio, elaborado según las normas establecidas por la legislación fiscal aplicable. La base imponible se define en términos generales como el importe de los ingresos percibidos por el contribuyente durante el período impositivo, menos, en su caso, las pérdidas fiscales de años precedentes. En este contexto, la base imponible se computará ajustando, por adopción de las disposiciones fiscales, el resultado contable calculado según con las normas establecidas en el CCom, y en las otras leyes relacionadas con dicha determinación²⁸⁷.

El resultado fiscal se calcula siempre a partir del resultado contable, que se incrementa con las deducciones extracontables o se reduce con las deducciones extracontables previstas por las normas fiscales²⁸⁸. Antes de determinar el resultado del impuesto, la formación del resultado contable debe ser claramente entendida²⁸⁹. Según NINA AGUIAR²⁹⁰, el resultado contable determinado de conformidad con las normas establecidas en el CCom, en las demás leyes relacionadas con dicha determinación y en las disposiciones que puedan dictarse en aplicación de las normas mencionadas, puede dividirse en dos partes. En la primera parte se

²⁸⁵ STREEK, J. VAN DE: «A Common (Consolidated) Corporate Tax Base (CC(C)TB)», en B.J.M Terra, P.J Wattel, O.C.R Marres, Hein Vermeulen (eds.) *European Tax Law. Vol. 1 - General Topics*, vol. 1, Wolters Kluwer, Deventer ; Boston, 2018, pp. 444-445.

²⁸⁶ Art. 120.1 de la LIS

²⁸⁷ El art. 10.1 y 3 de la LIS define la base imponible y determina la forma de calcularla a partir del resultado contable. Cfr. GÁLVEZ LINARES, M. A.-MONTES CARRILLO, A.: «Normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para la contabilización del impuesto sobre beneficios. Resolución del ICAC de 9 de febrero de 2016 (I)», *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos*, 399, 2016, pp. 192-193. El art. 10.3 de la LIS apunta que "La base imponible se calculará corrigiendo, a través de las disposiciones establecidas en esta ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas establecidas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones dictadas en desarrollo de las citadas normas". Además, el art 143 completa al establecer que "A los efectos de la determinación de la base imponible, la Administración Tributaria aplicará las normas a que se refiere el párrafo 3 del artículo 10 de la presente ley". Así pues, el impuesto sobre sociedades se registra en la contabilidad, salvo lo dispuesto expresamente en la propia ley tributaria. BLÁZQUEZ LIDOY, A.: «Interpretación económica, Derecho Contable e Impuesto sobre Sociedades. La reforma por venir», *Aranzadi Jurisprudencia tributaria*, 15, 2008, p. 1.

²⁸⁸ Cfr. DOURADO, A. P.: *Direito Fiscal: Lições*, Almedina, Coimbra, 2016, p. 206. Los gastos no documentados no son deducibles, ya que la tributación de los resultados de las empresas, por definición, implica el respeto de los deberes de cooperación, incluido el de llevar la contabilidad organizada y acompañadas de la documentación respectiva.

²⁸⁹ COZIAN, M. Y OTROS: *La comptabilité racontée* ..., cit., pp. 18-19.

²⁹⁰ Cfr. AGUIAR, N.: *Tributación y contabilidad: ...*, cit., pp. 237-240.

establece que la determinación de la base imponible tiene como punto de partida el "resultado contable"; y en la segunda parte se hace referencia a las normas de contabilidad financiera. En esta segunda parte, pues, lo que se consagra, siguiendo el modelo alemán, podríamos llamar una conexión material.

Para determinar las bases impositivas, se necesita información, datos y sustratos documentales. En este sentido, los documentos contables cumplen la doble función para proporcionar informaciones a la Administración tributaria para determinar los parámetros cuantitativos de las cargas, por tanto, no solo la base imponible, sino también las deducciones, beneficios fiscales, y de ser, además, un medio de prueba decisiva en el orden tributario²⁹¹. De hecho, es indiscutible que el sistema de cálculo directo de las bases imponibles, que es normal y general, se basa en gran medida en documentos contables²⁹².

2.4.6 Contabilidad en el IVA

La mayor importancia práctica de los aspectos contables en la tributación directa, y en concreto del impuesto sobre rendimientos de sociedades, ha relegado el tratamiento de la contabilidad en los impuestos indirectos a un lugar secundario en el interés doctrinal. Esta pequeña importancia doctrinal no se corresponde, sin embargo, con la realidad, como se evidencia en los siguientes aspectos. El funcionamiento del impuesto sobre el valor añadido (IVA), depende en gran medida de la información contable de la empresa²⁹³.

²⁹¹ El balance fiscal es un estado contable - más apropiadamente, un conjunto de estados contables - en el que los totales de la serie de valores que figuran en las secciones de "débito" y "crédito", respectivamente, deben estar equilibrados, es decir, deben equilibrarse entre sí. Siendo este el denominador común de todos los documentos que pueden denominarse colectivamente estados financieros, debe declararse inmediatamente que no hay un solo tipo de estados financieros, sino tantos como fines pueda tener la preparación de los mismos. El balance, a través de la cuenta de pérdidas y ganancias, sirve para mostrar los beneficios obtenidos o las pérdidas sufridas en un año determinado por el empresario que lo elabora. En las sociedades anónimas conviene mostrar, si el resultado económico es positivo, la parte del beneficio que el cumplimiento de la obligación de destinar las acciones a la reserva legal y a las reservas estatutarias eventuales puede repartirse a los accionistas en forma de dividendos, previa resolución de la junta de accionistas; y, si el resultado es negativo, el importe de la pérdida es negativo, el monto de la pérdida que disminuye el valor del patrimonio de la empresa. Cfr. DE ANGELIS, L.: *Elementi di diritto contabile*, cit., pp. 8-9.

²⁹² ABRIL ABADÍN, E.: «Las relaciones entre la fiscalidad y la contabilidad en los distintos impuestos del sistema tributario español», en *Estudios de contabilidad y auditoría: En homenaje a Don Carlos Cubillo Valverde*, 1997, ISBN 84-89006-39-3, págs. 849-864, Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, 1997, p. 851, fecha de consulta 13 mayo 2019, .

²⁹³ Cfr. DURÁN-SINDREU BUXADÉ, A.: *Obligaciones contables y formales en el ámbito tributario: consecuencias de su incumplimiento*, Bosch, Barcelona, 1985, pp. 64-65. Las obligaciones contables formales del IVA son: a) Obligación de declarar el inicio, la alteración y el término de su actividad por parte de las personas sujetas al impuesto. b) Obligación de llevar una contabilidad detallada para permitir la aplicación del IVA y su control por las autoridades fiscales. c) La obligación de expedir una factura o documento similar por los bienes y servicios suministrados por la empresa. y d) La obligación de conservar todas las facturas emitidas o formalizadas.

En este sentido, el IVA es un impuesto que repercute en última instancia sobre el consumo, donde el hecho imponible sujeto al impuesto se concreta en la entrega de bienes y servicios prestados en el ámbito de la actividad comercial o profesional. Así, el IVA aparece como un impuesto cuya actividad está vinculada a la vida del empresario o profesional y por lo tanto requiere, para su determinación y cuantificación, el manejo de todos los documentos contables que se reflejan en las transacciones comerciales²⁹⁴.

La contabilidad debe permitir determinar con precisión: 1. el monto total del IVA que el contribuyente ha repercutido en sus clientes. 2. el monto total de los impuestos pagados por el contribuyente²⁹⁵. Todas las transacciones efectuadas por los contribuyentes en el curso de sus actuaciones comerciales o profesionales deben registrarse o inscribirse en los plazos previstos para la liquidación y el pago de los impuestos²⁹⁶.

La ausencia de una obligación de contabilidad comercial y genérica para los profesionales, al margen del CCom, exige que en un impuesto como el IVA, en el que las actividades profesionales y empresariales deben tratarse de forma similar, la norma se sitúe en una posición equivalente a la de ambos tipos de contribuyentes, empresarios y profesionales, introduciendo normas de contabilidad para estos últimos²⁹⁷. A ello hay que añadir la trascendencia que en la práctica del IVA ha determinado las operaciones comerciales, como los bienes intracomunitarios o de inversión relativa, que han determinado la necesidad de introducir, además de las exigencias del mercado, los registros fiscales correspondientes²⁹⁸.

²⁹⁴ ABRIL ABADÍN, E.: *Las relaciones entre la fiscalidad ...*, cit.', p. 852.

²⁹⁵ Para más información sobre los requisitos de los libros de contabilidad en España para el IVA, véase: LONGÁS LAFUENTE, A.: "Suministro inmediato de información en la gestión de los libros del IVA (I)", cit.; «Suministro inmediato de información en la gestión de los libros del IVA (y II)», *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos*, 409, 2017.

²⁹⁶ Cfr. DURÁN-SINDREU BUXADÉ, A.: *El I.V.A.: la factura y su anotación contable: (análisis práctico)*, Bosch, Barcelona, 1986, pp. 96-97. Todo contribuyente sujeto al IVA debe llevar un libro en el que se registren las transacciones sujetas al impuesto, incluso las que están exentas y las que se consumen por sí mismas. En este registro de facturas emitidas por el contribuyente se deben registrar, una por una, los datos de cada una: a) Número de la factura o documento similar b) Fecha de la factura o documento similar c) Cliente d) Base imponible e) Tasa de impuesto aplicada (excepto para transacciones exentas) f) Obligación fiscal (excepto para transacciones exentas).

²⁹⁷ Si nos atenemos a la norma de registro contábil del IVA, encontramos algunos ejemplos de consecuencias de su incumplimiento: i) Si no se expide una factura en plazo, puede acabar perdiéndose el derecho a repercutir el impuesto al destinatario. ii) El derecho a la deducción solo puede ejercitarse si quien lo pretende está en posesión de una factura que cumple todos y cada uno de los requisitos reglamentarios. iii) en caso de inspección son deducibles las cuotas que se encuentren correctamente contabilizadas en los libros registro. Cfr. GÓMEZ BARRERO, C.: «El suministro inmediato de información y el alcance de las obligaciones formales en el IVA», *Técnica contable y financiera*, 1, 2017, p. 2.

²⁹⁸ Cfr. FORTE, N.: «Libri IVA delle fatture e degli acquisti: valida la memorizzazione delle operazioni», *Corriere Tributario*, vol. 2, 2018, p. 94. En caso de que los inspectores soliciten la presentación de registros contables, registros del IVA de las facturas y compras, bastará con haber "almacenado" oportunamente

Además, es importante considerar que entre las razones que justifican la existencia de regímenes especiales de IVA, entre las que se encuentran la venta al por menor en su régimen simplificado y los regímenes especiales de determinación proporcional de las bases de cálculo y el recargo de equivalencia, para poner de relieve los muy diferentes requisitos de contabilidad y registro que aparecen en estos regímenes especiales en relación con el régimen general²⁹⁹.

2.4.7 Contabilidad en el IRPF

En el contexto de la tributación directa, la contabilidad tiene una importancia singular para la definición de la base imponible. En principio, el Impuesto sobre la Renta de las personas físicas (IRPF), cuando recae sobre el incremento del patrimonio neto o la riqueza de las personas físicas para el 31 de diciembre, es un tributo en el que se observa que hay requerimientos para un tipo de contabilidad.

Las obligaciones de registro de los contribuyentes son importantes para quienes ejercen determinadas actividades económicas. Si lleva una contabilidad de acuerdo con el CCom, no hay obligación de llevar registros fiscales. Los reglamentos del IRPF suelen remitirse a IS para determinar el rendimiento o base imponible de los empresarios y profesionales. Esta trascendencia de la base contable significa que el IRPF requiere generalmente, de manera análoga a la IS, el correspondiente soporte contable.

De hecho, esta aproximación entre el IRPF y el impuesto sobre los beneficios con respecto a dichos ingresos, aumenta la importancia de la contabilidad como mecanismo de identificación de la renta imponible. Las normas de registro en la legislación sobre el IRPF tiene pleno sentido al especificar los registros contables requeridos en el caso de las actividades profesionales cuyo desempeño se determina en un sistema de estimación directa³⁰⁰.

los datos relativos a las transacciones efectuadas sin que sea necesario imprimir los registros de facturas y compras del IVA antes de que se inicie la auditoría fiscal. Por lo general, los registros de ventas y compras pueden guardarse electrónicamente, sin necesidad de imprimirlos. Sin embargo, si las inspecciones y auditorías lo requieren, los registros deben actualizarse con prontitud.

²⁹⁹ ABRIL ABADÍN, E.: *Las relaciones entre la fiscalidad ...*, cit., p. 853.

³⁰⁰ Destacan las siguientes actividades que utilizan más intensamente la contabilidad en las personas físicas: i) Actividades comerciales en estimación directa, en las que existe la obligación de llevar contabilidad comercial si la actividad es de esta naturaleza. Si no tiene carácter comercial, o si lo tiene, tributará en estimación directa simplificada, se llevarán los registros de ventas e ingresos, compras y gastos y bienes de equipo. ii) Actividades empresariales en estimación objetiva, y iii) Actividades profesionales en estimación normal (directa) o simplificada. Vide: PASCUAL PEDREÑO, E.: *Práctica contable...*, cit., pp. 61-73.

2.5 Deber de llevar la contabilidad

Entre los deberes que integran el estatuto jurídico del empresario, o comerciante según terminología del Código de Comercio, se encuentra el mantenimiento de una “contabilidad ordenada y adecuada” que permita un monitoreo temporal de todas sus transacciones, así como la preparación regular de balances e inventarios. Los empresarios llevan la contabilidad a través de una serie de libros³⁰¹.

El cumplimiento de la obligación contable se traduce en la creación de un sistema de asientos interrelacionados mediante la técnica de la partida doble, que en sí misma garantiza una representación libre de errores materiales, al menos en lo que se refiere a los importes a cargar y abonar en las cuentas individuales, y permite una relativa rapidez y facilidad de control³⁰². La exigencia del cumplimiento de las normas de la contabilidad ordenada, que no solo son formales sino también sustanciales. La existencia de controles necesarios sobre los asientos seccionales básicos pero sobre todo sobre los llamados "documentos justificativos", que también se llevan de forma ordenada, así como la participación de diferentes partes en la elaboración de los documentos contables, son elementos estructurales de una estructura compleja, que apoya la eficacia probatoria de los registros contables³⁰³.

La obligación de llevar la contabilidad de las transacciones comerciales fue impuesta por el Estado por razones de interés general³⁰⁴. Se trata, por un lado, del interés de los acreedores en una gestión ordenada y, por otro, del interés del propio Estado, por razones económicas general y, sobre todo, fiscal, así como de los intereses provenientes de las

³⁰¹ MAR ANDREU MARTÍ, M. DEL Y OTROS: *Empresario, competencia y ...*, cit., pp. 96-97.

³⁰² ADRIANO, B.: “La connessione tra il libro giornale e il conto economico nella determinazione del reddito d’impresa”, cit.

³⁰³ VERNA, G.-VERNA, F.: *Accertamento e processo tributario. Le scritture contabili quali mezzi di prova*, Giuffrè editore, Milano, 2000, pp. 63-64. Los registros contables constituyen un sistema de detección, registro, representación y control de los hechos de gestión y, aunque en menor medida, de las operaciones de valoración de los elementos patrimoniales en el momento del cierre de las cuentas, que tiende a ser perfecto y a impedir su manipulación. Todo ello no puede sino verse favorecido por una presunción de veracidad, so pena de comprobar la existencia de un importante complejo de normas interrelacionadas y finalizadas, datos inútiles. Sin embargo, el problema está lejos de resolverse. En efecto, es necesario conciliar esta necesidad de eficacia probatoria de los registros contables, que es ante todo una necesidad técnico-factual, por tanto "natural", además de jurídica, con la necesidad de control y verificación de una verdad sustancial y, por tanto, de lucha contra la evasión fiscal, que impregna cada vez más la legislación tributaria.

³⁰⁴ SÁNCHEZ GUILLÉN, M. D.: *La Contabilidad como Prueba...*, cit., p. 170. En el Derecho Tributario no existe un criterio sólido para discernir los conceptos de deber y obligación, dichos conceptos son aplicados indistintamente por la legislación y la doctrina para hablar de deberes contables. La obligación de llevar la contabilidad está relacionada con las diferentes obligaciones contables establecidas en las normas de los respectivos impuestos. En IS e IRPF, para los emprendedores que tributan en régimen de estimación directa. La norma identifica la contabilidad con la regulada por las normas de derecho contable. Las obligaciones o deberes contables en la fiscalidad indirecta suelen referirse a los registros contables o a los registros de facturas.

prescripciones de orden público económico, vinculados, en particular, a las situaciones de crisis de la empresa, de modo que en esos casos es posible rastrear la evolución de los patrimonios del deudor en su totalidad³⁰⁵.

La doctrina jurídica extranjera ha observado que se requiere los registros contables en “interés propio”³⁰⁶, en el “interés del propio comerciante”, para “información propia”, visando “evitar la insolvencia y el fracaso”. Ese deber de registrar es visto como autoobligación, en la cual el comerciante efectúa el procedimiento de registro contable para evitar perjuicio recurrente de la inexistencia de buen control³⁰⁷. Más completo, sin embargo, es la comprensión de que el deber legal de llevar la contabilidad trascurre de triple interés³⁰⁸: i) interés del comerciante, para que pueda conocer a cada momento la situación de los negocios; ii) interés de las personas con quienes se relacionan el comerciante, por ejemplo, acreedores e iii) interés del Estado y de los entes públicos, a fin de que pueda verificar la real situación financiera de la empresa³⁰⁹.

El deber de llevar la contabilidad a efectos fiscales se incluye entre las prestaciones formales del contribuyente a la administración tributaria. Estas prestaciones formales tienen por objeto los deberes de hacer, no hacer o soportar lo que las leyes fiscales establecen como instrumento necesario para la aplicación de los tributos y que tienen como característica común

³⁰⁵ GALLEGOS SÁNCHEZ, E.: *Derecho mercantil*, cit., p. 74. El deber de llevar la contabilidad consolida el derecho contable, dentro del Derecho Mercantil, apoyado, por tanto, por auténticas normas jurídicas, totalmente vinculantes, y no simplemente por principios contables generalmente aceptados. Estas normas tienen por objeto garantizar que la contabilidad sea obligatoria y, por lo tanto, esté sujeta a una revisión administrativa o judicial posterior.

³⁰⁶ Cfr. AULETTA, G.-SALANITRO, N.-MIRONE, A.: *Diritto commerciale*, Milano: Giuffrè Editore, 2015, pp. 27-30.

³⁰⁷ Cfr. DÍAZ ECHEGARAY, J. L.: *Manual de derecho ...*, cit., pp. 31-32. Para algunos, se trata de una obligación legal, que forma parte de los derechos y deberes que componen el estatuto especial de un empresario, para lograr una mejor protección de los intereses en competencia en torno a la entidad. Se afirma que se trata de un "deber público", y que es el resultado del interés público que protege la disciplina contable. Para otros, tiene el carácter de una carga, prevaleciendo el interés mismo del empresario, por lo que pueden surgir consecuencias negativas de su incumplimiento, pero sin que un tercero pueda exigir su cumplimiento. Todavía existe la visión como un deber legal. Esta última parece ser la solución más adecuada para el autor, ya que el deber de llevar la contabilidad no puede considerarse como una obligación, ya que toda obligación supone la existencia de un derecho, que no existe aquí; tampoco puede calificarse de carga, ya que sólo obliga a realizar la conducta descrita si se busca una ventaja que la propia norma prevé (si se quiere, B debe A), lo que no ocurre en el caso, en el que el empleador está obligado a llevar la contabilidad.

³⁰⁸ Cfr. BOTE GARCÍA, M. T.: *Derecho mercantil*, CEF, Madrid, 2015.

³⁰⁹ La obligación de llevar registros contables, en el ámbito del derecho tributario, recae sobre el contribuyente y tiene por objeto acreditar tempranamente los elementos que contribuyen a la determinación de la renta imponible, por lo que este deber se relaciona con la importancia que asumen los registros contables en relación con la potestad tributaria. Cfr. MENTI, F.: *Le scritture contabili nel sistema dell'imposizione sui redditi*, CEDAM, Padova, 1997, p. 74.

el hecho de no ser una obligación pecuniaria³¹⁰. Este grupo de deberes inherentes a la gestión tributaria incluye, además del deber de llevar y conservar los libros, el deber de presentar las declaraciones o liquidaciones tributarias; el deber de información por suministro o recogida, los registros contables y el deber de facilitar las inspecciones y comprobaciones³¹¹.

Los sujetos pasivos de los deberes de llevar contabilidad serán aquellos que cumplan con los correspondientes supuestos de hecho que los determinan legalmente³¹². La obligación de llevar la contabilidad prevista en la legislación fiscal forma parte, por tanto, de las obligaciones impuestas al contribuyente con vistas al cumplimiento por su parte de la obligación tributaria. De hecho, la legislación fiscal establece que el sujeto pasivo titular de determinadas rentas no solo está sometido al cumplimiento de la obligación tributaria, sino también a poner a la atención de la Administración fiscal, mediante declaración expresa, la existencia y el importe de la renta o del supuesto y, en algunos casos, también a documentar la existencia y el importe mediante un conjunto de registros contables que pongan de manifiesto la existencia y el importe de la renta o del supuesto³¹³. Los registros contables que

³¹⁰ Cfr LÓPEZ MARTÍNEZ, J.: *Los deberes de información tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales : M. Pons, Ediciones Jurídicas, Madrid, 1992, pp. 28-29. “El deber sería un vínculo jurídico impuesto por la Administración a los particulares en el ejercicio de la potestad, bien por hacerla surgir directamente de la Ley, bien porque confiere la posibilidad de ejercer diversas potestades administrativas que la materializan o dan lugar a ella. Este vínculo jurídico del deber no pretende enriquecer el patrimonio de la Administración, ni se origina a través de un derecho de crédito a favor de la Administración que actúa como contrapartida, su fundamento no se basa en un derecho subjetivo de la Administración, sino en el ejercicio de la potestad, y la reacción del ordenamiento jurídico ante su incumplimiento es de tipo sancionador y no indemnizatorio”. A continuación, explica su concepción de la obligación: “..la obligación se configura por aquel vínculo jurídico de carácter patrimonial, que surge de una relación jurídica en la que se ostenta un derecho público subjetivo frente al sujeto obligado, ante cuyo incumplimiento, la reacción del ordenamiento jurídico es de tipo indemnizatorio”.

³¹¹ Cfr. LAGO MONTERO, J. M.: *La sujeción a los diversos deberes y obligaciones tributarios*, M. Pons, Madrid, 1998, pp. 47-48. El deber de llevar la contabilidad sería una prestación formal no monetaria, una herramienta necesaria para la gestión de los impuestos y que puede exigirse tanto a los contribuyentes como a cualquier otra persona no sujeta a una obligación principal. Se trata, en definitiva, de deberes formales autónomos, que tienen su propia base fáctica y su propio sujeto pasivo y obligado a cumplirlos. Cfr. GRAU, E. R.: «Nota sobre a distinção entre obrigação, dever e ônus», *Revista da Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo*, vol. 77, 1982. La obligatoriedad del registro es un deber jurídico, y no una obligación jurídica. Regístrese, desde ya, que el deber es categoría formal, estudiada por la Teoría General del Derecho. Es la necesidad impuesta por el derecho a una persona de observar determinado comportamiento. Por otro lado, la obligación sería una relación jurídica por virtud de la cual una (o más) persona puede exigir de otra (u otras) la realización de una prestación. Solo en el Derecho Positivo se puede identificar un deber jurídico cualquiera cómo deber obracional.

³¹² Los deberes de mantenimiento de registros y documentos contables son las leyes que regulan cada impuesto las que determinan los presupuestos de hecho, el contenido y los sujetos pasivos. Esos deberes o prestaciones instrumentales pueden imponerse tanto a los contribuyentes sujetos a obligaciones fiscales como a terceros. Cfr. LAGO MONTERO, J. M.: *La sujeción a los diversos deberes y obligaciones tributarios*, cit., p. 108.

³¹³ Cfr. JUROWSKY, R.-GRAETZ, J.-CAMPENHAUSEN, O. VON-JUROWSKY, R.: *Bilanzsteuerrecht*, 2., überarb. Aufl, Schäffer-Poeschel, Stuttgart, 2006, pp. 4-6. Técnicamente se puede observar en la práctica que el *derecho mercantil contable* no está separado del *derecho tributario contable*. Así pues, el contribuyente que cumple con su obligación de contabilidad y balance de derecho mercantil también cumple con la obligación de contabilidad y balance fiscal. Es suficiente para el cumplimiento de las obligaciones de declaración de impuestos si se presenta a la oficina de impuestos un balance que resulte de la contabilidad (de derecho mercantil), siempre que este

ponen de manifiesto de forma analítica los elementos que han contribuido a su formación y definición³¹⁴. Una persona puede estar sujeta a un deber formal -declarar, rendir cuentas, informar o entregar un cheque- que no es contribuyente del beneficio fiscal material o principal. En cuanto a los deberes de información y facilitación de las comprobaciones administrativas, sus supuestos de hecho, contenidos y sujetos pasivos están mejor regulados en la LGT y en el Reglamento General de Inspección³¹⁵.

El incumplimiento de la obligación de llevar una contabilidad regular puede implicar - en la imposición de sanciones a la empresa previstas por la normativa fiscal- también la imposición de sanciones a las personas que están obligadas a cumplir esta obligación y a vigilar su cumplimiento: en las empresas unipersonales, el empresario; en las empresas corporativas, los directores o miembros del consejo de administración, los directores ejecutivos, los liquidadores, los auditores de cuentas o los miembros del consejo de supervisión o del comité de control de la gestión y los auditores. Además, si el comerciante y el no comerciante se declaran insolventes y caen en bancarrota o están sujetos a otros procedimientos de quiebra, la violación puede dar lugar a delitos de quiebra³¹⁶.

balance cumpla con las normas de determinación del beneficio fiscal. Si no se cumple este requisito, basta con una declaración de conciliación que ajuste los planteamientos de derecho mercantil a los de derecho fiscal. Como alternativa, el contribuyente también puede elaborar un balance fiscal independiente y adjuntarlo a la declaración de la renta.

³¹⁴ En el caso de la obligación de llevar contabilidad, su exacto cumplimiento vincula a la Administración tributaria a ejercer la potestad tributaria según la forma procedimental que se basa en los datos e informaciones sobre la existencia y alcance del supuesto que resultan de los registros contables, o incluso que la Administración tributaria no puede determinar la renta empresarial imponible con independencia de los resultados de los registros contables. Por eso es importante establecer cuándo debe considerarse exactamente cumplida la obligación de llevar contabilidad y, por tanto, cuáles son las normas que rigen las modalidades de tributación. *Vide*: MENTI, F.: *La documentazione di impresa: profili tributari*, CEDAM, Assago, 2011, pp. 22-23..

³¹⁵ En cuanto a las obligaciones de contabilidad, teneduría de libros y documentación se materializan, en primer lugar, en el deber de llevar una contabilidad adecuada para la liquidación y el control de los impuestos. Esto incluye la obligación de llevar una contabilidad organizada y acompañada de documentos justificativos. En segundo lugar, si el contribuyente no tiene una contabilidad organizada, sigue estando obligado por ley, a determinados efectos, a tener un sistema de contabilidad, que incluya ciertos libros y registros. En tercer lugar, las obligaciones de documentación se concretan en la obligación de organizar la documentación relativa a la política adoptada. Cfr. PEREIRA, M. H. DE F.: *Fiscalidade*, 5, Almedina, Coimbra, 2014, pp. 280-285. Por ejemplo, en el ámbito de los precios de transferencia, existen directrices e instrucciones relativas a su aplicación y documentación. Los contratos y demás actos jurídicos celebrados con las entidades con el contribuyente, con las modificaciones que se produzcan y con la información sobre su cumplimiento, así como la información relativa a dichas entidades y a las empresas y bienes o servicios utilizados como término de comparación, los análisis funcionales y financieros y los datos sectoriales.

³¹⁶ DE ANGELIS, L.: *Elementi di diritto contabile*, cit., p. 5.

Tal y como establece la normativa de cada impuesto, los libros de registro fiscales deben llevarse en el domicilio fiscal del contribuyente³¹⁷. Las operaciones deben contabilizarse en un plazo de tres meses a partir de la recepción del documento acreditativo o, en cualquier caso, antes de que concluya el plazo previsto para la contabilización de las transacciones o la presentación de la declaración, autoliquidación o comunicación correspondiente³¹⁸. Los libros y registros contables, incluidos los informáticos o electrónicos, que los contribuyentes deben llevar en cumplimiento de sus obligaciones contables, pueden ser utilizados como libros fiscales, siempre que cumplan con la normativa específica de los distintos impuestos³¹⁹. En particular, el libro Diario simplificado se considera como tal para los que entran en el campo de aplicación del régimen contable simplificado³²⁰.

Junto con las obligaciones fiscales formales específicas, como la presentación de declaraciones, autoliquidaciones; la llevanza y mantenimiento de libros y registros contables; la confección y expedición de facturas; la certificación de las retenciones practicadas por los contribuyentes; la certificación de los pagos a cuenta realizados por el contribuyente y la entrega de facturas³²¹. Existen otras obligaciones formales del procedimiento que pueden ser consideradas desde una doble perspectiva: la primera, como manifestaciones específicas de los deberes de información y colaboración con la Administración tributaria³²²; la segunda, estas obligaciones formales representan la vertiente pasiva de las competencias administrativas inherentes a las funciones tributarias de la Inspección de Hacienda y de los órganos de recaudación ejecutiva. Entre estas y las obligaciones de procedimiento, cabe destacar la de facilitar a la autoridad fiscal los libros, registros contables, documentos tributarios propios o de terceros³²³, solicitado por la Administración³²⁴.

³¹⁷ Art. 29.1 de la RGAT: “*Cuando la normativa tributaria lo prevea, los obligados tributarios deberán llevar y conservar de forma correcta los libros registro que se establezcan. Igualmente, dicha normativa determinará los casos en los que la aportación o dirigir los libros registro se deba efectuar de forma periódica y por medios telemáticos... Los libros registro deberán conservarse en el domicilio fiscal del obligado tributario, salvo lo dispuesto en la normativa tributaria.*”

³¹⁸ Art. 29.2 de la RGAT

³¹⁹ Art. 29.3 de la RGAT

³²⁰ MARTÍN FERNÁNDEZ, J.: *Tratado Práctico de Derecho Tributario General Español. Una visión sistemática de la Ley General Tributaria*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2017, p. 167.

³²¹ Previstos en el art. 29.2 LGT y desarrollados en el Título II, arts. 2 a 58 del RGIT

³²² Arts. 93 y 94 LGT.

³²³ Arts. 29.2.f y 93 LGT.

³²⁴ MARTÍN QUERALT, J.-LOZANO SERRANO, C.-TEJERIZO LÓPEZ, J. M.-CASADO OLLERO, G.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 32, Tecnos, Madrid, 2021, pp. 336-337.

2.5.1 Deber de llevar el registro contable

Debemos recordar que, la Contabilidad es algo diferente del registro contable³²⁵, que representaría una de las prácticas de la Contabilidad³²⁶, procedida mediante memorias, en los libros y estados financieros de las mutaciones en el patrimonio de una entidad. Por su parte el registro contable tiene al menos dos acepciones fácilmente identificables, una primera es aquella que corresponde al acto (o procedimiento) de promover los asientos contables en los libros; otra, de forma simplista, que es el producto del registro, los propios libros y estados financieros³²⁷.

Este deber esencial del empresario se funda y tiene su origen en el interés del mismo, del que se extiende a favor de todos los participantes en el mercado, incluido el Estado por razones muy diversas, entre las que destacan los impuestos, pero que, a pesar de su importancia, no son las más fundamentales³²⁸. De hecho, considerado desde su esencia o fundamento último, se puede afirmar que el deber típico de los negocios de documentación general y contabilidad y la preparación de cuentas anuales es un deber legal público cuyo fundamento reside en la promoción del correcto funcionamiento del sistema de economía de

³²⁵ Cfr. BERMÚDEZ GÓMEZ, H.: *Subsistema documental...*, cit. “Si bien todos los libros de contabilidad son libros de registro no todos los libros del registro son libros de contabilidad”. Libros de contabilidad y Libros de registro no se confunden. El libro de actas y la copia, que integran el registro mercantil, no son libros de contabilidad. Por tanto los libros de contabilidad – registran en unidades monetarias de hechos contables, operaciones y situaciones patrimoniales – no agota el registro contable; esta comprende aún, en particular, a documentos de correspondencia expedida por el comerciante y las actas de reuniones de órganos (plurales, en regla) de sociedades y otras entidades colectivas.

³²⁶ Entre las prácticas de la Contabilidad cabe destacar algunas : (1) *registro contable* (registro de hechos patrimoniales y pone de manifiesto en estados financieros); (2) *análisis general y financiera* (estudio de las mutaciones patrimoniales, enseñando bases para conocerse sobre la vida de las empresas e instituciones); (3) *auditoria* (revisión de los procedimientos contables a fin de observar regularidad, normalidad y valores afirmados a terceros por medio de los registros y estados contables); (4) *pericia* (examen de registros, documentos y situaciones para producir pruebas y opiniones que visen orientar decisiones judiciales); (5) *presupuesto* (previsión de hechos patrimoniales para el control).

³²⁷ Cfr. NUNES, R.: *Tributação e Contabilidade. Alguns apontamentos sobre as relações entre sistema jurídico e contábil*, 1, Almedina, São Paulo, 2013, p. 146.

³²⁸ El deber de llevar la contabilidad obliga al contribuyente a facilitar los datos del hecho imponible que sólo él conoce en su totalidad y que son esenciales para la cuantificación de la deuda tributaria. Las obligaciones formales no exigen la dirección de un libro propiamente dicho, entendido como soporte físico, sino únicamente el suministro de una serie de datos que han de ser comunicados a la Administración en el soporte establecido por ésta. Todo ello sin perjuicio de que, para cumplir con estas obligaciones de compilación, el contribuyente esté obligado a elaborar una lista de los medios de comunicación que considere oportunos. La comprobación e investigación del hecho imponible que exige el cumplimiento del deber de llevar contabilidad se realizará mediante el examen de los documentos, libros, expedientes, facturas, justificantes y anotaciones en la contabilidad principal o auxiliar del sujeto pasivo, así como mediante la inspección de los bienes, elementos, operaciones y cualquier otro antecedente o información que deba aportarse a la Administración o que sea necesario para la determinación del hecho imponible. Cfr. GARCÍA-TORRES FERNÁNDEZ, M. J.: *El deber de contabilidad...*, cit., pp. 11-13.

mercado cuyo deber general de protección corresponde tanto a los operadores económicos protagonistas del mismo como a los poderes públicos en general³²⁹.

Los registros contables deben ser verificables o comprobables y, por lo tanto, requieren pruebas documentales como contratos, facturas, notas de entrega, escrituras, etc. para respaldar los registros contables. Sin embargo, hay ciertas entradas que se registran sobre la base de evaluaciones subjetivas, sin que su realidad sea objetivamente verificable³³⁰. El empresario está obligado, como presupuesto esencial, a documentar suficientemente todas las circunstancias de la propia empresa, aunque algunas de ellas no tengan impacto patrimonial o financiero, o su incidencia en tales aspectos sea solo indirecta³³¹. Esto se debe a que la documentación general de la empresa constituye la base y la fuente, al mismo tiempo, de la información del propietario de la empresa y, en su caso, de sus socios y de los terceros interesados en su buen funcionamiento (acreedores, inversores, trabajadores, poderes públicos)³³².

El sistema de registro contable mercantil expresa el conjunto de libros y documentos de respaldo que el comerciante debe tener para conocer y dar a conocer, con facilidad y precisión, sus operaciones y el estado de su patrimonio³³³. En la esencia esta debe presentarse como un registro ordenado y sistemático en libros y documentos de hechos (normalmente, pero no necesariamente jurídicos) relativos la actividad mercantil de los comerciantes *latu sensu*, con miras a información de ellos y de otros sujetos³³⁴.

³²⁹ Aquellos que, en virtud de otras leyes distintas de las fiscales, están obligados a llevar libros y registros relevantes para la fiscalidad, deben cumplir también sus obligaciones en virtud de las otras leyes para la fiscalidad. En principio, todo comerciante está obligado a llevar libros y a tratar sus asuntos comerciales y la situación de sus bienes según los principios de la contabilidad regular. Cfr. RÖHLE, H.-J.-WIEGMANN, T.: *Rechnungswesen für Steuerberater*, Springer Fachmedien Wiesbaden, Wiesbaden, 2018, pp. 1-3.

³³⁰ DÍAZ ECHEGARAY, J. L.: *Manual de derecho ...*, cit., p. 55.

³³¹ Las obligaciones fiscales formales incluyen obligaciones contables y de registro. Por la estimación directa de la base imponible de los distintos impuestos, así como para su gestión a efectos fiscales, es necesario llevar un registro constante de las distintas operaciones con incidencia fiscal (compras, ventas, adquisiciones, inversiones, por ejemplo). Actualmente, la prioridad se centra en los medios electrónicos de tratamiento y en el conjunto de precauciones que deben adoptarse para garantizar su validez (véase el art. 96 LGT). Cfr. MERINO JARA, I. Y OTROS: *Derecho financiero y tributario: Parte general. Lecciones adaptadas al EEES.*, 6a., Tecnos, Madrid, 2017, pp. 7, d).

³³² ALONSO ESPINOSA, F. J.: «El deber de documentación de la empresa y de dirigir contabilidad tras la Ley 16/2007, de 4 de julio», *Revista de derecho del mercado de valores*, 5, 2009, p. 1.

³³³ Cfr. CORDEIRO, A. M.: *Direito comercial*, cit., p. 402.

³³⁴ Cfr. ABREU, J. M. C. DE: *Curso de direito ...*, cit., p. 182.

Es importante destacar que la obligación fiscal de llevar contabilidad³³⁵ también difiere de la obligación mercantil desde el punto de vista del ámbito objetivo de su aplicación. En efecto, mientras que la normativa mercantil establece un deber general, en la normativa tributaria, las normas que regulan cada uno de los impuestos definen los documentos y registros contables en los que debe concretarse el deber genérico establecido en la LGT³³⁶. La obligación fiscal de llevar contabilidad introduce retos para los pequeños empresarios y profesionales, que ahora tienen que llevar una contabilidad que pueda ser verificada por la inspección fiscal. En este sentido, sería interesante tener siempre presente la posibilidad de simplificar las obligaciones contables³³⁷, especialmente para las pequeñas empresas y las que inician su actividad, ya que sería interesante garantizar un mayor cumplimiento de las obligaciones fiscales, así como una menor litigiosidad³³⁸.

Como obligación legal, la contabilidad es responsabilidad del empresario. En el caso de las empresas comerciales, los gestores son los responsables de llevar la contabilidad. Este deber de los empresarios individuales y de los gerentes de las sociedades comerciales puede ser realizado directamente por los obligados o a través de una persona o personas autorizadas. En ausencia de prueba en contrario, la persona que hizo los registros contables ha sido autorizada por el empresario. Sin embargo, el hecho de que una persona autorizada lleve la contabilidad no exime al empresario de su responsabilidad³³⁹.

³³⁵ Cfr. CRUZ SANTANA, J. J.: *La factura como medio de prueba en Derecho tributario*, vol. 321, Universidad Almería, 2014, p. 122. Entre los deberes formales recogidos en el art. 29 de la LGT, se encuentra la: "d) La obligación de llevar y conservar libros de contabilidad y registros, así como los programas, ficheros y archivos informáticos que les sirvan de soporte y los sistemas de codificación utilizados que permitan la interpretación de los datos cuando la obligación se cumpla con utilización de sistemas informáticos. Se deberá facilitar la conversión de dichos datos a formato legible cuando la lectura o interpretación de los mismos no fuera posible por estar encriptados o codificados. En todo caso, los obligados tributarios que deban presentar autoliquidaciones o declaraciones por medios telemáticos deberán conservar copia de los programas, ficheros y archivos generados que contengan los datos originarios de los que deriven los estados contables y las autoliquidaciones o declaraciones presentadas."

³³⁶ Obligación contable según el derecho mercantil y fiscal (*Buchführungspflicht nach Handels- und Steuerrecht*). Cfr. NAVARRO FAURE, A.: *El derecho tributario ante el nuevo derecho contable*, 1ª ed, La Ley-Actualidad, Las Rozas (Madrid), 2007, pp. 98-99; NICKENIG, K.: *Buchführung: Schneller Einstieg in die Grundlagen: Einführung in die gesetzlichen Vorschriften und in die Buchführungstechnik*, Springer Fachmedien Wiesbaden, Wiesbaden, 2018, pp. 19-32.

³³⁷ Cfr. LAGO MONTERO, J. M.: *La simplificación de la...*, cit., pp. 122-123. Habría que replantear los requisitos de simplificación de las obligaciones formales en el IS, en particular las obligaciones contables, estableciendo los sujetos que pueden beneficiarse de un régimen contable más sencillo y, si es posible, flexibilizando los requisitos, sobre todo teniendo en cuenta el uso de las nuevas tecnologías. Sin embargo, paradójicamente, parece que no se ha conseguido aligerar la carga fiscal administrativa, por lo que son necesarias nuevas iniciativas de simplificación.

³³⁸ Para incrementar la seguridad jurídica, el ordenamiento tributario debe simplificarse, sobre todo en lo que respecta a la materia de contabilidad. Cfr. LAGO MONTERO, J. M.: «Remedios que sería deseable implementar más pronto que tarde», en José María Lago Montero, Rosa María Alfonso Galán, María de los Ángeles Guervós Maíllo (eds.) *Litigiosidad tributaria: estado, causas y remedios*, Editorial Aranzadi, Pamplona, 2018, pp. 163-165.

³³⁹ ROJO FERNÁNDEZ-RÍO, Á.: *La Contabilidad (i)...*, cit., pp. 172-173.

Sea en España³⁴⁰, Italia³⁴¹, Francia³⁴² y Alemania³⁴³, la Contabilidad es mandataria, exigiéndose inclusive el mantenimiento de libros comerciales contables obligatorios, presentados ordenadamente para atender los intereses de los socios, partes que se relacionan con la entidad y los entes públicos.

En España, según el art. 25 del CCom, todo emprendedor deberá mantener una contabilización apropiada, que posibilite el monitoreo temporal de sus transacciones y la preparación regular de balances e inventarios que muestren una imagen real de la posición económico-financiera de la entidad. La contabilidad será realizada por los empresarios directamente o por otras personas debidamente autorizadas, pero sin que ello afecte a la responsabilidad de los empresarios. La autorización se presume concedida salvo prueba en contrario³⁴⁴. El art. 27 de CCom impone al empresario el deber de legalizar el Registro Mercantil de los Libros que obligatoriamente han de llevar³⁴⁵. No obstante, siempre que exista una causa justificada, los libros podrán ser legalizados en formato CD o en papel correctamente encuadrado. Estas circunstancias deben declararse en un certificado adjunto a la solicitud de legalización³⁴⁶.

Como consecuencia de deber de llevanza de la contabilidad es la necesaria conservación de los libros, los documentos justificativos de los comerciantes en orden por un periodo de al menos seis años, salvo lo que se establece por disposiciones generales o especiales

³⁴⁰ BOTE GARCÍA, M. T.: *Derecho mercantil*, cit. En España según el art. 25 del CCom, “*Todo empresario deberá llevar una contabilidad ordenada, adecuada a la actividad de su empresa que permita un seguimiento cronológico de todas sus operaciones, así como la elaboración periódica de balancetes e inventarios.*” Son obligatorios los “libros de inventarios y cuentas anuales” y el “libro Diario”.

³⁴¹ Cfr. AULETTA, G. Y OTROS: *Diritto commerciale*, cit., p. 27. En Italia el registro es dividida en a) *corrispondenza* e b) *scritture contabili*, sendo que «*L'imprenditore commerciale deve compilare e conservare tutti i documenti necessari perché sai egli stesso che gli altri, ed in particolare gli organi giurisdizionali.*» En el que toca a los libros contable deben ser registrados el “*libro giornale*” y el “*libro degli inventari*” (art. 2214 co. 1º).

³⁴² Cfr. DELHOMME, M.-MULLER, Y. (EDS.): *COMPTABILITÉ ET DROIT PÉNAL*, pp. 12-13. “*En France le personne physiques ou morales ayant la qualité de commerçant doivent comptabiliser (enregister) chronologiquement les mouvement affectant le patrimoine de leur entreprise, le controle par inventaire de l'existence et de la valeur des elements dudit patrimoine et enfin l'établissement de états financières (C.Com_{FR}, art. L 123-12 3º)*”.

³⁴³ Cfr. HEIDEL, T.-SCHALL, A.: *Handelsgesetzbuch*, cit., pp. 2225-2230. No HGB, §§238 Drittes Busc. Handelsbücher. En Alemania contabilidad es normatizada conforme “Buchführung. Inventar” (§§238 - 241a).

³⁴⁴ Cfr. *TODO CONTABILIDAD: 2017-2018*. Ciss, Valencia, 2017, pp. 130-134.

³⁴⁵ Con el art. 18 da Ley 14/2013, impone que todos los libros de registros de socios y de acciones deben ser autenticadas electrónicamente en el Registro Mercantil después de haber sido completadas en formato electrónico y a más tardar cuatro meses después del cierre del ejercicio. Cfr. BARBA DE VEGA, J.-CALZADA CONDE, M. A.-MUÑOZ DELGADO, C.: *Introducción al derecho mercantil (ADE)*, Edición 1a, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, Navarra, 2015, pp. 151-152.

³⁴⁶ LIZANDA CUEVAS, J. M.-SOTELO LÓPEZ, J. J.: *Práctica fiscal y contable ...*, cit., p. 39.

(art. 30 CCom)³⁴⁷. Se contacta, así, que el deber jurídico de realizar registros contables transcurre de dos especies de sistemas legislativos: a) lo que considera los registros contables como necesidad económica, y no deber jurídico y b) lo que obliga a realizar registros contables, independientemente de la necesidad económica que le dio origen.

A su vez, en Portugal, siguiendo el Código Comercial Portugués (CCom_{PT}) de Veiga Beirão, en la redacción introducida por el Decreto ley n.º 76-A/2006, de 29 de marzo, «*todos los comerciantes son obligados a tener escrituración mercantil efectuada en consonancia con la ley*» (art. 29.º del CCom_{PT}), y «*el comerciante puede escoger el modo de organización de la escrituración mercantil, así como su soporte físico*» (art. 30.º del CCom_{PT}), se incluyen medios electrónicos, teniendo en cuenta que las autoridades administrativas o judiciales, deben respetar las opciones realizadas. En lo que se refiere a quién puede hacer los registros contables, el art. 38.º del CCom_{PT} define que puede ser hecha por el propio comerciante, o por otra persona a quién así autorizado. Destacándose en el párrafo único en el mismo artículo, que, si el comerciante no haga por sí mismo los registros contables, se presume que autorizó a hacerlo. En cuanto a forma de orden de los libros de actas, los comerciantes pueden hacer en soporte electrónico, sin intervalos en blanco, estrellitas o rasuras (art. 40.º del CCom_{PT})³⁴⁸.

³⁴⁷ Por ejemplo, en Portugal el art. 40.º del CCom_{PT}, con la redacción introducida por el art. 8.º del DL en el 76-A/2006, de 29 de marzo, define que el comerciante es gracias a archivar el registro y los documentos a él relativos por un periodo de 10 (*diez*) años, registrando que los documentos pueden ser archivados utilizando el medio electrónico. En Brasil, los requisitos intrínsecos para el registro se definen en el art. 1.183/CC_{BR}, que son: utilización de técnica apropiada de elaboración; uso del idioma portugués; no existir intervalos, interlineados, borraduras, rasuras, enmiendas, anotaciones al margen o notas de rodapié; utilización de métodos contables y generalmente aceitos entre los profesionales del área; orden cronológica de día/mes/año, por su parte los requisitos extrínsecos en el art.1.181/CC_{BR} y visan conferir seguridad jurídica al libro. Son 3(tres): término de apertura, término de cierre y autenticación de la junta mercantil. El art. 1.194, del CC_{BR} impone al empresario y la sociedad empresaria la obligación de conservar la documentación contable, mientras no ocurrir la prescripción y decadencia en el tocante a los actos neles consignados.

³⁴⁸ En Brasil, está prevista la obligatoriedad del registro en el Código Civil. Exigencia contenida en el art. 1.179 del CC_{BR}, el empresario y la sociedad mercantil están obligados a seguir un sistema de contabilidad, mecanizado o no, basado en la teneduría uniforme de sus libros, en correspondencia con la documentación respectiva, y a elaborar el balance anual. Los libros son aquellos exigidos por ley, siendo indispensable el Diario, que podrá ser presentado electrónicamente (art. 1.180 del CC_{BR}). En el caso de no cumplimiento de las obligaciones del registro contable en el Brasil, las consecuencias pueden ser de dos especies: las sancionadoras y las motivadoras. Las sancionadoras importan penalización del empresario, inclusive penal, como, por ejemplo, crimen de insolvencia (se falló sin estructura, conforme art. 178 de la Ley 11.101/05-BR). Como motivadoras se ilustran aquellas que niegan acceso del empresario al beneficio previstos en la legislación tales como la inaccesibilidad a la recuperación de empresas (art. 48 de la Ley 11.101/05) Cfr. *Código Civil - Brasil (CC_{BR}) - Ley n. 10.406, de 10 de Enero, 2002.*

2.5.2 Deberes relacionados con la contabilidad

Además del deber de llevar el registro contable, existen los deberes contables de conservar, consolidar y verificar las cuentas, que vamos a considerar a continuación por sus fuertes implicaciones para la prueba contable.

2.5.2.1 Deberes de conservar la contabilidad

Los libros y la documentación contable deben mantenerse en orden, sin embargo, a ocasiones es preciso repasar información antigua, por lo que es aconsejable guardar indefinidamente los libros y cuentas anuales auditados, así como los contratos a largo plazo y las copias de seguridad de los registros contables³⁴⁹.

Los empresarios asumen el deber de conservar durante el período establecido por la ley los libros de contabilidad obligatorios y otros documentos que los complementen³⁵⁰. La responsabilidad de mantener los registros contables no termina cuando el empresario deja de serlo, ya sea por el cese de la actividad o por el fallecimiento del individuo³⁵¹. La legislación se limita a señalar la obligación del empresario de conservar los documentos justificativos relacionados con su negocio. A estos efectos, se pueden distinguir dos tipos de justificantes de los registros contables: i) el justificante específico de cada operación y ii) el justificante general de un asiento contable recapitulativo³⁵².

En el supuesto de una fusión por incorporación o constitución de una nueva empresa, es la obligación de la empresa absorbente o creada como continuación de la actividad de llevar

³⁴⁹ FERNÁNDEZ GONZÁLEZ, F. J.: *Obligaciones formales*, cit.¹, p. 77. Este período de conservación está determinado por la necesidad de armonizar las normas comerciales con las normas fiscales, que prevén un período de prescripción de cinco años. Sin embargo, en los casos en que el plazo de prescripción se interrumpe, existe una desconexión entre las normas comerciales y fiscales, ya que la naturaleza de ambos períodos es diferente, el primero (seis años) es un plazo de caducidad y no puede interrumpirse, mientras que el segundo (cinco años) es un plazo de prescripción, que puede interrumpirse, en cuyo caso comenzará un nuevo período de cinco años.

³⁵⁰ El art. 30.1 CCom les impone el deber de conservar: “*Los empresarios conservarán los libros, correspondencia, documentación y justificantes concernientes a su negocio, debidamente ordenados, durante seis años, a partir del último asiento realizado en los libros, salvo lo que se establezca por disposiciones generales o especiales.*”

³⁵¹ El art. 30.2 CCom declara que el cese de las actividades del empresario no le exime de este deber de llevar la contabilidad de su empresa y si ha fallecido, la misma recaerá en sus herederos. En caso de liquidación de las empresas, sus síndicos estarán sujetos al cumplimiento de este deber.

³⁵² Las normas de información y registro exigen que las obligaciones contables se actualicen y mantengan continuamente para cumplir con su función pública, por lo que aportarlas en un procedimiento administrativo no supone un esfuerzo importante, ni tiene por qué retrasar un posible procedimiento de inspección. Cfr. IRRIBARRA SOBARZO, E.: «Los límites probatorios en los procedimientos tributarios / The probationary limits in tax proceedings», *Revista de derecho (Valparaíso)*, 48, 2017, p. 285.

la contabilidad de la empresa o empresas disueltas.³⁵³ En caso de que se disuelva una empresa, sus liquidadores estarán obligados a cumplir las disposiciones relativas a la teneduría de la contabilidad, un deber que se mantendrá durante todo el procedimiento de liquidación y que se extinguirá una vez que se hayan llevado los registros y otros documentos contables³⁵⁴. Por ejemplo, en España, a partir de 2015, la posibilidad de calcular las pérdidas y deducciones fiscales se limita a diez años después de la finalización del período de presentación de la declaración de impuestos a la que se generaron, salvo que la autoridad tributaria puede seguir exigiendo la declaración del IS y los estados financieros del año en que se generaron, por lo que es imperativo mantenerlos durante todo ese tiempo³⁵⁵.

La documentación debe conservarse en formato digital, destacando que las normas tributarias prescriben que la Administración tributaria tenga asegurado el acceso en línea a las facturas, así como la posibilidad de comprobar los datos contenidos en ellas.³⁵⁶ En el proceso de conservación de los documentos contables, esto incluye garantizar la legibilidad y permitir que las autoridades fiscales descarguen eventualmente los formatos originales en línea³⁵⁷. Por

³⁵³ Además de lo prescrito en el art. 30.1 CCom, durante 6 años. El art. 70.2 LGT establece el cumplimiento de las obligaciones formales del art. 29. d), e) y f) LGT por el tiempo previsto en la normativa mercantil (6 años). Por su parte, el art. 120.1 LIS obliga a llevar la contabilidad de acuerdo con el C.Com.

³⁵⁴ DÍAZ ECHEGARAY, J. L.: *Manual de derecho ...*, cit., p. 113.

³⁵⁵ Hay situaciones en las que puede ser interesante conservar la documentación durante un tiempo superior a los 10 años. Cfr. MARÍN BENÍTEZ, G.-ASENSIO GIMÉNEZ, S.: «La prescripción en el ámbito tributario y el derecho de la administración tributaria a comprobar e investigar», *The Statute Of Limitations For Spanish Tax Purposes And The Right Of The Spanish Tax Authorities To Verify And Assess The Taxpayer's Tax Liability.*, 42, 2016, p. 113. El art. 66.3 bis de la LGT dispone que, «salvo que la normativa específica de cada tributo disponga lo contrario, la limitación del plazo de comprobación de los créditos fiscales no afecta a la obligación de aportar las cuentas y liquidaciones o autoliquidaciones en las que las bases imponibles negativas o las deducciones pendientes de aplicación estuvieran incluidas en el momento de las actuaciones de comprobación e investigación de los ejercicios no prescritos en los que se aplican dichos créditos fiscales». Por su parte, el artículo el art. 70.3 de la LGT especifica “que la obligación de justificar la procedencia de los datos originados en operaciones realizadas en años prescritos afecta también a los créditos fiscales hasta que haya transcurrido el plazo de prescripción del año en que se aplicaron, aunque haya transcurrido el plazo de 10 años establecido en el segundo párrafo del artículo 66 bis.”.

³⁵⁶ Cfr. LUIGI, F.: «La tenuta informatica dei libri contabile e sociali», *Pratica Contabile*, 7, 2009, p. 37. En Italia, los registros contables no sólo son una herramienta para controlar el rendimiento de la empresa, sino que también pueden tener una importancia externa; Tienen el valor de un medio de prueba en los tribunales y pueden utilizarse como prueba a favor o en contra del empresario. Los libros de contabilidad, sellados y diligenciados en la forma exigida por la ley y llevados regularmente, constituyen una prueba apta para la emisión de de las acciones judiciales a favor de los empresarios que ejercen una actividad comercial; sin embargo, la prueba contable también es válida para las relaciones con personas que no realizan actividades comerciales. A efectos del derecho penal, cabe señalar que la omisión o la dirección irregular de los libros y demás contabilidad libros y otros registros contables, en los tres años precedentes a la declaración de quiebra conlleva la comisión del delito de quiebra simple; la sustracción, destrucción o falsificación, total o parcial, de libros u otros registros la destrucción o falsificación, parcial o total, de los libros u otros registros contables, con el fin de procurar un beneficio injusto para uno mismo o para otros o para en perjuicio de los acreedores, o manteniéndolos de tal manera que no hacen imposible reconstruir los activos o el movimiento de los negocios, desencadena el delito de quiebra fraudulenta.

³⁵⁷ La LIVA estipula que la documentación debe mantenerse en su soporte originario, aunque también prescribe que debe conservarse digitalmente siempre y cuando se haga con un programa aprobado por la Autoridad Fiscal.

lo tanto, el almacenamiento de recibos y facturas, ya sea en soporte digital o en papel, debe hacerse con transparencia y, de manera que se garantice que no se comprometa la verificación por parte de las autoridades fiscales. Con este desorden, las empresas deben guardar toda la documentación relacionada con los impuestos por un período no menor de seis años.

Es conveniente conservarla en papel y en soporte digital, ya que se realizan gran parte de los procedimientos fiscales de forma telemática y, por lo tanto, siempre quedará una copia disponible en caso de pérdida o accidente con la documentación. De esta manera, la postura es cautelosa y no se libera con prontitud la documentación comercial que puede probar una deducción de impuestos aplicada. La expresión de la conservación de documentos electrónicos es quizás insuficiente o inexacta. No es posible mantener un documento electrónico como tal, pero su capacidad de reproducir un documento. El problema no radica en la conservación exclusión en mente la perforación con su equipo informático está relacionada con el hardware y el software para la reproducción consustancial. un punto que, dada la creciente velocidad de implementación de los nuevos sistemas tecnológicos de registro de todo tipo de datos, cobra una importancia creciente³⁵⁸.

El deber de guardar la documentación comercial y contable (Art. 30 CCom) no es un deber accesorio para que usted lo mantenga, pero es una faceta integral del mismo. De hecho, sería absurdo y contrario a las funciones y objetivos del deber de llevar las cuentas imponerlo sin la correspondiente obligación de preservar los resultados de su realización, porque pueden tener repercusiones y funcionalidad futura. Los empresarios, aunque ya no ejerzan su actividad si se trata de una persona física; b) los herederos de los empresarios físico-humanos en caso de fallecimiento de estos; c) los liquidadores de las sociedades. El ámbito objetivo del deber de conservación abarca toda la documentación contable y comercial. Los libros, la correspondencia, la documentación obligatoria y facultativa y los documentos de apoyo relativos a la empresa deben conservarse en el sentido más amplio, es decir, la documentación general de la empresa, como el fondo, el apoyo y la justificación de los registros y documentos contables.

La diligencia exigida a los poseedores de bonos y a las personas responsables del deber de conservación requiere la aplicación de criterios adecuados para la gestión de los

³⁵⁸ ABEL LLUCH, X.-PICÓ I JUNOY, J.-GINÉS CASTELLET, N.-ARBOS I LLOBET, R.: *La prueba electrónica*, Bosch, Barcelona, 2011, p. 348. De poco sirve conservar el medio si no se dispone de los mecanismos y programas o idiomas para acceder a la información. La perdurabilidad, por tanto, implica la disponibilidad de acceso a lo representado, manifestándose de la misma forma en que se produjo, y en cualquier momento.

conservados, ya que la importancia de dicho deber no solo radica en que el documento exista durante el tiempo legalmente establecido sino, sobre todo, en que pueda cumplir su función en el contexto de la documentación general de la empresa y que, por lo tanto, pueda ser facilitado cuando corresponda legítimamente en un plazo razonable³⁵⁹.

En lo que respecta a la informatización de los derechos de contabilidad y registro, es importante señalar que los libros y registros, de conformidad con las disposiciones del derecho mercantil, pueden realizarse por procedimientos automatizados, como la legalización de los libros que se han de llevar. Según determina el art. 27.2 CCom, los asientos contables y las notas serán válidos por procedimiento apropiado en hojas que se encuadernarán luego en secuencia para formar los libros obligatorios, que se autenticarán dentro de los cuatro meses siguientes a la fecha de cierre del ejercicio. Desde el punto de vista de la legislación tributaria, también se consideran las necesidades de informatización de las empresas modernas, permitiéndose la utilización de la tecnología de la informática de conformidad con los principios de contabilidad y registro con fines tributarios³⁶⁰.

La destrucción de los registros contables antes del plazo establecido por la ley para su conservación equivale a no conservar dichos registros. Existe un debate sobre si la obligación de conservar sólo se aplica a los registros contables obligatorios, con o sin nombre, o también los registros opcionales. Por prudencia, parece conveniente conservar todos los documentos contables que tengan relación con el reconocimiento jurídico del hecho imponible y los elementos necesarios para determinar la base imponible. Los registros contables también deben ser guardados en caso de cese de la actividad. Sin embargo, se debate si, en caso de traspaso de una empresa, los registros contables deben permanecer en poder del cedente o ser transferidos al comprador. La eficacia probatoria de los registros contables permanece inalterada, incluso después de la expiración del período de retención, pero quien quiera aprovecharse de ellos debe aportar pruebas de su existencia³⁶¹.

2.5.2.2 *Deberes de consolidación contable*

Teniendo en cuenta que la contabilidad proporciona información sobre los aspectos económicos y financieros de la empresa, la elaboración de balances consolidados no podía dejar de estar presente en la gestión de los grupos de empresas. Para que la información que

³⁵⁹ ALONSO ESPINOSA, F. J.: *El deber de documentación ...*, cit., p. 19.

³⁶⁰ ANGULO CASCÁN, A.-CAYÓN GALIARDO, A.: *La administración fiscal electrónica*, Marcial Pons - Ediciones Jurídicas y Sociales, Madrid, 2004, p. 190.

³⁶¹ DI ERMANNIO, B.: *Diritto della Contabilità*, cit., vol. 1 Scritture Contabili, p. 96.

proporciona no pierda su carácter fragmentario y analítico, es necesario conocer la realidad financiera del grupo, a través de la consolidación de las diferentes realidades financieras de cada una de las empresas que lo componen³⁶².

Como consecuencia del deber de consolidar las cuentas anuales de los grupos de sociedades, la sociedad controladora estará obligada a formular las cuentas anuales y el informe de gestión consolidados en la forma prevista en la legislación³⁶³. El cumplimiento de la obligación de consolidar se impone expresamente por el precepto reproducido a la sociedad dominante. En consecuencia, será esta la que asuma la obligación establecida, sin perjuicio de que para ello tenga que incorporar los datos suministrados por las otras sociedades del grupo, que habrán de suministrárselos³⁶⁴.

Los conceptos en los que se basa la obligación de elaborar cuentas consolidadas son el “concepto de gestión unitaria” y el “concepto de control”. En virtud del “concepto de gestión unitaria”, los representantes legales de una empresa estarán obligados a elaborar cuentas consolidadas cuando la empresa (matriz) tenga una participación en una o varias empresas en las que - esté vinculada a la dirección unitaria. En cuanto a las empresas incluidas en el marco de la consolidación (filiales), deben ser empresas en las que la sociedad matriz tenga una participación significativa³⁶⁵. El “concepto de control” exige la elaboración de estados financieros consolidados si, con respecto a una empresa (=filial), una sociedad (=sociedad de control) tiene la mayoría de los derechos de voto, dispone derecho a designar o destituir a la mayoría de los miembros de los órganos de dirección o de supervisión, o tiene

³⁶² MARTÍN RODRÍGUEZ, J. G.: «El concepto de grupo en el derecho tributario y mercantil contable: cuestiones pendientes de resolver», 2016, Universidad de Granada, pp. 70-71, fecha de consulta 8 julio 2020, .

³⁶³ Art. 42.1 CCom: “*Toda sociedad dominante de un grupo de sociedades estará obligada a formular las cuentas anuales y el informe de gestión consolidados en la forma prevista en esta sección. Existe un grupo cuando una sociedad ostente o pueda ostentar, directa o indirectamente, el control de otra u otras...*”

³⁶⁴ Sobre el tema de la consolidación contable, véase JIMÉNEZ SÁNCHEZ, G. J.-DÍAZ MORENO, A.: *Lecciones de derecho mercantil*, cit.

³⁶⁵ Cfr. LUTZ, S. H. H.-FOLLEVILLE, P. DE: *Deutsches Bilanzrecht: deutsch-französische Textausgabe mit Erläuterungen = Droit comptable allemand*, IDW-Verl, Düsseldorf, 1998, pp. 20-21. La participación significativa suele ocurrir cuando una empresa posee el 20% o más de las participaciones con derecho a voto de la empresa participada. El concepto de gestión unitaria también se presume cuando las filiales, que son jurídicamente independientes, son económicamente dependientes, es decir, cuando los representantes legales de las empresas del grupo no ejercen su poder de gestión en los puntos esenciales, porque éste se coordina a nivel de grupo. En este caso, no basta con que la sociedad matriz tenga la posibilidad *de jure* o *de facto* de ejercer la gestión unitaria, sino que ésta debe ejercerse *de facto*.

derecho a ejercer una influencia determinante en virtud de un acuerdo de dominación o de una disposición de los estatutos de la filial³⁶⁶.

La LIS ofrece una regulación del llamado régimen especial de consolidación fiscal. La reforma introducida modifica completamente la composición de los grupos consolidados fiscales con la introducción de la denominada «consolidación horizontal», que permite que tributen como un solo contribuyente todas las entidades residentes fiscales en España pertenecientes al mismo grupo mercantil independientemente de su estructura. Ni qué decir tiene que, a de resultas desta reforma normativa, resultaran conveniente proceder a replantear la situación del grupo, su vinculación financiera, económica, y de organización, así como el control efetivo de la sociedad dominante y incluso la posible creación de grupo con una sociedad holding de entidad dominante³⁶⁷.

2.5.2.3 Deberes de verificación contable

La función de auditoría consiste en revisar y verificar los documentos contables con vistas a emitir un informe a terceros³⁶⁸. Una parte esencial del control de la regularidad de la contabilidad es la auditoría, que puede realizarse de forma opcional u obligatoria³⁶⁹.

³⁶⁶ Cfr. CALVO VÉRGEZ, J.: «La Determinación de la base imponible del grupo de sociedades en el IS: análisis específico de las operaciones de eliminación e incorporación», *Actum fiscal*, 89-90, 2014, p. 3. El esquema de autoliquidación del impuesto sobre sociedades correspondiente al grupo fiscal podría concretarse en las siguientes etapas. En primer lugar, y partiendo del resultado contable, se practicarán las correspondientes diferencias permanentes y temporarias, que podrán ser positivas o negativas. Ello dará lugar a la obtención de la renta imponible individual a efectos de la consolidación fiscal, a la cual habrán de sumarse o, en su caso, restarse, las eliminaciones por operaciones intragrupo del ejercicio y las incorporaciones de eliminaciones por operaciones intragrupo de ejercicios anteriores. De esta manera, obtendremos el beneficio imponible antes de compensar las pérdidas fiscales de los años anteriores, de las que, en su caso, se restarán las pérdidas fiscales acumuladas en el grupo fiscal. El resultado de dicha operación no será otro que la obtención de la base imponible del grupo fiscal y aplicando sobre esta última el tipo de gravamen de la sociedad controladora, obtendremos la cuota íntegra del grupo fiscal. Sobre dicha cuota habrán de restarse las deducciones y bonificaciones, las retenciones y los pagos fraccionados obteniéndose así como resultado la cuota del grupo, que podrá resultar a ingresar o a devolver.

³⁶⁷ CALVO VÉRGEZ, J.: «El nuevo régimen especial de consolidación fiscal aplicable en el Impuesto sobre», *Actum fiscal*, 123, 2017, p. 2.

³⁶⁸ Cfr. PORRAS GARCÍA, M. J.: *La contabilidad como prueba...*, cit.', p. 82. Si la función principal de la auditoría es permitir a los agentes económicos tomar decisiones basadas en la información que proporcionan las empresas, debe estar impregnada de criterios que le den objetividad e imparcialidad. El papel que desempeña la auditoría es el de dar credibilidad a la información divulgada cuyos destinatarios son terceros que no tienen capacidad para intervenir en su elaboración.

³⁶⁹ Cfr. RACUGNO, G.: *L'ordinamento contabile delle imprese*, G. Giappichelli, Torino, 2002, pp. 13-15. Las normas de verificación contable subrayan cómo el control consiste, en primer lugar, en comprobar la regularidad de la teneduría de libros y el correcto registro de los hechos de la gestión en los libros contables, es decir, la fiabilidad de la información contable. Además, también existen las normas técnicas conocidas como "normas de auditoría". La auditoría, que se realizará mediante una evolución cronológica del control, tiene, por tanto, en primer lugar, la función de verificar que la "transposición" de los documentos acreditativos de los hechos operativos se ha realizado correctamente en los registros contables, a lo que seguirá, de nuevo por parte del auditor, la verificación de la correcta "síntesis" en los informes financieros de los resultados de los hechos operativos.

La comprobación de que los hechos de gestión están correctamente registrados en los libros de contabilidad debe incluir necesariamente una comprobación de los mismos hechos, y contener una valoración de los estados financieros que no se derivan de meros asientos contables. La auditoría, sin embargo, tiene un límite, más allá de la hipótesis de ilicitud de las operaciones, es decir, de los hechos censurables que se desprenden directamente de los documentos³⁷⁰. El auditor no estará obligado a ir más allá de la hipótesis de ilegalidad de las operaciones, es decir, de los hechos censurables que se desprenden directamente de los documentos, por lo que no tendrá por objeto la comprobación de la adecuación jurídica de los contratos y actos en los que se subtienden los hechos de gestión. Por último, hay que añadir que, para una correcta verificación contable basta con realizar un estudio "muestral" de las operaciones contables, ya que la auditoría no puede pretender ser un control sobre todas y cada una de las operaciones realizadas³⁷¹.

El informe de auditoría³⁷² constituye una declaración con reservas sobre la veracidad de los Estados financieros por lo que se trata de una declaración que no garantiza la veracidad de los mismos. Una incorrección en el informe de auditoría puede ser probada por la autoridad fiscal. Además, el informe de auditoría se elabora en interés de la empresa auditada y de terceros interesados en conocer la situación financiera y el resultado obtenido, en relación con su posición como accionistas, acreedores, empleados o, en general, interesados en invertir³⁷³.

³⁷⁰ Cfr. MUÑOZ SABATÉ, L.: *Diccionario enciclopédico de probática...*, cit., pp. 130-131. El auditor sólo puede opinar sobre lo que puede examinar. Como mucho, y si hay indicios, se limitará a señalar meras probabilidades o escenarios. El objetivo de una auditoría no es descubrir el fraude, pero tampoco puede ignorarlo cuando lo detecta a través de sus procedimientos técnicos de comprobación de si los estados financieros de sus declaraciones reflejan la situación real de la entidad.

³⁷¹ Cfr. MARTÍNEZ ECHEVARRÍA Y, A.: *Código de comercio alemán y ley de introducción del código de comercio*, Marcial Pons, Madrid, 2006, pp. 141-142. La auditoría de las cuentas anuales se ajustará a las normas de valoración y a los principios contables generalmente aceptados. La auditoría de las cuentas anuales debe indicar si se han cumplido las disposiciones legales aplicables. La auditoría debe realizarse con un rigor profesional que ponga de manifiesto cualquier incumplimiento de las normas que contravenga esencialmente principio contable.

³⁷² Cfr. ARIAS DE SALTARÍN, L.: *Eficacia probatoria del informe de auditoría en el proceso penal: auditorías forenses*, Grupo Editorial Ibáñez, Bogota, 2010, pp. 23-30. El Informe de Auditoría es un documento eminentemente contable en el que el profesional de la auditoría define el alcance, la naturaleza y los resultados de su examen y expresa su opinión, como experto independiente, sobre los estados financieros, las transacciones o las actividades que han sido objeto de la auditoría. Los informes de auditoría suelen prepararse de forma similar tanto para las empresas privadas como para las entidades públicas..

³⁷³ Cfr. MENTI, F.: «La relazione di revisione sul bilancio e la documentazione dei costi deducibili», *Diritto e Pratica Tributaria*, 3, 2011, p. 20529. Existe una diferencia considerable entre la posición de los terceros (accionistas, empleados, acreedores, etc.) y la de las autoridades fiscales con respecto al tipo de garantía que ofrecen los resultados de la auditoría realizada por el auditor. Basta con decir que los terceros no pueden revisar las cuentas o los registros contables de la empresa auditada para establecer si la opinión del auditor es coherente con la verdadera situación patrimonial y financiera de la empresa y si el resultado de la auditoría es coherente con la verdadera situación patrimonial y financiera de la empresa. Por otra parte, la autoridad fiscal conserva la facultad de realizar controles e inspecciones para comprobar que la contabilidad se ha llevado correctamente y

Las comprobaciones del auditor sobre la regularidad de las cuentas y el correcto registro de los hechos operativos en los registros contables son operaciones destinadas a expresar una opinión sobre los estados financieros, no expresar una opinión sobre la declaración correcta de la renta fiscal imponible³⁷⁴.

2.5.3 Deber de documentación contable para las operaciones transfronterizas

Ante las operaciones a través de empresas multinacionales (EMN), las autoridades fiscales han empezado a exigir documentación contable adicional a esas empresas multinacionales para garantizar un mayor control de esas operaciones, dado el riesgo de planificación fiscal abusiva. Los nuevos requisitos consisten en un grupo específico de documentación (Archivo Maestro), documentación específica para los contribuyentes (Archivo Local) y el Informe de País por País (CbCR), que representa, sin duda, la mayor innovación en esta área y responde a la necesidad de información que ciertos estados han tenido de llevar a cabo el análisis de riesgos. Por lo tanto, esta nueva documentación tiene propósito de asegurar que los contribuyentes tengan en cuenta las normas de precios de transferencia en la fijación de precios³⁷⁵.

La documentación exigida por la autoridad tributaria debe elaborarse de acuerdo con normativas nacionales, que siguen a su turno las directrices de la OCDE, que siguen a dos niveles de documentación: i) Documentación en el ámbito del grupo; e ii) Documentación específica del obligado tributario³⁷⁶. La documentación incluye los requisitos de deducibilidad

que las operaciones se han registrado correctamente, independientemente de que el auditor haya realizado controles e inspecciones similares y del dictamen del auditor.

³⁷⁴ Cfr. MENTI, F.: *Ibid.* El informe del auditor es un documento que acredita el correcto registro de los hechos de la gestión en los registros contables. Puede ser incoherente con los procedimientos para llevar a cabo las inspecciones fiscales. Si cuestiona el informe, la Agencia Tributaria debe aportar pruebas documentales de errores u omisiones por parte del auditor, en una situación en la que el trabajo del auditor se realiza aplicando normas de auditoría por las que la comprobación de los registros contables se realiza a partir de una muestra y, por tanto, examinando una parte de los actos de gestión reconocidos y no todos.

³⁷⁵ BARRENO ASENSIO, M. DEL M.: «La documentación de las operaciones entragrupo: el country by country reporting», en José Manuel Almudí Cid, Jorge Alberto Ferreras Gutiérrez (eds.) *El plan de acción sobre erosión de bases imponibles y traslado de beneficios (BEPS): G-20, OCDE y Unión Europea*, 1. ed, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2017 (Colección Grandes tratados Aranzadi), p. 375.

³⁷⁶ La regulación de las operaciones con partes vinculadas puede analizarse tanto desde una perspectiva empresarial y contable como desde una perspectiva fiscal. Dentro de esta última, se distingue entre la normativa nacional y la internacional. Existen disposiciones que regulan las operaciones con partes vinculadas en general, así como las relativas a las obligaciones de documentación e información y las consecuencias de su incumplimiento. Cfr. GÓMEZ MOURELO, C.: «Obligaciones de documentación y declaración en operaciones vinculadas y consecuencias de su incumplimiento», *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos*, 339, 2011, p. 8.

de los acuerdos de participación en los gastos entre personas o entidades relacionadas.³⁷⁷ La labor de la OCDE, seguida por el Foro Conjunto sobre Precios de Transferencia, las Administraciones tributarias y en conjunción con el trabajo de las EMN, aplicando la política de precios de transferencia de manera coherente e informada a cada transacción conexa, ha permitido alcanzar un estado de confianza mutua en la fijación de normas adecuadas de documentación de acuerdo con los principios de proporcionalidad y suficiencia³⁷⁸.

De todas las orientaciones publicadas en el marco del Plan de Acción 13 de la OCDE sobre BEPS, el informe final sobre precios de transferencia (PT) y el CbCR. impone sin duda una mayor carga de cumplimiento a las grandes empresas multinacionales y aumentará significativamente los requisitos de documentación para las grandes empresa³⁷⁹. Los nuevos requisitos de documentación sobre PT requerirán que la EMN acepten un cambio de un análisis unilateral a un análisis más holístico que abarque la consideración de la creación de valor y el análisis de la cadena de valor para las operaciones del grupo de la EMN. Una de las

³⁷⁷ Los precios de transferencia son cruciales para determinar el precio de plena competencia que debe atribuirse a una transacción concreta. La obligación de fijar los precios de acuerdo con la norma de plena competencia puede hacerse de acuerdo con la legislación nacional o por remisión de la legislación nacional a las normas internacionales. Los sistemas jurídicos suelen exigir al contribuyente que demuestre cómo se determinaron los precios. El hecho de no aportar pruebas de que se respetaron las normas se considera una infracción. Cfr. PISTONE, P.-ROELEVELD, J. J.-HATTINGH, J.-NOGUEIRA, J. F. P.-WEST, C.: *Fundamentals of taxation: an introduction to tax policy, tax law, and tax administration*, IBFD, Amsterdam, 2019, p. 9/16, Chapter 6.

³⁷⁸ Las normas contables exigen que las transacciones entre partes vinculadas adopten el valor de las transacciones entre partes independientes, es decir, un valor de mercado, que se deriva del concepto de valor razonable. Para acreditar el valor razonable, deberían utilizarse métodos alternativos de evaluación que certifiquen la adecuación de los importes determinados en tales condiciones al control fiscal de los precios de transferencia, lo que haría innecesario, de lege ferenda, cualquier otro ajuste previsto en las normas de precios de transferencia que establecen tales controles. *Vide*. BONELL COLMENERO, R.: *Operaciones vinculadas: los deberes de documentación*, Lex Nova, Valladolid, 2016, pp. 101-103.

³⁷⁹ Los documentos significativos: 1) *Local File* (archivo local) trata-se del archivo local que contiene información sobre las transacciones específicas intragrupo realizadas por la empresa respectiva. Además de la descripción de la empresa compiladora con su estructura de gestión estructura de gestión, su actividad y sus principales competidores, el archivo local contiene una presentación y un análisis de las operaciones comerciales sobre la base de la documentación de los hechos y la idoneidad. 2) *Master file* (Archivo maestro) ofrecer una visión general de la estructura de cada grupo multinacional de empresas y así proporcionar a las autoridades fiscales una evaluación básica de los riesgos de los precios de transferencia (PT). Para ello, el archivo maestro debe contener un gráfico de la estructura organizativa y la información sobre la distribución geográfica de las empresas del grupo y sus establecimientos permanentes. Además de una breve descripción de las actividades empresariales actividades empresariales, también debe contener información sobre la activos intangibles, en particular sobre su uso, desarrollo y explotación, y sobre la financiación del Grupo. 3) *Country-by-Country report* (Informes país por país) tiene por objeto proporcionar a las autoridades fiscales una primera evaluación de los riesgos de los PT y otros riesgos derivados de la reducción y el traslado de beneficios. Contiene una visión general de los riesgos agregados en el los beneficios, los impuestos y otros indicadores de la actividad económica de la multinacional otros indicadores de la actividad económica del grupo multinacional. Además, el informe por países incluye un desglose por jurisdicción fiscal de las entidades ubicadas en esa jurisdicción. Cfr. RIEPOLT, J.-STEINEGGER, A.: *Aktuelle Entwicklungen im Bilanzrecht und Steuerrecht. Gesetzesänderungen, Rechtsprechung, Verwaltungsauffassung und Verlautbarungen*, 1, Datev e.G., Nürnberg, 2016, pp. 42-43.

funciones centrales de CbCR es proveer a las Administraciones fiscales la información requerida para realizar una valoración de riesgos³⁸⁰.

En este punto hay que advertir que esperar "pruebas documentales", analíticas y específicamente referibles a la entidad del grupo de la parte de los gastos generales cargados por la oficina central a una filial, significa no saber qué representan los "costos" y la naturaleza de una fórmula de asignación que, a partir de los documentos de gastos contabilizados por la oficina central, se basa en los costos de la filial³⁸¹. Estos "costos" se derivan de un proceso de valoración y de una fórmula de reparto que, a partir de los documentos de gastos registrados por la sociedad matriz, determina incluso la parte atribuible al establecimiento permanente. El problema, en este sentido, es eminentemente el de establecer la correcta asignación de los costos y gastos generales comunes entre las diversas unidades territoriales que componen la empresa. Por lo tanto, se trata de un problema de racionalidad y congruencia del criterio de asignación, que debe respetar los principios de *arm's length*³⁸².

La figura 2 ilustra los conceptos tratados en este capítulo, que son fundamentales para el siguiente análisis jurídico de la prueba contable en el derecho tributario.

³⁸⁰ LANG, M.-STORCK, A.-PETRUZZI, R.: *Transfer pricing in a post-BEPS world*, Kluwer Law International B.V, Alphen aan den Rijn, The Netherlands, 2016, p. 206.

³⁸¹ La deducción en una filial de los gastos compartidos desde la matriz, se promoverá en base a criterios racionales de imputación y a la documentación justificativa (facturas y otros documentos). Los gastos en la sociedad matriz son deducibles si y se imputen a la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio de sus filiales, sin perjuicio del ejercicio de competencia, entendiéndose que pueden ser verificados por la autoridad fiscal según criterios de equidad y coherencia. Cfr. MARIO, D.: «Quale documentazione per I costi comuni infragruppo ovvero tra sede centrale e stabili organizzazioni?», *Dialoghi tributari*, 3, 2009, pp. 323-324.

³⁸² LEVEY, M. M.-WRAPPE, S. C.: *Transfer pricing: rules, compliance, and controversy*, Fourth edition, CCH Incorporated, Chicago, IL, 2013, pp. 293-320. DARIO, S.: «Quale documentazione per I costi comuni infragruppo ovvero tra sede centrale e stabili organizzazioni?», *Dialoghi tributari*, 3, 2009, p. 323.

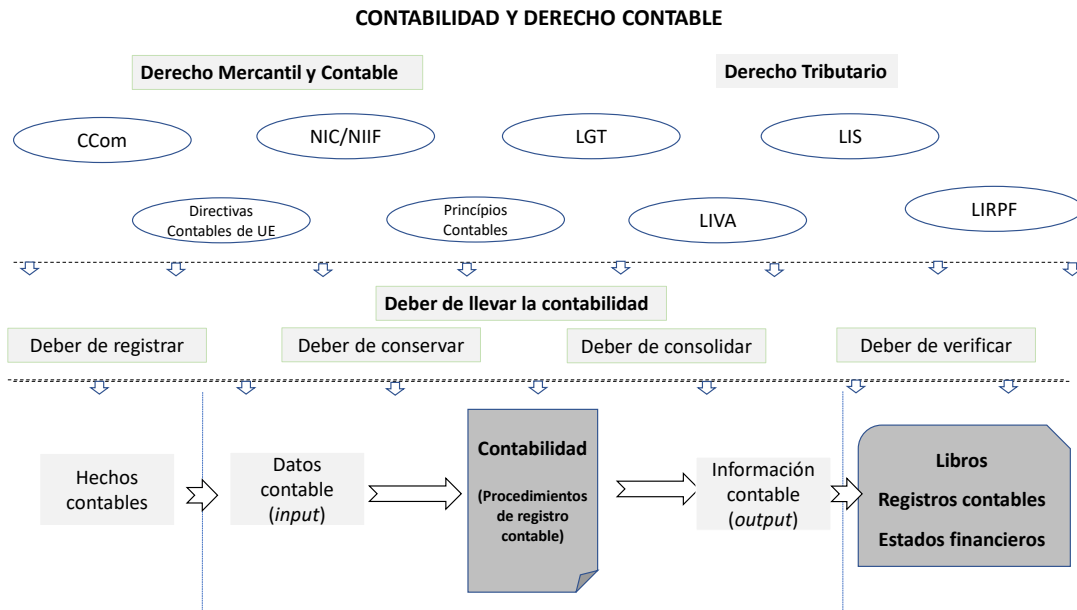


Figura 2 : Conceptos de la contabilidad y derecho contable

3. TEORÍA DE LA PRUEBA CONTABLE EN DERECHO TRIBUTARIO

"Tanto vale no tener un derecho, como tenerlo y no poder probarlo"

JEREMY BENTHAM³⁸³

La palabra prueba deriva del latín *probatio*, cuyo radical es *prob-*, que significa *bueno, honrado* (de ahí el adjetivo *probo*). De ahí se extrae que el elemento probado es bueno, correcto y auténtico³⁸⁴. Probar significa, no solo la constatación demostrada de un hecho ocurrido -sentido objetivo-, sino también aprobar o hacer probar -sentido subjetivo-. El concepto de "prueba" asume diferentes acepciones semánticas, que varían acorde al contexto³⁸⁵. De acuerdo con el Diccionario de la Real Academia Española (RAE), la prueba se califica como la causa, el argumento, el aparato u otro medio por lo cual se quiere evidenciar y clarificar la verdad o la falsedad de una cosa³⁸⁶. Esto llevado al ámbito del derecho, permite concebirla como la demostración de la veracidad de los hechos controvertidos, realizada por medios autorizados y reconocidos como eficaces por la ley³⁸⁷.

³⁸³ BENTHAM, J.: *Tratado de las pruebas judiciales*, 1, Librería «El Foro», Buenos Aires, 2003.

³⁸⁴ El vocablo *prueba* es una palabra con (pluri)significación. Puede asumir acepciones en el uso ordinario y jurídico, de entre las cuales las más usuales son las siguientes: a) instrumento de demostración de suceso de algo; b) algo o alguien ser puesto en examen; c) experimento; d) sufrimiento; y) confrontación; f) convencimiento de algo y g) enunciado sobre el suceso del evento. Como acepciones jurídicas tradicionales: se destaca su uso en el sentido de todo cuánto pueda convencer al juez de la certeza de un hecho (acepción objetiva); y en el sentido de la convicción o certeza de la existencia o inexistencia de un hecho asumida por el juez (acepción subjetiva). Cfr. TOMÉ, F. D. P.: *A prova no direito tributário*, Noeses, São Paulo, 2005, pp. 63-66; TRENTO, S.: *As cortes supremas diante da prova*, Thomson Reuters, São Paulo, 2018, pp. 46-47. Para los procesalistas, existen dos significados fundamentales: prueba mientras actividad desarrollada por las partes, por el Tribunal o por terceros, tendente a la demostración de la realidad de los hechos argumentados en juicio (*actividad probatoria*), y la prueba mientras *medio* o instrumento de demostración de la realidad de los hechos. En el primero la prueba – los modos de proposición, producción y asunción de las pruebas en juicio – es el objeto del *derecho probatorio formal*; en el segundo, del *derecho probatorio material*. Cfr. ESPÍRITO SANTO, J.: *Documento e recurso cível*, Almedina, Coimbra, 2011, pp. 41-42.

³⁸⁵ En la lengua inglesa se emplea el vocablo *evidence*. *Evidence* es definida como algo que tiende a probar o refutar la existencia de algo, serían los *medios de prueba* en los derechos procesales germánicos romanos. Cfr. MONAGHAN, N.: *Law of evidence*, Cambridge University Press, Cambridge, UK, 2015, pp. 2-7.

³⁸⁶ El término "prueba" puede concebirse como *medio, actividad y resultado*. Es un medio, pues es un instrumento puesto a disposición de las partes para probar la veracidad de sus alegaciones. Es una actividad, ya que está sujeta a un procedimiento que disciplina su admisibilidad, producción y evaluación. Y es un resultado, porque su realización en el proceso apunta a la formación de la convicción judicial. Cfr. CAMBI, E.: *Curso de direito probatório*, Juruá Editora, Curitiba, 2014, p. 21.

³⁸⁷ Decir que algo es verdadero, es decir que se corresponde con la realidad. En otras palabras, se sostiene que es la realidad la que condiciona la verdad o la falsedad de las narraciones que la retratan. Sin embargo, hay que ser consciente de que el mundo real se produce por sí mismo, independientemente de la voluntad, la percepción o incluso de cualquier consenso. ARNÁIZ ARNÁIZ, T.: *Practicum procedimientos tributarios 2017*, Thomson Reuters, Cizur Menor, Navarra, 2017, pp. 74-75; RAMOS, V. DE P.: *Ónus da prova no processo civil. Do ónus ao dever de provar*, 2 ed en e-book, Thomson Reuters, São Paulo, 2018, pp. 25-27. En esta línea no se puede confundir

Así, el ámbito objetivo de la prueba en materia tributaria será cualquier hecho, elemento o aspecto que determine el nacimiento de una obligación o derecho o que incida en alguno de los elementos de la cuantificación, atribución o periodificación tributaria, entre otros³⁸⁸. Por este motivo la prueba tiene una importancia capital en la aplicación de los tributos al ser el elemento que, en la mayoría de ocasiones, permite una aplicación eficaz de los tributos, aportando seguridad jurídica a dicho procedimiento.

Al contrario de lo que sucede con ciertos conceptos jurídicos, que se aplican solo a determinadas áreas del derecho, como la procesal civil o penal, la noción de prueba no solo tiene influencia en los sectores del derecho, sino que trasciende, incluyendo todas las ciencias que integran el conocimiento humano³⁸⁹. Sin embargo, es en las ciencias y actividades reconstructivas de la realidad, en la cual se incluye la contabilidad, donde la prueba adquiere un sentido preciso y especial³⁹⁰.

Respecto a esto, FRANCESCO CARNELUTTI³⁹¹ señala que el concepto de prueba se encuentra fuera del derecho y se volvió indispensable para cualquiera que opere con este, pues sin este no hay derecho, solo historia. Para la eficacia del Derecho, es imprescindible la utilización de la teoría de las pruebas, procurando comprobar la existencia “real” de determinados eventos y su conocimiento. En suma, la prueba es la manifestación más jurídica

"verdad" con "conocimiento", pues es posible tener verdades sobre las que no sabemos nada, ya que la verdad de algo no depende de nuestro conocimiento. Que algo sea verdadero o falso no depende de lo que yo piense o de lo que piense cualquier otra persona al respecto. Lo que importa es lo que ocurrió, y lo que ocurrió es independiente del estado epistemológico del sujeto cognoscente. Así, la verdad es un componente del conocimiento; el conocimiento, a su vez, es una creencia verdadera y justificada. Cfr. BADARÓ, G. H.: *Epistemología judicial y prueba penal*, Thomson Reuters, São Paulo, 2019, pt. RB-2.3. De todos modos, la verdad es un tema complejo y se trabaja en las más diversas ramas del conocimiento humano. Dado el carácter metafísico, filosófico y valorativo de la verdad, hay algunos, hasta cierto punto escépticos, que incluso sostienen que la verdad sobre el hecho pasado - es inaccesible e imposible Cfr. MÜLLER, J. G.: *Negócios processuais e desjudicialização da produção da prova: análise econômica e jurídica*, Thomson Reuters Revista dos Tribunais, São Paulo, SP, Brasil, 2017, pt. 1.1, Cap.1.

³⁸⁸ La prueba está regulada en los arts. 103 a 108 de la LGT, recogiendo aspectos relativos a la carga de la prueba, los medios de prueba y su valoración. Cfr. MARTÍN QUERALT, J.-LOZANO SERRANO, C.-TEJERIZO LÓPEZ, J. M.: *Derecho tributario*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, Navarra, 2017, pp. 183-184.

³⁸⁹ El concepto de prueba tiene una dimensión supralegal y extrajurídica, ya que puede aplicarse a la investigación científica, así como a situaciones de la vida cotidiana, no necesariamente jurídicas, aunque, por supuesto, este concepto tiene una importancia esencial en el sistema jurídico y, muy especialmente, en el subsistema procesal. Cfr. ROMERO PLAZA, C.: *Prueba y Tributos*, 1a., Tirant lo Blanc: Universidad Católica de Valencia San Vicente Mártir, Valencia, 2015, p. 19.

³⁹⁰ En este punto es relevante exponer la diferencia entre evidencia y prueba en términos legales; así, la evidencia es cualquier elemento vinculado a la conducta sancionada que puede servir para conocer las circunstancias concretas de modo, tiempo y espacio en que se realizó el acto y que debe estar sometido al tratamiento de la cadena de custodia. Mientras que se considera prueba a aquel elemento que, una vez que entra a formar parte de un procedimiento administrativo o judicial, está destinado a conducir a la convicción sobre la certidumbre de la existencia o la realización de un hecho determinado. Cfr. MARICELA RAMÍREZ-JOHANA REINA BOHÓRQUEZ: «Metodología y desarrollo de la auditoría forense en la detección del fraude contable en Colombia», *Cuadernos de Administración*, Vol 29, Iss 50, Pp 177-195 (2013), 50, 2013, p. 190.

³⁹¹ CARNELUTTI, F.: *A prova civil*, Bookseller, Campinas, 2005, p. 5.

que tenemos en el mundo del Derecho, así como indispensable, dada su extraordinaria importancia en la vida jurídica. Sin ella, los derechos subjetivos podrían quedar solo en la apariencia, sin eficacia, ya que un proceso sin prueba no tiene sentido.

En esa misma línea, FRANCISCO AUGUSTO DE LAS NIEVES CASTRO³⁹² afirma que la prueba sería «*el medio por el cual la inteligencia llega el descubrimiento de la verdad*». En su sentido jurídico «*la demostración de la verdad de los hechos alegados en juicio*». Para dar viabilidad al conocimiento sobre la realidad, el lenguaje resulta indispensable, siendo por medio de este a través del que se puede conocer³⁹³ y comprender todo lo que gira en torno al objeto de la prueba.

La prueba es un medio para alcanzar la «verdad»³⁹⁴ en el proceso. Sin embargo, se debe advertir que hay diferentes puntos de vista ideológicos, epistemológicos y pragmáticos en la manera en la que encuadran esa búsqueda de la «verdad» procesal. Algunos enfatizan la verdad *tout court* (así cuál, sin nada a añadir), otros por cuestiones ideológicas, atribuyen al proceso una función de reducir conflictos, otros observan en la perspectiva de la *praxis* judicial³⁹⁵, la verdad siendo una casualidad³⁹⁶.

En el contexto del proceso, la prueba es una representación, un enunciado lingüístico admitido por el Derecho de los eventos ocurridos en el mundo “real”. La prueba, por lo tanto, no es la realidad, es un fragmento lingüístico de esa realidad³⁹⁷. De ese modo, la prueba es un *signo*³⁹⁸ que representa el hecho que se quiere probar para un intérprete (juez). Esta se

³⁹² NEVES E CASTRO, F. A. DAS: *Teoria das provas e suas aplicações aos atos civis*, Servanda, Campinas, 2000, p. 32.

³⁹³ El dualismo sujeto/objeto pertenece a la esencia del conocimiento. Conocer es interiorizar el objeto, retirando de él la intuición de cada uno, o sea, su peculiar noción de esencia, de valor y de existencia.

³⁹⁴ *Vide*: HALDAR, P.: «The Evidencer's Eye: Representation of Truth in the Laws of Evidence», *Law and Critique*, vol. II, 2, 1991.

³⁹⁵ *Vide*: BEX, F. J.: *Arguments, stories and criminal evidence: a formal hybrid theory*, Springer, Dordrecht ; New York, 2011.

³⁹⁶ La verdad no puede conocerse sin su causa. Cfr. CALHEIROS, M. C.: «Prova e verdade no processo judicial. Aspectos epistemológicos e metodológicos», *Revista do Ministério Público*, vol. Ano 29, N. 114, 2008.

³⁹⁷ En el tocante las *pruebas judiciales* existen dos ambientes: un *extrajudicial* y otro *intraprocesual*. El primero es un campo amplio, ya que incluye todo lo que sucede en el mundo fenomenológico, con o sin regulaciones legales, el segundo es más limitado, pues está sujeto a todas las limitaciones que el derecho impone para resolver los conflictos. Cfr. PACHECO, C. M.: «Fuentes de Pruebas y Medios de Prueba en el Processo Civil», *Ius et Praxis*, vol. 14, 2, 2008, pp. 44-45.

³⁹⁸ Cfr. GIULIANI, A.: *Il concetto di prova. Contributo alla logica giuridica*, Milano, 1961, pp. 31-32. Un entinema definido por un silogismo de cierto tipo que se diferencia por la naturaleza de las premisas: el signo o el verdadero-similar. De este modo, se aclara el concepto de signo, ya que la premisa de expresar un signo pretende ser demostrativa, y puede ser necesaria o basada en la opinión. En efecto, en el caso en que, si algo existe, el objeto en cuestión existe, o en el que, si algo ocurrió, el objeto en cuestión ocurrió, ya sea antes o

construye a través de una triple dimensión: (i) hecho, (ii) prueba del hecho e (iii) intérprete de la prueba.

Los hechos (*factum probandum*) ocurren y se consumen en un determinado tiempo-histórico y espacio-social. La prueba que retiene el hecho, efecto del hecho, lo representa parcialmente, y puede representarlo de forma falsa. Ante la existencia de la realidad concreta, materializada el tiempo y en el espacio, para que se opere el conocimiento de ella es imprescindible su objetivación³⁹⁹.

En suma, para que se tenga un conocimiento se debe superar la etapa de la simple percepción de algo (*noesis*) y dar estructura al objeto (*noema*). En esa línea de pensamiento, el lenguaje surge como forma de transformar la realidad efectiva en realidad conceptual, constituyendo el instrumento y recurso para la obtención de ese conocimiento. Por lo tanto, lo que se argumentará es que la realidad jurídica, solo se constituye cuando relatada en lenguaje.

A lo largo de este capítulo, vamos a realizar una discusión acerca de una teoría de la prueba contable, haciendo, siempre que sea posible su contextualización, la relación tributaria y sus partes, contribuyentes y hacienda. También se analizarán aspectos relacionados con la morfología y la axiología de la prueba contable, así como la reflexión del derecho probatorio contable y su aplicación al derecho tributario.

3.1 Prueba contable

La prueba tiene una evidente función demostrativa, es decir, tiene la función de demostrar la relación de fiabilidad entre las declaraciones de hechos y los hechos pasados. Teniendo en cuenta el paradigma científico contemporáneo, es posible demostrar la verdad "casi absoluta" en varias áreas del conocimiento⁴⁰⁰.

Los avances en los métodos probatorios no se limitan al ámbito de las ciencias que tradicionalmente asisten a la promoción de la tutela probatoria, como la física, la medicina y la

después, ese algo es el signo de haber ocurrido, o de la existencia del objeto en cuestión. Se trata de una implicación de la forma "si p, q" cuya validez está condicionada a la posibilidad de una resolución en el silogismo.

³⁹⁹ La actividad probatoria es el conjunto de actuaciones realizadas dentro de un procedimiento o proceso, básicamente por las partes, que tiene por objeto probar la existencia o la concurrencia de determinados hechos o circunstancias, apropiados para la decisión del conflicto entre las partes. La finalidad de la prueba no es obtener la convicción absoluta en cuanto a la realidad del *factum probandum*, sino sólo alcanzar un cierto grado de verosimilitud en cuanto a la existencia del hecho. Cfr. ÁLVARO MONTERO, Á.-COLOMER HERNÁNDEZ, I.: «La prueba: consideraciones generales y análisis de los diferentes medios», en Thomson Reuters Aranzadi (ed.) *La prueba en el proceso contencioso-administrativo*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2017, pp. 21-22.

⁴⁰⁰ CARPES, A. T.: *A Prova do nexó de causalidade na responsabilidade civil*, Editora Revistao, São Paulo, 2016, pt. II, cap. 1.

biología, sino que incluyen otras modalidades científicas, como la economía, la gestión y la contabilidad, entre otras. El carácter cada vez más polifacético de la sociedad actual determina su mayor especialización y, por tanto, el perfeccionamiento de sus especialidades culturales, especialmente el científico (o que pretenden tenerlo), contribuyendo todas ellas, en la medida de sus posibilidades, a la función demostrativa de la prueba⁴⁰¹. En este contexto, la prueba relacionada con el conocimiento contable constituye una de estas especialidades culturales, que se desarrollará en los próximos puntos, así como su relación con el área fiscal⁴⁰².

Además de su función demostrativa, las pruebas sirven para despejar cualquier duda sobre un hecho o, por decirlo de forma más técnica, para evitar el *non liquet*. Por ejemplo, si conozco que el objetivo es determinar el importe del crédito fiscal adeudado. En teoría, esta duda puede eliminarse creando certeza sobre el hecho controvertido o eliminando la incertidumbre sobre el mismo. La duda sobre el hecho controvertido puede resolverse eliminando la incertidumbre, sin la necesidad de crear una certeza estricta sobre ese hecho⁴⁰³.

En resumen, las pruebas se entienden tradicionalmente desde tres perspectivas: actividad, medios y consecuencia. La prueba como actividad está relacionada con la instrucción probatoria, es decir, con el conjunto de actos procesales realizados con el fin de reconstruir los hechos que sustentan la pretensión de las partes y que son pertinentes para la resolución del litigio. La prueba como medio traduce la idea del uso de mecanismos destinados a acceder a las fuentes de prueba y aportar al proceso la información necesaria para que el juez se forme su convicción sobre la cuestión de hecho y dicte su resolución. Como consecuencia, la prueba puede ser vista como el logro conseguido con la evaluación hecha por el agente que toma la

⁴⁰¹ SOUSA, M. T. DE: *A Prova em Processo Civil. Ensaio sobre o raciocínio probatório*, 1, Thomson Reuters, São Paulo, 2020, p. RB-2.5.

⁴⁰² Cfr. LA MARDIÈRE, C. DE: *La preuve en droit fiscal*, Litec, LexisNexis SA, Paris, 2009, pp. 22-23. Toda persona obligada a llevar una contabilidad la utiliza como medio de prueba por excelencia. Esto es así a pesar del valor probatorio atribuido a los documentos contables derogando el principio de que nadie puede constituir una prueba para sí mismo. Sin embargo, muchas de las anotaciones realizadas por la empresa, como los documentos justificativos que debe conservar, pueden ser verificadas por terceros. Los relatos sirven tanto de prueba general como de apoyo a las declaraciones y, por sus elementos, permiten rebatir los argumentos de la Administración. Asimismo, las autoridades fiscales se basan en la contabilidad para establecer la validez de los ajustes que realizan. Al igual que en el caso de un contribuyente que impugna su propia declaración, una empresa que impugna sus asientos contables debe establecer en qué casos son erróneos.

⁴⁰³ Por ejemplo: un agente fiscal puede estar convencido de la veracidad del hecho imponible mediante un documento contable escrito o un informe contable pericial; sin embargo, nada puede garantizar que no haya otro medio de prueba (a saber, otro documento o la declaración de un testigo) que demuestre que ese hecho no es cierto. Así, los medios de prueba solo garantizan que, en función de ellos, no hay razón para considerar que un hecho controvertido no está probado. Por lo tanto, las pruebas solo pueden eliminar la incertidumbre sobre un hecho controvertido, pero nunca pueden crear certeza sobre ese hecho. Cfr. SOUSA, M. T. DE: *A prova em processo* ..., cit., pt. R.B-2.5.

decisión. Bajo tal perspectiva, se ve no el hecho, sino el testimonio del hecho, cuya valoración se demostrará en la motivación de la decisión⁴⁰⁴.

3.1.1 Concepto de prueba contable

La contabilidad⁴⁰⁵, mientras que para lenguaje universal del mundo de los negocios, sería el instrumento (o procedimiento) a través del cual captamos la “realidad” concreta de los actos y transacciones económicas. En una perspectiva dinámica, los sistemas de información contable, continuamente, recolectan datos de los eventos patrimoniales y procesan los mismos conforme sus “reglas” y “programas”, generando la «información» contable. El producto de la contabilidad sería real si los informes financieros y registros contables que los respaldan, aproximándonos de la comprensión de la “realidad”, concretan acerca de esos hechos patrimoniales. Se advierte, sin embargo, que aunque la contabilidad se encuentre bien estructurada, esa «información» será solo una visión parcial, limitada, fragmentada e incompleta de la “realidad económico-patrimonial”.

Para conocerse la verdad de los hechos, es necesario el trato con un lenguaje descriptivo, en formas narrativas jurídicas⁴⁰⁶. En el universo jurídico, ese lenguaje debe ser competente, o sea, proferida en enunciados válidos a través de una norma válida, que es aquella enunciada según las reglas del propio sistema. El hecho económico-patrimonial, como fenómeno físico y multidimensional, es inalcanzable por el hombre, o sea, es imposible la aprehensión total del objeto, razón por la que interesa que el *juicio* se construya en base a respeto, la existencia de un enunciado lingüístico, registro contable o incluso una pericia contable, que se encargue de describir, de la forma posible, el fenómeno real.

Cualquier conocimiento de la realidad precisa conocer el lenguaje, siendo siempre oportuno registrar que la contabilidad, así como el aparato lingüístico también posee sus limitaciones y restricciones, dato de irremediable dificultad de relatarse en toda la plenitud los fenómenos patrimoniales. Respecto a lo anterior, podemos mencionar la famosa cita de

⁴⁰⁴ AMARAL, P. O.: *Provas: atipicidade, liberdade e instrumentalidade*, 2.a edição revista, actualizada y ampliada, Thomson Reuters Revista dos Tribunais, São Paulo, SP, Brasil, 2017, p. 28.

⁴⁰⁵ Cuando se habla de contabilidad como prueba se está hablando del lenguaje, o mejor, de fragmentos de lenguaje cargados de sentido, autorizados por el Derecho para configurar el evento en hecho jurídico.. Cfr. NUNES, R.: *Tributação e Contabilidade. Alguns apontamentos sobre as relações entre sistema jurídico e contábil*, cit., pp. 186-187.

⁴⁰⁶ Las narrativas jurídicas son de suma importancia en una concepción persuasiva de la prueba judicial. Ellas establecen una relación entre «*the story of what happened in the world*» y «*the story of what happened in the court*». Para una reflexión profundizada. Vide JACKSON, B. S.: «Narrative Models in Legal Proof», en *Narrative and Legal Discourse. A Reader in Storytelling and the Law*, Deborah Charles Publication, 1991; TARUFFO, M.: «Narrativa Judiciales», *Revista de derecho (Valdivia)*, vol. 20, 1, 2007.

Ludwig WITTGENSTEIN: “*Los límites de mi lenguaje significan los límites de mi mundo*”. A la vista de esa cita, es de alta relevancia para la apreciación de hechos patrimoniales que envuelvan comerciantes y sociedades comerciales, el análisis científico del lenguaje de las pruebas, utilizada predominante en el relato del hecho jurídico de naturaleza patrimonial. Para ello, debemos destacar que los hechos económico-financieros no son registrados en la contabilidad en su estado bruto, pero son traducidos (procesados) dentro de su lenguaje, por lo que son previamente identificados y clasificados, según un criterio determinado (programa) y para un propósito específico⁴⁰⁷.

Con el objetivo de presentar un modelo para análisis conjunto de los problemas de la prueba contable, incluso reconociendo las limitaciones en el mismo⁴⁰⁸, recurrimos como referencia a aquel propuesto por WILLIAN TWINING⁴⁰⁹, reconocido como uno de los más significativos representantes de la *New Evidence Scholarship*⁴¹⁰.

TWINING⁴¹¹ propone sustituir la concepción de “*evidence*” por “*information*”, que a su juicio posee un acepción más abierta que la primer, a destacando que la «información» se procura de forma amplia con el elemento fáctico en todas las dimensiones apropiadas del proceso, y que, a su vez “*evidence*” es una palabra utilizada más en un contexto argumentativo de un juicio. Pondera que “*information*” se muestra como una cuestión que dispone de una “lista potencial” como una “*evidence*”. Respecto a la “*proof*”, este se mantiene el sentido de actividad probatoria (demostración) dentro del procedimiento de una acción judicial. Defiende, en

⁴⁰⁷ Cfr. NUNES, R.: *Tributação e Contabilidade. Alguns apontamentos sobre as relações entre sistema jurídico e contábil*, cit., p. 149. La Contabilidad, en regla, trabaja en el sistema de heteroobservación pues se vuelve a las observaciones integrantes del sistema económico que versen sobre una entidad, describiéndolas mediante la indicación de cuáles son verdaderas y cuáles son falsas. Es posible también identificar a autoobservación en así campo, especialmente en el caso de “revisiones” de proposiciones descriptivas integrantes de la contabilidad.

⁴⁰⁸ En ese juicio, oportunas las reflexiones de LINHARES, J. M. A.: «Regras de experiência e liberdade objetiva do juízo de prova», *Boletim da Faculdade de Direito*, vol. Suplemento 31, 1988, pp. 3-4. “El núcleo de reflexión jurídico-dogmática que determina el tema de la prueba enfrenta hoy el desarrollo consciente (y relativamente tardío) de dominio de relevancia de una invocada exterioridad – normativo-organizatorios (institucionales), analítico-epistemológico, teóricos *tout court*. Es también el espacio abierto para ese enfrentamiento, en la asimilación y reproducción parcial (positiva y negativa) de sus elementos, que finalmente se renueva el esbozo de posibilidades de una auténtica metodología de la prueba: las persistentes dificultades de su autonomía y la ambigüedad intencional de sus fronteras reasumem-si ahora en una condición (de cierto modo original), que diríamos de reciprocidad distante. Es la oposición «libertadora» de los «nuevos» dominios de relevancia que hace nítida a singular convergencia de dos movimientos: por un lado, la resistencia ofrecida por el núcleo dogmático-dogmático-doctrinal; por otro lado, la exterioridad radical en que se consuma a reclamada libertad. Si el primero constituye sobre todo una zona de asimilación imprecisa (en su pretensión englobarte). El segunda amenaza por su lado, destruir la unidad y especificidad de la cuestión probatoria.” (traducción nuestra).

⁴⁰⁹ Cfr. TWINING, W.: *Rethinking evidence: exploratory essays*, 2, Cambridge University Press, Cambridge, 2006, p. 154,164,167, 174-5.

⁴¹⁰ Cfr. JACKSON, J. D.: «Analysing the New Evidence Scholarship: Towards a New Conception of the Law of Evidence», *Oxford Journal of Legal Studies*, 2, 1996.

⁴¹¹ Cfr. TWINING, W.: *Rethinking evidence: ...*, cit., pp. 173-175.

síntesis la sustitución de un “*evidentiary model*” por un “*information model*”. Asimismo, se señala que el “*information model*” ofrece una mejor base conceptual para un enfoque multidisciplinar del concepto, ajustándose a las investigaciones legales contemporáneas, además de ser más realista y sistemático para la apreciación de los problemas jurídicos relacionados la prueba. Ese modelo es particularmente útil para examinar la relación de la contabilidad como fuente y medio de prueba en el proceso, pues permite apreciar las pruebas contables desde la frontera del juicio hasta su interior. Con esa perspectiva de fuera hacia dentro, la contabilidad se concibe como “*fuelle de prueba*” definida por TWINING como «información» y, posteriormente, como medio de prueba que TWINING denomina “*evidence*”.

En el proceso contemporáneo, se distingue entre “fuente de prueba” (“*source of evidence*”) y “medio de prueba” (“*evidence*”), para apreciar de forma completa la prueba judicial. En líneas muy generales, se juzga como necesario dividir esa dimensión en dos partes, definiendo una en el nivel extrajudicial (fuentes) y otro en el ámbito del proceso (medios). Esa metodología ya fue utilizada por BENTHAM⁴¹² y replicada con limitadas adaptaciones por CARNELUTTI⁴¹³.

La prueba contable en la fiscalidad es el instrumento utilizado para establecer y constatar el hecho contable contemplado en la normativa que se pretende imponer, labor que se realizará durante el procedimiento probatorio⁴¹⁴. Los actos de la Administración tributaria dan lugar a múltiples actuaciones vinculadas con el contribuyente que se concretan en el acto administrativo, cuya parte esencial es el supuesto de hecho establecido en la norma. La emisión de un acto requiere la constatación del hecho tipificado en la norma. Si no es así, el acto administrativo emitido será un acto contrario al derecho o, lo que es lo mismo, la actuación solo será legítima cuando se haya delimitado y concretado el supuesto de hecho⁴¹⁵.

La prueba contable no está en los hechos económicos-contables, sino en las afirmaciones de los mismos⁴¹⁶. Puede consistir en una cadena de documentos: desde la documentación (contratos, pedidos, facturas, etc.), hasta los registros contables, donde se representan los efectos financieros de las relaciones individuales, y los estados financieros. De esta cadena, el primer segmento es la “fuente”, el que realmente realiza la tarea de representar

⁴¹² Cfr. BENTHAM, J.: *Tratado de las pruebas judiciales*, cit., pp. 29-31.

⁴¹³ Cfr. CARNELUTTI, F.: *A prova civil*, cit., pp. 67-102.

⁴¹⁴ CIPOLLA, G. M.: *La prova tra procedimento e processo tributario*, CEDAM, Padova, 2005, pp. 22-23.

⁴¹⁵ CÁNOVAS ORTIZ, I.: «La prueba en los procedimientos de aplicación de los tributos y en los procedimientos de revisión», *Tribuna Fiscal: Revista Tributaria y Financiera*, 208, 2008, p. 1.

⁴¹⁶ ABEL LLUCH, X.: *Derecho probatorio*, J.M. Bosch, Barcelona, 2012, p. 65.

hechos de gestión financiera apropiados⁴¹⁷. La contabilidad no vuelve a crear una realidad patrimonial, solo recoge «informaciones» sobre la misma, y el Derecho asigna a esa «información» repercusiones jurídicas que repercuten en los intereses de terceros. De este modo, son necesarias normas que aseguren una contabilidad con «informaciones» comprensibles, apropiadas, fiables, comparables y oportuna. Es importante destacar que el “programa” (*software*) que define los procedimientos a ser adoptados por la contabilidad pertenecen a aquel que se encuentra prescrito por la normativa contable.

Se infiere que la contabilidad sería una «fuente de prueba» (*source of evidence*), punto de génesis de las «informaciones» sobre los hechos patrimoniales, pero, a la vez, sería el punto de partida de donde emanarían «medios de prueba» (*evidences*)⁴¹⁸. Añadiéndose en cuestiones económico-financieras, el enunciado lingüístico, pero persuasivo para el juez, será siempre la contabilidad, incluso aunque no atienda todos los requisitos de formalidad, dada la inexistencia de cualquier otro parecido⁴¹⁹. Se puede afirmar que la prueba contable tiene funciones internas y externas en el derecho tributario. La función interna sirve de instrumento para que las partes se preparen en la relación tributaria para instruir el procedimiento (cognición). La prueba contable está destinada a la reconstrucción de los hechos contables en el procedimiento, permitiendo la discusión y la formación de la convicción sobre los hechos contables necesarios para la valoración de la cuestión tributaria analizada. Puesto que está destinada a preparar una decisión y se dirige a la formación de la mente de quien va a valorar una cuestión, se realiza dentro de un procedimiento o proceso donde la prueba contable desempeña su función cognitiva⁴²⁰.

Es a través de la prueba contable producida por las partes, bajo el tamiz de la legalidad y la contradicción, lo que permite al órgano administrativo o judicial tomar decisiones. Sin embargo, además de la reconstrucción de los hechos, la prueba contable también tiene una función externa al procedimiento, ya que, cuanto mejores sean las pruebas contables

⁴¹⁷ ZIZZO, G.: «La prova del costo amortizable», *Rassegna Tributaria*, vol. 2, 2017, p. 3.

⁴¹⁸ La prueba incluye hechos que se dan por sentados con independencia de los medios de prueba propios (hechos incontrovertibles y notorios), elementos fácticos y normativos presentes en el conocimiento compartido del mundo - *knowledge*), consideraciones sobre el comportamiento de las partes. Cfr. TRENTO, S.: *As cortes supremas ...*, cit., p. 221.

⁴¹⁹ Para discusión sobre la posibilidad de una tesis para unidad metodológica, entre el *judicial reasoning with proof* y el *adjudicative reasoning las realization of proof*. Vide. LINHARES, J. M. A.: «Evidence (or proof?) as law's gaping wound : a persistent false aporia?», *Boletim da Faculdade de Direito*, vol. 88, t.1., 2012.

⁴²⁰ El *thema probandum* sirve como criterio reductor de la complejidad de los hechos. El *thema probandum* revela el carácter contencioso de las afirmaciones sobre la *questio facti*, y es también la oportunidad procesal de precisar qué y cómo pueden conocerse los hechos del litigio, así como qué y cómo pueden probarse. Cfr. CAMBI, E.: *Curso de direito probatório*, cit., pp. 39-40.

presentadas, mayores serán las posibilidades de una decisión justa. Por lo tanto, la adecuación y eficacia de la aportación y valoración de la prueba contable implica la mejora de la actividad judicial, contribuye a la legitimación social del ejercicio del poder judicial, en proporción que hace posible obtener decisiones justas ignorando o distorsionando los hechos aportados. Por lo tanto, las pruebas contables son esenciales para la formulación de decisiones justas en los expedientes que se refieren a hechos contables.

3.1.2 Objeto de la prueba contable

El objeto de la prueba contable no son los hechos contables, sino las afirmaciones que se hacen sobre los hechos contables, o las declaraciones sobre hechos contables. Los hechos contables existen en la realidad económica empresarial, y en los procesos y procedimientos tributarios se valoran las manifestaciones o afirmaciones contables que las partes realizan sobre esos hechos⁴²¹. Por lo tanto, es innegable que los hechos contables son objeto de pruebas contables y quienes valoran dichas pruebas solo se enfrentan a las declaraciones de las partes sobre dichos hechos contables⁴²². El objeto de las pruebas contables son los hechos contables, es decir, son proposiciones que describen estados contables del patrimonio de las entidades.⁴²³ Visto desde la perspectiva lingüística, puede decirse que el objeto de la prueba contable es una proposición que describe un estado contable y que la prueba tiene por objeto eliminar las incertidumbres sobre las condiciones de verdad de esta proposición⁴²⁴.

La prueba contable delimitada al ámbito tributario, tiene como objeto probar los aspectos contables relacionados con las obligaciones tributarias; es decir, se encarga de analizar si los datos relacionados con la contabilidad son un verdadero reflejo de la realidad económica

⁴²¹ Cfr. GOXENS DUCH, A.: «Los asientos contables y su valor probatorio», *Revista técnica*, 10, 1985, p. 15. Para ser eficaz como medio de prueba, la contabilidad del comerciante debe reunir las condiciones exigidas por las disposiciones legales, ya que la falta de algún requisito debería hacer inutilizables los libros comerciales a efectos procesales. En definitiva, los asientos contables deben tener las necesarias garantías de autenticidad y veracidad.

⁴²² ABEL LLUCH, X.: *Derecho probatorio*, cit., pp. 21-22.

⁴²³ Cfr. GOXENS DUCH, A.: *Los asientos contables y su valor probatorio*, cit., p. 16. Todo asiento contable retrata los hechos contables, reflejando relaciones jurídicas, ya que, de lo contrario, no obtendríamos de ellos la visión exacta del patrimonio, ya que si la contabilidad reflejara sólo las variaciones patrimoniales producidas, nos daría una visión parcial, indicando sólo las consecuencias ya producidas, pero no aquellas otras que ya habrían sido contraídas sin haberse materializado aún en una modificación del patrimonio. Es necesario distinguir, sin embargo, dos tipos de reversiones legales: las que son capaces de producir una variación patrimonial y las que no son capaces de producirla. Si la contabilidad es patrimonial, debe ser la base de su trabajo, necesariamente debe recoger y reflejar todas las relaciones jurídicas (actos y contratos que generan derechos). (actos y contratos generadores de derechos y obligaciones) que pueden producir un cambio en el patrimonio, valorándolos en función de su aptitud o disposición para producir dicho cambio; las relaciones capaces de producir un cambio en el patrimonio deben quedar registradas y reflejadas.

⁴²⁴ SOUSA, M. T. DE: *A prova em processo ...*, cit., pt. R.B-2.9.

y de la obligaciones tributarias en cuanto a su modo, tiempo y lugar. Es necesario que la contabilidad esté bien llevada y que se hayan cumplido los requisitos y formalidades, especialmente para la Administración Tributaria, que será la forma de probar si las obligaciones han sido debidamente cumplidas o no, lo que le permite aceptar o confirmar las obligaciones reportadas por el contribuyente o modificarlas y sancionarlas, así como también para presumir hechos contables no conocidos o confirmados con base en aquellos errores, omisiones, inexactitudes o contabilidad no llevada en debida forma⁴²⁵.

3.1.2.1 *Thema probandum contable*

Es importante diferenciar entre el objeto y el sujeto de la prueba contable. La cuestión del objeto de la prueba contesta a la pregunta de qué es posible demostrar en abstracto. Como ya se ha explicado, anticipamos que el objeto de la prueba contable son los hechos contables -o, específicamente, las afirmaciones o declaraciones sobre hechos contables-, las normas contables y la experiencia máxima. La cuestión de la prueba (*thema probandi*) responde a la pregunta de qué hechos deben probarse en un procedimiento concreto, es decir, qué debe probarse y qué está eximido de prueba en cada procedimiento concreto⁴²⁶. El *thema probandi* comprende, o puede comprender: los *deithemas*, o hechos genérico, los *endothemas*, o hechos específicos, que a su vez son hechos concretos que «rellenan» la proposición factual y los *subthemas*, o hechos de los cuales se infieren otros hechos. En sentido estricto no se comprenden en el *thema probandi* los *ecthemas* (hechos admitidos *ad litem*, notorios y favorecidos por una presunción *iuris*)⁴²⁷.

Deben probarse los elementos controvertidos, es decir, los hechos declarados por una parte que no son reconocidos por la otra, y están eximidos de prueba los hechos contables sobre los que hay un acuerdo entre las partes, es decir, los hechos declarados por una parte que son reconocidos, expresa o tácitamente, por la otra, salvo en los procedimientos en los que el acuerdo de las partes no vincula al Tribunal. También están eximidos de prueba los hechos controvertidos, es decir, los hechos que son absoluta y generalmente conocidos⁴²⁸.

⁴²⁵ MARTÍNEZ HERRERA, G.: *La prueba contable...*, cit., pp. 36-37.

⁴²⁶ CAMBI, E.: *Curso de derecho probatorio*, cit., pp. 36-37.

⁴²⁷ MUÑOZ SABATÉ, L.: *Técnica probatoria: estudios sobre las dificultades de la prueba en el proceso*, Wolters Kluwer, Las Rozas, 2017, p. 661.

⁴²⁸ ABEL LLUCH, X.: *Derecho probatorio*, cit., pp. 63-64.

3.1.2.2 Hechos objeto de la prueba contable

Se podría teorizar que la prueba contable no se basa estrictamente en hechos contables, sino en afirmaciones sobre los hechos contables. Los hechos contables se han producido de una forma u otra, que son invariables y que, por tanto, no requieren prueba, pero para evitar una controversia sobre si la prueba contable se basa en hechos o en afirmaciones de hechos contables, se argumenta generalmente que la prueba contable se refiere a los hechos tal y como los afirman las partes o a afirmaciones que contienen los propios hechos contables⁴²⁹.

El derecho utiliza en muchos aspectos la expresión "hecho" y, en particular, la prueba consiste en establecer los hechos en relación con las afirmaciones de las partes⁴³⁰. En las ciencias fácticas, entre ellas la contabilidad, un hecho es algo que ocurre en el tiempo-espacio, es considerado en algún aspecto como una unidad, abarcando un espacio corto de tiempo. Su significado podrá adoptar al menos dos posibilidades lingüísticas: la que identifica el hecho como "*todo lo que existe en el mundo espacio-temporal*"; y una más particular, que lo ve como "*aquello que puede hacer falsas o verdaderas nuestras creencias o proposiciones*"⁴³¹.

El hecho contable jurídico tributario es el hecho contable (o conjunto de hechos contables) acaecido en el mundo real y concreto, que tiene los criterios materiales, temporales y espaciales previstos en el antecedente de una regla normativa, siempre que se exprese por el lenguaje competente y se describa según las pruebas admitidas en derecho, da lugar a la obligación tributaria. Las cuestiones relativas a la prueba de los hechos deben abordarse con

⁴²⁹ En principio, la cuestión de si un hecho contable o una declaración de hecho contable debe probarse en un procedimiento y puede parecer poco importante. Cfr. MARINONI, L. G.-ARENHART, S. C.: *Prova e convicção*, 5a., Revista dos Tribunais, São Paulo, 2019, pp. 113-117. Sin embargo, esta elucidación está estrechamente relacionada con la noción de que el desenlace del caso o la convicción del juez es el resultado de la participación de las partes o de la capacidad de influir en el tribunal a través de alegaciones y pruebas, y no de la verdad de los hechos.

⁴³⁰ Los hechos jurídicos se clasifican en: (a) hechos que son independientes de la acción humana (hecho jurídico *stricto sensu*); y (b) hechos que dependen de la acción humana (hecho jurídico *lato sensu*). El hecho *stricto sensu* está representado por los hechos naturales o accidentales, es decir, aquellos hechos que no dependen de la acción y mucho menos de la voluntad del hombre, pero que provocan consecuencias jurídicas. El hecho jurídico *lato sensu* abarca todo lo que se deriva de la acción y la voluntad del hombre. Cfr. MARTINS, A. F. S.: *A prova do fato jurídico no Direito e Processos Tributários*, 1, Editora Lumen Juris, Rio de Janeiro, 2011, p. 189.

⁴³¹ Cfr. ÁVILA, R. V.: «Concepciones de la prueba judicial», *Revista Prolegómenos. Derechos y Valores de la Facultad de Derecho*, vol. 14, 28, 2011, p. 143. "La ciencia se dedica, por definición, a averiguar y comprender los hechos. En una dimensión epistemológica proyectada al ámbito jurídico, se puede hacer una distinción, en virtud de la cual, en el plano epistémico, los hechos no coinciden con los objetos físicos per se; en cambio, en el ámbito jurídico, particularmente en el proceso judicial, sólo son objeto de prueba las afirmaciones sobre la existencia de un hecho, pero no el hecho como tal."

conceptos y mecanismos pertenecientes a una disciplina menos jurídica, incrustado en el terreno de la facticidad, como la contabilidad⁴³².

3.1.2.3 Hechos controvertidos contables

Un hecho controvertido es aquel que es declarado por una de las partes pero denegado por la parte contraria, resultando así un hecho que requiere prueba y que forma parte del *thema probandi*. La aparición de los hechos contables controvertidos es el resultado del juego dialéctico de la fase de alegación de las partes en un procedimiento o demanda y, más concretamente, de la carga que la ley impone categóricamente a la parte atribuida de pronunciarse sobre los hechos contables alegados de forma adversa, señalando que en la contestación a la alegación se deben negar o admitir los hechos contables presentados por el imputado. La negación de los hechos contables, puede hacerse de forma directa, negándolos de forma clara y sencilla, o de forma indirecta, articulando otros hechos contables incompatibles con los alegados⁴³³.

3.1.2.4 Hechos eximidos de prueba

Hay dos tipos de hechos que no deben ser probados: aquellos en los que hay falta de pruebas y en la correcta comprensión de las reglas sobre el objeto y sujeto de la prueba, se prohíbe su evaluación.

3.1.2.4.1 Hechos no controvertidos

Se entiende por hechos no controvertidos los aceptados, expresa o tácitamente, por las partes. Son los hechos declarados por las partes y los hechos que, declarados por una parte, son aceptados por la otra. El hecho no controvertido no se considera probado, sino que solo exime al demandante de probarlos, reduciendo el objeto de la prueba o incluso vaciando el objeto del pleito. Sin embargo, la prueba sigue siendo necesaria, a pesar del silencio del adversario, cuando se trata de hechos cuya forma y prueba requieren un instrumento público⁴³⁴.

En los procesos, la no impugnación genera la presunción legal de veracidad de los hechos que alega el demandante. Puede ser total o parcial, formal o sustancial. Es parcial

⁴³² El hecho es para el jurista una especie de incómoda molestia que se separa del océano de la normatividad. Si sólo se litigaran cuestiones de derecho, no habría nada más relevante que la palabra. La facticidad, especialmente la de la contabilidad, busca signos económicos y naturales que la identifiquen y la avalen. Cfr. MUÑOZ SABATÉ, LL: «Reflexiones sobre la probática o ciencia de la prueba judicial», *La Ley*, vol. 7128, 2009, p. 1, fecha de consulta 17/03/2021, en <http://itemsweb.esade.edu/research/ipdp/reflexiones-sobre-probativa.pdf>.

⁴³³ ABEL LLUCH, X.: *Derecho probatorio*, cit., p. 72.

⁴³⁴ CAMBI, E.: *Curso de direito probatório*, cit., p. 51.

cuando el demandado no impugna algunos de los hechos que alega el demandante, y es formal cuando la respuesta no se presenta o cuando se presenta extemporáneamente. Asimismo, es sustancial cuando, aunque se presenta la respuesta, la impugnación es genérica (o por negativa general)⁴³⁵.

3.1.2.4.2 Hechos notorios

Un hecho notorio es un acontecimiento concreto, o un estado de una cosa concreta, cuyo conocimiento general hace irrelevante la prueba (*notoria non egent probatione*); y además es un hecho que, siendo generalmente conocido por las personas de cultura media⁴³⁶, la carga de la alegación es suficiente para que el juez de como acreditado en el proceso, sin necesidad de articular una actividad probatoria para acreditarlo, que, precisamente, en virtud de tal notoriedad, se hace inútil e innecesaria⁴³⁷.

El punto básico es que no se requiere la prueba de hechos notorios. Sin embargo, no es fácil identificar lo que debe entenderse como un hecho notorio⁴³⁸. Se sostiene que hay una conciencia extraprocesal cuando los hechos se perciben o se dan a conocer de forma tan amplia sin que se cuestionen con tanta generalidad. Por lo tanto, se entiende por notorio el conocimiento público, en contraposición al notorio conocimiento judicial⁴³⁹. En la fiscalidad, dado que las bases contables y fiscales son reservadas y sólo las conocen las partes, es relativamente raro que se revelen hechos contables que puedan ser tratadas como hechos notorios. A su vez, los hechos no definidos son otro aspecto incluido en la exclusión de

⁴³⁵ ESCRIBANO MORA, F.: *La prueba en el proceso civil*, 1a ed., Consejo Nacional de la Judicatura : Escuela de Capacitación Judicial, San Salvador, El Salvador, 2001, p. 35.

⁴³⁶ El concepto de notoriedad es cultural. Cambia según las variaciones de tiempo y lugar. A efectos procesales, se consideran notorios los hechos pertenecientes a la cultura de la persona media en el lugar y momento en que se toma la decisión. Esta valoración recae, por tanto, en el conocimiento del *hominis medius*, que es una ficción jurídica creada para la construcción de un criterio de no exclusión del conocimiento ordinario de los hechos. Cfr. CAMBI, E.: *Curso de direito probatório*, cit., pp. 41-42.

⁴³⁷ ABEL LLUCH, X.: *Derecho probatorio*, cit., p. 76; MARINONI, L. G.-ARENHART, S. C.: *Prova e convicção*, cit., pp. 131-133.

⁴³⁸ Es importante no confundir un hecho notorio con la fama y el rumor público. La fama pública es una opinión generalizada, que suele atribuir una cualidad o un defecto a las personas o a las cosas, que puede corresponder o no a la verdad. Por lo tanto, debe ser probada si se quiere extraer alguna consecuencia jurídica de ella. Ejemplos de fama pública son afirmaciones como "este individuo es rico" o "ese contribuyente es un evasor de impuestos". Dichas declaraciones no se basan en el conocimiento cierto de un hecho o una persona, que no requiere investigación. Por tanto, la fama pública será objeto de prueba porque no tiene el atributo de la notoriedad. El rumor, en cambio, tiene un carácter más vago que la fama. Adopta contornos públicos, por ejemplo, mediante la publicación en una revista o en una red social. Sin embargo, el rumor (o el rumor) tiene la impronta de la improbabilidad, porque ni siquiera la persona que lo comunica puede asegurar la veracidad de la información. Por lo tanto, el rumor no está sujeto a pruebas. Tampoco puede exonerar a un hecho de la prueba, ni servirá nunca como criterio para el juez. El rumor no merece ser destacado en un procedimiento o proceso. Cfr. AMARAL, P. O.: *Provas: atipicidade, liberdade...*, cit., pp. 31-32.

⁴³⁹ ESCRIBANO MORA, F.: *La prueba en el proceso civil*, cit., p. 37.

pruebas. Declaraciones como “nunca he tenido este ingreso específico”, “nunca he ejercido tal actividad económica” no pueden ser aceptadas como evidencia o como prueba.

3.1.2.4.3 Hechos favorecidos de una presunción

La presunción es un método de inferencia judicial con eficacia probatoria en virtud del cual, partiendo de un enunciado (hecho) contable básico, se llega a una consecuencia de enunciado (hecho) contable a través de un nexo lógico, y este nexo se establece a veces ex lege (presunción legal) y a veces por el juez (presunción judicial)⁴⁴⁰. Las presunciones legales son aquellas en las que la conexión entre la declaración (hecho) y la consecuencia es establecida por el legislador. A su vez, y dentro de las presunciones legales, debemos subdistinguir entre la modalidad de presunción *iuris tantum*, en la que el legislador caracteriza la consecución lógica derivada de los hechos de base, pero permite a los intervinientes que articulen prueba en contrario, y la modalidad de la presunción *iuris et de iure*, que a su vez no acepta prueba en contrario.⁴⁴¹

Las presunciones legales relativas como las jurisprudenciales no impiden la aportación de la prueba, siendo meras técnicas de inversión de la carga de la prueba. Sirven para facilitar la producción de pruebas, con el fin de proteger, de manera diferente, situaciones de derecho sustantivo cuya demostración sería más difícil para el beneficiario de la protección. El hecho presumido deja de integrar el objeto de la prueba, pero nada impide que la parte no beneficiada por la presunción demuestre los hechos contrarios o negativos, es decir, que tal hecho no ocurrió y, en consecuencia, no debe recaer sobre ella la exención de prueba que pretende la presunción⁴⁴². Hay que añadir que las leyes no se prueban, se discuten; esto es válido para las leyes o cualquier instrumento normativo, de tal forma que el contribuyente y la Administración no tienen que probar las normas legales, basta con alegarlas en cada caso.

El conocimiento y la adecuada aplicación de las normas tributarias y contables son, en principio, uno de los deberes del juez u órgano encargado de la decisión (*iura novit curia*). Esto implica que no debe probarse la propia ley, incluidos los tratados internacionales ratificados, así como, en el caso de los países de la Unión Europea, las normas comunitarias que son

⁴⁴⁰ La presunción es un juicio anticipado y provisional, que se considera válido hasta que se demuestre lo contrario. Se anticipa porque se admite que se basa en circunstancias que sólo hacen suponer lo que se presume. La presunción también puede verse como una convicción anticipada de la verdad probable sobre un hecho desconocido, obtenida por medio de un hecho conocido y relacionado. Cfr. SCHMITZ, L.: *Presunções judiciais: raciocínio probatório por inferências*, Thomson Reuters, São Paulo, 2020, pt. RB-8.1, Cap 5.1.1.

⁴⁴¹ ABEL LLUCH, X.: *Derecho probatorio*, cit., p. 82.

⁴⁴² CAMBI, E.: *Curso de direito probatório*, cit., p. 57.

directamente aplicables en países miembros. Por lo tanto, corresponde al juez decidir según las normas que se aplican al caso, a pesar de que no hayan sido correctamente alegadas por las partes⁴⁴³.

3.1.2.4.4 Hecho admitido

La afirmación unilateral (discordante) de un hecho es condición necesaria para su posición en la sentencia; la afirmación bilateral (concordante) es, a estos efectos, condición suficiente. Cabe decir que el hecho admitido no puede ser objeto de prueba, aunque, como ya hemos explicado, debe ser el hecho expresamente admitido, porque de hecho la admisión tácita derivada de la demora, de la no contestación a la demanda, o su respuesta con evasivas o negativas genéricas, no le quita estrictamente su cualidad de "controvertido", porque en tales condiciones el juez puede pero no debe considerar los hechos como ciertos, como ocurre inversamente con los documentos no desconocidos expresa o tácitamente⁴⁴⁴.

3.1.2.5 Máxima experiencia contable

Las pautas de la máxima experiencia se desprenden de generalización establecida en la sociedad, que suelen basarse en convicciones religiosas, normas morales o incluso en reglas naturales, lógicas o científicas⁴⁴⁵. Por su parte, las pautas de la experiencia técnica se provienen del pensamiento científico-técnico sobre una cierta cuestión. La prueba de las máximas de la experiencia debe ser probada, aunque no es necesario probarla cuando el juez la posee en virtud de su propio conocimiento experto, y por lo tanto no siempre es necesaria. Intentar obtener el máximo de experiencia ocurre cuando el juez es consciente de los conceptos o juicios contenidos en el presunto fáctico de las normas⁴⁴⁶. Cabe mencionar las distinciones entre un hecho notorio y una máxima experiencia, pues aunque una máxima es notoria tanto cuando es de conocimiento común como cuando es especializada, ambas pertenecen a ámbitos muy diferentes. Las máximas son nociones abstractas que no necesitan ser enunciadas para que el juez se forme su convicción, mientras que los hechos notorios son siempre hechos concretos y, por tanto, necesitan ser enunciados por las partes⁴⁴⁷. Los altos beneficios contables son un indicador de rentabilidad, pero no es una regla que garantice la salud

⁴⁴³ BONET NAVARRO, J.: *Litigación y teoría de la prueba*, 2019, p. 298.

⁴⁴⁴ KIELMANOVICH, J. L.: *Teoría de la prueba y medios probatorios*, Cuarta edición, ampliada y actualizada, Rubinzal-Culzoni Editores, Buenos Aires, 2010, p. 61.

⁴⁴⁵ MARINONI, L. G.-ARENHART, S. C.: *Prova e convicção*, cit., pp. 165-166.

⁴⁴⁶ ESCRIBANO MORA, F.: *La prueba en el proceso civil*, cit., p. 42.

⁴⁴⁷ MONTERO AROCA, J.: *La prueba en el proceso civil*, Civitas, Madrid, 1998, pp. 50-51.

financiera de una entidad, mientras que sí lo es que un índice de endeudamiento superior al 80 % del activo es excesivo para la buena gestión financiera de una empresa.

3.1.3 Destinatario de la prueba contable

Se puede afirmar que el destino de la prueba contable es un procedimiento o proceso y su destinatario, el agente encargado de tomar una decisión o el juez (*judici fit probatio*). Lo más frecuente es que alguien, encargado de dar la lectura jurídica sobre un hecho contable, necesite saber si el hecho contable se produjo o no y, en caso afirmativo, todas sus circunstancias⁴⁴⁸. La prueba contable, en términos generales, es el medio por el que se forma la convicción de esta persona en relación con un hecho contable concreto. Para el encargado de tomar la decisión, la actividad probatoria contable tiene, al mismo tiempo, una función persuasiva y una función epistémica. Si bien la prueba contable funciona como un medio de persuasión, también existe el desempeño de una función cognitiva que permite al juez conocer elementos que le ayuden a convencerse de la probabilidad o veracidad de un determinado hecho contable controvertido argumentado por las partes. A través de la prueba contable, el juez tiene acceso a fuentes de información económica y contable o a elementos externos relacionados con objetos o fenómenos contables, que tienen pertinencia con los hechos contables expuestos en el asunto analizado, que pueden ayudarle en su convicción⁴⁴⁹.

Son muchos los posibles destinatarios de una prueba contable (juez, árbitro, miembro del Ministerio Fiscal, autoridades fiscales administrativas, abogados y procuradores), porque a su vez son múltiples los procedimientos en los que se puede producir una prueba contable: procedimientos judiciales, procedimientos arbitrales, procedimientos fiscales administrativos formales y negociaciones de oficio⁴⁵⁰.

Las pruebas contables pueden ser útiles en el servicio directo y en el servicio colateral, y la notificación directa es la que se aplica a partes conocidas y determinables (contribuyente y Administración) que tienen un interés inmediato en caso de posible litigio, y consiste en

⁴⁴⁸ En general, las fases probatorias son la aportación de pruebas (solicitud de pruebas), la decisión sobre las pruebas, así como la obtención de pruebas y la valoración de las mismas. En función de la estructura del procedimiento de prueba, la decisión sobre la prueba se divide en un procedimiento de presentación de la prueba antes y un procedimiento de aceptación de la prueba después de la presentación de la prueba. Cfr. WUILLEMIN, N.: «Beweisführungslast und Beweisverfügung nach der Schweizerischen ZPO», 2018, Dike, Zürich, p. 11.

⁴⁴⁹ Los destinatarios son todos aquellos que pueden, dentro de los límites legales, utilizar el conjunto de pruebas. Además del juez, está destinado a las partes y a los terceros interesados por diferentes motivos; a pesar de ello, tiene una importante función retórica cuando es utilizado por los abogados de las partes. Cfr. MÜLLER, J. G.: *Negócios processuais e desjudicialização da produção da prova*, cit., pt. 1.2, Cap 1.

⁴⁵⁰ THAMAY, R.: *Prova no direito digital...*, cit., pt. 1.2, RB-1.2.

establecer de forma incontestable el derecho atacado. Recordando que la mayor utilidad de la prueba contable preconstituida no es poner fin a los litigios, sino prevenirlos. La prestación colateral se refiere a personas o terceros desconocidos, a los que la sucesión indefinida de acontecimientos coloca en posición de obtener diversas ventajas, de las que se habrían visto privados si no se hubiera encontrado este medio desde el futuro. Por ejemplo, una prueba contable puede favorecer a un tercero que puede contar con ella para confirmar un hecho contable, que le impide una determinada exacción fiscal⁴⁵¹.

No solo el agente que toma la decisión es el destinatario de la prueba, las partes también lo son, confiriendo legitimidad y autoridad al proceso, ya que la prueba permite controlar y convencer a las partes de que la decisión tomada se ajusta a la realidad fáctica pasada. Por lo tanto, puede decirse que el procedimiento/proceso es el receptor de la prueba, que la absorbe y refleja sus efectos de forma indeleble a todos sus sujetos⁴⁵².

En definitiva, los destinatarios de las pruebas contables, son el procedimiento y/o el proceso, las partes y el agente que toma la decisión. Las pruebas contables se reciben y se incorporan como medio para documentar el debate⁴⁵³, y las partes lo reciben como un medio para verificar las alegaciones del adversario y comprobar lo que se discute, pudiendo ejercer un control sobre la decisión, que debe basarse en los elementos del caso o incluso convencerse de que su posición procesal no es adecuada y que el proceso ha tenido un final justo. El agente que decide, como responsable de la decisión, recibe las pruebas y debe cuidar que reflejen la cuestión debatida y pueda formar su convicción sobre los hechos pasados para saber que el pronunciamiento se ajusta a los fines de la jurisdicción⁴⁵⁴.

⁴⁵¹ BENTHAM, J.: *Tratado de las pruebas judiciales*, cit., pp. 187-188.

⁴⁵² Siguiendo la doctrina del *Bundesverfassungsgericht* alemán -mantiene la distinción sobre la doble vertiente, objetiva y subjetiva, de los derechos fundamentales - incluyendo el derecho a la prueba en primer lugar, debe destacarse su vertiente objetiva, en la medida en que se conforman como garantías esenciales del conjunto normativo, insertando fuerza vinculante en el ordenamiento jurídico. En segundo lugar, tienen un aspecto subjetivo, en la medida en que atribuyen a una persona la facultad de ejercerlo (derecho), así como la de reclamar su debida protección. Cfr. JUNOY, J. P.: «El Derecho a La Prueba En El Proceso Penal», *Justicia*, 1/2, 2009, pp. 104-110.

⁴⁵³ DURÁN-SINDREU BUXADÉ, A.: *Comprobación, prueba y procedimientos especiales de liquidación tributaria*, PPU, Barcelona, 1989, pp. 91-92. La finalidad última de las pruebas es formar la convicción de una persona sobre la corrección de una o varias afirmaciones. En el procedimiento administrativo tributario, la persona a la que se dirigen las pruebas y cuya convicción ha de formarse es la propia Administración, persona que en última instancia actúa como juez y parte, aunque el procedimiento a seguir garantiza débil e ilusoriamente las garantías del contribuyente cuando el acto administrativo es dictado por una persona -no órgano- distinta a la que actúa físicamente en el curso de la comprobación tributaria.

⁴⁵⁴ ZAMPAR JUNIOR, J. A.: *Produção de provas em sede recursal*, Thomson Reuters, São Paulo, 2019, p. RB-2.3.

En el proceso de aportar pruebas contables hay que estar convencido de su necesidad y así evitar una posible declaración de inadmisibilidad, especialmente cuando las pruebas tienen una trascendencia mediática que, por tanto, podría ser infravalorada a primera vista. Esto es especialmente importante porque el establecimiento de la cadena de inferencia puede ser a veces compleja e imperceptible⁴⁵⁵.

3.1.4 Clasificación de las pruebas contables

En esta parte se presentan posibles clasificaciones de las pruebas contables, es importante destacar que una clasificación sólo tiene un significado didáctico.

3.1.4.1 Directas e indirectas

En cuanto a la proximidad del juez del objeto, las pruebas contables pueden ser directas e indirectas (o circunstanciales). Las pruebas directas proporcionan al juez una idea concreta del hecho a probar, sin necesidad de recurrir a ningún proceso lógico, mientras que la prueba indirecta no se refiere al hecho a probar, sino a otro hecho relacionado con él, a partir del cual, por razonamiento deductivo, se llega a él. La prueba directa es la que se produce cuando nada se interpone entre el juez y el hecho a constatar, y el juez se pone en conocimiento directo con el objeto de la prueba. Véase, por ejemplo, el caso de la inspección judicial, en la que el juez hace uso de su propia percepción. Sin embargo, la prueba es indirecta cuando algo o una persona interviene entre el juez y el hecho⁴⁵⁶. La distinción entre prueba directa y prueba indirecta contable vendría definida por el criterio de (i)mediación en la percepción del hecho contable por los sentidos humanos.

Por ejemplo, la prueba pericial contable, aunque trate de dilucidar el hecho contable, siempre serán versiones del perito contable, por lo que el juzgador, frente a ellas, jamás dispondrá de la apreciación directa del hecho contable, sino percepción a través de la prueba pericial⁴⁵⁷. En esta línea, dicha prueba, aunque relacionada con el hecho contable directo, debe

⁴⁵⁵ Es posible clasificar las fases del procedimiento probatorio en tres momentos diferenciados, secuenciales, pero que no necesariamente tienen que cumplirse todos: 1) Ofrecimiento o aportación de pruebas; 2) Producción de pruebas y 3) Valoración y evaluación de pruebas. Cfr. MÁRQUEZ, A. S.: «Prueba y valoración de la prueba por el Tribunal Fiscal de la Nación Argentina», *Revista de la Facultad de Derecho*, 39, 2015, pp. 131-137.

⁴⁵⁶ Es importante tener en cuenta las distinciones entre el hecho contable a probar -que puede ser directo o indirecto-, el medio de prueba contable destinado a dilucidarlo y la percepción judicial -que también puede ser directa o indirecta. *Vide*: MARINONI, L. G.-ARENHART, S. C.: *Prova e convicção*, cit., pp. 114-115.

⁴⁵⁷ Un perito contable es un tercero, es decir, una persona distinta de las partes de la relación jurídica, que posee conocimientos técnicos contables, tenga o no título profesional, y que aporta estos conocimientos en apoyo del acto decisorio después de haberlos empleado al estudio de los hechos contables u otros componentes objeto de la prueba. El perito contable puede ser una persona física o jurídica, y se busca por el hecho de tener conocimientos técnicos especializados en contabilidad, independientemente de la forma y el método de adquisición. Cfr. PORRAS GARCÍA, M. J.: *La contabilidad como prueba...*, cit., pp. 79-80.

entenderse como prueba contable indirecta, precisamente porque el juez, a través de ella, solo tiene una percepción indirecta del hecho directo. En este último sentido, solo se puede catalogar como prueba directa a la prueba documental contable o la inspección judicial contable. En cuanto a la prueba contable, es razonable suponer el predominio de la prueba indirecta, ya que, en teoría, el juez no podía estar presente cuando se produjeron los hechos contables, que se materializaron, la mayoría de las veces, en algún momento del pasado y a lo largo de un determinado período contable⁴⁵⁸.

3.1.4.2 Preconstituidas y constituidas

Las pruebas preconstituidas consisten en pruebas que son anteriores al pleito y su origen es independiente del nacimiento de un litigio. A su vez, no está vinculado a la demanda y sólo formará parte de ella cuando la presente una de las partes, por ejemplo, los documentos contables. Así la prueba contable preconstituida es aquella que la norma jurídica contable tributaria ha ordenado crear y conservar con anterioridad a la existencia de un derecho u obligación tributaria, pues la producción de dicha prueba contable será necesaria para el mantenimiento de este derecho u obligación tributaria. Dado que el derecho es la fuente de todas las ventajas y cargas que se derivan de la ley, es tan importante disponer de la prueba contable que garantiza tales derechos, como de los propios derechos⁴⁵⁹. En este contexto, la obligación de mantener y preservar la documentación contable y de los libros de contabilidad tiene como objetivo central la creación de pruebas preconstituidas⁴⁶⁰.

La prueba constituidas (*constituenda*), a su vez, surge con la existencia del proceso, está intrínsecamente ligada a un procedimiento o litigio, en la medida en que su producción tuvo lugar en ese momento. En definitiva, su cobro se produce en el trascurso del procedimiento. Las pruebas contables producidas a lo largo del procedimiento y del proceso, entran en esta categoría. Por ejemplo, en la prueba pericial contable, el informe se elabora para valorar un

⁴⁵⁸ Se pueden distinguir entre las pruebas contables aquellas que resultan de las actividades procesales (alegaciones, negativa a presentarlas) y extraprocesales de las partes (es decir, su conducta). Cfr. ABEL LLUCH, X.: *Derecho probatorio*, cit., pp. 18-31.

⁴⁵⁹ BENTHAM, J.: *Tratado de las pruebas judiciales*, cit., pp. 183-184.

⁴⁶⁰ BONVICINI, D. R.: *Il problema della prova nel processo davanti alle commissioni tributarie*, Edizione provvisoria, Bologna, 1983, p. 134. Las pruebas preconstituidas son aquellas que se forman al margen y, generalmente, con anterioridad a un enfrentamiento entre el contribuyente y la administración, en la que entran por un mero acto de exposición o producción. Las pruebas preconstituidas típicas son los documentos o pruebas documentales. Las pruebas constitutivas, en cambio, son las que se forman durante el procedimiento de inspección, como resultado de la actividad de investigación en sentido estricto, de modo que antes del litigio sólo pueden preverse como posibles, imaginadas o anticipadas.

determinado hecho contable con el fin de responder a un caso concreto objeto de cuestionamiento o análisis y, por lo tanto, es una prueba constituida⁴⁶¹.

3.1.4.3 Necesaria y suficiente

Dado que las normas de auditoría de cuentas se ocupan de las pruebas contables, es a esas normas a las que deben acudir los peritos judiciales en materia de pruebas contables y económicas para estructurar sus dictámenes. El auditor y experto contable debe obtener pruebas suficientes antes de emitir su opinión, pruebas que deben obtenerse mediante la aplicación y evaluación de pruebas selectivas. La naturaleza de las pruebas viene dada por todos aquellos hechos que pueden ser probados por el auditor en relación con los estados financieros, los libros y registros contables que los respaldan. En este sentido, las pruebas que el auditor requiere sobre los datos y las cifras deben haber estado y estar debidamente apoyadas en tiempo, forma y contenido por los hechos económicos. El auditor o inspector obtiene las pruebas contables necesarias que se requieren a su juicio, dependiendo de las circunstancias de cada caso⁴⁶².

El auditor se guía por los criterios de materialidad y riesgo probable, mientras que el no suele tratar de obtener pruebas absolutas, sino que basta con obtener pruebas relativas. El grado de prueba tiene que determinar en cada caso, a su juicio, las pruebas y procedimientos a aplicar para obtener lo que considera una prueba suficiente. Existe un riesgo probable que se refiere a la posibilidad de error que representa la falta o deficiencia de determinadas pruebas. Se entiende por prueba suficiente lo que aquel que tome la decisión necesita obtener mediante procedimientos y ensayos selectivos para llegar a conclusiones razonables sobre los documentos presentados para su examen⁴⁶³. La ponderación de las pruebas tiene por objeto

⁴⁶¹ Cfr. RIBEIRO, D. G.: *Pronas atípicas*, Livraria do Advogado, Porto Alegre, 1998, p. 74. En cuanto al momento del reconocimiento, las pruebas pueden ser: i) casuales o constitutivas, siendo aquellas que se forman en el curso del pleito, ocasionalmente o son las que se forman sólo después de que nace la necesidad de demostrar la realidad del hecho en el juicio. Ej.: prueba testifical, pericial, testimonia de las partes, etc. ii) preconstituida es la expresión creada para las pruebas formadas con anterioridad al inicio de la relación jurídica, preautos, que aparecen antes de la necesidad de su presentación en el pleito. y no se constituyen intencionadamente para aportar pruebas en el pleito. Por ejemplo: contrato, escritura de compraventa y contabilidad.

⁴⁶² Cfr. BALAGUÉ DOMÉNECH, J. C.: «La evidencia en la prueba contable y económica», *La Ley*, vol. 7667, Año XXXII, 2011, p. 1. “La apelación a las matemáticas permite apreciar la diferencia entre lo necesario y lo suficiente. Recuerda las condiciones para que una función $y = f(x)$ esté en el máximo o en el mínimo. La primera condición para ambos casos es que la primera derivada de la función sea cero $y' = f'(x) = 0$ -condición necesaria- la segunda condición -condición suficiente- es que, dada la primera, la segunda derivada sea negativa $-f''(x) < 0$ -, en el caso de un máximo, o positiva $-f''(x) > 0$ -, en el caso de un mínimo.”

⁴⁶³ Cfr. BALAGUÉ DOMÉNECH, J. C.: *Ibid.*, p. 16. El juicio sobre la suficiencia de las pruebas se basa en su criterio profesional, tras considerar detenidamente las circunstancias del caso en cuestión, en cuanto a la importancia cuantitativa y el tipo de pruebas necesarias para respaldar una opinión.

conseguir una sólida base para el juicio sobre las cifras y los datos afirmados en los estados financieros, particularmente, y en los documentos contables examinados, en general, que permitan expresar una opinión sobre ellos. En la prueba contable a efectos judiciales, no suele bastar con la prueba parcial de los hechos a probar. Las circunstancias particulares de los forenses exigen una prueba absoluta de los hechos, requiriéndose una prueba fehaciente de las declaraciones o desmentidos de hechos de los que se acusa al demandado o que el demandante argumenta contra el demandado, así como lo que el demandado alega contra el demandante en su respuesta a la demanda.

3.1.5 Requisitos para que la contabilidad constituya prueba

Una de las primordiales funciones de la contabilidad es que, al llevar una cuenta de todas las transacciones del comerciante, es posible tener un conocimiento inmediato y fiable de todos sus negocios. Por lo tanto, se considera que los datos afirmados en las declaraciones de impuestos, bien como su contabilidad, son un reflejo fiel de la situación económica del contribuyente, lo que proporciona un control eficaz por parte de la Administración⁴⁶⁴.

La Administración tributaria considera que todo sistema contable o sistema de cuentas debe ser admitido siempre que: los libros y documentos producidos constituyan un conjunto coherente que permita determinar con precisión el ingreso imponible; que todos los escritos estén respaldados por documentos justificativos; mientras que las cifras registradas corresponden a la realidad. Asimismo, la Administración no exige que las cuentas se ajusten estrictamente a las normas de contables, pero, por otro lado, parece requerir una condición de "verificabilidad" de la exactitud de las cifras registradas⁴⁶⁵.

⁴⁶⁴ Cfr. PARRA GARCIA, M. R.-PEREZ GOMEZ, C. E.-BERMUDEZ SALCEDO, L. M.: «Los Libros de contabilidad como Prueba en Materia Tributaria», *Revista Temas Socio-Juridicos*, vol. 35, 1998, pp. 168-169. Son requisitos para que la contabilidad constituya una prueba: a) Registro, cuando se requiera; b) Estar respaldada por pruebas internas y externas, según se trate de operaciones que afecten a terceros; c) Reflejar la situación económica del contribuyente; d) No haber sido desvirtuada por otro medio de prueba, que demuestre la falta de fiabilidad de la contabilidad presentada y e) No haberse demostrado la existencia de doble contabilidad o cualquier otro fraude contable de cualquier naturaleza.

⁴⁶⁵ Cfr. AFSCHRIFT, T.: *Traité de la preuve en droit fiscal*, Larcier, Bruxelles, 2004, pp. 366-367. No hay que olvidar que corresponde a la Administración, cuando pretende utilizar la prueba por comparación con otros contribuyentes similares, demostrar que se cumplen las condiciones que autorizan este método de prueba concreto. Por lo tanto, debe establecer que la contabilidad no es concluyente. En un sistema que incluye un grado de cooperación en la carga de la prueba, es obviamente comprensible que esta prueba pueda resultar de una presunción derivada del hecho de que el contribuyente, invitado a presentar contabilidad regular, se abstenga de hacerlo.

Las pruebas contables deberán cumplir los requisitos de pertinencia, conductividad, utilidad y oportunidad⁴⁶⁶:

1. La prueba contable será *pertinente*, cuando sea admisible y tenga una influencia decisiva en la solución del problema de hecho jurídico que deba resolverse. En otras palabras, pertinente significa la prueba adecuada, oportuna, admisible y eficaz de un determinado hecho contable.

2. Debe garantizar la *conductividad* de la prueba, es decir, la aptitud jurídica de la prueba para convencer al juez o al hecho contable al que se refiere.

3. Además, debe ser *útil*, en el sentido de que preste un servicio en el asunto analizado, como ser necesaria, convincente o que lleve a generar dudas, según sea el caso. En materia tributaria, la prueba contable tiende a validar un hecho contable afirmado, que suele ser concreto y debe ser propicia. Es decir, llevar, conducir, transportar los medios de prueba que conduzcan al conocimiento del agente o juez, quien debe tener clara la utilidad de la prueba, pues si no es útil al procedimiento, iría en contra del principio de economía procesal, ya que la Administración estaría perdiendo su tiempo en la recolección y valoración de pruebas inútiles.

4. Las pruebas contables deben presentarse en el *momento oportuno*. Aunque es importante aclarar que las pruebas pueden ser presentadas, no tienen los mismos efectos en todas las etapas, destacando que una vez es emitido un acto administrativo, las pruebas tienen efectos a través del uso de recursos para refutar los fundamentos de una decisión administrativa⁴⁶⁷.

En su examen, la Administración atribuye a las cuentas un cierto valor probatorio, en función de la fiabilidad de los documentos y libros contables presentados. Los registros contables deben constituir un conjunto coherente que determine con exactitud la renta imponible, todos los asientos deben estar respaldados por comprobantes, las cifras registradas deben corresponder a la realidad. Del examen de las cuentas se desprende su carácter probatorio, y se puede deducir que la contabilidad del contribuyente no es convincente, cuando

⁴⁶⁶ Cfr. OBANDO CASTIBLANCO, A. S.: «Aplicación de los principios constitucionales de la prueba en el procedimiento administrativo tributario», *Pensamiento Jurídico*, vol. 0, 44, 2016, pp. 190-191.

⁴⁶⁷ Cfr. BAS SORIA, J.: «La aportación de las nuevas pruebas en procedimientos de revisión: Análisis de la STS de 20 de abril de 2017 (rec. núm. 615/2016)», *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos*, 413, 2017, pp. 115-124. Los tribunales económico-administrativos han sostenido que la aportación de la documentación relativa a los hechos constatados en el procedimiento de aplicación de los tributos debe aportarse exclusivamente en dicho procedimiento, pero el TS contradujo este criterio, autorizando la admisibilidad de cualquier prueba relevante en el procedimiento de revisión, aunque haya sido solicitada previamente y no haya sido aportada.

se descubre que la contabilidad tiene deficiencias tales como: no puede formar un conjunto que permita determinar con exactitud la base imponible, se descubre que no hay justificantes, o bien, se descubre que es imposible verificar la exactitud de las cifras registradas o demostrar la inexactitud de las mismas⁴⁶⁸.

La contabilidad, para ser convincente, no necesita cumplir estrictamente con todos los requisitos de ley contable. Una forma simple de la imperfección que no afecta a la sustancia, es decir, la determinación de la renta gravable, no permite el rechazo de las cuentas, pero los libros y documentos que lo componen para determinar con precisión el ingreso imponible, y las cifras registradas deben reflejar la realidad. Un sistema contable no puede contener ningún error o contradicción para suponer que no sería confiable, sino que debe ofrecer todas las garantías de material de continuidad, regularidad y la irreversibilidad de los registros contables. La contabilidad debe ser completa y con el apoyo de piezas justificativas, por ejemplo, la omisión de una salida reconocida es suficiente para poner duda del valor probatorio, bien por no preparar un libro de caja, cuando los pagos se reciben en efectivo. Lo mismo ocurre con los asientos contables de resumen con vacíos y de información incompleta obvia⁴⁶⁹.

Tanto para aquellos que están legalmente obligados a llevar contabilidad como para los que no lo están, la contabilidad será prueba suficiente, siempre que cumplan los siguientes requisitos: i) satisfacer los requisitos de regularización exigidos por la Administración; ii) que los asientos contables estén soportados documentalmente; iii). reflejen plenamente la realidad de la entidad o del individuo; iv) no hayan sido invalidadas por medios de prueba directos o indirectos, siempre que estos no estén prohibidos por el derecho; v) no adopten una doble contabilidad⁴⁷⁰.

Algunos indicios de fiabilidad de los libros contables, que pueden considerarse como una señal de la exactitud de los estados presentes en la contabilidad: i) cuando los distintos hechos empresariales se han registrado según los principios contables; ii) cuando no hay errores de cálculo; iii) cuando se registran todos los hechos que debían registrarse; iv) cuando

⁴⁶⁸ Cfr. LENOIR, C.: «Les moyes de preuve en matière d'impôts directs», en François Stevenart Meeûs (ed.) *Manuel de procédure fiscale*, Anthemis, Limal, 2011, pp. 216-217.

⁴⁶⁹ A efectos fiscales, la contabilidad debe reflejar con exactitud el flujo diario de ventas y compras. Las transacciones pertinentes pueden manifestarse de forma global, siempre y cuando se especifiquen con precisión los justificantes externos que respaldan los importes registrados. *Vide*: ÁLVAREZ MELCÓN, S.-GARCÍA-OLMEDO DOMÍNGUEZ, R.-CENTRO DE ESTUDIOS FINANCIEROS (MADRID): *Contabilidad y fiscalidad: impuesto sobre sociedades e IVA*, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2010.

⁴⁷⁰ Cfr. MARTÍNEZ HERRERA, G.: *La prueba contable...*, cit., pp. 56-57. La contabilidad es "prueba suficiente", pero no completa, al igual que no constituyen una prueba incontrovertible para la Administración. Esto demuestra que, aunque sea la prueba principal, no es la única, y tampoco es concluyente o incontrovertible.

las cuentas causan una impresión general favorable también en lo que respecta a sus valores relativos; v) cuando el resultado obtenido, aparentemente correcto, corresponde a la experiencia habitual en el sector. Si el resultado contable no puede armonizarse con estas cifras, generalmente surgirán dudas sobre su exactitud.

Efectos de los distintos fallos en la evaluación de las cuentas en su conjunto se materializan si se encuentran entradas incorrectas o los libros dejan de tener valor probatorio. Por otra parte, el fallo debe ser valorado según su peso y peculiaridad, y debe evaluarse su influencia en la fiabilidad de las cuentas. A veces se trata de fallos debidos a una ignorancia inexcusable, a la que no se puede atribuir una gravedad excesiva. En otros aspectos, una contabilidad absolutamente impecable es realmente rara, ya que en muchos casos, el origen y la extensión del error pueden ser aclarados con facilidad, de modo que sus efectos pueden ser estimados y nivelados sin mucha dificultad⁴⁷¹.

Aunque las cuentas sean defectuosas en más de un aspecto, no pierden toda su utilidad como medio de prueba. Si uno de los libros resulta totalmente inútil a efectos probatorios por los graves defectos que contiene, los otros pueden ser útiles, aunque sea de forma condicional. Incluso los libros mal conservados pueden aportar ocasionalmente tanto material en un aspecto concreto que, añadiendo el restante material probatorio, es posible formarse un juicio aceptable de certeza⁴⁷².

3.2 Prueba contable y tributos

La prueba es un instituto jurídico que está presente en numerosas ramas del ordenamiento jurídico, y debe tener un perfil unitario en cualquiera de ellas⁴⁷³. Se trata de una

⁴⁷¹ Las evaluaciones fiscales basadas en muestras estadísticas son siempre estimaciones y, por tanto, son intrínsecamente imprecisas. No se entiende que la inexactitud deba ser fatal, pero el contribuyente tiene derecho a conocer la magnitud de la incertidumbre; debe estar protegido por normas adecuadas que exijan un nivel mínimo de precisión. Las auditorías e inspecciones contables son perturbadoras, requieren mucho tiempo y son intrínsecamente polémicas. Al igual que la Administración, el contribuyente tiene interés en minimizar su duración. Cfr. BRIGHT, J. C.-KADANE, J. B.-NAGIN, D. S.: «Statistical Sampling in Tax Audits», *Law & Social Inquiry*, vol. 13, 02, 1988, p. 318.

⁴⁷² DÖHRING, E.: *La Prueba*, Valletta Ediciones, Buenos Aires, 2007, pp. 259-260.

⁴⁷³ El art. 24 de la Constitución Española (CE) garantiza el derecho a probar, utilizando los medios de prueba para defenderse. Es la primera Constitución de los países europeos que reconoce el derecho a la prueba como un derecho específico, aunque por su carácter procesal e instrumental, el Tribunal Constitucional lo ha interpretado en necesaria correlación con el derecho a la tutela judicial, exigiendo para su vulneración que haya causado indefensión material al ciudadano. Cfr. CAYÓN GALIARDO, A. M.: «Cuestiones sobre la prueba en los procedimientos tributarios», *Revista técnica tributaria*, 97, 2012, pp. 14-15; PEREZAGUA CLAMAGIRAND, L.: *La Prueba en el Derecho Tributario*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1975, pp. 117-118. La actividad probatoria está vinculada a la tutela judicial efectiva del art. 24.2 de la CE y se presenta como una garantía procesal básica. Cfr. CUNILLERA BUSQUETS, M.: «La prueba en los procedimientos tributarios», *Tributos locales*, 108, 2013, pp. 125-126.

categoría general del derecho que debe funcionar como una unidad en todo el ordenamiento jurídico, aunque ello no impide que algunas especialidades, como las del derecho tributario, tengan justificación para enfrentarse a principios específicos de su rama del derecho⁴⁷⁴.

Las reglas de la prueba contables surgen en el derecho fiscal como algo *sui generis*. Esto se debe a que una de las partes se ve obligada, incluso antes de que surja un litigio, a tomar posición e incluso a ayudar a la otra parte a establecer los hechos contables⁴⁷⁵. Además, las pruebas contables en materia fiscal serán casi siempre fácticas. El litigio fiscal es y sigue siendo, un debate entre una parte que afirma ser acreedora y otra que impugna ser deudora. El hecho de que la deuda en cuestión sea un impuesto es solo incidental a esta observación fundamental. La unidad del derecho y, en particular, la ausencia de una norma de autonomía del derecho tributario, salvo disposiciones dispersas y derogatorias, implican que, en principio, este litigio se regirá principalmente por las normas del derecho común⁴⁷⁶.

Para la Administración tributaria, la teoría de la prueba contable es esencial para la demostración y constitución del evento hipotéticamente descrito en la norma tributaria, como suficiente para la propagación de los efectos contenidos en su mandato, es decir, el establecimiento de la relación jurídico-tributaria⁴⁷⁷. Corresponde a la Administración detenerse en los elementos probatorios contables de los que dispone y, a partir de ellos, constituir el

⁴⁷⁴ CAYÓN GALIARDO, A.: «La incorporación de pruebas en los precedimientos tributarios», en Eva María Cordero González, Isabel García-Ovies Sarandeses, José Pedreira Menéndez, Begoña Sesma Sánchez (eds.) *Conflictos actuales en Derecho tributario: homenaje a la profesora doctora Manuela Fernández Junquera*, Aranzadi, Pamplona, 2017, pp. 56-57.

⁴⁷⁵ Cfr. PÉREZ ARRAIZ, J.: «La simplificación de trámites en las actuaciones de la Inspección ante la existencia de una prueba preconstituida», *Crónica tributaria*, 112, 2004, pp. 114-115. En el ámbito de la fiscalidad es necesario disponer de algún medio de prueba de que el hecho imponible ha tenido lugar. Tal y como está estructurada la Administración fiscal, en la mayoría de los casos, esa prueba la aporta el propio contribuyente en su declaración de la renta. Sin embargo, en algunas ocasiones es la propia Administración la que, a través de una investigación de lo no declarado, o de una comprobación de lo declarado por el contribuyente, debe obtener datos pertinentes sobre la existencia y el valor de la deuda tributaria. Por lo tanto, lo que busca la administración es una prueba que, en principio, evite un posible litigio o, si no es posible, que sirva para apoyar la posición de la Administración en el litigio. Así, en derecho tributario, será fundamental contar con un sistema de pruebas adecuado que sirva para reducir el posible margen de error entre el cálculo final del impuesto y el que se hubiera decidido pagar en abstracto.

⁴⁷⁶ AFSCHRIFT, T.: *Traité de la preuve ...*, cit., p. 5. Esto no es más que la plasmación de un planteamiento lógico y justo del problema de la prueba: no hay ninguna razón -salvo que el legislador lo haya dispuesto expresamente- para que sea más fácil o más difícil probar que se tiene una deuda por el simple hecho de que el acreedor sea el Estado y la deuda sea fiscal. La aplicación de estas normas debe realizarse en un contexto que la hace compleja. Esta complejidad resulta de las excepciones a los principios generales que el legislador ha introducido, en favor de la Administración, en lo que se refiere a la carga de la prueba.

⁴⁷⁷ Una prueba es pertinente si tiende a hacer que un hecho sea más o menos probable de lo que sería sin la prueba y el hecho tiene consecuencias para determinar la acción. Para ser admisible como pertinente, la prueba debe ser material y tener valor probatorio. Cfr. LARSON, J.-AMERICAN BAR ASSOCIATION-SECTION OF TAXATION: *A practitioner's guide to tax evidence: a primer on the Federal Rules of Evidence as applied by the Tax Court*, 2017, p. 60.

hecho contable tributario, en función de los acontecimientos cuya ocurrencia pueda ser probada, desembocando el surgimiento de esa relación.

La verdad del mundo económico-contable no puede ser captada en su totalidad por el lenguaje probatorio. El proceso pretende alcanzar su propia verdad (verdad formal o lógica), recogiendo de la realidad solo los aspectos jurídicamente más apropiados de los hechos contables y siempre que se ajusten a las formas previstas por la legislación.⁴⁷⁸ Así, corresponde al derecho positivo, en particular el derecho tributario, establecer las reglas de creación de su propia realidad, determinando las reglas de producción de la prueba contable, delimitando la forma, el tiempo y el lugar de su creación.

La prueba en el ámbito tributario se regula en los arts. 105 a 108 de la LGT⁴⁷⁹. Estos artículos solo regulan las especialidades de la prueba en materia tributaria, remitiendo en lo demás al CC (arts. 1.216 a 1.230) y la LEC (arts. 229 a 390) para los medios y valoración de pruebas⁴⁸⁰.

3.2.1 La prueba contable como institución de derecho procesal

La relevancia de la contabilidad desde el punto de vista probatorio es cada vez mayor, es habitual que los jueces y las partes recurran a peritos contables, ya sea para que ratifiquen sus informes o para dar su opinión sobre puntos específicos en los que se buscan conocimientos contables especializados. Es lógico que cuando existen discrepancias entre particulares en cuanto a la determinación de una valoración o se originan por actuaciones de origen económico, sea necesario recurrir a la justicia acudiendo precisamente a la prueba contable. Por lo tanto, la práctica de este tipo de pruebas puede ser esencial en cualquier procedimiento contencioso, no sólo en casos fiscales, sino también en casos civiles y

⁴⁷⁸ Cfr. GOMILLE, C.: *Informationsproblem und Wahrheitspflicht: ein Aufklärungsmodell für den Zivilprozess*, Mohr Siebeck, Tübingen, 2016, pp. 4-5. El derecho y su aplicación son circunstancias reales que se juzgan legalmente en función de principios jurídicos. Así, estos principios jurídicos regulan las circunstancias reales entre los distintos sujetos de derecho. Si los principios del derecho no cumplen su función de "orden normativo" en un caso concreto -por ejemplo, porque alguien transgrede deliberadamente los límites de una norma fiscal, porque los participantes en una relación jurídica discrepan sobre el objeto y el alcance de las obligaciones individuales, etc. - entonces hay motivo para una demanda como disputa contenciosa. A continuación, la tarea procesal consiste en determinar y realizar las obligaciones y derechos subjetivos de las partes sobre la base de la ley aplicable. El ordenamiento jurídico, en su pretensión de validez objetiva, exige en este contexto una reconstrucción de los hechos reales en los que se basa la demanda que se hace valer en la acción. Los procedimientos y procesos son, por tanto, instituciones que flanquean los ordenamientos jurídicos sustantivos y garantizan su eficacia práctica.

⁴⁷⁹ Cfr. PÉREZ ARRAIZ, J.: «La actividad probatoria en la vía económico-administrativa», *Tributos locales*, 44, 2004, p. 12. En cuanto al tratamiento de la prueba en la LGT, los arts. 105 a 108 de dicha ley establecen una serie de reglas de valoración de la prueba que ayudan al órgano decisorio a resolver el litigio.

⁴⁸⁰ Cfr. LIZANDA CUEVAS, J. M.: *La comprobación del Impuesto sobre Sociedades por la Inspección de Hacienda*, 2020.

criminales. La razón de la coexistencia de la jurisdicción civil y la contabilidad es que desde la antigüedad muchas de las relaciones y conductas que se dan en el ámbito civil coinciden con realidades contables, siendo la base de sus relaciones recíprocas⁴⁸¹.

La LGT dispone que en los procedimientos tributarios se apliquen las normas sobre medios y valoración de la prueba contenidas en la LEC, el CC y la LECRIM⁴⁸². Aunque la LGT se remite al CC, este ya no contiene una lista de medios de prueba que el art. 1.215 que enumeraba: confesión, inspección del juez, peritos, presunciones y testigos, ha sido derogado⁴⁸³. El concepto de prueba es un concepto tradicionalmente procesal, siendo los procesalistas los que han estudiado esta cuestión. Por su parte, la LEC, se ocupa de la prueba en su Capítulo V, y dedica los art. 281 y siguientes a cuestiones generales como el objeto de la prueba⁴⁸⁴.

La prueba es un experimento, una operación, un ensayo, destinado a poner de manifiesto a adecuación o inadecuación de una proposición en sentido jurídico, y concretamente en sentido procesal⁴⁸⁵. En un sentido jurídico, y específicamente en un sentido procesal, la prueba contable puede ser vista tanto como un método de investigación, como también un método de verificación. Las pruebas criminales contables suelen ser una investigación, un registro, una búsqueda de algún hecho contable al cual se acuse un crimen. La prueba civil, sin embargo, suele ser la verificación, la demostración, corroboración de la verdad o la falsedad de las proposiciones y afirmaciones contables formuladas en el juicio. La prueba criminal contable se aproxima a una prueba científica, mientras que la prueba civil

⁴⁸¹ Cfr. PORRAS GARCÍA, M. J.: *La contabilidad como prueba...*, cit.', p. 76.

⁴⁸² El art. 106.1 de la LGT determina expresamente que las normas sobre los medios y la valoración de las pruebas contenidas en el CC y la LEC, se aplicarán en los procedimientos fiscales, salvo que la ley disponga otra cosa. *Vide*: DELGADO GARCIA, A. M.-OLIVER CUELLO, R.: «Normas Comunes sobre Actuaciones y Procedimientos Tributarios», en Felipe Alonso Murillo (ed.) *Estudios de la Ley general tributaria*, Lex Nova, Valladolid, 2006, p. 462.

⁴⁸³ Cfr. CORRAL GUERRERO, L.: *Prueba tributaria*, Universidad Complutense, Escuela Universitaria de Ciencias Empresariales, Madrid, 1992. El derecho de la prueba se caracteriza por producirse por sucesivas concreciones y por sectores o divisiones en porciones del ordenamiento jurídico. Es decir, las normas se desglosan y detallan a distintos niveles y en diversas esferas jurídicas. En cuanto a la regulación tributaria, la Ley de la prueba se contiene fundamentalmente en la LGT y en el Reglamento General que la desarrolla, en materia de inspección, recaudación y reclamaciones económico-administrativas.

⁴⁸⁴ Art. 281 LEC trata del “Objeto y necesidad de prueba”, por su vez el art. 282 LEC de “Iniciativa de la actividad probatoria” y el art. 283 LEC de la “Impertinencia o inutilidad de la actividad probatoria”.

⁴⁸⁵ Cfr. MARTÍN QUERALT, J. B.: «La prueba en el Derecho Tributario... y la revocación», *Tribuna Fiscal: Revista Tributaria y Financiera*, 205, 2007, p. 7. Las normas sobre la prueba han sido diseñadas y aplicadas como relación a un proceso y nos es ese, por razones obvias el campo en el que operamos cuando hablamos de la prueba en el ámbito de los procedimientos de aplicación de los tributos. Eso explica la subsistencia de una relativa dificultad esencial para que los principios y normas sobre la prueba aplicable en el proceso civil sean podidos ser trasvasadas al ámbito tributario.

contable se asemeja a la prueba de una ciencia exacta: una operación destinada a evidenciar la verdad de un hecho contable alegado⁴⁸⁶.

3.2.1.1 Prueba contable en el derecho procesal civil

El art. 299 de la LEC contiene un listado de los medios de prueba siguientes: i) interrogatorio. ii) documentos públicos. iii) documentos privados. iv) dictamen de peritos. v) reconocimiento del juez. vii) interrogatorio de testigos⁴⁸⁷. Hay que tener en cuenta que no es una lista cerrada, *numerus clausus*. De hecho, la LEC establece que puede haber otros medios de prueba no previstos⁴⁸⁸. Los documentos contables se encuadran dentro de los documentos privados y la pericia contable se complementa como medio de prueba contable tradicional⁴⁸⁹. Con menor frecuencia, la prueba testifical y los reconocimientos judiciales podrían considerarse como capaces de informar sobre hechos contables⁴⁹⁰.

La prueba, como presupuesto de admisión, de apoyo al organismo ha de atenerse a criterios de legalidad, adecuación o congruencia para la reclamación (art. 283 de la LEC) ámbito fiscal, siendo relativamente frecuentes los intentos mediante determinadas especialidades formales o instrumentos tradicionales o de dirección arbitral (peritaje

⁴⁸⁶ KIELMANOVICH, J. L.: *Teoría de la prueba y medios probatorios*, cit., pp. 27-28.

⁴⁸⁷ Cfr. PORRAS GARCÍA, M. J.: *La contabilidad como prueba...*, cit.', pp. 76-77. En cuanto a la contabilidad, entendida como el conjunto de libros, registros y documentos que permiten la elaboración de las cuentas anuales y proporcionan información económica y financiera, en la nueva Ley de Enjuiciamiento Civil se pueden proponer los siguientes medios de prueba, que pueden utilizarse en cualquier procedimiento: 1.º - La prueba documental privada, constituida por los libros obligatorios llevados con las formalidades exigidas por el Código de Comercio, los libros o registros contables no obligatorios y los informes de los auditores (legales o voluntarios) sobre las cuentas anuales. 2.º - La prueba documental pública, referida a los documentos públicos que respaldan y reflejan las operaciones consignadas en los libros y demás registros contables, constituida por las cuentas anuales depositadas en el Registro Mercantil. 3.º - Pruebas contables realizadas por peritos contables que emiten su opinión sobre aquellas cuestiones que son objeto de la pericia requerida o aportadas como pruebas preconstituidas. 4.º - Se requiere la prueba testifical de un perito versado en la materia.

⁴⁸⁸ La actual LEC regula la materia en los arts. 281 a 386, dedicando su art. 299 a la prueba, los arts. 317 a 334 a los documentos públicos y privados, los arts. 301 a 306 al interrogatorio de las partes, los arts. 353 a 359 al reconocimiento judicial, los arts. 335 a 352 al dictamen de los peritos, los arts. 360 a 381 al interrogatorio de los testigos y los arts. 385 a 386 a las presunciones legales y jurídicas. Cfr. DELGADO GARCIA, A. M.-OLIVER CUELLO, R.: *Normas Comunes sobre...*, cit.', p. 462.

⁴⁸⁹ Art. 327 LEC trata de los "Libros de los Comerciantes" que prescribe: "Cuando hayan de utilizarse como medio de prueba los libros de los comerciantes se estarán 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."

⁴⁹⁰ Entre los documentos privados, los libros de contabilidad y las facturas tienen especial importancia en las transacciones comerciales y están sujetos a regulación tanto a efectos comerciales como fiscales. En cuanto al aspecto probatorio, la doctrina dominante considera que no tienen un valor privilegiado de prueba tasada, cuestión controvertida sobre todo en relación con los documentos contables. Cfr. PALAO TABOADA, C.: «La prueba en el proceso contencioso-administrativo», en Thomson Reuters Aranzadi (ed.) *La prueba en el proceso contencioso-administrativo*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2017, pp. 67-68.

contradictorio, acuerdos previos de valoración, cumplimiento o acuerdo)⁴⁹¹. Cuando el objetivo sea proporcionar un canal ágil y flexible, deben respetarse los derechos a defensa, sin limitar la prueba, salvo en los casos suficientemente fundamentados en términos de racionalidad, ni limitar o restringir la revisión judicial de todo tipo de pruebas.

3.2.1.2 Prueba contable en el derecho procesal penal

La investigación criminal tiene como objetivo averiguar si hay "pruebas suficientes" de que se ha cometido un delito y quién ha sido el autor, considerando que las pruebas son suficientes cuando conducen a una posibilidad razonable de que, como resultado de las pruebas, se imponga al acusado una condena o una medida de seguridad en el juicio. La investigación termina, por tanto, con un juicio sobre la probabilidad de que alguien haya cometido un delito y la aplicación de la pena correspondiente. Si es así, el Ministerio Fiscal se encargará de la acusación. Si no es así, el fiscal desestimaré el caso y el procedimiento terminará⁴⁹².

La LECRIM dedica varios artículos a hablar de la prueba, como es el procedimiento natural del proceso penal en el que la presunción de inocencia constituye un principio fundamental, solo puede ser contradicho a través de las pruebas⁴⁹³. En este contexto, se explica la relevancia del tema probatorio en el ámbito penal. El careo constituye un medio de prueba complementario, para la prueba testifical, por ejemplo, que tiene por objeto verificar los aspectos contradictorios de las manifestaciones de las partes. Puede haber un careo de dos o más testigos, con el objetivo de investigar la verdad en los casos en que las afirmaciones de los testigos muestren contradicciones sustanciales. Sin embargo, es anómalo enfrentarse a este

⁴⁹¹ Cfr. RIVERA MORALES, R.: *La prueba: un análisis racional y práctico*, Marcial Pons, Madrid; Barcelona; Buenos Aires, 2011, pp. 170-171. No hay que confundir la prueba preconstituida y la prueba anticipada. La prueba preconstituida, consiste en medios o fuentes preexistentes al proceso. Se elabora antes del proceso, con el fin de probar un acto jurídico y acreditarlo en el futuro. Por otro lado, la prueba, anticipada, tiene una función y alcance diferentes, así como las garantías que la rigen son distintas o más amplias que la primera, por ejemplo, requiere del órgano judicial y de la intervención de una parte. Su eficacia probatoria es diferente, hasta el punto de que la lectura del acta en la que consta sería suficiente.

⁴⁹² Cfr. CARLOS, A. F. B.: «A prova no procedimento de inspeção tributária por remissão para relatório de inquérito criminal e outros aspetos relativos à eficiência da administração tributária», en Eduardo Paz Ferreira, Heleno Taveira Torres, Clotilde Celorico Palma (eds.) *Estudos em homenagem ao Professor Doutor Alberto Xavier*, vol. 1, 2013, p. 75.

⁴⁹³ En el capítulo II de la LECRIM hace mención de la contabilidad: "Art 573. No se ordenará el registro de los libros y papeles de contabilidad del procesado o de otra persona sino cuando hubiere indicios graves de que de esta diligencia resultará el descubrimiento o la comprobación de algún hecho o circunstancia importante de la causa. ... Art. 574. El Juez ordenará recoger los instrumentos y efectos del delito y también los libros, papeles o cualesquiera otras cosas que se hubiesen encontrado, si esto fuere necesario para el resultado del sumario. Los libros y papeles que se recojan serán foliados, sellados y rubricados en todas sus hojas por el Secretario judicial, bajo su responsabilidad."

medio de prueba del careo de testigos en el procedimiento tributario, salvo que la conducta del contribuyente haya sido calificada como delito⁴⁹⁴.

3.2.2 La prueba contable en los procedimientos administrativos

Existen innegables diferencias entre las pruebas presentadas en el ámbito del derecho administrativo en comparación al procedimiento judicial⁴⁹⁵. En efecto, en el procedimiento administrativo, y al igual que en el procedimiento judicial, se puede hablar de la existencia de pruebas con referencia a la actividad que tiene por objeto la demostración o comprobación de hechos necesarios para la decisión de un procedimiento⁴⁹⁶. Sin embargo, a partir de este dato común, se pueden hallar importantes diferencias entre las pruebas judiciales y las administrativas⁴⁹⁷. Estas diferencias están relacionadas tanto con la finalidad consustancial a la

⁴⁹⁴ Vide. BALAGUÉ DOMÉNECH, J. C.: *La prueba pericial contable en las jurisdicciones civil, penal, contencioso-administrativa y laboral*, 7a. Edición, Bosch, Barcelona, 2018, pp. 147-148..

⁴⁹⁵ Es importante destacar que la verdadera diferencia entre la prueba en el procedimiento civil y en el contencioso-administrativo está en el objeto, mientras que en el procedimiento civil el objeto de la prueba son los hechos controvertidos, en el procedimiento administrativo, la actividad probatoria no se dirige tanto a demostrar la existencia o no de los hechos, sino a acreditar o verificar el conjunto de datos que conforman la base sobre la que se tomó una u otra decisión. Se observa que en el procedimiento administrativo, los hechos relevantes para la resolución pueden ser acreditados por cualquier medio de prueba admisible en derecho. Cfr. ÁLVARO MONTERO, Á.-COLOMER HERNÁNDEZ, I.: *La prueba: consideraciones...*, cit.', pp. 22-23. En el ámbito del derecho administrativo, la prueba se presta a la instrucción de procedimientos, y es complementaria a la otra actividad de instrucción: la de las alegaciones. Las partes que intervienen en el procedimiento administrativo deben formular y probar las alegaciones en las que basan sus pretensiones. No obstante, cabe destacar que prevaleció el entendimiento que consideraba que la jurisdicción contencioso-administrativa era meramente revisora, ya que los particulares tendrían la facultad de probar ante la Administración tanto al alegar sus derechos. Una vez que la Administración ha tomado una decisión, con las pruebas aportadas por el particular, no sería posible aportar otros medios de prueba para impugnar la decisión de la Administración, ya que la oportunidad de presentarlos quedaría excluida, salvo que la presentación de dichos medios haya sido rechazada injustamente por la Administración. SÁNCHEZ GUILLÉN, M. D.: *La Contabilidad como Prueba...*, cit.', p. 285.

⁴⁹⁶ Los hechos pertinentes para la decisión del procedimiento están sujetos a prueba. La concreción del "hecho pertinente" en el procedimiento administrativo puede hacerse desde la base que ofrecen dos principios fundamentales de la actividad administrativa y del procedimiento administrativo, respectivamente: los de legalidad y los de oficialidad. El principio de legalidad, en primer lugar, tiene entre sus muchas consecuencias que cualquier resolución administrativa debe encontrar un adecuado soporte en el supuesto de hecho expresamente establecido por la norma, de modo que si no está suficientemente acreditado, la Administración simplemente no tendrá legitimidad para actuar. Los "hechos pertinentes" son todos aquellos que conforman el supuesto de hecho de la decisión correspondiente. Cfr. BARRERO RODRÍGUEZ, C.: «Las Pruebas», en *Tratado de procedimiento administrativo común y régimen jurídico básico del sector público.*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2017, p. 1687.

⁴⁹⁷ Según el LRJPAC, Sección 2.ª Prueba: Art. 77. "1. Los hechos relevantes para la decisión de un procedimiento podrán acreditarse por cualquier medio de prueba admisible en Derecho, cuya valoración se realizará de acuerdo con los criterios establecidos en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil. ... 2. Cuando la Administración no tenga por ciertos los hechos alegados por los interesados o la naturaleza del procedimiento lo exija, el instructor del mismo acordará la apertura de un período de prueba por un plazo no superior a treinta días ni inferior a diez, a fin de que puedan practicarse cuantas juzgue pertinentes. Asimismo, cuando lo considere necesario, el instructor, a petición de los interesados, podrá decidir la apertura de un período extraordinario de prueba por un plazo no superior a diez días... 3. El instructor del procedimiento sólo podrá rechazar las pruebas propuestas por los interesados cuando sean manifiestamente improcedentes o innecesarias, mediante resolución motivada...4. En los procedimientos de carácter sancionador, los hechos declarados probados por resoluciones judiciales penales firmes vincularán a las Administraciones públicas respecto de los procedimientos sancionadores que sustenten... 5. Los documentos formalizados por los

prueba que se desarrolla en el procedimiento administrativo como, fundamentalmente, como consecuencia de que la estructura subjetiva que es el elemento teleológico que define la prueba procesal y la caracteriza, desviándose del procedimiento administrativo⁴⁹⁸.

Las actividades probatorias que pueden desarrollarse en el procedimiento administrativo y en el procedimiento judicial tienen diferencias, teniendo en cuenta que la actuación que promueve la Administración tributaria en el procedimiento tributario se limita a comprobar lo declarado por el sujeto pasivo, a probar todo lo que se investiga con ocasión de la investigación de las actuaciones de los órganos administrativos, y a adjuntar al procedimiento administrativo de valoración los medios de comprobación necesarios para garantizar la legalidad, corrección y oportunidad de dicha actuación administrativa. La prueba no busca en el procedimiento tributario formar la voluntad o lograr la convicción del órgano administrativo *ad hoc*⁴⁹⁹. Sencillamente, en un procedimiento reglado como el de los tributos la administración tributaria, las actuaciones probatorias tienen por objeto permitir el correcto desarrollo y aplicación del tributo, a la vez que facilitar la conexión entre las diferentes situaciones fiscales de los contribuyentes el derecho⁵⁰⁰.

La prueba desarrollada en el procedimiento administrativo y fundamentalmente como consecuencia de la estructura subjetiva que la caracteriza, no tiene la condición de actividad destinada a persuadir a un tercer, *supra partes*, de los hechos en los que se basan las partes sus

funcionarios a los que se reconoce la condición de autoridad y en los que, observándose los requisitos legales correspondientes se recojan los hechos constatados por aquellos harán prueba de estos salvo que se acredite lo contrario... 6. Cuando la prueba consista en la emisión de un informe de un órgano administrativo, organismo público o Entidad de derecho público, se entenderá que este tiene carácter preceptivo... 7. Cuando la valoración de las pruebas practicadas pueda constituir el fundamento básico de la decisión que se adopte en el procedimiento, por ser pieza imprescindible para la correcta evaluación de los hechos, deberá incluirse en la propuesta de resolución."

⁴⁹⁸ Esta es probablemente una de las razones por las que en la mayoría de las definiciones de prueba ofrecidas en el procedimiento administrativo no aparece el elemento teleológico, poniendo, por el contrario, el énfasis en la naturaleza de la actividad en que consiste la prueba, es decir, en la acreditación de la premisa fáctica de la decisión. Así, la prueba en el procedimiento administrativo está ausente de su adscripción a la convicción psicológica de un sujeto imparcial situado por encima de las partes, nota que, por encima de cualquier otra, define la prueba procesal, al igual que en la prueba administrativa el carácter controvertido de los hechos. Cfr. BARRERO RODRÍGUEZ, C.: *La prueba en el procedimiento administrativo*, Thomson Aranzadi, Cizur Menor, Navarra, 2006, pp. 66-69.

⁴⁹⁹ LÓPEZ MOLINO, A. M.: *Régimen jurídico de la prueba en la aplicación de los tributos*, Aranzadi, Pamplona, 1998, pp. 45-46.

⁵⁰⁰ LÓPEZ MOLINO, A. M.: *Ibid.*, p. 67. La Administración, además de instruir o investigar los hechos, aplica la Ley a los mismos y resuelve dictando un acto administrativo, que declara derechos u obligaciones para el contribuyente, acto que, además, goza de presunción de legalidad y obligación de cumplimiento inmediato, y adquiere carácter definitivo si no se recurre en un plazo breve. En este proceso de aplicación de la Ley, la Administración debe partir de la constatación de unos hechos, y para ello no tiene más remedio -desde la revisión del acto en vía contenciosa- que utilizar los medios de prueba admitidos por la Ley, valorando el resultado de la prueba también de acuerdo con lo que establece el ordenamiento jurídico.

pretensiones⁵⁰¹. En la mayoría de los casos, en el procedimiento administrativo no existe simplemente ese tercer sujeto que toma la decisión, desde una posición de independencia e imparcialidad, sobre el litigio entre dos partes diferentes; en el procedimiento administrativo, la Administración instruye el procedimiento y dicta la resolución, lo que significa que, en muchas ocasiones, se prueba, promueve una actividad de certificación de hechos que va a valorar⁵⁰². En lo que respecta a la prueba, no podemos observar autonomía del derecho administrativo de las normas del derecho común. Por un lado, el hecho de que la Administración esté involucrada no permite, por lo tanto, derogaciones de las reglas sobre la carga de la prueba. Este es el caso en el que la Administración de la disputa es la Administración tributaria⁵⁰³.

La prueba pericial es de suma importancia en el proceso contencioso administrativo como consecuencia del carácter técnico de muchas de las actividades de la Administración. Este carácter técnico de las normas es quizás menos pronunciado en el ámbito de la fiscalidad que en otras ramas de la Administración. Sin embargo, por un lado, algunos ámbitos del derecho tributario son muy técnicos, como por ejemplo en el examen de la contabilidad, que constituyen la base de la fiscalidad directa de las entidades, y la ejecución de las normas contables requiere a menudo la colaboración de expertos contables⁵⁰⁴.

⁵⁰¹ La LJCA contiene unos artículos, el art. 60 y el 61, relativos a la prueba, que regulan, en el primero, la solicitud de la práctica de la prueba, sus circunstancias y su práctica, y en el segundo, la posibilidad de acordar la realización de la prueba de oficio por el juez o el tribunal. El artículo 60.4 de la LJCA/1998 confirma el carácter supletorio de la LEC: "4. La prueba se desarrollará con arreglo a las normas generales establecidas para el proceso civil, siendo el plazo para practicarla de treinta días. No obstante, se podrán aportar al proceso las pruebas practicadas fuera de este plazo por causas no imputables a la parte que las propuso". Cfr. ÁLVARO MONTERO, Á.-COLOMER HERNÁNDEZ, I.: *La prueba: consideraciones...*, cit., pp. 25-26.

⁵⁰² La entrega de documentos, incluidos los contables, se regula en el art. 56.3 de la LJCA/1998. Deberán recibir la demanda y la contestación si las tienen en su poder, en caso contrario deberá designar el expediente donde se encuentran para poder utilizarlas posteriormente, previo aviso de su interés al respecto y de su existencia. La LJCA/1998 establece que después de la demanda y la contestación no se admitirá ningún otro documento. Sin embargo, al estar en presencia de un hecho nuevo, es evidente que deben admitirse nuevos documentos en el procedimiento. Ante la ausencia en la LJCA/1998 de otras normas específicas sobre este medio de prueba contable, sin duda habrá que atenerse a lo dispuesto en la LEC y en el Código Civil al respecto, partiendo de la tradicional distinción entre documentos públicos y privados y del diferente valor probatorio de unos y otros. Por otro lado, el informe pericial contable en la LJCA/1998, tendría su apoyo en el artículo 60.6, según el cual en la elaboración del informe pericial se concederá a las partes, a petición suya, un plazo de tres días para que puedan solicitar aclaraciones al informe presentado. Cfr. ÁLVARO MONTERO, Á.-COLOMER HERNÁNDEZ, I.: *Ibid.*, pp. 30-31.

⁵⁰³ Cfr. AFSCHRIFT, T.: *Traité de la preuve ...*, cit., pp. 62-63. Cuando el ciudadano alega exceso de poder, siempre es porque sostiene que una disposición legal ha sido violada por la Administración, o que la Administración actuó sin base legal. Es decir, pregunta la legalidad de la actuación administrativa, en relación con varias disposiciones legales, que determinan los elementos generadores de la actuación administrativa. Así, cuando impugna un acto de la Administración tributaria que rechaza, a su juicio, un beneficio fiscal previamente concedido, sin soporte legal, lo pregunta y lo rechaza.

⁵⁰⁴ PALAO TABOADA, C.: *La prueba en el proceso...*, cit., pp. 68-69.

3.2.3 La prueba contable en los procedimientos tributarios

Al registrar la importancia de la prueba contable en los procedimientos tributarios, conviene ilustrar la regla que favorece a la Administración sobre la presunción de veracidad de los datos e informaciones presentados por el contribuyente en sus declaraciones y registros contables y tributarios⁵⁰⁵. De hecho, incluida entre las presunciones legales, esta norma suele facilitar la prueba de la Administración a la hora de regularizar la situación tributaria de un contribuyente. Sin duda, afecta a la mayor parte de la información de que dispone la Administración, lo que nos muestra su importancia como presunción aplicable al ámbito de sus relaciones con los contribuyentes, ya que suponiendo que gran parte de esta información sea cierta, se refiere a la cuestión de la prueba⁵⁰⁶. Dentro del ámbito de las normas de actuación y procedimientos tributarios son especialmente importantes los procedimientos destinados a la “comprobación”, para verificar si las declaraciones tributarias realizadas por los contribuyentes se ajustan a la realidad. Así, en el ámbito de los procedimientos tributarios, destacan las funciones de comprobación e investigación⁵⁰⁷.

La doctrina ha estado discutiéndose el procedimiento tributario, de «gestión» hace sentido hablar de «prueba» o sé, en vez de esto, se debe tratar de «comprobación». Para PALAO TABOADA⁵⁰⁸, estaría inherente a la noción de prueba es la existencia de un proceso judicial y, en lo que respecta al procedimiento administrativo, sólo puede calificarse de “prueba en sentido impropio”⁵⁰⁹. Sin embargo, en ambas situaciones admite que tanto el juez como la Administración establecen los hechos para aplicarles las normas jurídicas. Además, acepta que

⁵⁰⁵ Art. 108.4 de la LGT “4. Los datos y elementos de hecho consignados en las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones y demás documentos presentados por los obligados tributarios se presumen ciertos para ellos y sólo podrán rectificarse por los mismos mediante prueba en contrario.”

⁵⁰⁶ CAYÓN GALIARDO, A.: *La incorporación de pruebas...*, cit.', pp. 59-60.

⁵⁰⁷ Art. 115.1 LGT: “La Administración tributaria podrá comprobar e investigar los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones, valores y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria para verificar el correcto cumplimiento de las normas aplicables al efecto”

⁵⁰⁸ Cfr. PALAO TABOADA, C.: *La prueba en el procedimiento...*, cit. existe una diferencia entre “prueba” y “comprobación”, argumenta que la Administración al aplicar la Ley Tributaria “no prueba en sentido estricto los hechos que justifican la emisión del acto de valoración, sino que comprueba (accerta) que se han dado las premisas que la legitiman”.

⁵⁰⁹ En los procedimientos de gestión tributaria, al igual que en los judiciales, lo que hacen el órgano administrativo y el juez es establecer el supuesto de hecho al que deben aplicar determinada norma jurídica. Esta regla es acuciante sobre todo en materia tributaria, en la que la actuación administrativa es obligatoria, en virtud del principio de legalidad; es decir, el órgano administrativo no puede decidir si aplica o no la norma tributaria, si liquida o no el impuesto. En cambio, en los procedimientos jurisdiccionales, la prueba puede ser promovida por el juez y de oficio. Finalmente, en el procedimiento administrativo, el organismo debe establecer los hechos para que el acto administrativo prevalezca sobre posibles cuestionamientos futuros del particular. Cfr. PALAO TABOADA, C.: *Ibid.*, pp. 1449-1450.

los medios de prueba que deben utilizarse en las pruebas son idénticos a los utilizados en las pruebas judiciales⁵¹⁰.

Entretanto, para PITA GRANDAL⁵¹¹, en el procedimiento de la gestión tributaria, nos encontramos con una verdadera prueba extrajudicial, ya que tanto el contribuyente como la Administración deben aportar pruebas que acrediten sus afirmaciones. Además, es pertinente admitir que la Administración no puede dejar al contribuyente sin tributar, sino que debe hacerlo conforme a la ley. Para la aplicación de la ley, entonces, habrá que tener en cuenta los medios de prueba que permitan determinar que se realizó el supuesto de hecho previsto por la ley tributaria, y la magnitud y contornos de dicha realización⁵¹².

Los procedimientos tributarios siguen el "principio dispositivo" por lo que para la imposición de los impuestos, quien reivindica su derecho debe probar los hechos que constituyen el mismo, a diferencia del "principio inquisitivo" que impone la carga de la prueba a la Administración.⁵¹³ En el procedimiento de gestión y en la liquidación de las reclamaciones,

⁵¹⁰ Cfr. COSTA, S. F.: *Da Relação entre Contabilidade ...*, cit., pp. 173-174. La doctrina ha venido discutiendo si en el procedimiento tributario, es decir, en la "gestión", tiene sentido hablar de "prueba" o si, por el contrario, se debe hablar de "prueba". La noción de prueba es inherente a la existencia de un procedimiento judicial, y solo se puede hablar, en relación con el procedimiento administrativo, de "prueba en sentido impropio". No obstante, en ambas situaciones se acepta que tanto el juez como la Administración establezcan hechos para aplicarles normas jurídicas. También acepta que los medios de prueba que se utilicen en las pruebas sean idénticos a los utilizados en las pruebas judiciales.

⁵¹¹ Cfr. PITA GRANDAL, A.: «Prueba, medios de prueba y valoración en el procedimiento de gestión tributaria: comentario al artículo 115 de la Ley General Tributaria», en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma: libro-homenaje al profesor Dr. Fernando Sainz de Bujanda*, Vol. 2, 1991, ISBN 84-7196-930-0, págs. 1461-1482, Instituto de Estudios Fiscales, 1991, p. 1477.

⁵¹² La prueba extraprocésal es similar a la procesal, e incluso puede ocurrir que esta prueba extraprocésal se convierta en procesal, o que las mismas fuentes de prueba sirvan para el proceso, utilizando los medios correspondientes. Se nota que i) Las pretensiones a través de las cuales actúa el derecho requieren la comprobación de su valor. Esta comprobación está servida por la prueba. ii) La eficacia de la prueba se revela fuera del proceso. iii) La prueba es una herramienta necesaria para toda acción judicial, ya que las reclamaciones que se verifican a través de la prueba también pueden realizarse ante personas o entidades no judiciales. iv) La eficacia de la prueba fuera del proceso vendrá determinada por la solución adoptada por el sistema jurídico. Cfr. PITA GRANDAL, A. M.: «Introducción al estudio de la prueba en el procedimiento de gestión tributaria», *Civitas. Revista española de derecho financiero*, 54, 1987, pp. 270-271.

⁵¹³ Cfr. FALCÓN Y TELLA, R.: «Cuestiones normativa y cuestiones de prueba en el derecho tributario», *Crónica Tributaria*, vol. 61, 1992, p. 35. En el procedimiento de la Administración tributaria no existe la obligación de la "prueba" típica en el sentido técnico habitual, pero se reflejan en él las normas de distribución de la carga de la prueba y los principios relacionados con la misma en el procedimiento judicial, habida cuenta de que la Administración debe adecuar sus actos de comprobación y valoración a los antecedentes y documentos acreditativos de los que dispone y que se incorporan a un expediente, de manera que esté en condiciones de probar, en el posible procedimiento de revisión y ante el órgano judicial competente, los hechos de los que partió para dictar el acto impugnado, tanto los hechos "desfavorables" al particular como los favorables a este.

la parte que hace valer su derecho debe comprobar los hechos que habitualmente lo constituyen⁵¹⁴.

3.2.3.1 Prueba contable en el proceso de gestión tributaria

Las funciones administrativas en que consiste la gestión tributaria⁵¹⁵, constituyen, entre otras, las siguientes: la aceptación y el tratamiento de las declaraciones, las notificaciones de datos y otros documentos con trascendencia tributaria; verificar los beneficios fiscales y efectuar las devoluciones; verificar la obligación de facturar y presentar declaraciones y otras obligaciones formales; verificar los datos, comprobar los importes y realizar comprobaciones limitadas, así como efectuar las liquidaciones fiscales derivadas de dichas actuaciones; elaborar registros fiscales; y proporcionar información y asistencia.⁵¹⁶

3.2.3.1.1 Prueba en la declaración tributaria

A efectos fiscales, las declaraciones de impuestos deben ser un reflejo fiel de la contabilidad del contribuyente. Sobre la base de los justificantes adecuados, los hechos económicos deben registrarse en declaraciones⁵¹⁷. La firma del contable público y del auditor fiscal interno en las declaraciones de impuestos es una garantía adicional de que la información contenida en ellas cumple las disposiciones exigidas y se ha elaborado a partir de información financiera preparada de acuerdo con las normas contables. En efecto, los estados financieros elaborados de acuerdo con las normas técnicas contables son la base de la información para cumplir con los diversos requerimientos tributarios y las diferencias que se generen con las

⁵¹⁴ BANACLOCHE PÉREZ-ROLDÁN, J.: «La prueba en los procedimientos tributarios», *Impuestos: Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*, vol. 29, 2, 2013, p. 1.

⁵¹⁵ El art. 123 de la LGT, define que “*los procedimientos de gestión tributaria son, entre otros, los siguientes: a) El procedimiento de devolución iniciado mediante autoliquidación, solicitud o comunicación de datos. b) El procedimiento iniciado mediante declaración. c) El procedimiento de verificación de datos. d) El procedimiento de comprobación de valores. e) El procedimiento de comprobación limitada.*”

⁵¹⁶ El análisis del art. 117 LGT, explica que “*la gestión tributaria consiste en el ejercicio de las funciones administrativas*” orientadas a determinados resultados, que especifica de forma exhaustiva y en una lista cerrada, lo que significa que lo que no está incluido en el referido art. 117 no es propio de la Administración tributaria. Entre las que destacaría: “*i) La recepción y tramitación de las declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones tributarias. ii) La comprobación y realización de las devoluciones previstas en la normativa tributaria. iii) El reconocimiento y comprobación de la procedencia de los beneficios fiscales iv). El régimen de control y simplificación de la obligación de facturación, v) La realización de actuaciones de control del cumplimiento tributario. vi) La realización de acciones de verificación de datos. vii). Realización de actuaciones de comprobación de valores. viii). Realización de acciones de verificación limitadas. La práctica de las liquidaciones fiscales derivadas de las actuaciones de comprobación y verificación realizadas. Como puede observarse, en varias de estas actividades se hace mención expresa a la actividad probatoria, lo que revela la importancia de la prueba en los procedimientos de gestión tributaria.*” *Vide*: CAZORLA PRIETO, L. M.: *Derecho Financiero y Tributario*, 17, Editorial Aranzadi, Pamplona, 2017, pp. 243-244.

⁵¹⁷ Hay una distinción entre declarar y aclarar. Declarar lo que la Administración no sabe, aclarar lo que la Administración ya sabe, siendo el procedimiento de verificación de datos un procedimiento de aclaración; por otro lado, existe el derecho a no declarar contra sí mismo cuando ello pueda dar lugar a una infracción sancionable. Cfr. MERINO JARA, I.-MANZANO SILVA, E.-AGUAS ALCALDE, E.: *Procedimientos tributarios aspectos prácticos*, J.M. Bosch, Barcelona, 2014, p. 182.

provisiones tributarias deben ser presentadas con su respectiva conciliación. De ahí el papel crucial del profesional de la contabilidad en la elaboración de estos estados financieros.

La declaración tributaria tiene el carácter de un documento privado firmado por el contribuyente o sus representantes. Adquiere, dentro de los límites de la declaración, pleno valor confesional, quedando firme. Sin embargo, el deber es del contribuyente de probar que la mayor medida de la cuota tributaria fijada por la Administración es ilegítima, de acuerdo con lo ya observado en su lugar, respecto a la indivisibilidad de la confesión en el procedimiento tributario. O bien, puede impugnar la autenticidad de la declaración (impugnación simple o impugnación con alegación de falsedad); o, si no la ha firmado, la capacidad representativa de la persona que la firmó; o, puede afirmar que la declaración es fruto de un error⁵¹⁸.

3.2.3.1.2 Prueba en los procedimientos de verificación de datos

El procedimiento de verificación de datos es un control formal de la declaración presentada y de su concordancia con los datos de otras declaraciones en poder de la Administración. Por lo que solo permite una actividad de comprobación de alcance limitado, que no debe confundirse con otros procedimientos como la comprobación limitada o la inspección fiscal. Sin embargo, esto no significa que no sea posible fundamentar discrepancias legales dentro del procedimiento de verificación de datos, sino que estas deben ser simples, claras o evidentes y deben tener su origen en la labor administrativa previa de comprobación de los datos declarados o su comparación con los que obran en poder de la Administración tributaria⁵¹⁹.

La verificación de los valores no es en ningún caso y no puede confundirse con la comprobación -y, menos aún, con la determinación- de la base imponible, aunque se defina como el valor de un determinado bien, como veremos más adelante.⁵²⁰ Sin embargo, no se hace ninguna limitación de orden lógico en cuanto al alcance de la verificación de los valores,

⁵¹⁸ PUGLIESE, M.: *La prueba en el proceso tributario*, Editorial Jus, Mexico, 1949, p. 177.

⁵¹⁹ AVILA GUZMÁN, S.: «La preclusividad en el procedimiento de comprobación limitada», *Crónica tributaria*, vol. 167, 2018, p. 12.

⁵²⁰ Cfr. SANZ GADEA, E.: «El impuesto sobre sociedades y el resultado contable: diferencias contables», en *Estudios de contabilidad y auditoría: En homenaje a Don Carlos Cubillo Valverde, 1997*, ISBN 84-89006-39-3, págs. 865-885, Instituto de contabilidad y Auditoría de Cuentas, 1997, p. 873. la Administración tributaria debe, en el ejercicio de sus facultades de comprobación, aplicar las normas contables a los hechos contables para determinar el resultado contable. No se trata de un resultado contable mixto debido a la interferencia de normas fiscales o criterios administrativos. Es el resultado contable según las normas y criterios contables. Se dirá que es precisamente este resultado el que determina la empresa y avala el informe del auditor. Sí, es cierto, y en la mayoría de los casos será así, pero como la empresa y el auditor no son infalibles a la hora de determinar el resultado contable, no es extraño que se hayan equivocado o aplicado incorrectamente alguna disposición contable. En ese caso, Hacienda puede y debe determinar un resultado contable diferente. Sin embargo, como Hacienda tampoco tiene el don de la infalibilidad, serán los Tribunales de Justicia los que tengan la última palabra.

que, al no referirse a un elemento esencial que determina la base, se fusiona con la verificación real de la base. Y si no es así en este caso concreto, lo será menos aún cuando la definición de la base imponible es más compleja, y no se incluyen en ella los valores de los bienes individuales, sino de un conjunto de bienes, rentas o productos, sean o no objeto de transacciones masivas o individuales⁵²¹.

3.2.3.1.3 Prueba en los procedimientos de comprobación limitada

La realización de actuaciones de comprobación limitada se incluye entre las actuaciones y procedimientos de gestión tributaria, sin perjuicio de que también se pueden encuadrar dentro de las funciones de inspección tributaria⁵²². Mediante el procedimiento de comprobación limitada la Administración ejercita sus facultades de comprobación del adecuado cumplimiento de obligaciones tributarias⁵²³. Su configuración legal permite afirmar que se trata de un procedimiento intermediario entre la verificación de datos, que no es más que una simple comparación entre los declarados y los que están en manos de la Administración, y la inspección fiscal, que es una comprobación más exhaustiva del correcto cumplimiento por parte del particular de sus obligaciones y deberes en la aplicación de los tributos⁵²⁴.

La actividad investigadora de los órganos gestores (no inspectores) debe limitarse a la mera comprobación o comparación formal entre los datos declarados y los que constan en los registros o documentos exigidos por las normas fiscales, sin que la facultad de comprobación pueda extenderse a la realidad intrínseca de los hechos relevantes para la constatación del

⁵²¹ AGULLÓ AGÜERO, A.: «La comprobación de valores. Comentario crítico al artículo 52 de la Ley General Tributaria», en Fernando Sainz de Bujanda, Antonia Agulló Agüero, Instituto de Estudios Fiscales (Spain) (eds.) *Comentarios a la Ley general tributaria y líneas para su reforma: libro-homenaje al profesor Dr. D. Fernando Sainz de Bujanda*, vol. 1, Ministerio de Economía y Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales : distribuye, Centro de Publicaciones, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1991, p. 839.

⁵²² Según el art. 136 LGT (La comprobación limitada): «1. En el procedimiento de comprobación limitada la Administración tributaria podrá comprobar los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria». Para más detalles, Vide: PATÓN GARCÍA, G.: *La nueva tributación tras la reforma fiscal*, Wolters Kluwer, Madrid, 2016, p. 87.

⁵²³ ARNÁIZ ARNÁIZ, T.: *Practicum procedimientos tributarios 2017*, cit., pp. 242-243; MELLADO BENAVENTE, F. M.: «La comprobación limitada de los órganos de gestión tributaria», en *La aplicación de los tributos en la nueva Ley general tributaria, 2005*, ISBN 84-8008-200-3, págs. 589-610, Instituto de Estudios Fiscales, 2005, pp. 601-603.

⁵²⁴ Los medios que dan un contenido y perfil específico a la comprobación limitada son los siguientes: a) Los datos declarados por los contribuyentes. b) Los datos aportados por los contribuyentes en sus declaraciones tributarias. c) Las pruebas aportadas por los contribuyentes o solicitadas al efecto. d) Los registros y documentos exigidos. e) Los datos y antecedentes que obren en poder de la Administración tributaria. f) La información aportada por terceros, aportando o, en su caso, ratificando la misma mediante prueba documental. Cfr. FERNÁNDEZ LÓPEZ, R.: «La comprobación limitada en la nueva Ley General Tributaria», en *Estudios de derecho financiero y tributario en homenaje al profesor Calvo Ortega*, Lex Nova, Valladolid, 2005, pp. 619-620.

impuesto, es decir, a la investigación de la certeza de lo contabilizado, ya que esto último constituiría el objeto específico de la facultad investigadora o inquisitiva de la Inspección de los Tributos. Por lo tanto los órganos gestores no tendría potestad para rectificar los coeficientes de amortización presentados por el contribuyente en régimen de estimación objetiva, ya que este tipo de actuación implicaría investigar la realidad de los bienes amortizables contabilizados (fecha y precio de adquisición, vida útil, grado de utilización) y sus consiguientes efectos sobre el importe de los gastos deducibles⁵²⁵.

Las facultades de que gozan los órganos de gestión en este procedimiento son amplias y lo único que está prohibido en la práctica son las funciones de prueba para los empresarios en estimación normal directa y solo para el IRPF y el IS. Por lo tanto, pueden desarrollarse acciones de comprobación limitada en relación con los profesionales y empresarios individuales eximido de la obligación de llevar una contabilidad comercial. Los empresarios individuales serían personas que están dentro del sistema de estimación directa sin estar inscritos en el IRPF y en la estimación objetiva o en el régimen simplificado del IVA.

No es necesario que las autoridades fiscales soliciten los libros de registro de las facturas emitidas y recibida⁵²⁶. La comprobación de valores, como la auditoría fiscal, constituye el ejercicio de un agente administrativo que forma parte del procedimiento de gestión de los impuestos, cuyo ejercicio es posible y cuyo origen lo determina libremente la Administración en cada caso concreto, a diferencia de los sistemas de determinación de la base imponible, cuyo origen está determinado por la ley⁵²⁷.

En la comprobación limitada no se puede exigir la provisión de registros contables de acuerdo con el CCom. Es decir, sólo se puede exigir una contabilidad que no se ajuste al CCom, o sea, los libros de registro exigidos por la normativa del IRPF y por el Reglamento

⁵²⁵ *Vide*: TSJ de Castilla y León, Valladolid (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Única) Sentencia num. 134/2001 de 24 enero. Rec. 2696/1997. Ponente José María Lago Montero “*..Actuaciones de comprobación de los órganos de gestión: actuaciones que implican la comprobación contable y liquidación subsiguiente a ésta: competencia de los órganos de inspección.*” Sobre la cuestión de la investigación contable la sentencia aclara: “La comunicación por la que se inician actuaciones inspectoras delimita el contenido posible de éstas –artículos 11 y 29 RGI– que, desarrollándose por agentes tributarios, *en modo alguno podían alcanzar a la contabilidad del sujeto pasivo, como efectivamente ocurrió, excediéndose con mucho de su anunciado alcance, limitado a la verificación del cumplimiento de obligaciones formales y de la existencia de débitos vencidos y no satisfechos.*”

⁵²⁶ ADAME MARTÍNEZ, F. D.: «Los procedimientos de verificación de datos y comprobación limitada: cuestiones problemáticas y propuestas de reforma», *Crónica tributaria*, 153, 2014, pp. 60-61.

⁵²⁷ El Art. 57.1 de la LGT establece los medios de comprobación de valores.

del IVA⁵²⁸. Por lo tanto, hay que aclarar que no se le puede pedir que examine la realidad material de los asientos contables, así como tampoco que verifique la coincidencia de los datos contables con los declarados⁵²⁹.

3.2.3.2 Prueba de los procedimientos de inspección

La tarea principal de la Inspección fiscal es verificar los hechos para determinar si la tributación del contribuyente fue correcta⁵³⁰. En el caso de los hechos contables fiscales, la inspección verificará si las declaraciones contables realizadas por el contribuyente son verdaderas y comprenden toda la realidad⁵³¹. Las pruebas recogidas por la inspección fiscal deben ser obtenidas de forma lícita, en un uso adecuado de las facultades inherentes a la inspección⁵³². Las pruebas obtenidas ilegalmente tienen un efecto legal muy limitado^{533/534}.

⁵²⁸ Cfr. MARTÍN QUERALT, J. Y OTROS: *Curso de Derecho Financiero ...*, cit., p. 872. Los agentes de la gestión tributaria pueden examinar la información contenida en las declaraciones y los documentos justificativos presentados o solicitados a tal efecto. La Administración podrá solicitar la dirección del diario simplificado a los contribuyentes incluidos en el ámbito de aplicación del régimen simplificado de contabilidad, que tiene la consideración de libro fiscal (arts. 29.3 y 164.2 RGAT). En cuanto a la documentación contable, sólo se puede comprobar si las cifras de la documentación contable coinciden con la información de que dispone la Administración.

⁵²⁹ PASCUAL PEDREÑO, E.: «El procedimiento de comprobación limitada», en Isaac Merino Jara, Elena Manzano Silva, Emilio Aguas Alcalde (eds.) *Procedimientos tributarios aspectos prácticos*, J.M. Bosch, Barcelona, 2014, pp. 240-241.

⁵³⁰ LGT, art. 105 a 108; RGAT art. 180.1

⁵³¹ ARNÁIZ ARNÁIZ, T.: *Practicum procedimientos tributarios 2017*, cit., pp. 340-341.

⁵³² La principal actividad que lleva a cabo la Administración tributaria para encontrar pruebas de la capacidad o mayor capacidad de pago del contribuyente es la inspección tributaria. Desde el punto de vista jurídico, la inspección está matizada por su carácter inquisitorial. Como procedimiento administrativo, debe considerarse un acto de investigación y puede incluirse entre las medidas, cuando la inspección constituye un procedimiento autónomo; entre los actos instrumentales, si constituye un procedimiento de otros procedimientos, o entre los actos reales, si representa una actividad de investigación del procedimiento. Cfr. CASERTANO, A.-CAPOLUPO, S.: *La prova nell'accertamento tributario*, 2, Il Fisco, Roma - Milano, 1988, p. 59.

⁵³³ En Alemania autorizado por su jurisprudencia, se adopta la *Tatsächliche Verständigung*, que es un acuerdo fáctico vinculante y efectivo entre los contribuyentes y la Administración, relativo a los hechos o al tratamiento de los hechos (no abarca cuestiones de derecho). Este acuerdo puede aplicarse a las estimaciones y a la evaluación de los hechos contables consumados, pero no es prospectivo. El acuerdo debe ser firmado entre el contribuyente y el jefe de la división de impuestos, en presencia del auditor. Suele producirse en una "entrevista final" después de que el auditor y la parte hayan leído sus escritos. Se dice que esta entrevista tiene efectos mágicos para reducir los litigios Cfr. GARCÍA FRÍAS, Á.: «La litigiosidad en la República Federal de Alemania. Su relación con las vías alternativas de resolución de conflictos.», en José María Lago Montero, Rosa María Alfonso Galán, María de los Ángeles Guervós Maíllo (eds.) *Litigiosidad tributaria: estado, causas y remedios*, 2018, pp. 419-422; LAGO MONTERO, J. M.: «Remédios que sería deseable implementar más pronto que tarde», cit., pp. 182-183. La práctica de los acuerdos no se trata de la Administración tributaria renuncie, en todo o en parte, a la recaudación, sino en el ámbito de la cooperación, puesto que se fijan o concretan determinados aspectos de la relación jurídico-tributaria que no podrían establecerse de otro modo. Así cuantos más elementos de prueba existan menos margen habrá para los acuerdos.

⁵³⁴ Cfr. LAGO MONTERO, J. M.: «Provisionalidad de liquidaciones y preclusividad de comprobaciones», en *Tratado sobre la Ley General Tributaria: homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*, vol. 2, Thomson Reuters-Aranzadi, 2010, p. 285. Todo nuevo procedimiento de gestión debe finalizar con una resolución, cualquiera que sea su contenido, que comprenda los siguientes puntos: 1.- Indicación de lo que se ha comprobado

3.2.3.3 Prueba en los procedimientos de liquidación

Según LAGO MONTERO, la liquidación como procedimiento o serie de actos se ha denominado procedimiento de gestión tributaria, sin embargo, la liquidación en sentido estricto se entiende como aquel acto que, dentro del procedimiento que concreta una obligación neta a cargo del contribuyente⁵³⁵. La distinción entre procedimiento de gestión y liquidación se presenta como una diferenciación entre el conjunto completo y una parte. En sentido estricto, a liquidación es el acto administrativo que, en el marco del procedimiento de gestión tributaria, recoge una declaración sobre el importe y la magnitud de la deuda fiscal derivada del hecho imponible⁵³⁶.

En Alemania, ante el descubrimiento de nuevos hechos, la aportación de nuevos medios de prueba sobre hechos conocidos pero no reconocidos son causas que también permiten corregir un acuerdo final. En estos casos, se reconoce la posibilidad de modificar estos actos administrativos inicialmente firmes para conciliar dos principios jurídicos contradictorios: la seguridad jurídica, entendida aquí como la protección de la confianza en la ley; y la legalidad y la justicia fiscal. Ante este conflicto, el hecho de que el procedimiento de liquidación sea un procedimiento masivo, en el que la probabilidad de cometer errores es significativamente mayor que en otros casos, es un argumento fundamental para justificar la solución adoptada⁵³⁷.

La liquidación definitiva se realiza tras una comprobación completa, es decir, cuando la inspección fiscal, tras examinar todos los elementos, concluye en una comprobación documentándola en una valoración definitiva. La liquidación definitiva abre el plazo de cobro

y con qué medios, con qué hechos imponibles y/o elementos de la obligación tributaria y con qué información tributaria relevante se puede acceder. 2.- Motivación de la decisión adoptada, si es una liquidación, una liquidación que no procede resolver, una declaración de caducidad y archivo, una remisión a otro procedimiento. 3.- Documentación en diligencia de lo realizado, un simple documento básico conforme a la legislación.

⁵³⁵ Cfr. LAGO MONTERO, J. M.: *Las liquidaciones cautelares en el derecho tributario español*, Editorial de Derecho Financiero : Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 1990, pp. 8-9. La finalidad de la liquidación es determinar la deuda tributaria que debe pagar el contribuyente como consecuencia del hecho imponible. Pero dentro de la deuda tributaria que la liquidación cuantifica, hay que distinguir entre lo que es el contenido esencial del acto de liquidación, la cuota tributaria, y lo que es el contenido accesorio del acto de liquidación, enumerados en el art. 58.2 de la LGT (interés y recargos).

⁵³⁶ Cfr. LAGO MONTERO, J. M. (ED.): *La suspensión de liquidaciones tributarias en la reposición y en la vía económico-administrativa*, Tecnos, Madrid, 1994, pp. 9-10. Los actos administrativos que liquidan una deuda tributaria se diferencian, en sentido estricto, de los actos administrativos que determinan las prestaciones tributarias accesorias, ya que estos últimos tienen otro supuesto de hecho y otra función en el procedimiento de ejecución tributaria.

⁵³⁷ ROBLES SEVILLA, W. A.: «Algunas cuestiones sobre la prueba pericial contable en el proceso penal peruano en el marco de la investigación contra el crimen organizado», *SAPERRE: Revista Virtual*, vol. 10, 2015, pp. 14-15.

de la deuda fiscal que determina, en la medida en la que no haya sido pagada antes. Como todo acto administrativo, se beneficia de la presunción de legalidad, así como de las características que ello implica: es ejecutable y aplicable, obliga a sus destinatarios a su cumplimiento, que será ejecutado coactivamente si no se satisface voluntariamente⁵³⁸.

3.2.4 La prueba contable en revisión de actos en vía administrativa

La prueba contable en los recursos de revisión administrativa⁵³⁹ está relacionada con el derecho hacer manifestaciones y presentar documentos y pruebas antes de la resolución administrativa, lo que implica dar al contribuyente la posibilidad de intervenir y defenderse. Por lo tanto, estamos ante un derecho cuyo ejercicio es posible para el interesado y que, de no ser aprovechado, no tendrá consecuencias perjudiciales para el mismo.

Para reafirmar la importancia del derecho que nos ocupa, conviene recordar que este derecho no sólo garantiza la prohibición de la indefensión⁵⁴⁰, sino que, a su vez, preserva el derecho a un juicio justo, el principio de contradicción, que está estrechamente vinculado al del derecho a una decisión justa⁵⁴¹.

Las pruebas obtenidas por la Administración constituirán el objeto principal de los recursos interpuestos por el contribuyente en los respectivos procedimientos de revisión, pudiéndose afirmar que en los procedimientos de ejecución tributaria, la carga de la prueba corresponde a la Administración. En los procedimientos de revisión, corresponde al recurrente demostrar que su declaración (afirmación) es la correcta y, por tanto, las conclusiones obtenidas por la Administración tributaria son erróneas. Esto es coherente con la obligación

⁵³⁸ Cfr. LAGO MONTERO, J. M.: «La comprobación y la liquidación en el procedimiento de gestión tributaria», *Revista de hacienda local*, vol. 29, 86, 1999, p. 356.

⁵³⁹ Cfr. ESEVERRI MARTÍNEZ, E.-LÓPEZ MARTÍNEZ, J.-PÉREZ LARA, J. M.-DAMAS SERRANO, A.: *Manual práctico de derecho tributario: Parte general*, 4a., Tirant lo Blanch, Valencia, 2017, pp. 596-597. “La interposición de un recurso contra el acto tributario no supone un impedimento para su ejecución, es decir, la ejecutividad del acto tributario continuará, a pesar de la oposición del contribuyente y a pesar de que esté pendiente de resolución el recurso o la reclamación económico-administrativa necesaria para que se pronuncien sobre la legalidad o no del acto impugnado.”

⁵⁴⁰ FALCÃO, P. M.: *O princípio da proibição da indefesa e a tributação das manifestações de Fortuna*, Almedina, Coimbra, 2016, p. 104. La prohibición de la indefensión consiste en la privación o limitación del derecho de defensa de las personas ante los órganos judiciales, donde se deciden cuestiones cuya resolución puede afectar a su esfera jurídica. Su vulneración, o la limitación del derecho de defensa, se producirá sobre todo cuando el incumplimiento de los principios generales del procedimiento suponga la imposibilidad de que el particular ejerza su derecho a alegar y, añadido ahora, a probar, causando un perjuicio real a sus intereses. Esta reflexión se refiere, por tanto, a los principios estructurales del sistema jurídico democrático, en el que tiene especial relevancia el principio del proceso debido, integrado por los elementos establecidos en el artículo 6, § 1, del Convenio Europeo de Derechos Humanos y también en el artículo 14 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos,

⁵⁴¹ MIGUEL ARIAS, S. DE: «El derecho a formular alegaciones y a aportar documentos, justificantes y pruebas antes de la propuesta de resolución, y el derecho a la audiencia en el procedimiento sancionador tributario», *Revista técnica tributaria*, 83, 2008, pp. 58-59.

del contribuyente de justificar -y aportar- la documentación de sus apuntes contables⁵⁴² ya que este soporte documental será utilizado por la Administración para demostrar que, por ejemplo, un determinado gasto no es deducible, que una determinada factura es falsa. No obstante, esta colaboración se extiende sólo a las actuaciones de comprobación, a lo declarado por el sujeto inspeccionado⁵⁴³.

El descubrimiento de nuevos hechos contables, o la presentación de nuevas pruebas de hechos contables conocidos pero no acreditados, son causas que también permiten la rectificación de un acuerdo definitivo. En estos casos, se reconoce la posibilidad de modificar estos actos administrativos inicialmente firmes con el fin de conciliar dos principios jurídicos contrapuestos: la seguridad jurídica, entendida aquí como la protección de la confianza; y la legalidad y la justicia tributaria. Ante este conflicto, el hecho de que el procedimiento de evaluación sea un procedimiento en serie, en el que la probabilidad de cometer errores es significativamente mayor que en otros procedimientos, es un argumento clave para justificar la solución adoptada⁵⁴⁴.

3.2.5 La prueba contable en el procedimiento económico-administrativo

No cabe duda de que es necesario establecer controles contra posibles abusos por parte de los contribuyentes que puedan verse tentados a ocultar pruebas para aportarlas a la revisión.⁵⁴⁵ Pero esto no puede implicar el establecimiento de una prohibición total. Los problemas de aportación de pruebas deben resolverse caso por caso, apelando al sentido común. Los antecedentes del procedimiento de gestión, la conducta procesal de la parte interesada y la naturaleza de las pruebas de las que depende la posibilidad de que sean debidamente examinadas en el momento de la revisión⁵⁴⁶.

⁵⁴² Art. 105.1 de la LGT.

⁵⁴³ DELGADO SANCHO, C. D.: «Probar. Motivar. Notificar», *Elderecho.com*, 2012, p. 2/4, fecha de consulta 3 junio 2020, en http://www.elderecho.com/tribuna/fiscal/Probar-Motivar-Notificar_11_465055003.html.

⁵⁴⁴ EHMCKE, T.-MARÍN-BARNUEVO FABO, D.: «La revisión e impugnación de los actos tributarios en Derecho alemán», *Crónica tributaria*, 108, 2003, p. 15.

⁵⁴⁵ Según lo dispuesto en el art. 34.1 l), de la LGT, el contribuyente tiene “derecho a formular alegaciones y aportar documentos que serán tenidos en cuenta por los órganos competentes en la elaboración de la correspondiente propuesta de resolución”; y en el mismo artículo, en la letra r), se insiste en que uno de esos derechos y garantías a los que tanto se alude es el “derecho de los contribuyentes a presentar ante la Administración la documentación que consideren oportuna y que pueda ser relevante para la resolución del procedimiento tributario que se esté llevando a cabo”. *Vide.* GARCÍA-MONCÓ MARTÍNEZ, A.: «Los derechos y las garantías del contribuyente en el procedimiento económico-administrativo: del mito a la realidad», *Revista de Contabilidad y Tributación*, 2018, p. 13.

⁵⁴⁶ ADAME MARTÍNEZ, F. D.: «La prueba en los procedimientos de gestión tributaria», en *XI Congreso tributario: La justicia y los contribuyentes ante la reforma de la Ley General Tributaria*, págs. 373-394, 2016, p. 393, fecha de consulta en <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=5376093>.

Un juicio, como el fiscal, estructurado como un juicio de impugnación de actos, es inevitablemente en un proceso dispositivo -o, mejor, a instancia de parte- dirigido a comprobar la legitimidad de los propios actos, así como, por supuesto, la validez de la pretensión formulada en el acto de valoración. En un sistema con esta característica, el juez se encarga de comprobar -dentro de los límites delimitados - el cumplimiento de la carga de la prueba por la Administración (a la que se carga como demandante sustancial)⁵⁴⁷.

3.2.6 La prueba contable en el proceso arbitral tributario

El inicio del procedimiento de arbitraje depende de una expresión de voluntad de las partes en esa dirección, el llamado convenio arbitral. El legislador podría dejar a la voluntad de la Administración tributaria la posibilidad de someter un litigio fiscal a arbitraje, expresada caso por caso, o de forma alternativa, por vía reglamentaria, vincular a la Administración tributaria al arbitraje en todos los casos en que los contribuyentes manifiesten su voluntad de hacerlo y que entren en el ámbito de competencia de los árbitros fiscales⁵⁴⁸.

En cuanto a su oferta, los medios de prueba en los procedimientos arbitrales se dividen en pruebas de parte y pruebas de oficio. Las pruebas de parte son las ofrecidas por las partes, mientras que las pruebas de oficio son ordenadas, *motu proprio*, por el Tribunal Arbitral. Se trata de un híbrido probatorio centrado esencialmente en la prueba pericial. Las partes son libres de ofrecer pruebas periciales que serán desarrolladas o ejecutadas por expertos que ellas mismas contraten. En este sentido, el peritaje se ofrecerá en la fase postulatoria y se presentará al Tribunal Arbitral en la fase probatoria⁵⁴⁹.

Los procedimientos de arbitraje fiscal tratan de reducir el número de procedimientos en los procedimientos administrativos. Entre sus principios está la rapidez, la informalidad y

⁵⁴⁷ Cfr. GALLO, F.: «L'istruttoria nel sistema tributario», *Rassegna tributaria*, 2009, p. 39. La investigación preliminar llevada a cabo por la Agencia Tributaria es un *posterius* con respecto a la actividad cognitiva resumida en la exposición de motivos, que da lugar a una resolución sobre la admisibilidad y la pertinencia de las pruebas "asumidas" por la Administración y de las pruebas presentadas por el contribuyente como "contraprueba". Es decir, se trata de una actividad de selección de aquellas pruebas que son tales también en la fase de juicio y las que no pueden serlo por prohibición legislativa expresa (por ejemplo, las pruebas testificales)

⁵⁴⁸ AGUIAR, N.: «El sistema de arbitraje tributario en Portugal», en José María Lago Montero, Rosa María Alfonso Galán, María de los Ángeles Guervós Maíllo (eds.) *Litigiosidad tributaria: estado, causas y remedios*, 2018, pp. 465-466.

⁵⁴⁹ La experiencia demuestra que los dictámenes periciales de las partes, aunque ilustrativos y en muchos casos de excelente calidad, llevan siempre un vicio de origen, en el sentido de que los peritos son contratados por la parte que ofrece los medios de prueba, además de que ésta da al perito todas las instrucciones para la realización de la pericia, le proporciona la información que considera conveniente y le da las pautas que considera pertinentes, los honorarios del perito son pagados exclusivamente por la parte que ordenó la realización de la pericia. Cfr. CASTILLO FREYRE, M.: «La prueba en el arbitraje», *LEX*, vol. 16, 21, 2018, pp. 407-408.

la simplificación, como implica el art. 29.2 de RJAT. En el proceso de arbitraje portugués se rige el principio de la libertad del juez en la valoración de las pruebas, siguiendo las líneas consagradas en el derecho procesal⁵⁵⁰.

3.3 Morfología de la prueba contable en derecho tributario

Como ya se ha señalado, la contabilidad posee «función» descriptiva (narrativa), vuelta principalmente de informar todos los eventos contables que tuvieron reflejo sobre el patrimonio de determinada entidad. En la descripción de las transacciones económico-financieras, el lenguaje contable busca, mediante sus métodos y procedimientos, retratar estática y dinámicamente el patrimonio.

De este modo, siguiendo una *corriente cognoscitiva*, que tiene en MICHELLE TARUFFO⁵⁵¹ uno de sus importantes defensores, la prueba contable sería esencialmente un instrumento de conocimiento.

Como fuente de «informaciones» de las transacciones económico-financieras, el Derecho necesita del testimonio de la Contabilidad, y para eso recurre la misma como «fuente de prueba». Esa juridicidad de la Contabilidad descriptiva vale como medio hábil para relatar eventos que haya componente financiero.

La prueba contable es siempre una afirmación, nunca el evento (fenómeno) contable. Constituye objeto de la prueba contable los eventos contables alegados por las partes. Las partes alegan que determinado evento contable ocurrió, después se provea. La prueba contable siempre se refiere a eventos pasados.

La contabilidad se presta como «objeto» de prueba para: i) *demostración*: la contabilidad puede servir para demostrar la existencia de determinados fenómenos financieros,

⁵⁵⁰ Cfr. AGUIAR, N.: *El sistema de arbitraje tributario en Portugal*, cit., p. 461. El sistema de arbitraje portugués es un modelo pionero en el mundo, pero la institución de un sistema de arbitraje tributario no fue pacífica desde el punto de vista de su admisibilidad. Un sector de la doctrina sostuvo la imposibilidad constitucional del arbitraje en derecho público, sobre la base del art. 212.3 de la Constitución portuguesa que estipula: «Corresponde a los tribunales administrativos y fiscales el juicio de las acciones y recursos contenciosos que tengan por objeto dirimir los litigios emergentes de las relaciones jurídicas administrativas y fiscales» (NT). La Ley del Arbitraje Tributario vigente al tiempo (Ley n° 31/86, de 29 de agosto) se hacía eco de esta concepción al estipular, su art. 1.4, que «el Estado y otras personas jurídicas de Derecho público pueden celebrar convenios de arbitraje, si para ello están autorizados por una ley especial o si tienen por objeto litigios relativos a las relaciones de Derecho privado» (NT). Sin embargo, otros autores observaron que el art. 209.2 de la Constitución portuguesa establece la creación de tribunales de arbitraje, sin limitaciones con respecto a cuestiones que pueden estar sujetos a la jurisdicción arbitral, lo que daría una cobertura total a la existencia de tribunales de arbitraje en materia de derecho público.

⁵⁵¹ Cfr. TARUFFO, M.: *La Prueba, Artículos y Conferencias*, Editorial Metropolitana, p. 60. «... la función de prueba es la de ofrecer al juez elementos para establecer un determinado enunciado, relativo a un hecho, es verdadero o falso. A su vez se dice que un enunciado fáctico es verdadero se está confirmado por pruebas y es falso si las pruebas disponibles confirman su falsedad; y no está probado si en el proceso no se adquirieron pruebas suficientes para demostrar su verdad o falsedad?».

dimensionándolos en el aspecto cuantitativo; ii) *comprobación*: los procedimientos contables, cuando son regularmente aplicados, sirven para atestar acontecimientos de naturaleza financiera; los registros contables son testimonio de las operaciones patrimoniales y iii) *convicción*: el lenguaje contable es otro instrumento de convencimiento, auxiliando el sujeto en la compleja actividad de calificación de acontecimientos financieros.

Además, cabe señalar que los métodos y procedimientos contables son solo los “*programas*” empleados para implantarse los «objetivos» de la contabilidad⁵⁵². Existen siempre alternativas para efectuarse los registros contables, del que resulta en diferencias en las «informaciones». Al escoger un método para divulgación de «informaciones», la contabilidad deberá buscar el equilibrio óptimo entre los usuarios interesados.

Cuando faena con la contabilidad, el operador del Derecho debe verla como una técnica. No cabe, en el caso del operador de Derecho, realizar reflexiones de cuño científico sobre el conocimiento contable, ya que la contabilidad es analizada tan solo como herramienta para clasificación, medición y comunicación de los fenómenos patrimoniales.

No obstante, su valor como prueba, en la contabilidad existen los riesgos de *error* y *fraude*⁵⁵³: en el primero, la adicción recae sobre la exterioridad de la información contable de modo involuntario; por el segundo, él recae sobre el sentido de las afirmaciones/declaraciones relacionadas en sus asientos y relatos patrimoniales con el evidente objetivo de defraudar percepciones.

3.4 Axiología de la prueba contable en derecho tributario

Rebasada la fase de instrucción, el juez debe manifestarse sobre los medios de prueba presentados, proferido de una decisión. La sentencia sería así la norma individual y concreta, que señala, en el antecedente el hecho jurídico en sentido estricto constituido a partir de las

⁵⁵² Cfr. HENDRIKSEN, E. S.-VAN BREDA, M. F.: *Accounting theory*, Irwin-McGraw-Hill, Boston, 1992. La información contable puede ser generada con diferentes objetivos, que dependerán fundamentalmente de los usuarios a que se destine. Diversos son los usuarios de las informaciones contables, de entre los cuales se pueden destacar los propietarios, los gestores, los inversores, la comunidad en general y las autoridades fiscales. Dependiendo del usuario, un tipo de información se hace más relevante, influenciando la elección de los métodos y técnicas contables.

⁵⁵³ Cfr. PETRENCO, S. A.: *Contabilidade e seu valor probante*, Juruá, Curitiba, 2004, pp. 65-83. Los errores y el fraude son factores que generan una falta de seguridad y fiabilidad en la información contable. A esto hay que añadir la insuficiencia de los datos que componen los estados contables y los posibles problemas de interpretación de las normas contables.

pruebas carretadas a los autos, prescribiendo en el consecuente, la correspondiente relación jurídica^{554/555}.

El juicio natural es el ambiente apropiado para comprender la valoración de la prueba. El juez destinatario de la prueba, y quién se manifiesta por la existencia o veracidad de los hechos⁵⁵⁶. La dimensión, de facto - verdad judicial o procesal – constituye, en el rigor de las cosas en el *punctum saliens* del juicio y donde se manifiesta la interioridad espiritual del acto de juzgar⁵⁵⁷. Al reflejar sobre ese punto, afirma ROSA VIEIRA NEVES⁵⁵⁸ que la prueba es fuente de conocimiento y, así pues, del convencimiento del juez. En que toca a la valoración de las pruebas, a lo largo de la historia dos soluciones predominaran. Para una, las valoraciones resultaban de criterios predeterminados en la ley, mientras que para otra, la actividad valorativa debería ser realizada por el juez en consonancia a su convicción. Cada una de ellas, refractaran, respectivamente, en el principio de la prueba legal y en el principio de la libre valoración de la prueba^{559/560}.

⁵⁵⁴ El término “axiología” designa la Teoría General de los Valores, como el bien, el bello, la verdad, el sagrado y otros de orden espiritual.

⁵⁵⁵ Vide. CALHEIROS, M. C.: *Para uma teoria da prova*, 1a. ed, Coimbra Editora, Coimbra, 2015, pp. 13-16. La autora lamenta el hecho de la comunidad jurídica dedicarse intensivamente al estudio y desarrollo de reglas sobre la admisibilidad de la prueba, dejando sin embargo en segundo plan el análisis de la prueba. Apunta que los juristas sobrevalorizan el proceso, negligenciando a segundo plan, el estudio del juez.

⁵⁵⁶ Cfr. TRINDADE, C.: *Prova, justificação e convicção racional: a propósito do conceito de verdade proposicional no processo decisório jurisprudencial*, vol. Estudos em homenagem ao Professor Doutor Alberto Xavier / org. Eduardo Paz Ferreira, Heleno Taveira Torres, Clotilde Celorico Palma.; Vol. 3, pp. 149-185, 2013. Al discutir sobre el proceso decisório judicial, y sobre las cuestiones fundamentalmente complejas enfrentadas, TRINDADE realiza el siguiente análisis: “La formación de la decisión jurisprudencial puede ser abordada de dos prismas exclusivamente secuencialistas de actos preordenados destinados a la toma de una decisión justa, o de un prisma lógico racional, que aborda el proceso mientras actividad decisoria del juez basada en un conjunto de criterios decisorios objetivo. [...] el juez va formando una convicción de la verdad de alegaciones de hechos traídas al juicio por las partes procesales. Es sobre esas proposiciones enunciativas, que afirman o constan hechos, que el tribunal realiza un juicio la *posteriori* sobre hechos pasados y forma el conocimiento necesario la toma de una decisión”.

⁵⁵⁷ Cfr. CARVALHO, J. T. DE: «Breves palavras sobre a fundamentação da matéria de facto no âmbito da decisão final penal no ordenamento jurídico português», *Julgaz*, vol. N. 21, 2013, p. 77. La apreciación de las pruebas concede al juez la función determinante de reconstitución de la verdad – que por ser una reconstrucción procesal no está redime de los riesgos de distancia en relación con verdad ontológica– “*El juez es ante de más, un «ministro de la verdad», y en que el enuncia la verdad, como base de toda la decisión, se manifiesta la dimensión esencial del acto de juzgar.*”.

⁵⁵⁸ Cfr. NEVES, R. V.: *A livre apreciação da prova e a obrigação de fundamentação da convicção (na decisão final penal)*, Coimbra Editora, Coimbra, 2011, pp. 46-49.

⁵⁵⁹ Cfr. MALAFAIA, J.: «A linguagem no depoimento das testemunhas e a livre apreciação da prova em processo penal», *Revista Portuguesa de Ciência Criminal*, vol. Ano 20, 4, 2010. Para el autor, la libre apreciación de la prueba constituye un deber del juez que axiológicamente se le impone por el principio del Estado de derecho y de la dignidad de la persona humana traducándose en la posibilidad de formar una convicción personal de verdad de los hechos, convicción asentada en reglas de lógica y experiencia.

⁵⁶⁰ La valoración de la prueba se rige por el principio de libre de la prueba, en el que el órgano juez teniendo en cuenta todo el contenido de las audiencias y el resultado de la práctica de la prueba, decidirá libremente si una alegación de hecho ha de ser considerada cierta o no. Vide: BRITZ, J. W.: «Beschränkung der

El juez aprecia libremente las pruebas según su prudente convicción acerca de cada hecho, sin embargo, la libre apreciación no comprende los hechos para cuya provea la ley exija formalidad especial, ni aquellos que solo puedan ser probados por documentos o que estén plenamente probados, por documentos, por acuerdo o confesión de las partes. La prueba es apreciada según las reglas de experiencia y la libre convicción de la entidad competente, salvo si la ley lo dispone de modo diferente⁵⁶¹.

En la actividad del juez, enfrentarse al valor la prueba supone dos problemas: i) problema de percepción y ii) problema de interpretación ⁵⁶². El primero está asociado a como el juez percibe los medios de prueba, ya que el principal riesgo es que ocurra un error de percepción por parte de este. El segundo problema está asociado a como esa información será comprendida por el juez. Esos desafíos son particularmente apropiados cuando el medio de prueba tiene origen en una «información» que sea extraña al conocimiento y experiencia usual del juez. Esta incertidumbre se produce si la «información» es correctamente interpretada por su destinatario, el juez.

Es importante destacar que la posibilidad de libre apreciación de la prueba no propicia la oportunidad de que el juez sea arbitrario en su labor. En realidad, su decisión tiene la obligación legal de ser debidamente motivada⁵⁶³. El juez está siempre sujeto al escrutinio de la razón, de las reglas de la lógica y de la experiencia que la vida va proporcionando. En ese tono se destaca la comprensión de JOSÉ ANTONIO MOURAZ LOPEZ⁵⁶⁴, para quien el ejercicio concreto del poder jurisdiccional se efectúa a través de un procedimiento que culmina en una

freien Beweiswürdigung durch gesetzliche Beweisregeln?», *Zeitschrift für Zivilprozess*, vol. Band 110, Heft 1, 1997, pp. 61-65.

⁵⁶¹ Para estudio más profundizado de la historia de la valoración de la prueba, desde el sistema basado en las Ordalías (Juicio de Dios), siguiendo de la tentativa de control, mediante la implantación del sistema de valoración legal de las pruebas y la posterior implantación del sistema de libre valoración de la prueba, con el propósito de alcanzarse el máximo de proximidad de la verdad. En la obra el autor nos presenta también conceptos actuales y relevantes, tales como, la verdad formal y la verdad material, el concepto del derecho anglosaxón del “*beyond any reasonable doubt*” y el sistema español de la evaluación según la conciencia judicial y las reglas de senso común (*sana crítica*). Vide: CABAÑAS GARCÍA, J. C.: *La valoración de las pruebas y su control en el proceso civil: estudio dogmático y jurisprudencial*, 1. ed, Trivium, Madrid, 1992..

⁵⁶² Cfr. ÁVILA, R. V.: “Concepciones de la prueba judicial”, cit.

⁵⁶³ Cfr. TARUFFO, M.: *La motivación de la sentencia civil*, Editorial Trotta, Madrid (España, 2011, pp. 293-411.

⁵⁶⁴ Cfr. LOPES, J. A. M.: *A fundamentação da sentença no sistema penal português: legitimar, diferenciar, simplificar*, Almedina, Coimbra, 2011, pp. 55-66. Según el autor el reconocimiento de la obligación de fundamentar las decisiones, expresamente las decisiones judiciales, es particularmente significativo en las sociedades pluralistas que no consideren como fuente de legitimidad o de consenso la tradición y la autoridad, expresamente para efectos de legitimación de quienes las profiere. En ese sentido la responsabilidad del juez se convirtió en la responsabilidad de justificar sus decisiones dando a conocer las razones por las cuales decidió.

decisión fundamentada en argumentos racionalizados. Esto se materializa en la aplicación y vinculación la ley, reflejado en la racionalidad justificación del contenido decisorio⁵⁶⁵.

El *principio de la apreciación libre* y la *necesidad de fundamentación de la sentencia* confieren libertad al juez en el proceso de valoración de las pruebas contables. Salvo algunas excepciones abordadas en los siguientes ítems de este informe, no hay precepto legal que determine jerarquía de las pruebas contables, o sea, cuáles deben tener mayor o más pequeño peso en el juicio del litigio. No obstante, con esos hechos planteados, cabe identificar algunos criterios generales que podrían orientar la apreciación probatoria de materias contables (pruebas contables).

3.4.1 Criterio de la unidad probatoria contable.

La prueba es múltiple, los medios son diversos. Sin embargo, el conjunto de pruebas forma una unidad y, como tal, debe ser examinado y evaluado. Los conjuntos de pruebas contables deben ser considerado en su integridad, de modo que los elementos de convicción sean interpretados de modos interrelacionados. De ese modo, se debe verifique si las pruebas contables se presentan contradictorias entre sí o que se confirman mutuamente (refuerzo de prueba). Las pruebas contables deben ser examinadas formando un todo unitario bajo la influencia de la autoridad que juzga. El criterio de unidad probatoria obliga como regla a la ponderación de la prueba en su conjunto, ya que la certeza no suele obtenerse con una valoración aislada o fragmentada de los componentes probatorios incorporados al procedimiento y al proceso, es decir, tomados uno a uno, sino apreciados en su conjunto, ya que las pruebas estudiadas individualmente pueden parecer débiles o imprecisas, de manera que, en su conjunto, llevan al juez a la convicción sobre la existencia o inexistencia de los hechos⁵⁶⁶. Evidentemente, no es aceptable separar, dentro de la contabilidad/fiscalidad, lo que es de interés y lo que no lo es, que es perjudicial. Independientemente del carácter ético, en el derecho probatorio, los hechos tienen el carácter unitario e indivisible en la contabilidad.

⁵⁶⁵ Cfr. SOUSA, M. T. DE: *A prova em processo ...*, cit., pt. R.B-3.5. La convicción del agente sobre la verdad del hecho que se comprueba se infiere justificadamente de un medio de prueba o de un hecho probatorio. En concreto: la prueba de un hecho en juicio tiene la estructura de un argumento, porque esa prueba -es decir, la conclusión de que el hecho que se prueba es verdadero- se infiere de un medio de prueba o de un hecho probatorio.

⁵⁶⁶ KIELMANOVICH, J. L.: *Teoría de la prueba y medios probatorios*, cit., p. 67.

3.4.2 Criterio de la adquisición de prueba contable.

La prueba no pertenece a quien la aporta y por ello no se puede pretender que solo a él lo beneficie.⁵⁶⁷ Las pruebas contables, una vez producidas, deberán ser consideradas independiente de la parte que las produjo, pudiendo ser usadas a favor o contra la parte que las ha puesto a disposición. En síntesis, una vez producidas, todas las pruebas contables pasan a integrar un campo probatorio unificado. En ese contexto no es posible su retirada y su desentrañamiento del proceso⁵⁶⁸.

La apreciación de un hecho contable debe basarse en las pruebas recogidas, siendo irrelevante quién las haya aportado o puesto efectivamente en conocimiento. Se trata del principio de adquisición de pruebas contables (o comunión de pruebas contables), según el cual las pruebas aportadas al procedimiento/proceso se consideran incorporadas. Las pruebas contables no pertenecen a la parte que las produjo, por lo que se evita que la parte que aportó la prueba contable al expediente pretenda posteriormente renunciar a ella. Tras su válida admisión, las pruebas contables formarán un conjunto unitario y deberán ser consideradas así (en conjunto) en el momento de la evaluación y formación de la decisión. Por lo tanto, es perfectamente admisible que una prueba contable producida por una parte acabe beneficiando a la otra⁵⁶⁹.

3.4.3 Criterio de necesidad de la prueba contable.

Las resoluciones deben basarse en hechos probados. La imposición de los impuestos y la aplicación de las sanciones deben basarse en hechos que aparezcan probados, mediante las pruebas indicadas en las normas legales en la medida en que estas sean compatibles con aquellas. En resumen, todas las decisiones administrativas y judiciales deben basarse en las pruebas presentadas de forma regular y oportuna⁵⁷⁰. La necesidad de la prueba se explica en la

⁵⁶⁷ MENDOZA, E.-CANO, S.-ROBLES ALCÍVAR, A.: «Apreciación de la prueba en materia tributaria», *Revista de Derecho Público*, vol. 6, 2011, pp. 237-238.

⁵⁶⁸ Cfr. AMARAL, P. O.: *Provas: atipicidade, liberdade...*, cit., pp. 34-35. De la regla de adquisición de la prueba contable se deriva la consecuencia de que no es posible saber de antemano a quién beneficiarán las pruebas contables que puedan presentarse. No existen un precio legal ni una jerarquía entre los medios de prueba contables.

⁵⁶⁹ El principio de la comunidad de la prueba determina que el resultado de la actividad probatoria que el resultado de la actividad probatoria, realizada a petición de las partes o del juez, no pertenece al final a quien la ofreció. Las partes siguen siendo las dueñas de ofrecer tal o cual prueba en un proceso dispositivo o corresponderá al juez en un proceso inquisitivo, pero en ambos casos el resultado de esta actividad pertenecerá al tribunal. Por lo tanto, según el principio de adquisición procesal, toda medida probatoria, en particular a la luz del principio de adquisición procesal, toda medida probatoria particular no beneficiará sólo al proponente. Cfr. KIELMANOVICH, J. L.: *Teoría de la prueba y medios probatorios*, cit., pp. 67-68.

⁵⁷⁰ OBANDO CASTIBLANCO, A. S.: “Aplicación de los principios...”, cit., p. 175.

capacidad de la Administración de atenerse a hechos sustancialmente ciertos, aunque no hayan sido invocados por el particular, está vinculada al principio de legalidad objetiva. Los hechos patrimoniales y económicos sobre los cuales deben fundamentarse la decisión deben estar demostrados con pruebas contables producidas en los autos, por cualquier interesado o por el propio destinatario. Con la salvedad de los hechos que no necesitan ser probados en juicio⁵⁷¹, es deber de la parte hacer prueba de naturaleza contable de sus alegaciones sobre hechos contables.

Sin embargo, el principio que debe tenerse en cuenta es que la ley no impone obligaciones imposibles, el principio de que la profundidad del deber de probar está directamente relacionada con la esencialidad del derecho que se quiere declarar o del deber que se quiere imponer. Habrá un contenido mínimo de este deber de probar en el contexto del procedimiento inquisitivo. Aunque la finalidad del procedimiento sea proteger intereses de escasa o nula expresión, ello no legitima una actuación pública ligera, infundada y superficial⁵⁷².

3.4.4 Criterio de la aplicación de las reglas científicas

El buen censo recomienda que el juez delante de informaciones técnicas y científicas de naturaleza contable, no las desconsidere sin una justificación posible. Por ejemplo, si el resultado de una pericia contable atesta determinado hecho contable, en ese caso, lo más razonable es que el juez no se aleje de la conclusión pericial, a menos que lo realice de modo bien fundamentado, argumentando la insuficiencia del análisis técnico contable efectuada⁵⁷³. La utilización de pruebas científicas plantea problemas, como el de la calidad y selección de los peritos que aportan al juez los conocimientos científicos, la correcta aplicación de las metodologías científicas necesarias para la realización de las pruebas y, lo que es más importante, la capacidad del juez para actuar realmente como conocedor de contabilidad

⁵⁷¹ Entre los hechos que no necesitan ser demostrados, se destacan los hechos notorios. Como discusión enriquecedora en ese tópico *Vide* CAPELO, M. J.: «Os factos notórios e a prova dos danos não patrimoniais : Acórdão de 22 de Junho de 2010 : [anotação]», *Revista de Legislação e de Jurisprudência*, vol. A 143, 3985, 2014.

⁵⁷² CATARINO, J. R.-VALDEZ, V.: «Considerandos em torno da prova em Direito Administrativo e Tributário», *Revista de finanças públicas e direito fiscal*, vol. VI, 2, 2013, p. 91.

⁵⁷³ Para un análisis de los efectos de valoración de pruebas científicas *Vide* TARUFFO, M.: «Conocimiento científico y estándares de prueba judicial», *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, vol. 38, 114, 2005. Según el autor, existe una diferencia en la valoración de pruebas científicas en los procesos civiles y penales. Mientras en el civil predomina el análisis de las pruebas científicas por la perspectiva de la probabilidad prevalente (más probable del que no), en el proceso penal los pareceres científicos son apreciados en la perspectiva de la *proof beyond any reasonable doubt* (prueba más allá de la duda razonable).

cuando se le pide que utilice directamente los conocimientos contables para formular la decisión final⁵⁷⁴.

3.4.5 Criterio de las reglas de las máximas experiencias - probatoria contable.

Al apreciar pruebas, el juez hará uso consciente o no, de las situaciones que experimenta⁵⁷⁵, de las vivencias, del conocimiento acerca del modo normal y natural que las cosas acostumbran a ocurrir. Por ejemplo, una empresa que se presenta para un plan de recuperación judicial (procurando evitar la insolvencia) indicando la actual facturación de la sociedad, sus activos y expectativas de recetas futuras. Si las proyecciones de resultados no crean en el juez el sentimiento de que la sociedad podrá recuperarse, es probable que el mismo niegue la solicitud de recuperación judicial.

3.4.6 Criterio del "favor probationis".

Justifica la búsqueda de prueba contable para esclarecer cualquier duda, desde que la prueba es regularmente obtenida⁵⁷⁶. El juez, de forma intuitiva, para huir de su posición de espectador paralizado (juez estatua) y para contribuir a la parte que encuentra dificultades en la producción de pruebas contables, debe determinar la realización de diligencias y pericias contables, procurando asegurar el conocimiento de la verdad material.

Si no hay pruebas de que el contribuyente haya incumplido el deber de cooperación, sus declaraciones y documentación contable gozan del beneficio de la duda. A este respecto, un principio jurídico para la contabilidad correcta establece una presunción a favor de la corrección fáctica de la contabilidad en su conjunto. El resultado de una contabilidad

⁵⁷⁴ Cfr. TARUFFO, M.: «Senso comune, esperienza e scienza nel ragionamento del giudice», *Rivista Trimestrale di Diritto e Procedura Civile*, vol. 55, 3, 2001, p. 692. El recurso a la ciencia como herramienta de racionalización de los aspectos metijurídicos del razonamiento del juez abre, por tanto, numerosas perspectivas de indudable interés, pero también da lugar a un abanico muy amplio de problemas difíciles que afectan tanto a la validez de los conocimientos científicos utilizados en el caso como a aspectos muy importantes del modo en que el juez desempeña su función y elabora sus valoraciones. La respuesta científica a la necesidad de certeza y fiabilidad en las decisiones es, por tanto, importante, pero ciertamente no puede considerarse una solución fácil y completa a todas las dificultades que entraña la formulación de la decisión,

⁵⁷⁵ Las máximas de experiencia ejercen papel fundamental en la valoración de las pruebas, particularmente en la formación del juicio de probabilidad, esencial para el convencimiento del juez. Las reglas de experiencia actúan dentro de la secuencia de raciocinio del juez. Cfr. PESSOA, F. M. G.: *Máximas de experiência no processo civil*, Evocati, Aracaju, Sergipe, 2006, pp. 123-125.

⁵⁷⁶ El principio de "*favor probationes*" implica que en los casos de dudas objetivas o dificultades probatorias (*difficilioris probationes*), se debe favorecer la admisibilidad, conducencia o eficacia de la prueba - naturalmente, sin sujeción a reglas rígidas - y en particular se deben flexibilizar los criterios que rigen el régimen de admisibilidad y eficacia de la prueba indiciaria. Cfr. KIELMANOVICH, J. L.: *Teoría de la prueba y medios probatorios*, cit., pp. 75-76.

formalmente correcta (en su totalidad) solo se pone en duda si es casi seguro que es incorrecta de hecho en su totalidad o en parte (prueba contraria)⁵⁷⁷.

3.5 Derecho probatorio contable y aplicación en el derecho tributario

Aunque el término no ha sido empleado o utilizado en la literatura jurídica, el derecho probatorio contable sería un conjunto de normas jurídicas que establecen la disciplina relacionada con la prueba contable. El derecho probatorio contable formal (normas que regulan la prueba contable) se refiere a la forma de producir la prueba contable para un determinado tribunal, prescribiendo los actos que deben practicarse para su utilización. El derecho formal de la prueba es un conjunto de normas adjetivas que regulan la actividad probatoria, la forma de presentación, actuación y desarrollo de los distintos medios de prueba contable y su tramitación. El derecho probatorio contable material, por ende, son las normas sustantivas que regulan la carga de la prueba, admisibilidad de las pruebas contable y su fuerza o valor probatorio.

Se pueden distinguir tres subconjuntos en el ámbito del derecho probatorio contable, que corresponden a las diferentes acepciones del término "prueba contable" en el derecho tributario. El primer subconjunto está compuesto por las normas que tratan de la actividad probatoria: incluye las normas que establecen el inicio y/o el fin de la fase de la aportación de la prueba contable en el procedimiento o proceso tributarios, las formas para la práctica de la prueba, la iniciativa de la actividad probatoria contable en la fiscalidad. Valora la forma más viables de entender las declaraciones, que exponen hechos contables probados, y señala si existen elementos de juicio suficientes para determinar si un determinado hecho contable está probado.

El segundo subconjunto de normas jurídicas sobre la prueba contable está compuesto por las normas sobre los medios de prueba contables. Estas normas prescriben que ciertos medios de prueba (o todos) son admisibles de forma general o específica, para algún tipo de procedimiento tributario; otras pueden excluir uno o varios medios de prueba; mientras que las otras simplemente los definen. También existen algunas normas procesales que establecen expresamente la obligación de presentar determinados medios de prueba en algunos procedimientos concretos.

⁵⁷⁷ TIPKE, K. Y OTROS: *Steuerrecht*, 23 Auflage, Otto Schmidt, Köln, 2018, pp. 1337-1338.

El último subconjunto de normas sobre la prueba contable es las que se refieren al resultado probatorio. Este conjunto de normas sobre la prueba contable se subdivide básicamente en dos grandes categorías, que corresponden a los dos sistemas más importantes de valoración de la prueba contable: la valoración libre de la prueba contable y la prueba legal. Así, se incluyen normas que establecen expresamente la libertad para valorar las pruebas contables concretas aportadas al procedimiento⁵⁷⁸.

Para comprender plenamente las disposiciones fiscales específicas en materia de prueba contable, es útil entender el carácter no simétrico de la exacción fiscal, el hecho de que el contenido de la obligación está predeterminado por la ley y el pleno conocimiento de si el supuesto se realizó es prerrogativa, inicialmente, sólo del contribuyente. La Administración interviene en un momento posterior al momento en el que se produjeron los supuestos de hecho contables a constatar; y esto es diferente a lo que ocurre en las relaciones de derecho privado, donde las partes participan contextualmente en la formación del contenido de las obligaciones mutuas, y, en esta fase, suelen tender a preconstituir los elementos de prueba a utilizar en cualquier juicio.

Desde la perspectiva de la salvaguarda del interés público en la recaudación de los tributos - las disposiciones normativas se justifican, por un lado, con el fin de otorgar a la Administración una serie de facultades de investigación que permitan fácilmente la reconstrucción de los hechos contables gravados realizados por el contribuyente, aún a costa de sacrificar (en determinados casos) ciertos derechos del contribuyente, y, por otro lado, con la finalidad de simplificar la carga de la prueba, previendo, a su favor, numerosas hipótesis de prueba por presunción de los hechos contables y limitando la prueba contraria del contribuyente⁵⁷⁹.

⁵⁷⁸ Para la discusión sobre la prueba y las normas sobre la prueba, véase: FERRER BELTRÁN, J.: *Prueba y verdad en el derecho*, 2. ed, Marcial Pons, Madrid, 2005, pp. 40-48.

⁵⁷⁹ INGRAO, G.: «La prova nel processo tributario e la valutazione del contegno delle parti», *Diritto e Pratica Tributaria*, vol. 77, 2, 2006, pp. 310-311.

4. CARGA DE PRUEBA CONTABLE EN EL DERECHO TRIBUTARIO

“CARGA DE LA PRUEBA (Onus probandi) Cárrega de la prova; Burden of proof; Charge de la preuve; Beweislast; Onere della prove. Antecedentes: /Incumbit probatio qui dicit, non qui negat; Actor non pro- bante, reus est absolventur; Reus in excipiendo, fit actor.”

LLUÍS MUÑOZ SABATÉ⁵⁸⁰

La carga de la prueba⁵⁸¹ es un concepto relacionado con el derecho de la prueba que nos indica qué parte en un caso -demandante o demandado- debe aportar la prueba de una cuestión determinada a riesgo de que el juez falle en su contra con respecto a esa cuestión.⁵⁸² Este concepto tiene dos funciones principales: en primer lugar, distribuye la tarea de iniciar la presentación de las pruebas necesarias. Este es el aspecto organizativo de la carga de la prueba. Mientras que, en segundo lugar, y considerada como la labor más importante, la carga de la prueba funciona como una regla de adjudicación que indica al tribunal que hacer (i) cuando no hay suficientes pruebas en el expediente para permitir al tribunal llegue a una conclusión, o (ii) cuando tiene dudas con respecto al significado de las pruebas presentadas, es decir, cuando las pruebas son equívocas o de dudosa veracidad⁵⁸³.

La aplicación de la regla de la carga de la prueba debe tener en cuenta los criterios de proporcionalidad y facilidad de la prueba⁵⁸⁴. El criterio de proporcionalidad: implica que la

⁵⁸⁰ MUÑOZ SABATÉ, L.: *Diccionario enciclopédico de probática...*, cit., p. 99.

⁵⁸¹ KAPLOW, L.: «Burden of Proof», *The Yale Law Journal*, vol. 121, 738, 2012, p. 738. La carga de la prueba es una característica central de todos los sistemas de adjudicación, pero que ha recibido poco análisis normativo crítico. La prueba ideal viene determinada por factores que son casi totalmente distintos de los que subyacen en las reglas de la prueba. La fijación de la carga de la prueba interactúa con otras características de un determinado sistema jurídico: la determinación del esfuerzo de ejecución, el nivel de las sanciones y el grado deseado de precisión de la sentencia.

⁵⁸² Esta regla tradicional (*incumbit probatio qui dicit, no qui negat*) puede identificarse en el artículo 105.1 de la LGT.

⁵⁸³ GRANDO, M. T.: *Evidence, proof, and fact-finding in WTO dispute settlement*, Oxford Univ. Pr, Oxford, 2009, p. 70.

⁵⁸⁴ Reproduciendo las ideas de CARNELUTTI, LA carga es una facultad, cuyo ejercicio es necesario para la consecución de un interés. La carga y el deber tendrían en común el elemento formal, coherente con la vinculación a la voluntad. La diferencia entre ambos conceptos estaría en la diferencia de "interés": en el deber, la vinculación a la voluntad se impondría para la protección de un interés ajeno, y, en la carga, para la protección de un interés propio. El sujeto de un deber sólo puede elegir entre el "sacrificio espontáneo" o el "sacrificio forzado" de su interés, mientras que el sujeto cargado puede elegir cuál de sus intereses quiere sacrificar. Por lo tanto, en cuanto a la obligación se podría hablar de un "acto debido"; en cuanto a la carga, sólo de un "acto necesario". Cfr. RAMOS, V. DE P.: *Onus da prova no ...*, cit., pp. 61-62. En este contexto, la carga de la prueba puede entenderse como una herramienta utilizada para definir quién es la persona responsable de sostener algún hecho dentro de una reclamación. Por lo general, la carga de la prueba recae en (i) el demandante, en cuanto al hecho constitutivo de su derecho; y (ii) el demandado, en cuanto a la existencia de un hecho impeditivo, modificativo o extintivo del derecho del demandante. En otras palabras, el que reclama algo, por regla general, tendrá la carga de probar los hechos de su reclamación. La carga de la prueba es la necesidad de probar para ganar la causa: quien

carga de la prueba no debe suponer la exigencia de superar obstáculos insuperables, ni exigir esfuerzos probatorios desproporcionados o que hagan prácticamente imposible su obtención⁵⁸⁵.

En los procedimientos y procesos fiscales, la persona que afirma el derecho debe probar los hechos que lo constituyen (la carga de la prueba recae en la persona que hace valer su derecho, no en la que lo niega)⁵⁸⁶. Así, la Administración tributaria debe probar la materialización del hecho imponible y otras hipótesis fácticas de las obligaciones tributarias, la medida o magnitud adoptada como base imponible y los demás elementos de cuantificación de la deuda tributaria, así como las circunstancias que determinan la atribución del hecho imponible y demás hipótesis de hecho al contribuyente.⁵⁸⁷ El contribuyente debe probar todos los hechos alegados para impedir el nacimiento de las obligaciones tributarias o provocar su extinción, las circunstancias que determinan las hipótesis de exención o, en términos generales, los beneficios fiscales.⁵⁸⁸ Los contribuyentes también cumplen con su obligación de probar cuando designan específicamente las pruebas que ya están en poder de las autoridades fiscales⁵⁸⁹.

no pruebe sus alegaciones verá rechazadas sus pretensiones. Cfr. RAVAGNANI, G. DOS S.: *Provas Negociadas...*, cit., pt. 2, Cap 4, RB-9.1.

⁵⁸⁵ LIZANDA CUEVAS, J. M.: *La comprobación del Impuesto ...*, cit.

⁵⁸⁶ Art. 105 de la LGT

⁵⁸⁷ Cfr. CASAS AGUDO, D.: «A vueltas con el derecho a no autoinculparse y su dialéctica con los deberes de colaboración tributaria», *Quincena fiscal*, 10, 2017, p. 53. En el caso de las actuaciones inquisitoriales (controles limitados, inspecciones), no es infrecuente que la Administración se reserve la información o el material de valor probatorio y presente sólo una parte de los hechos. Este comportamiento es inoportuno, ya que eventualmente la presentación de esta información adicional podría arrojar luz sobre cuestiones controvertidas, que a menudo persisten en las fases de revisión de los procedimientos y demandas posteriores. En este sentido, es innegable la necesidad de que la Administración colabore con fidelidad, precisión y exhaustividad, para que el órgano judicial pueda conocer toda la verdad (ver: Principio de igualdad de armas).

⁵⁸⁸ Al definir el principio de la carga de la prueba, el diccionario del IBDF establece que *burden of proof* es un principio ampliamente adoptado que la carga -o el peso- recae en el contribuyente para declarar sus ingresos u operaciones imponibles. En general, un sistema fiscal sólo puede funcionar con éxito si la carga de la prueba recae en el contribuyente, ya que la alternativa, que consistiría en que las autoridades fiscales adivinaran o estimaran la obligación tributaria en todos los casos, supondría una pesada carga administrativa para la Administración y podría parecer algo arbitraria en la práctica. En algunos países, la carga de la prueba puede recaer en las autoridades fiscales en circunstancias especiales, por ejemplo, para establecer los hechos necesarios para apoyar la imposición de sanciones. Cfr. ROGERS-GLABUSH, J.-INTERNATIONAL BUREAU OF FISCAL DOCUMENTATION (EDS.): *IBFD international tax glossary*, Seventh revised edition, IBFD, Amsterdam, The Netherlands, 2015, p. 58.

⁵⁸⁹ Cfr. MEMENTO PRÁCTICO, FISCAL, 2018. Francis Lefebvre, Madrid, 2018, p. 1818. Tenga en cuenta que la presentación de pruebas “no es un comportamiento necesario para una sentencia favorable - o para un resultado favorable”. En efecto, “la carga de la prueba indica que la parte que no aporta la prueba estará sometida al riesgo de un resultado desfavorable, es decir, el incumplimiento de la carga no implica necesariamente un resultado desfavorable, sino el aumento del riesgo de una sentencia contraria, ya que, también existe un cierto porcentaje de riesgo para la parte que ha aportado las pruebas.”

En definitiva, es evidente que el derecho a la prueba puede ser ejercido libremente por las partes, y estas no están obligadas a priori a presentar pruebas, ya que tienen, en determinados casos, la carga de la prueba, es decir, soportar las consecuencias que les perjudica la no tenencia de pruebas de los hechos a su favor⁵⁹⁰. Sin embargo, las reglas sobre la distribución de la carga de la prueba se dirigen especialmente al juez y le indican la forma de decidir cuando un hecho apropiado no está probado⁵⁹¹. Así, las normas sobre la carga de la prueba son reglas de juicio que permiten al juzgador decidir sobre el fondo de una situación concreta. En cierto modo, se observa que la teoría de la carga de la prueba es la tesis de las consecuencias de falta de pruebas⁵⁹².

4.1 Naturaleza jurídica de la carga de la prueba

¿Qué significa la carga de la prueba? El término indica que alguien está cargado con una desventaja. La parte afectada tiene que soportar las consecuencias de una norma jurídica que le es desfavorable, o una consecuencia que le es favorable no se produce. La carga de la prueba se compone de varios elementos, distinguiéndose entre la carga de la prueba formal (= subjetiva) y la material (= objetiva)⁵⁹³. La carga formal de la prueba incluye, por un lado, la carga de afirmar una circunstancia que necesita prueba en primer lugar (carga de la

⁵⁹⁰ El principio de la carga de la prueba también se denomina "*regla del juicio en caso de falta de prueba*". La regla exige que quien quiera hacer valer un derecho ante los tribunales debe probar los hechos que componen su fundamento. Esto significa que si los hechos en los que se basa el derecho no están probados, la reclamación no puede ser aceptada. En el juicio fiscal, la carga de la prueba de la fundamentación de la demanda recae en la autoridad fiscal, ya que, en este modelo ritual, desempeña el papel de demandante en sentido sustancial. La parte que objeta la ineficacia de los hechos constitutivos de la pretensión del demandante, o que objeta que el derecho ha sido extinguido o modificado, debe probar los hechos en los que se basa la objeción. Cfr. MARCHESELLI, A. (ED.): *Contenzioso tributario*, Wolters Kluwer, Milano, 2018, p. 305.

⁵⁹¹ El término "carga de la prueba" (*burden of proof*) abarca dos cargas separadas, la carga de producción y la carga de la persuasión. Para satisfacer la carga de la producción, una parte debe presentar prueba tal que una persona razonable pueda inferir de esa prueba la existencia de un hecho particular para ser probado. Para satisfacer la carga de la persuasión, una parte debe probar sus opiniones con respecto a un estándar diferente. Cfr. MAGRO, A. M.-STETSON, B.: «Tax decision making under the new burden of proof rules», *The Journal of the American Taxation Association*, vol. 26, 2, 2004, p. 25.

⁵⁹² La carga de la prueba indica a las partes en una fase probatoria cuál de ellas debe probar un hecho si no desean que las consecuencias de no probarlo se produzcan en su contra. Este aspecto de la teoría de la carga de la prueba se denomina "carga formal de la prueba", en contraposición a la "carga material", que sería la regla del juicio. Cfr. PALAO TABOADA, C.: *La prueba en el proceso...*, cit., pp. 50-51.

⁵⁹³ ZIERKE, K.: *Die Steuerungswirkung der Darlegungs- und Beweislast im Verfahren vor dem Gerichtshof der Europäischen Union*, Mohr Siebeck, Tübingen, 2015, pp. 13-15. La carga objetiva de la prueba está vinculada a la llamada situación de *non liquet*, que existe cuando una afirmación fáctica controvertida y relevante para la decisión no puede ser probada por las partes y el tribunal durante el proceso y, por tanto, existe una ambigüedad final. La carga de la prueba regula la cuestión de quién debe decidir si el tribunal no está convencido, en la medida legalmente requerida, de la existencia de los requisitos fácticos de un elemento de hecho relevante para la decisión. Así, se considera que la función de la carga objetiva de la prueba es principalmente la de sostener la decisión de un no litigante y permitir así al juez cumplir con su deber de decidir. Al mismo tiempo, regula la distribución de los riesgos.

afirmación).⁵⁹⁴ Además, la carga formal de la prueba incluye la carga de nombrar un medio de prueba y la carga de adquirir los medios de prueba (carga de la producción). Por último, también corresponde al portador de la carga formal de la prueba reunir los elementos de prueba (carga de la recopilación)⁵⁹⁵.

Toda persona que lleva una acción ante la justicia, o que se opone a una excepción a una acción en su contra, está, en general, obligada a probar los hechos de los cuales su acción o excepción supone la existencia. La consecuencia, por supuesto, es que para rechazar una acción o una excepción, simplemente niega los hechos sobre los que se basa, y generalmente no se sostiene⁵⁹⁶. La carga puede clasificarse como perfecta o imperfecta, según la consecuencia que su incumplimiento sea capaz de generar para el infractor.

La carga perfecta es aquella que, si no se respeta, necesariamente traerá consecuencias negativas a la parte sobre la que recae la carga. Esto es lo que sucede con la carga de la prueba en la presunción legal: si la parte sobre la que recae la presunción no la refuta, las consecuencias de la misma se consuman definitivamente; sin embargo, si aporta pruebas al contrario o contraprueba, tendrá la oportunidad de revertir la presunción. La carga imperfecta, a su vez, se caracteriza por la probabilidad de que su incumplimiento genere alguna situación desventajosa. Un ejemplo de carga imperfecta es la presentación de pruebas por parte del

⁵⁹⁴ Cfr. MARÍN-BARNUEVO FABO, D.: «La distribución de la carga de la prueba en Derecho tributario», *Foro Jurídico*, 02, 1997, p. 201. Se puede distinguir entre la carga de la prueba subjetiva y la objetiva. Ambos se distinguen por las diferentes consecuencias de su incumplimiento. “La carga subjetiva de la prueba es la que soportan las partes en los procedimientos regidos por el “principio de aportación de parte”, en los que el órgano encargado de la resolución no puede compensar la falta de actividad probatoria de los interesados y, por tanto, la insuficiente acreditación de los hechos que sustentan su derecho dará lugar a la desestimación de su pretensión”. Por el contrario, “la carga objetiva de la prueba es la que se refiere al interés de las partes en aportar pruebas en un procedimiento en el que el órgano decisorio tiene la facultad de proponer y recabar cuantas pruebas sean necesarias para llegar a una solución justa y, por tanto, la insuficiencia probatoria no implica necesariamente que los hechos afectados deban ser ignorados a la hora de resolver la controversia”. En el procedimiento administrativo tributario sólo tiene sentido referirse a una carga de la prueba objetiva, ya que la Administración tiene el derecho/deber de valorar los hechos de trascendencia tributaria.

⁵⁹⁵ DÜRRER, R.: *Beweislastverteilung und Schätzung im Steuerstrafrecht*, Müller, Heidelberg, 2010, pp. 8-9. La recogida de pruebas puede conducir a tres resultados diferentes: El hecho en cuestión puede establecerse con certeza o excluirse con certeza. La consecuencia jurídica de la norma debe afirmarse en el primer caso y negarse en el segundo. La tercera posibilidad es que no se pueda demostrar ni la existencia ni la inexistencia del hecho en cuestión. Entonces hay que tener reglas de prueba. Si, una vez obtenida la prueba, la existencia de un requisito de hecho sigue siendo incierta, la carga sustantiva de la prueba hace que el acusado cargue con la desventaja de la ausencia de una consecuencia favorable o la aparición de una desfavorable. La carga sustantiva de la prueba, por tanto, se refiere a la determinación judicial de una ambigüedad en cuanto a un hecho material y a la cuestión de a qué favor o desventaja debe considerarse una obtención de pruebas infructuosa.

⁵⁹⁶ En opiniones pasadas, ahora criticadas por parte de la doctrina, se defendía que en la averiguación de la verdad domina como norma el principio dispositivo: por tanto, corresponde a las partes proponer las pruebas que crean oportunas. El juicio se basa en las pruebas presentadas: es peor para las partes si son insuficientes. Como la aportación de pruebas es un acto de la parte, esto implicaba que el juez no puede, por regla general, tomar iniciativas de instrucción, ni buscar los medios que puedan parecer útiles en la búsqueda de la verdad (*Index indicare debet iuxta alligata et probata partium*). Cfr. RAMOS, V. DE P.: *Ōnus da prova no ...*, cit., pp. 77-78.

contribuyente. La falta de presentar las pruebas no generará necesariamente consecuencias negativas para quien tenía esa carga, significando que a priori vaya a ser derrotado en el proceso⁵⁹⁷. Al fin y al cabo, es posible que un juez determine, o la parte contraria solicite, la presentación de dichas pruebas, cuyo resultado es favorable a la parte que no las presentó. O, incluso, se puede decidir que la parte en rebeldía tiene razón, a la luz del contexto probatorio de los expedientes⁵⁹⁸.

Sin las reglas sobre la carga de la prueba, el juez no podría tomar una decisión en muchos casos. Sin embargo, de la prohibición de denegación de justicia se desprende que una situación de no liquidación tampoco puede dar lugar a una sentencia de no liquidación. No obstante, las cargas probatorias sustantivas deben invocarse siempre sólo como una cuestión auxiliar, ya que se vuelven pertinentes sólo cuando el litigante no está convencido después de evaluar las pruebas con respecto a cuestiones de hecho particulares, pues donde acaba el ámbito de la libre apreciación de las pruebas, comienza la regla de la carga de la prueba⁵⁹⁹.

En la dinámica probatoria, primero se afronta la cuestión del estándar (*standard*) probatorio y luego la carga de la prueba⁶⁰⁰. Si hay pruebas “más allá de toda duda razonable”,

⁵⁹⁷ Cuando la autoridad fiscal requiera la presentación de los registros contables y éstos no sean aportados por el contribuyente, tal hecho será considerado como prueba en su contra. En tal caso, la norma establece una consecuencia jurídica adversa para el contribuyente. La norma establece entonces una consecuencia jurídica adversa para el contribuyente que no aporta la prueba contable, que consiste en el desconocimiento de los costes y gastos del contribuyente. Esto significa que no se tendrán en cuenta los costes, las deducciones, los descuentos y las obligaciones. Existe, por tanto, una norma de carga de la prueba, que establece, por un lado, una norma de conducta para el contribuyente, consistente en que debe aportar las cuentas cuando se le requiera, o demostrar que no puede aportarlas por el contribuyente para aportar las cuentas cuando se le requiera, o demostrar que no puede hacerlo por causas de fuerza mayor o imprevisibles. Una regla de juicio por parte de la dirección en el sentido de que cuando no se aportan las pruebas contables, no es necesario que la dirección aporte las cuentas. En este caso, muchas veces la ley tributaria ha dado un carácter especial a la prueba indiciaria, en el sentido de que basta con que el hecho calificado como indicio -la no presentación de la contabilidad- para que se proceda válidamente a la denegación de gastos, deducciones, prohibiciones y responsabilidades. Cfr. RIVERA, E. L. L.: «Criterios de la carga de la prueba respecto de los costos y deducciones en el impuesto de renta», *Revista de Derecho Fiscal*, 11, 2017, pp. 17-18.

⁵⁹⁸ AMARAL, P. O.: *Provas: atipicidade, liberdade...*, cit., pp. 45-46.

⁵⁹⁹ DÜRRER, R.: *Beweislastverteilung und Schätzung* ..., cit., pp. 7-8. Las normas sobre la carga de la prueba presuponen una duda y, por tanto, sólo son necesarias si dicha duda es posible. Las reglas de la prueba limitan la evaluación judicial de la misma y determinan el valor probatorio de ciertos medios de prueba. Las reglas de las pruebas son descritas acertadamente como la contrapartida de la libre valoración de las pruebas. La aplicación de una norma probatoria conduce a la determinación jurídica de un hecho sin tener en cuenta la convicción del usuario de la ley. Esto excluye al mismo tiempo la duda y, por tanto, la exoneración de la carga de la prueba. Si las reglas de la prueba indican al profesional cómo debe juzgar, las normas de carga de la prueba son superfluas porque se excluye cualquier duda.

⁶⁰⁰ Hay dos tipos de resultados erróneos que son posibles en un caso en el que una parte afirma que otra ha violado una norma. El primer tipo, que yo llamo "error de tipo I", es que el tribunal considere que el demandado ha violado la norma, aunque no lo haya hecho. El segundo tipo, al que llamo "error de tipo II", es que el tribunal considere que el demandado no ha violado la norma, aunque sí lo haya hecho. Dado que el tribunal nunca tendrá pleno conocimiento de los hechos, siempre existe el riesgo de que cometa este tipo de errores. Si la

el juez decidirá sin plantear la cuestión de la carga de la prueba⁶⁰¹. Por otro lado, si no se alcanza el estándar de prueba, ante la duda, el juez puede recurrir a la carga de la prueba como norma de juicio y decidir a favor del demandado o del demandante. En este contexto, el estándar debe ser objetivo y servir de guía al juez, indicando lo que debe buscar en cada prueba, permitiendo la recopilación de los hechos de la manera más adecuada⁶⁰².

El aspecto más importante relacionado con el principio de la verdad material consiste en el deber de prueba de la Administración Pública, y, como regla general, la aplicación de la norma jurídica por la autoridad administrativa no puede basarse en la mera suposición o ficción de la ocurrencia de su hipótesis de incidencia. Es posible afirmar, por tanto, que el principio de verdad material impone a las autoridades administrativas el deber de investigar las circunstancias en que se materializó un determinado hecho, con el fin de verificar si es pertinente a efectos legales. Por otro lado, debido a la vinculación del principio comentado con el cumplimiento obligatorio de las disposiciones legales, la verdad material abarca las pruebas presentadas por los administrados de cierta relatividad, ya que la autoridad encargada de juzgar no está vinculada a ellas para la formación de su convicción⁶⁰³.

carga se asigna al demandante, el riesgo de errores de tipo II será mayor, y el riesgo de errores de tipo I menor, cuanto más alto sea el estándar aplicado. Si la carga se asigna al demandado, el riesgo de errores de tipo I será mayor, y el riesgo de errores de tipo II será menor, cuanto mayor sea la norma aplicada. Por lo tanto, la norma aplicada con respecto al demandante debe ser más alta cuanto más importante sea evitar los errores de tipo I. La norma aplicada con respecto al demandado debe ser más alta cuanto más importante sea evitar los errores de tipo II. Cfr. ÅHMAN, J.: *Trade, health, and the burden of proof in WTO law*, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, The Netherlands : Frederick, MD, 2012, pp. 22-23.

⁶⁰¹ Cfr. RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, M.: «La carga de la prueba en el derecho tributario: su aplicación en las normas tributarias anti-abuso y en la doctrina del TJUE», *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos*, 344, 2011, p. 9. “El punto de partida de la carga de la prueba se encuentra en duda del juez u órgano encargado de aplicar la ley en el momento de la decisión, cuando no ha alcanzado la certeza necesaria sobre el supuesto de hecho que debe juzgar, normalmente, por insuficiencia de pruebas. Pero ¿qué es necesario para poder considerar probado un hecho? Esto es lo que se ha llamado dosis de prueba, coeficiente de prueba o estándar de prueba en el derecho anglosajón, que es el nivel de prueba requerido para satisfacer la carga primaria de la prueba y esto es lo que la ley asigna a una parte. La determinación de este estándar de prueba está relacionada con el tipo de ámbito procesal en el que nos encontremos, ya que en cada ámbito procesal opera un estándar diferente, en función de los valores jurídicos en juego.”

⁶⁰² RAVAGNANI, G. DOS S.: *Provas Negociadas...*, cit., pt. 1, Cap 5, RB-10.1.

⁶⁰³ La evidencia contable de los contribuyentes desempeña un papel importante como prueba de las transacciones realizadas en la formación de la convicción del operador legal en cuanto a la ocurrencia de las mismas. Sin embargo, esa capacidad probatoria de la contabilidad es sólo relativa. No excluye el deber de la autoridad administrativa de buscar la verdad material, como tampoco impide que el contribuyente demuestre un error en sus anotaciones contables, que, por sí mismo, no debe tener el efecto de crear una obligación tributaria sin fundamento legal. Cfr. ROCHA, S. A.: «A contabilidade como prova no processo administrativo fiscal», en Roberto Quiroga Mosquera, Alexsandro Broedel Lopes (eds.) *Controversias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*, Dialectica, São Paulo, SP, 2010, pp. 446-447.

4.1.1 Carga de la prueba tributaria

En el ámbito fiscal se aplican los criterios que en materia de prueba establece la LEC y el CC. El proceso tributario sirve para aplicar el ordenamiento del derecho fiscal. Su carácter de derecho público se refleja en la relación de soberanía entre el acreedor y el deudor fiscal y en el procedimiento fiscal con su considerable injerencia en la esfera privada y empresarial de los contribuyentes. Hay que añadir que el público en general tiene un interés considerable en la realización del sistema de derecho fiscal. Les interesa legítimamente que la carga de los contribuyentes, que compiten económicamente entre sí, sea igual, es decir, que todos los que cumplen las mismas condiciones sean obligados con la misma cantidad de impuestos por la administración fiscal⁶⁰⁴.

A este principio de uniformidad y justicia tributaria se suman los principios de legalidad, principios que deben ser observados en todos los procesos judiciales, pero que no por ello son de menor interés público y que no pueden ser sobrevalorados ante la fuerte intromisión del derecho tributario en la esfera individual. Sobre la base de estos principios, el interés público en el resultado del procedimiento fiscal, es decir, la decisión judicial correcta.

El crédito fiscal se deriva de los hechos que existen entre el deudor fiscal y varios terceros, en particular los socios comerciales del deudor fiscal. Dado que el control del demandante sobre los hechos que dan lugar a la reclamación es muy amplio y esos hechos deben atribuirse a menudo exclusivamente a su esfera de conocimiento, el auto del tribunal fiscal impuso al demandante mayores deberes de explicación y cooperación en el

⁶⁰⁴ En la mayoría de los países, la regla general es que la carga de la prueba se reparte entre el contribuyente y la Administración fiscal. Una forma habitual es que la Administración tributaria tenga que probar la renta imponible y el contribuyente tenga que probar los gastos deducibles. Es el caso de Dinamarca, Bélgica, España, Alemania, Suecia, Finlandia, Países Bajos y Rusia. Sin embargo, este principio se basa en diferentes teorías. En Alemania, Suecia, los Países Bajos, Rusia y España, la teoría de la que se deriva el principio es que la carga de la prueba debe recaer en la parte que pueda obtener más fácilmente información de un hecho determinado. En Dinamarca, la teoría es que la carga de la prueba debe recaer en la parte que presenta una reclamación que afecta a otra parte. Por último, en Finlandia la norma se basa en que la carga de la prueba recae en la parte que sufrirá las consecuencias perjudiciales si el hecho no se tiene en cuenta. Aunque el mismo principio no se aplica explícitamente en Francia, Italia y Turquía, la norma en estos países es que la parte que desea hacer valer un derecho tiene que aportar pruebas de los hechos en los que se basa el derecho. Según la legislación noruega, estadounidense i griega, el contribuyente tiene la carga de proporcionar todos los hechos relevantes del asunto. En Noruega esta norma se basa en el principio de autoliquidación y en Grecia el contribuyente está obligado a demostrar la veracidad de su declaración de impuestos. En Estados Unidos se considera que el contribuyente tiene más información sobre los ingresos y los gastos que la Administración fiscal. Estos países, a diferencia de la mayoría, no hacen ninguna distinción entre ingresos y gastos. A diferencia del resto de países, la legislación austriaca suele hacer recaer la carga de la prueba en la Administración fiscal. Sin embargo, el contribuyente tiene que cooperar cumpliendo una serie de deberes, como revelar todos los hechos relevantes que puedan dar lugar a una responsabilidad fiscal. Cfr. BÖRJE LEIDHAMMAR: «General report», en Gerard Meussen (ed.) *The burden of proof in tax law: 2011 EATLP Congress, Uppsala, 2-3 June 2011*, EATLP, S.l., 2013 (EATLP international tax series), pp. 19-24.

esclarecimiento de los hechos, que son ajenos a otras normas procesales de esta forma y que dan lugar a problemas específicos con respecto a la carga de la prueba⁶⁰⁵.

La carga de la prueba como norma procesal está regulada en el art. 217 de la LEC, norma principal y de referencia del derecho procesal que tiene sus antecedentes en ciertos aforismos del derecho romano que eran normas de la experiencia inspiradas en criterios de justicia distributiva - “El demandante está siempre obligado a probar; la carga de la prueba recae sobre él” (*Semper Necessitas Probandi Incumbit Ei Qui Agit*) o “la carga de la prueba recae en quien afirma, no en quien niega” (*Ei incumbit probatio dicit no qui negat*)⁶⁰⁶.

4.1.2 Carga de la prueba tributaria en la LGT

La Administración deberá demostrar la existencia de las obligaciones tributarias y el contribuyente su inexistencia o su existencia con un contenido distinto. El obligado tributario debe probar el derecho que solicita, por ejemplo, si precisa una devolución o a un beneficio fiscal, y, en su caso, la Administración debe probar las causas por las que no tiene derecho a lo solicitado⁶⁰⁷.

El art. 105 de la LGT trata sobre la carga de la prueba⁶⁰⁸, aplicable tanto en la gestión como en la resolución de las reclamaciones, y no solo para ser entendido como en los procedimientos precedentes para la aplicación de los impuestos. Hay que tener en cuenta que no existe ninguna obligación de probar, a pesar de la expresión literal del art. 105.1 de la LGT⁶⁰⁹. A este respecto, también hay que hacer referencia a la llamada “presunción de

⁶⁰⁵ Cfr. HELLMUT, Z.: «Beweislast und Beweisführungslast im Steuerprozess», 1976, Juristische Fakultät der Bayerischen Julius-Maximilians-Universität zu Würzburg, pp. 25-27. Dado que la decisión de la autoridad juez sólo puede ser correcta si los hechos en los que se basa el derecho tributario aplicado son ciertos, es obvio que la determinación de los hechos no puede estar vinculada únicamente a las alegaciones de las partes. El principio de aplicación y sumisión restringido a las partes es incompatible con el principio de uniformidad fiscal. Por lo tanto, los procedimientos fiscales, *a priori*, no están sujetos a la negociación, sino al máximo de la investigación.

⁶⁰⁶ La LEC le da una doble función a la carga de prueba; i) Como norma de conducta procesal, indica a qué parte es apropiado encontrar la fuente de pruebas en el caso y comunicar la estrategia que deben seguir las partes para obtener una condena judicial. ii) Como regla de apreciación identifica quién debe perjudicar la falta de pruebas, dando al juez una regla imperativa y auxiliar que le indica cómo proceder. Cfr. ALONSO ORTEGA, J. M.: *El "onus probandi" ...*, cit., p. 3.

⁶⁰⁷ CASANA MERINO, F.: *Procedimientos tributarios*, 1, Editorial Aranzadi, Navarra, 2018, p. 83.

⁶⁰⁸ El art. 105 de la LGT señala: “1. En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo... 2. Los obligados tributarios cumplirán su deber de probar si designan de modo concreto los elementos de prueba en poder de la Administración tributaria.”

⁶⁰⁹ MONTERO DOMÍNGUEZ, A.: «La prueba en los procedimientos administrativos y judiciales de contenido tributario: momento de su aportación», en *XI Congreso tributario: La justicia y los contribuyentes ante la reforma de la Ley General Tributaria*, 2016, págs. 353-371, 2016, p. 354, fecha de consulta 20 agosto 2020, en <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=5376091>.

legalidad, legitimidad o validez” de los actos administrativos⁶¹⁰, asumiendo su exigibilidad. Se trata de una presunción *iuris tantum*, que permite la prueba del contrario, y consiste en presumir que el acto dictado por un órgano competente y mediante un procedimiento legítimo, se basa en el deber objetivo de sumisión al ordenamiento jurídico impuesto a la Administración. Pero no prejuzga la validez del acto ni se extiende a los hechos sobre los que actúa, ya que no es una presunción de certeza de estos hechos, ni trasfiere la carga de la prueba de la Administración al administrador, que se mantiene en los términos del art. 105 de la LGT⁶¹¹.

La carga de la prueba envuelve las cuestiones esenciales y determinará a quién le corresponde probar algo, realizar o aportar esas pruebas; lo que se conoce como la carga de la prueba⁶¹². En principio, el contribuyente puede probar los hechos reductores del impuesto de la forma que desee. A su vez, la autoridad fiscal puede utilizar todos los medios de prueba admisibles⁶¹³. Por supuesto cuando un obligado tributario quiere hacer valer su derecho para acreditar o defender la aplicación de un derecho o beneficio fiscal, a él le corresponderá probar los hechos o circunstancias en los que funda el mismo⁶¹⁴.

En las actividades empresariales o profesionales, es muy importante la fuerza probatoria y la factura como elemento probatorio. Por lo tanto, el art 106.4 de la LGT señala que los gastos deducibles y las deducciones practicadas, cuando se deriven de transacciones efectuadas por emprendedores o profesionales, deberán justificarse, prioritariamente, por la

⁶¹⁰ Art. 57.1 de la LRJPAC

⁶¹¹ «DELGADO GARCIA E OLIVER CUELLO - 2006 - NORMAS COMUNES SOBRE ACTUACIONES Y PROCEDIMIENTOS .PDF»p. 461.

⁶¹² “La carga de la prueba es «el imperativo del propio interés de las partes en lograr, a través de la prueba, el convencimiento del Tribunal acerca de la veracidad de las afirmaciones fácticas por ellas sostenidas o su fijación en la sentencia» (SSTS de 19 de marzo de 2007, rec. 6169/ 2001, y de 12 de julio de 2017, rec. 1859/ 2016, reproducida en las SSTS n.º 384/ 2021, de 18 de marzo, rec. 6391/ 2019, y n.º 1153/ 2018, de 6 de julio, rec. 1767/ 2016, FJ 3. º).” Cfr. MARTÍN QUERALT, J. Y OTROS: *Curso de Derecho Financiero ...*, cit., p. 780. »

⁶¹³ Cfr. DÜRRER, R.: *Beweislastverteilung und Schätzung ...*, cit., p. 15. Si, por ejemplo, el contribuyente ha perdido la factura de los gastos contables relacionados con los ingresos que reclama, también puede reírse para probarlo, posiblemente mediante un testigo. En algunos casos, sin embargo, la ley prescribe expresamente la forma en que deben aportarse las pruebas. Esto hace más difícil que el contribuyente incluya en su evaluación circunstancias que reduzcan los impuestos. La justificación de esta carga suele ser que es la única manera de reducir el alto riesgo de abuso. Si el contribuyente debe aportar pruebas muy específicas para beneficiarse de una consecuencia legal con ventajas fiscales, este requisito de prueba puede ser un requisito sustantivo, una regla de prueba o una regla de carga de la prueba. Un requisito sustantivo es un elemento que debe cumplirse para que se aplique la norma fiscal correspondiente. Si un requisito de prueba es un requisito sustantivo, no sólo deben estar presentes los hechos reales de la reducción de impuestos (por ejemplo, el gasto empresarial), sino que también debe estar presente la prueba correspondiente (por ejemplo, en forma del registro requerido). Sólo si ambos están presentes, se produce la consecuencia legal. Se podría entonces asignar el siguiente esquema a esta técnica jurídica. El requisito para la consecuencia jurídica X es que se den las características A, B y C y que el contribuyente las pruebe mediante el documento.

⁶¹⁴ ARNÁIZ ARNÁIZ, T.: *Practicum procedimientos tributarios 2017*, cit., p. 75.

factura expedida por el emprendedor o por el profesional que realice la correspondiente transacción y que cumpla los requisitos establecidos en la normativa tributaria⁶¹⁵.

Se siguen los criterios generales del derecho, tanto respecto de las pruebas admisibles como respecto a su valoración. Sin embargo, hay que tener en cuenta que hay ciertos casos en los que la valoración de la prueba tributaria no es libre, pues se pueden establecer condiciones o medios de prueba específica (art. 106.3 de la LGT). A ello se le otorga un valor esencial o preeminente a la factura, sin que constituya un medio privilegiado de prueba y admitiendo su cuestionamiento (art. 106.4 de la LGT). En todo caso, debe destacarse que la factura es un medio prioritario de prueba, pero no esencial o privilegiado, por lo tanto, no es el único, ni impide la existencia de otros medios, siendo incluso necesario su uso en determinados supuestos, todo ello conforme a los principios generales del derecho⁶¹⁶.

Por otra parte, el art. 107 de la LGT establece, con respecto al valor probatorio de las diligencias, que las expedidas en el transcurso de procesos y procedimientos fiscales disponen el carácter de documentos públicos y aportan pruebas de los hechos que justifican su aportación, excepto por prueba contraria. Cabe señalar que los hechos recogidos en el procedimiento y admitidos por el contribuyente objeto del mismo, así como sus declaraciones, se suponen verdaderos y solo pueden ser rectificadas por este último si se demuestra que son erróneos en cuanto a los hechos.

No se puede imponer una prueba diabólica (*probatio diabolica*), circunstancia que se puede producir frecuentemente tratándose de hechos negativos, salvo que puedan deducirse de otros hechos positivos⁶¹⁷. La prueba diabólica se refiere generalmente a cualquier asunto que por su inaccesibilidad, lejanía, coste, complejidad o carácter negativo indefinido, se

⁶¹⁵ El art 106 de la LGT trata de las “Normas sobre medio y valoración de la prueba” prescribe lo siguiente: “1. En los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de prueba se contienen en el Código Civil y en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, salvo que la ley establezca otra cosa....2. Las pruebas o informaciones suministradas por otros Estados o entidades internacionales o supranacionales en el marco de la asistencia mutua podrán incorporarse, con el valor probatorio que proceda conforme al apartado anterior, al procedimiento que corresponda...3. La ley propia de cada tributo podrá exigir requisitos formales de deducibilidad para determinadas operaciones que tengan relevancia para la cuantificación de la obligación tributaria...4. Los gastos deducibles y las deducciones que se practiquen, cuando estén originados por operaciones realizadas por empresarios o profesionales, deberán justificarse, de forma prioritaria, mediante la factura entregada por el empresario o profesional que haya realizado la correspondiente operación que cumpla los requisitos señalados en la normativa tributaria...Sin perjuicio de lo anterior, la factura no constituye un medio de prueba privilegiado respecto de la existencia de las operaciones, por lo que una vez que la Administración cuestiona fundadamente su efectividad, corresponde al obligado tributario aportar pruebas sobre la realidad de las operaciones.”

⁶¹⁶ ARNÁIZ ARNÁIZ, T.: *Practicum procedimientos tributarios 2017*, cit., p. 78.

⁶¹⁷ Cfr. SILVA SÁNCHEZ, M. J.: *El proceso contencioso-administrativo en materia tributaria: (doctrina jurisprudencial)*, Marcial Pons, Madrid, 1996, p. 353. Debe distinguirse “la prueba de los hechos positivos, que seran siempre a cargo de quien los alegue, y la de los hechos negativos, de difícil prueba para quien los alega, la cual debera estar a cargo de quien alega el hecho positivo contrario”.

entienda como una prueba de enorme dificultad. Cuando no hay lugar para un *non liquet*, la única solución posible para el juez es desplazar la carga de la prueba. Ejemplos de pruebas diabólicas serían probar un pensamiento de una persona (inaccesibilidad a la fuente); probar que algunos barriles de petróleo cayeron al mar en las profundidades de las aguas jurisdiccionales de determinado país (coste); o que el difunto Pedro nunca estuvo en Río de Janeiro (hecho negativo indefinido).

En el derecho tributario se consagra la prohibición del *non liquet*, lo que explica la relevancia de la carga de la prueba. Esta prohibición, implica la necesidad inexcusable de que los jueces y órganos judiciales se pronuncien - deber imperativo de resolver en todo caso los asuntos de que conozcan - tiene su razón de ser en el principio *non liquet*. En el ámbito de los procedimientos administrativos tributarios no jurisdiccionales, la convicción generalizada es de que no es necesario hablar de una necesidad inexcusable de resolver administrativamente cualquier caso emitiendo un acto de valoración⁶¹⁸.

4.2 Principios y criterios de aportación de la prueba contable

Esta parte presenta algunos principios o criterios para la formación de pruebas tributaria, que tienen implicaciones para las pruebas contables.

4.2.1 Principio de *actori incumbit onus probatio*⁶¹⁹

Este principio es muy pertinente en el derecho procesal tributario y en el contencioso administrativo tributario. En el derecho procesal, el principio de *actori incumbit probatio* (incumbe la carga de la prueba al actor) cumple la finalidad del juicio, ya que penaliza *a priori* a la persona que, al llevar un caso a los tribunales, perturba la paz social⁶²⁰. Es precisamente esta paz la que el tribunal, al resolver el litigio, debe restablecer. Por supuesto, la mayoría de las veces es el

⁶¹⁸ Cfr. ROMERO PLAZA, C.: *Prueba y Tributos*, cit., pp. 53-54. Los procedimientos de gestión fiscal no siempre terminan con el correspondiente acto de liquidación. En este sentido, no existe una prohibición de no resolver en un procedimiento tributario considerado en su conjunto, es decir, no existe necesariamente la obligación de dictar un acto de resolución. Supongamos que un procedimiento de auditoría fiscal se interrumpe durante un largo período de tiempo, de modo que espira el derecho para que la Administración emita una liquidación de impuestos. O simplemente, que un mandato de procedimiento tributario ha espirado sin que la Administración haya notificado o elaborado un acto de valoración.

⁶¹⁹ Cfr. SOURGENS, F. G.-DUGGAL, K. A. N.-LAIRD, I. A.: *Evidence in international investment arbitration*, First edition, Oxford University Press, Oxford, United Kingdom, 2018, p. 24. La frase latina "*actori incumbit onus probandi*" refleja la norma básica relativa a la carga de la prueba en el derecho internacional: la parte que hace una afirmación debe probarla. Esta máxima latina aparece en varias formas diferentes. Algunos se refieren a ella como *actori incumbit onus probandi*; otros la llaman regla del *onus probandi*; y otros se refieren a ella como *actori incumbit probatio*. Sin embargo, a pesar de las diferencias de su apariencia, hay unanimidad en cuanto a su significado.

⁶²⁰ LA MARDIÈRE, C. DE: *La preuve en...*, cit., pp. 102-103.

demandante quien sufre la perturbación. Pero hasta que el tribunal se pronuncie, no se le reconocen sus pretensiones y es él quien se presume que compromete una situación jurídica que debe seguir siendo pacífica. Por lo tanto, el juez tenderá a obtener del demandante la demostración de su buen derecho. De manera más general, quien toma una iniciativa debe demostrar la validez de su planteamiento; al igual que quien afirma un hecho debe establecer su realidad. Como la administración, por su propia voluntad, puede crear derechos y obligaciones, corresponde al ciudadano impugnar su legalidad ante los tribunales. Por lo tanto, la administración sólo es excepcionalmente demandante⁶²¹.

El contribuyente tiene la carga de presentar una contraprueba destinada a poner en duda las pruebas aportadas sobre el hecho controvertido.⁶²² Frente a las pruebas presentadas por la autoridad fiscal, la contraprueba consiste en una duda sobre la veracidad de las pruebas presentadas por la autoridad fiscal. La prueba de refutación es esencialmente una impugnación fundamentada de las pruebas presentadas, ya que la otra parte solo tiene que probar los hechos que hacen dudar de las pruebas. Por ejemplo: ante la prueba de que la empresa tenía un excedente de base imponible, la contraprueba consiste en la duda de que la base imponible presentada por el inspector de Hacienda represente realmente la base imponible (sin que sea necesario presentar su base imponible real). Si el agente que emite la sentencia considera que la contraprueba es suficiente para hacer dudosa la prueba producida, el hecho se considera no probado. La contraprueba consiste en un *rebutting defeater*, ya que, al crear en la mente de un juez la duda sobre la verdad del hecho probado, proporciona una razón para considerar que, después de todo, la prueba de este hecho no se produce.⁶²³ No obstante, a la hora de practicar

⁶²¹ *Vide*: STS, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia 175/2019 de 13 Feb. 2019, Rec. 4238/2017. Ponente: Ángel Agualló Avilés “La carga de la prueba de los hechos constitutivos de la pretensión de cada parte corresponde a la parte que sostiene dicha pretensión”.

⁶²² Cfr. RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, M.: «La carga de la prueba: distribución y redistribución de riesgos probatorios en la jurisprudencia», en *Tratado sobre la Ley General Tributaria: Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo (Tomo II)*, vol. 2, Thomson Reuters-Aranzadi, 2010, p. 357.

⁶²³ La prueba de lo contrario no debe confundirse con la contraprueba. En la prueba contraria, hay una prueba de un hecho que "vence" a la prueba de otro hecho (por tanto, "hecho contra hecho"); en la prueba contraria es el hecho contrario el que se opone a otro hecho, ya que la prueba del hecho contrario demuestra que el hecho probado o supuesto no es cierto; por ejemplo: frente a la prueba de que el demandante es propietario del inmueble y obtuvo un resultado fiscal contable excedente, la prueba contraria consiste en demostrar que el demandante tuvo un resultado deficitario. En la contraevidencia, hay una prueba que "vence" a otra prueba (por tanto, "prueba contra prueba"); la contraevidencia está al nivel de la prueba, ya que es una prueba que se opone a otra prueba; por ejemplo: frente a la prueba a través de la contabilidad de que el resultado contable era excedentario, la contraevidencia sólo requiere la prueba de que los gastos fiscales fueron indebidamente desautorizados, pero sin necesidad de probar cuál era el resultado contable en sí. Vide: SOUSA, M. T. DE: *A prova em processo ...*, cit., pt. RB-3-16.

las pruebas, debe tenerse en cuenta su viabilidad o disponibilidad, en función de lo que razonablemente pueda exigirse a las partes en cada caso concreto (facilidad probatoria)⁶²⁴.

4.2.2 Principio inquisitivo

El principio inquisitivo que preside la gestión de la administración tributaria, establece como objetivo prioritario la búsqueda de la verdad material. La Administración debe identificar toda la verdad material, incluso la que es favorable al contribuyente. Este hecho se fundamenta en las funciones y deberes constitucionales de objetividad, imparcialidad y búsqueda del interés general que presiden la regulación de la Administración Pública que define el interés general en la aplicación del sistema tributario⁶²⁵. La Administración, a través de los órganos competentes, deberá emplear todos los medios legales a su alcance para hacer realidad la voluntad de la ley, correspondiéndole hacer todo lo posible para plasmar la voluntad del legislador en la realidad concreta, de manera que el principio de legalidad pase por el principio de investigación. La prueba no depende fundamentalmente de que las partes formulen o no una acusación, sino que un interés público prevalente legitima este deber de realizar, incluso de oficio, la actividad probatoria indispensable para recrear los hechos⁶²⁶.

También conocido como principio de oficialidad (o de investigación de oficio) determina que la investigación de los hechos debe llevarse a cabo sin tener en cuenta las reclamaciones de las partes interesadas. Este principio se opone al propio principio dispositivo, que preside el procedimiento civil. En general, los procedimientos fiscales son procedimientos de oficio y no un procedimiento de las partes.⁶²⁷ En estos términos, la prueba es una institución

⁶²⁴ Vide: STSJ de Castilla y León, Valladolid (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 3ª) Sentencia num. 2170/2012 de 20 diciembre. Rec. 1087/2009. Ponente José María Lago Montero. “... Sobre la cuestión de la carga de la prueba se aclara: “La interesada no se ha molestado en aportar una prueba que le era bien fácil de aportar y que le cumplía facilitar a ella, en aplicación del principio de facilidad, que obliga a aquel que está más próximo a los hechos, a demostrar su realidad cuando ésta es discutida. La demandante debería de estar en posesión del certificado de retenciones realizadas e ingresadas que obligatoriamente le habría de haber proporcionado cada una de las empresas supuestamente retenedoras, si es que lo fueron...”

⁶²⁵ El principio inquisitivo inviste a la Administración tributaria del deber no sólo de ordenar las diligencias probatorias imprescindibles para el descubrimiento de la verdad, sino también del deber de valorar todos los medios de prueba pertinentes para la averiguación de la verdad material, estando su actuación limitada por un principio de justicia así como por un principio de proporcionalidad entre las exigencias de seguridad en el ejercicio de la potestad y la garantía de que no se defraude el derecho del particular a utilizar los medios de prueba habituales no restringidos expresamente por la ley. Cfr. MARTINS, E. L.: *O ónus da prova no direito fiscal*, 1a. ed, Coimbra Editora, Coimbra, 2010, pp. 99-100.

⁶²⁶ Cfr. RODRÍGUEZ-BEREJO LEÓN, M.: *La prueba en derecho tributario: formación y preconstitución de la prueba en derecho tributario*, Thomson Aranzadi, Cizur Menor, 2007, pp. 96-99.

⁶²⁷ Según el principio de oficialidad, la prueba no depende de las partes. Al existir un interés público que debe prevalecer, la Administración tributaria está legitimada incluso para realizar de oficio. Cfr. RODRÍGUEZ-BEREJO LEÓN, M.: *Ibid.*, pp. 96-97. “...la actividad probatoria necesaria para la reconstrucción de los hechos;

muy importante en los procedimientos tributarios, ya que sirve para formar la convicción sobre la obligación tributaria del contribuyente. Puede decirse que el principio de oficialidad se utiliza también en el campo tributario, en él prevalecen siempre elementos de interés objetivo (las necesidades financieras del Estado, la justicia distributiva de las cargas públicas), por lo que no son razones de conveniencia u oportunidad las que rigen el proceso⁶²⁸.

La Administración tiene el deber de establecer los hechos apropiados para la aplicación del impuesto, incluyendo aquellos que puedan favorecer al contribuyente, aunque no sean alegados por este, imponiendo, para ello, al contribuyente e incluso a terceros, deberes de aportar, declarar o acreditar datos a la Administración, así como la imposición de ciertas presunciones que determinan la inversión de la carga de la prueba, eximiendo a la Administración tributaria, en determinadas situaciones, de probar los hechos presumidos. En resumen, la Administración debe probar el hecho imponible y los factores de valoración de la obligación, en general los hechos constitutivos; a su vez, el contribuyente debe probar las características que determinan los supuestos de no sujeción, exenciones, bonificaciones o beneficios fiscales y todos los hechos impeditivos. La buena fe procesal determina un reparto de los papeles de Administración y contribuyente en la carga probatoria, y debe subordinarse a la proporcionalidad⁶²⁹.

En el contexto de una tensión dialéctica entre el interés fiscal del Estado social y el desempeño de la función, existe un interés individual en el respeto de la capacidad de pago. Esto, además, en la conciencia de que cualquier reforma en este sentido sería un término inútil dado sin una predisposición real de la Administración para escuchar las razones del contribuyente y asumir una mayor responsabilidad en el examen y evaluación de los casos específicos entre el interés y la posición de alto nivel⁶³⁰.

no está limitada o restringida a los medios de prueba aportados por los contribuyentes ni puede prescindir de las diligencias probatorias previstas en la ley como necesarias para el conocimiento del objeto del procedimiento, por lo que se trata de un procedimiento de oficio y no de parte?

⁶²⁸ Una manifestación de este principio de investigación de oficio se encuentra en el artículo 141 de la LGT, que encomienda, en su letra a), a la Inspección de los Tributos la tarea de investigar para descubrir supuestos de hecho ignorados por la Administración, lo que consideramos paralelo a lo que rige en el procedimiento penal, procedimiento que el Estado hace obligatorio por razones de justicia. Cfr. ROMERO PLAZA, C.: *Prueba y Tributos*, cit., pp. 70-71.

⁶²⁹ Las amplias facultades de comprobación administrativa (inspección) se viene limitadas en materia probatoria, dado que en este caso la Administración carece de prerrogativas exorbitantes. De hecho, la inspección tiene que probar lo que alega contra el contribuyente. Cfr. MORILLO MÉNDEZ, A.: «La prueba y su carga en el artículo 110.2 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades», *Carta tributaria. Monografías*, 3, 2003, p. 19.

⁶³⁰ ESPOSITO, R.: ««Veritá fiscale» e giusto procedimento tributario», *Diritto e Pratica Tributaria*, vol. LXXXIX, 3, 2018, p. 1010.

No obstante, el procedimiento inspector, se encuentra influido también por el principio de investigación de oficio. Por ello, la Inspección tributaria debería desarrollar las actuaciones de investigación de oficio necesarias para intentar descubrir la verdad material, independientemente de que la carga objetiva de que la prueba recaiga sobre el obligado tributario. Solamente si tras dicha investigación no quedan probados los hechos, corresponderá aplicar las normas de la carga de la prueba que correspondan. En cambio, en los procedimientos sancionadores, hay especialidades debidas a la utilización del principio de presunción de inocencia y de la regla «*in dubio pro reo*», por lo que siempre corresponde a la Administración tributaria demostrar la comisión del hecho o conducta tipificada como infracción y la concurrencia de la culpabilidad⁶³¹.

La verificación y la investigación son actividades que constituyen procedimientos independientes y perfectamente distinguibles dentro del proceso de gestión fiscal. Por lo tanto, la doctrina para fundamentar la distinción, ha hecho uso de dos argumentos: en primer lugar, los efectos jurídicos en relación con el procedimiento de gestión tributaria, que en la investigación es el inicio del procedimiento, mientras que la fase posterior y de impulso está vinculada al acto final de liquidación y, en segundo lugar, que como funciones de la Inspección de los Tributos se diferencian caracterizando la investigación como una actividad destinada a "descubrir" los hechos imposables ignorados por la Administración, mientras que las actuaciones de comprobación buscarían verificar para la integración definitiva de las bases imposables⁶³².

4.3.3 Criterio de la proporcionalidad

El criterio de proporcionalidad o adecuación al objetivo es una limitación a la acción investigadora de la Administración, junto con el criterio de pertinencia del derecho tributario, que deriva principalmente del derecho fundamental a la libertad, y que viene a significar que la Administración solo debe actuar en el ámbito de lo imprescindible; es decir, la actuación de los poderes públicos que restringen la libertad de los ciudadanos solo puede llevarse a cabo en caso de que sea imprescindible para la protección de los intereses públicos que deben ser potenciados frente a una limitación de la esfera de libre autodeterminación del individuo.⁶³³

⁶³¹ LIZANDA CUEVAS, J. M.: *La comprobación del Impuesto ...*, cit.

⁶³² PITA GRANDAL, A. M.: *La prueba en el procedimiento de gestión tributaria*, Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 1998, pp. 59-60.

⁶³³ La evaluación de la proporcionalidad de la acción de la Administración fiscal incorpora un triple mandato: i) una evaluación de la adecuación, ii) una evaluación de la necesidad y iii) una evaluación de la

Por lo tanto, según este criterio, la Administración debe realizar sus actuaciones contra los contribuyentes, en función de esta proporcionalidad, lo que le hace observar una graduación en la utilización de los distintos medios de investigación y conocimiento contra los contribuyentes, un determinado orden de actuación⁶³⁴. De este modo, la Administración no es totalmente libre de elegir los medios de conocimiento, pero siempre debe empezar por utilizar los medios menos gravosos para las partes. Téngase en cuenta también el listado de derechos y garantías de los contribuyentes en el que se incluye también el principio de proporcionalidad, que prescribe el derecho a que las actuaciones de la autoridad fiscal que demanden su intervención se realicen de la forma menos gravosa⁶³⁵.

4.2.4 Criterio de igualdad de armas

Las partes tienen la oportunidad de aportar y solicitar la producción de pruebas. El principio de igualdad de armas sólo se aplica en el procedimiento contencioso-administrativo, y puede ser planteado por el contribuyente que recurre en un caso en el que se considera que la Administración demandada ha gozado de un privilegio procesal que no le corresponde. Es un complemento del principio de contradicción y significa que para que se dé la tutela judicial efectiva no basta con que haya sólo contradicción en el proceso, sino que es imprescindible que todas las partes dispongan de las mismas oportunidades y cargas de ataque y defensa, de argumentación, de prueba y de impugnación. Su base se establece en el principio constitucional de igualdad, y este principio debe aplicarse indistintamente en todas y cada una de las etapas, procedimientos e instancias del proceso⁶³⁶.

4.2.5 Criterio de colaboración recíproca

La colaboración entre la Administración Tributaria y los sujetos pasivos es una trasposición al sistema tributario del principio de colaboración entre la Administración y los particulares, establecido en el derecho administrativo. Establece la reciprocidad del deber de colaboración, exigiendo que ambos sujetos de la relación jurídica colaboren en el

proporcionalidad en sentido estricto. Cfr. RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, M.: *La prueba en...*, cit., p. 129. La primera se refiere a la utilidad o idoneidad de la intervención para lograr el bien público que fundamenta su objetivo; la segunda trata de medir si la intervención necesaria o imprescindible, en el sentido de sellar que no existe otra acción menos limitativa de la libertad de los ciudadanos; y la tercera trata de valorar si la intervención es ponderada o equilibrada teniendo en cuenta la restricción que sufre el derecho o libertad fundamental.

⁶³⁴ Art. 3.2 LGT establece que: “La aplicación del sistema tributario se basará en los principios de proporcionalidad, eficacia y limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales y asegurará el respeto a los derechos y garantías de los obligados tributarios”.

⁶³⁵ Art. 34.1 k) LGT

⁶³⁶ SOSPEDRA NAVAS, F. J.: *Práctica del proceso civil*, Civitas, Cizur Menor, Navarra, 2007, pp. 21-22.

descubrimiento de la verdad material, observando los principios y reglas generales del derecho tributario. Esta colaboración debe entenderse también en conjunción con las normas de la carga de la prueba, ya que, al corresponder a la Administración tributaria la prueba de los hechos constitutivos de su actuación. El hecho de que no solicite diligencias o documentos imprescindibles para la averiguación de la verdad material, puede dar lugar a la anulación del acto tributario, ya que si no se demuestran en los fundamentos los hechos constitutivos del derecho a tributar, el acto vulnera el principio de legalidad. A su vez, asumiendo que la Administración tributaria ha presentado pruebas suficientes de la existencia y cuantificación del hecho imponible, corresponde al sujeto pasivo presentar los hechos extintivos, modificativos o de extinción del derecho a tributar⁶³⁷.

4.3 Deberes contables en el derecho tributario

Las obligaciones de registro y documentación contable son elementos básicos para una auditoría de las operaciones realizadas por las empresas. Los registros realizados en la contabilidad suelen ser los medios de prueba que demuestran la realización del hecho imponible legal. Las normas jurídicas que exigen registros contables tienen una doble función: (i) normas que imponen deberes instrumentales; (ii) prescripciones legales de los elementos contables, que ayudan a determinar el hecho imponible legal.

Dentro de la lista de deberes que pueden exigirse al contribuyente existen una lista de obligaciones contable que incumbe a los empresarios y profesionales. Esta obligación, en lo que respecta a los empresarios, se deriva de sus actividades

4.3.1 Obligaciones de facturación

Dentro del sistema tributario, la factura adquiere relevancia y eficacia, dependiendo del impuesto en el que se regule. En cualquier caso, es un aspecto fundamental de su gestión, ya que todas las demás obligaciones y deberes impuestos a los contribuyentes se basan en la existencia de los derechos de facturación. Es cierto que son uno de los deberes más costosos

⁶³⁷ El deber de cooperación recíproca, así como el principio de buena fe, justifica que la inercia de una de las partes en la aportación de pruebas no pueda justificar la aplicación de la regla de no litigar. En otras palabras, la regla del *non liquet* que justifica que la duda se aprecie a favor del sujeto pasivo sólo puede aplicarse en una situación en la que la duda razonable no resulta del hecho de que una de las partes no haya podido probar los hechos que le correspondía probar por pura inercia, sino que sólo debe resultar del hecho de que las pruebas practicadas den lugar a una duda irreconciliable que no permita juzgar el caso a favor de ninguna de las partes. Cfr. MARTINS, E. L.: *O ónus da prova...*, cit., pp. 77-80.

para los empresarios y profesionales, pero también es innegable que son el punto de partida de los actuales mecanismos de gestión fiscal⁶³⁸.

La factura tiene una triple función: es i) un medio de información y un instrumento para el ejercicio de ii) derechos de repercusión e iii) derechos de deducción⁶³⁹. Esta se vuelve importante como prueba crucial de ciertos gastos o deducciones, notándose dicha importancia en el IVA, donde la factura tiene un doble e importante propósito. Por un lado, el máximo propósito de servir de instrumento o medio por el que se trasmite el impuesto a la persona para la que se realiza la operación gravable y, por otro lado, también servir de medio o instrumento para probar el derecho a deducir las contribuciones soportadas y deducibles⁶⁴⁰. El deber de facturar⁶⁴¹ tiene varias manifestaciones, y así, junto al deber de expedir determinados documentos, existen otros complementarios, como el de entregarlos al destinatario de la operación, el de conservarlos y el de rectificarlos, en su caso⁶⁴².

⁶³⁸ Los deberes de facturación son establecidos por el legislador con el fin de garantizar y preconstituir un medio de prueba contable, además, el legislador indica de antemano qué medio de prueba es el más adecuado para probar determinados hechos contables y el que normalmente se tiene en cuenta, sin tener que suponer, en ningún caso, la exclusión de todos los medios de prueba posibles. *Vide*. RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, M.: *La prueba en...*, cit., pp. 96-97.

⁶³⁹ Cfr. MERINO JARA, I.: *Facturas y registros: requisitos y efectos fiscales*, 3a. ed, Editorial Lex Nova, Valladolid, 1999, pp. 31-32. Como medio de información, la factura tiene una especial importancia en la gestión del sistema tributario, ya que proporciona a la Administración una importante información sobre las operaciones económicas del contribuyente y de terceros, lo que facilita enormemente su labor de control. Dados los niveles de complejidad y generalidad alcanzados por el sistema tributario, es imprescindible que la Administración esté informada de las actividades económicas realizadas por los contribuyentes e incluso por terceros, información que puede ser proporcionada por las facturas emitidas o recibidas por ellos. A su vez, como instrumento de repercusión, hay que señalar que la factura o documento equivalente es el medio que deben utilizar los empresarios y profesionales para cumplir con su obligación de repercutir el impuesto al sujeto pasivo. La transmisión del impuesto debe realizarse a través de la factura o documento equivalente, por lo que si no se realiza de esta forma, se entenderá que la transmisión no se ha realizado.

⁶⁴⁰ DURÁN-SINDREU BUXADÉ, A.: *El IVA*, cit., p. 22.

⁶⁴¹ La obligación de documentar las transacciones mediante una factura existe tanto para las transacciones sujetas a impuestos, es decir, las entregas de bienes y las prestaciones de servicios en el curso de las actividades empresariales o de las artes y las profesiones, como para las importaciones realizadas por cualquier persona. En definitiva, los contribuyentes que realicen operaciones relevantes para el IVA están obligados a cumplir la normativa específica, salvo las excepciones expresamente previstas en la normativa vigente. Los no residentes que realicen entregas de bienes o prestaciones de servicios en el Estado también deben expedir la factura, tanto cuando hagan uso de un establecimiento permanente como cuando operen a través de un representante fiscal y, por último, cuando se identifiquen directamente. Cfr. CAPOLUPO, S.: *Manuale dell'accertamento delle imposte*, Wolters Kluwer, Assago, 2015, p. 326.

⁶⁴² MERINO JARA, I.: *Facturas y registros: requisitos ...*, cit., pp. 153-157. Entre las obligaciones relacionadas, destaca en primer lugar la de entregar los documentos emitidos al destinatario. La razón es muy clara, por un lado, para que el receptor tenga prueba de la operación y, por otro lado, y fundamentalmente, porque si no se hace, el receptor no podrá deducir el importe de la deuda tributaria de la base imponible de otros impuestos, ya que no estaría en posesión del documento que acredita su derecho. También existe la obligación de retener los documentos emitidos, que es complementaria o está relacionada con la obligación de emitirlos. Con una evidente finalidad de control, se prescribe el deber de los contribuyentes de conservar los documentos equivalentes emitidos. Por último, la obligación de rectificación, que corresponde a los empresarios

4.3.2 Obligaciones de justificar las deducciones de la base imponible

Las obligaciones de justificación documental establecidas por la Ley, se refieren a la obligación de presentar pruebas, documentos justificativos o justificantes de determinados hechos contables, que se establecen como obligaciones de cumplimiento objetivo, para poder beneficiarse de un determinado tratamiento fiscal⁶⁴³.

Para que un gasto sea fiscalmente deducible, debe cumplir los siguientes requisitos: i) debe ser necesario para la obtención de los ingresos; ii) debe cumplir el requisito de eficacia, es decir, el gasto debe haberse realizado. iii) debe estar contabilizado; iv) debe estar justificado o ser justificable⁶⁴⁴. Tanto en el IS como en el IRPF sobre actividades económicas, la deducción de los gastos incurridos en la obtención de los ingresos tendrá que justificarse normalmente con una factura⁶⁴⁵; lo mismo ocurre con la deducción del IVA soportado del IVA repercutido⁶⁴⁶.

Se trata, por tanto, de un deber de prueba de la cuenta por parte del legislador destinado principalmente a garantizar y preconstituir un medio de prueba contable⁶⁴⁷. El

y profesionales -y correlativamente una facultad para los destinatarios de los bienes o servicios- que puede calificarse como un deber accesorio o complementario al de expedición de la factura; siendo así, parece lógico que el deber de rectificación recaiga, como regla general, en la misma persona que expidió el documento.

⁶⁴³ Cfr. RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, M.: *La prueba en...*, cit., p. 159. La posesión de determinados recibos o comprobantes, como la congruencia o realidad de un gasto o la razonabilidad en el uso de un servicio, de modo que la consecuencia jurídica, el disfrute de una deducción, un beneficio fiscal, por ejemplo, depende de forma efectiva de estos hechos.

⁶⁴⁴ Requisitos para ejercitar el derecho a deducción i) Formal, debe ser emitido de acuerdo con las normas adecuadas, conteniendo los datos mínimos ii) Material, debe estar relacionado con los ingresos, ser real o haber incurrido efectivamente. Deben estar contabilizados, justificados y ser necesarios para la actividad por la que se pretenden deducir. iii) Prueba, básicamente mediante factura u otros documentos. MEDINA JIMÉNEZ, A.: «Fraude en el IVA: ¿cuándo nace el derecho a la deducción? ¿qué es el destino previsible?», *Actum fiscal*, 118, 2016, p. 63.

⁶⁴⁵ La deducibilidad de los costes debe ser probada En lo que respecta a la determinación de la renta empresarial, la carga de la prueba de la existencia de los hechos que dan lugar a los costes y gastos deducibles, incluido el requisito de inherencia, recae en el contribuyente que solicita la deducibilidad. En los casos en que la oficina considera que las facturas registradas por una empresa están relacionadas con operaciones inexistentes, no corresponde al contribuyente demostrar lo contrario, sino que es la Administración la que debe probar que nunca se realizaron. Cfr. RASSEGNA DI GIURISPRUDENZA: «L'onere della prova nel processo tributario», *Commercialista Telematico*, 2008, p. 4.

⁶⁴⁶ AGUIAR, N.: «Lucro tributável e contabilidade na jurisprudência dos tribunais tributários superiores», *Revista fiscal*, 1, 2008, p. 16.

⁶⁴⁷ Es responsabilidad del contribuyente garantizar la deducibilidad de los costes y gastos. En la práctica, esta prueba no puede aportarse exclusivamente a partir de los registros contables. Deberán adjuntarse otras pruebas capaces de demostrar la utilidad de los gastos en relación con el ejercicio de la actividad. La documentación contable por sí sola no protege al contribuyente de las disputas sobre la relevancia de los costes y gastos. En el mismo sentido, las autoridades fiscales tampoco deben basar su juicio únicamente en el hecho de que la contabilidad ponga de manifiesto la naturaleza de las transacciones y su valor, especialmente cuando no hay ningún otro elemento que garantice que el gasto está relacionado con la actividad empresarial. Cfr. MAURO, B.: «Disciplina fiscale degli interessi passivi, inerenza del costo e onere della prova», *GT - Rivista de giurisprudenza tributaria*, 4, 1998, p. 377.

legislador, también de este modo, indica de antemano qué medio de prueba contable es el más adecuado para probar determinados hechos contables y el que normalmente se tiene en cuenta⁶⁴⁸. Por lo tanto, en lo que respecta a los gastos deducibles, la presentación de la factura no puede ser sustituida por un simple asiento contable, y se requiere una prueba completa para acreditar su realización⁶⁴⁹.

Es una directriz básica que cuando se deducen los gastos en la determinación de los ingresos de la empresa en el ejercicio, el contribuyente soporta la carga de documentar su existencia real y su importe, así como a los efectos de cualquier evaluación de los requisitos de pertinencia y competencia. Así, el argumento "temporal" de la necesidad de conservación de la documentación relativa a dichos gastos es incuestionable. El sentido de que si se deduce un gasto, aunque sea en las deducciones por amortización, la Administración pueda impugnar dicha deducción, es decir, hasta el vencimiento del plazo para cualquier valoración, el contribuyente está obligado, en su propio interés, a conservar la documentación correspondiente, sin la cual no puede probar la existencia. Esta conclusión, derivada de la aplicación de los principios generales sobre la carga de la prueba el contribuyente está obligado a conservar la documentación pertinente⁶⁵⁰.

Hay que tener en cuenta, que *a priori* no se puede imponer ninguna limitación a la prueba de los hechos que le sean favorables y que, desde esta perspectiva, la limitación indiscriminada de los medios de prueba contable que supone la exigencia de la factura como único documento probatorio válido será naturalmente criticable, ya que supone una limitación drástica en cuanto a los medios de prueba, pues limita decisivamente el alcance de la aplicación de norma general en esta materia y vulnera el derecho a la libertad de prueba⁶⁵¹.

⁶⁴⁸ AGUIAR, N.: *Lucro tributável e ...*, cit.', p. 17.

⁶⁴⁹ *Vide*, por ejemplo, STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) Sentencia de 15 noviembre 2011, Recurso de Casación 1603/2007, Ponente: Sr. Emilio Frías Ponce: "IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES: Base imponible: gastos deducibles: cantidades pagadas a sociedad no residente por servicios prestados: falta de justificación de la realidad de los servicios y de su obligatoriedad: deducción improcedente."

⁶⁵⁰ MENTI, F.: «L'ammortamento dei beni strumentali per l'esercizio dell'impresa e l'obbligo di conservare le scritture e la documentazione contabile», *Diritto e Pratica Tributaria*, 6, 2011, pp. 1174-1175.

⁶⁵¹ Cfr. ROMERO PLAZA, C.: *Prueba y Tributos*, cit., pp. 182-183. Las obligaciones de facturación y justificación son en realidad un contenido más del deber de colaboración, y que la Administración no puede limitarse a negarles su valor probatorio, sino que, al tener que actuar según los dictados del principio de investigación de oficio, debe investigar lo suficiente como para negar la existencia de un hecho contable.

4.3.3 Obligaciones de declaración tributaria

La obligación de presentar declaraciones tributarias es exigida por la normativa de cada impuesto⁶⁵². Desde aspecto probatorio, las declaraciones de los contribuyentes cumplen una función de iniciativa procesal, de acuerdo con el principio declarativo que preside la llegada de los hechos al conocimiento de la Administración, teniendo una función probatoria en forma de testimonio del contribuyente, aunque su uso como medio de prueba no es equiparable a la confesión, si bien este documento es pertinente por su presunción de veracidad⁶⁵³.

Los contribuyentes deben proporcionar la información contable necesaria para establecer los hechos pertinentes para la tributación. Las partes implicadas deben declarar los hechos requeridos de forma completa y veraz y proporcionar información (adicional) sobre ellos. Por lo tanto, el deber de información debe clasificarse necesariamente como un deber general de cooperación. Estos deberes de cooperación no implican ninguna obligación o carga de presentar pruebas; la información y la simple cooperación sólo complementan los deberes de investigación. Son deberes de asistencia al principio de investigación y caracterizan a la parte implicada como “ayudante de investigación” de la autoridad tributaria⁶⁵⁴.

Las declaraciones tributarias tienen presunción de veracidad, es decir, existe una presunción *iuris tantum* de veracidad de las declaraciones tributarias, establecida por la Ley. Las omisiones, errores e irregularidades en la contabilidad pueden llevar a la Administración a apartarse del principio de presunción de veracidad de la declaración, al considerar que tales anomalías restan credibilidad a la contabilidad y, por tanto, los ingresos determinados por ella no se corresponden con los efectivamente obtenidos. La credibilidad de los libros y registros contables, así como de los documentos justificativos, adquiere gran relevancia en la validación de los ingresos declarados. La existencia de omisiones o alteraciones de los valores declarados, o las simulaciones de operaciones descartan la contabilidad como punto de inicio para la determinación de la renta imponible⁶⁵⁵.

⁶⁵² Vide: art. 29.2.c) de la LGT “La obligación de presentar declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones”.

⁶⁵³ El Art. 119.1 de la LGT “Se considerará declaración tributaria todo documento presentado ante la Administración tributaria donde se reconozca o manifieste la realización de cualquier hecho relevante para la aplicación de los tributos.”

⁶⁵⁴ SCHMIDT, M.: *Die Problematik der objektiven Beweislast im Steuerrecht*, Duncker und Humblot, Berlin, 1998, p. 141.

⁶⁵⁵ Cfr. LOPES, C. M. DA M.: «O papel da contabilidade e a prova nos crimes de natureza fiscal», *Revista do Centro de Estudos Judiciários.*, vol. 1, 2015, p. 85.

4.3.4 Obligaciones de facilitar y tolerar actuaciones de inspección

Las personas físicas o jurídicas están sujeta a facilitar a la Administración tributaria todo tipo de datos, reportes, registros y comprobantes con repercusión fiscal relativos al cumplimiento de sus obligaciones fiscales o las derivadas de sus relaciones financieras o profesionales con otros contribuyentes.⁶⁵⁶ El contribuyente asume ciertas obligaciones de cumplir con determinados actos, o de comportarse de una manera determinada en su relación con la Administración⁶⁵⁷.

Estas obligaciones formales no juegan un papel directo en la prueba de un hecho, pero su cumplimiento puede colaborar al esclarecimiento de los hechos, ayudando a la Administración en el desempeño de sus tareas de comprobación e investigación fiscal⁶⁵⁸. Estos deberes de colaboración, por supuesto, no pueden ser ilimitados, al igual que la autoridad en el ejercicio de la potestad tributaria está restringida por la protección constitucional de los derechos fundamentales: el derecho a la inviolabilidad del domicilio, a la intimidad personal y familiar, al secreto de las comunicaciones, se incluyen en esos derechos, así como el derecho a la tutela judicial efectiva, el derecho al debido proceso; los límites derivados de los principios generales del derecho y el principio de la proporcionalidad (o la regla de razonabilidad)⁶⁵⁹. Naturalmente, los deberes de cooperación también están limitados por el criterio de la imposibilidad subjetiva u objetiva de cumplir el deber de cooperación⁶⁶⁰.

El criterio de la proporcionalidad exige que solo se soliciten peticiones razonables que sirvan a la finalidad de la norma, es decir, la aplicación estricta de los impuestos. Dada la configuración de esta obligación de atender los requerimientos de información, su desatención

⁶⁵⁶ Art. 93.1 LGT (Obligaciones de información).

⁶⁵⁷ Cfr. SCHMIDT, M.: *Die Problematik der...*, cit., p. 142. Los deberes de permitir o consentir representan un aumento del deber de información. Suponen una intromisión más profunda en la esfera jurídica de la parte implicada (o afectada). La obligación de permitir o consentir, según la legislación fiscal, también puede derivarse de la obligación de presentar documentos, en particular libros, registros y documentos contables, ya que esto incluye no sólo la información cualificada, sino también la obligación de permitir un examen detallado, incluida la entrega o el uso de dichos documentos contables para nuevas investigaciones o peritajes.

⁶⁵⁸ Cfr. RODRÍGUEZ-BEREJO LEÓN, M.: *La prueba en...*, cit., p. 167. El comportamiento exigido al contribuyente puede variar desde la exhibición de los libros contables a la Administración para su examen, hasta todo aquello que pueda implicar facilitar o tolerar el ejercicio de la potestad tributaria. En este contexto, esta obligación no abarca ninguna actitud del contribuyente que pueda considerarse como resistencia, pretexto o negativa a las acciones de la autoridad fiscal, tanto en la fase de gestión tributaria, inspección o recaudación.

⁶⁵⁹ Cfr. SESMA SÁNCHEZ, B.: *La obtención de información tributaria*, Asociación Española de Asesores Fiscales : Aranzadi Editorial, Navarra, 2001, pp. 31-32. Los "deberes de cooperación" han sido definidos como aquellos: "deberes tributarios en sentido estricto, que constituyen auténticas prestaciones fiscales derivadas de la Ley, que se concretan en un deber de hacer, dar o soportar, cuyo fundamento se encuentra en la configuración del deber de contribuir como principio básico de solidaridad, en el que se concreta un interés fiscal, exponente del interés colectivo o general, que articula u orienta los demás principios constitucionales en materia tributaria y que se imponen a los contribuyentes."

⁶⁶⁰ ROMERO PLAZA, C.: *Prueba y Tributos*, cit., pp. 101-102.

puede subsumirse en el art. 203 de la LGT, calificando como resistencia, obstrucción, pretexto o negativa del desempeño de la Administración, encuadrándose en una infracción tributaria⁶⁶¹. Esta circunstancia se verifica cuando el infractor, notificado debidamente al efecto, realizó acciones destinadas a retrasar, dificultar o obstaculizar el desempeño de la Administración en el cumplimiento de sus funciones. Constituyen, entre otras, conductas de resistencia, obstrucción, pretexto o negativa a la actuación de la Administración tributaria un incumplimiento de requerimiento debidamente notificado, que es la entrega o el examen de documentos, y anotaciones en la contabilidad, programas, sistemas operativos con vistas a facilitar la actividad fiscal.

4.3.5 Obligaciones contables instrumentales electrónicas

Con Internet y la digitalización dominando cada vez más nuestra vida cotidiana, la Administración comenzó a sustituir el soporte en el que se preparan los deberes instrumentales por medios electrónicos y digitales. El papel tiene cada vez menor uso, y los medios electrónicos así como las transmisiones de declaraciones a través de la red son las que tienen predominancia. Los documentos electrónicos surgen como declaraciones probatorias a efectos de inspección y recaudación de impuestos. Es habitual que las autoridades fiscales ofrezcan programas para que los contribuyentes introduzcan su información fiscal. Los deberes instrumentales de conformación fáctica electrónica y digital tienen como finalidad la elaboración de un documento normativo cuyos enunciados funcionan como prueba, utilizada para dibujar el hecho imponible legal y determinar el importe del impuesto a recaudar a las arcas públicas. Su principal base física es la red, dentro de este entorno se establecen los deberes contables instrumentales electrónicos de conformación fáctica: documento contable electrónico que actúa como medio de prueba del hecho imponible⁶⁶².

En lo que respecta a los documentos electrónicos, su poder probatorio es elevado, especialmente cuando se realizan siguiendo las pautas de seguridad y fiabilidad digital. Los

⁶⁶¹ Vide: AN (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) Sentencia de 20 julio 2018. Rec. 326/2015 Ponente: Concepción Mónica Montero Elena. “*TRIBUTOS-INFRACCIONES Y SANCIONES: Infracciones graves: resistencia, obstrucción, pretexto o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria: falta de atención a requerimiento de información debidamente notificado por vía electrónica, mediante inclusión en el sistema de dirección electrónica habilitada: infracción existente: sanción procedente.*”

⁶⁶² El sistema jurídico fiscal, siguiendo este camino, ha creado varios derechos instrumentales electrónicos elaborados en lenguaje informático y transmitidos en línea. De hecho, se observa que todos estos deberes se preparan de forma contemporánea exclusivamente por medios electrónicos. Con la revolución electrónica y la proliferación de los ordenadores, el medio electrónico ha ocupado el espacio del papel como deberes instrumentales de conformación de los hechos. Cfr. JANINI, T. C.: *Direito tributário eletrônico: SPED e os direitos fundamentais do contribuinte*, Juruá Editora, Curitiba, 2014, pp. 132-133..

altos patrones de seguridad digital desarrollados por la transmisión en la red garantizan la inviolabilidad del contenido del documento y aseguran el envío del mensaje por parte del emisor y su recepción por parte del receptor. De este modo, se garantiza la integridad, la confidencialidad y la autenticidad del documento electrónico⁶⁶³. En este contexto, la prueba resultante de un deber instrumental electrónico firmado digitalmente por el sistema de claves públicas reconocido por un certificado digital tiene una fuerte carga axiológica para convencer al juez, y por lo tanto es capaz de constituir el hecho imponible legal⁶⁶⁴.

El escrito contable digital tiene el alcance de reemplazar todos los libros contables por una documentación digital. Se trata de una nueva forma de registrar los hechos contables de las empresas, todo por vía electrónica. Los libros de contabilidad tradicionales se sustituyen por programas informáticos, con diseños y lenguajes comunes para todas las empresas. El sistema de derecho tributario sufre aquí una vertiginosa influencia de internet, que opera con otros patrones de comunicación, almacenamiento y transmisión de la información contable de las empresas.

Los beneficios de los procedimientos de registro contable digital son múltiples: facilita el seguimiento y las auditorías realizadas por la Administración; agilidad y rapidez en el proceso de contabilidad por parte de los empresarios; mejor forma almacenar la información ocupando un espacio reducido; prontitud en la transmisión de los datos fiscales del contribuyente cuando se solicitan. La información relativa a las operaciones derivadas de las actividades económicas debe transmitirse a Hacienda, para su gestión fiscal. Una de estas fuentes es la factura,

⁶⁶³ El legislador, consciente de la progresiva importancia que el documento electrónico alcanza en el tráfico jurídico, decidió aclarar definitivamente esta cuestión en la nueva Ley de Procedimiento Civil. Y esto se hizo configurando un medio de prueba *ad hoc* (Art. 299.2 LEC), sin tomar partido, entonces, a favor de ninguna de las dos posiciones mencionadas anteriormente. Por lo tanto, es evidente que los medios electrónicos o -para seguir los documentos electrónicos de terminología común- no son documentos con respecto a la prueba, a pesar de que su sistema probatorio sigue el de los documentos en muchos aspectos. De hecho, el art. 384 LEC regula la prueba por medio de soportes informáticos o documentos. *Vide.* ABEL LLUCH, X.-GINÉS CASTELLET, N.-BELLIDO ASPAS, M.-PASAMAR, A.-ORMAZÁBAL SÁNCHEZ, G.: *Empresa y prueba informática*, Bosch, Barcelona, 2006, pp. 44-45.

⁶⁶⁴ El registro informático es un método de registro que cumple con los requisitos de rapidez y organización. El registro de las transacciones comerciales mediante recursos digitales significa que se asimila a los documentos comerciales y se incluye en los registros contables, y que esta inclusión está sujeta a la inspección durante las auditorías. El incumplimiento de las obligaciones formales de dirección de registros sólo implica la pérdida del beneficio del derecho a la deducción si afecta al buen funcionamiento del sistema del IVA e impide la recuperación del impuesto pagado. Los registros contables llevados por ordenador no son una alternativa o un sustituto de los registros en papel; su mantenimiento sólo implica un aplazamiento de los registros en papel, siempre que los registros informatizados estén actualizados y sean fácilmente imprimibles a la inspección de los organismos competentes. El contribuyente siempre tiene derecho a demostrar que se cumplen las condiciones sustantivas para ejercer el derecho a la deducción, ya que el principio de neutralidad fiscal exige que el impuesto pueda ser deducido o devuelto. Cfr. MENTI, F.: «Le Scritture contabili tenute con sistemi meccanografici e le violazioni sostanziali e formali di tenuta», *Diritto e pratica tributaria*, vol. 88, 6, 2017, p. 2628.

documento emitido por empresarios y profesionales con datos de las operaciones que realizan⁶⁶⁵.

Los deberes instrumentales se agrupan en función de la posibilidad de constituir o no una obligación fiscal⁶⁶⁶. En el caso de que el particular produzca un deber instrumental que formalice la relación tributaria mediante una declaración, se denomina declaración de hecho imponible. Al utilizar el procedimiento electrónico, se convierte en un deber instrumental electrónico. Con la llegada de internet y su interrelación con el sistema jurídico, los documentos electrónicos pueden ser utilizados como mecanismos para la constitución de la obligación tributaria. La declaración de hecho imponible ya está establecida en la legislación y en la práctica social, trasladando la mayor parte de la formalización de los impuestos al contribuyente.

4.4 Deber de colaboración

El deber de colaboración de los contribuyentes con la Administración Tributaria constituye uno de pilares esenciales sobre los que se asienta la aplicación de los tributos en el sistema jurídico-tributario⁶⁶⁷. Este deber, al igual que otras figuras jurídicas, ha sufrido modificaciones en su configuración a lo largo del tiempo, como consecuencia de la progresiva adaptación a la realidad social en la que se enmarca, aunque siempre se ha regido por el principio de legalidad⁶⁶⁸.

⁶⁶⁵ *Vide*: Obligaciones contables y registrales para empresarios individuales y profesionales, obligaciones contables y registrales en el IVA y obligaciones de facturación (Manual de facturación y libro registro en el IVA: https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/_Segmentos_/Empresas_y_profesionales/Empresarios_individuales_y_profesionales/Obligaciones_contables_y_registrales/Obligaciones_contables_y_registrales.shtml)

⁶⁶⁶ En España, muy en línea con la propuesta comunitaria, el art. 6 del Reglamento de obligaciones de facturación define los datos o requisitos que deben contener las facturas. Según esta disposición, y en términos generales, la factura debe identificar el documento, los sujetos de la transacción, la transacción y su contraprestación total, el tipo impositivo aplicable y el tipo resultante, la fecha y el lugar de emisión de la factura. En cuanto a la identificación de los sujetos de la transacción, se sabe que, por regla general, consiste en la especificación del nombre y apellido o nombre de la empresa, su NIF y su domicilio fiscal. Cfr. ANGULO CASCÁN, A.-CAYÓN GALIARDO, A.: *La administración fiscal electrónica*, cit., p. 184.

⁶⁶⁷ La clasificación de los deberes de cooperación en el sistema de la carga de la prueba se considera como un deber secundario o auxiliar del deber de investigación administrativa (judicial) o como una carga de la prueba subjetiva general debido a la corresponsabilidad fundamental del contribuyente derivada de los deberes de cooperación. La razón para imponer deberes a las partes implicadas en los procedimientos ante las autoridades fiscales o los tribunales fiscales es que las partes implicadas tienen diferentes posibilidades de obtener información. Por regla general, las circunstancias de la esfera de la vida del ciudadano son importantes -sobre todo a efectos fiscales- y, por tanto, desempeñan un papel importante en la obtención de material fáctico. Cfr. SCHMIDT, M.: *Die Problematik der...*, cit., pp. 136-137.

⁶⁶⁸ Del deber general o genérico de colaboración, deriva el deber específico de colaboración, que no es más que una concreción de las relaciones entre la Administración y los administrados específicos en virtud del principio general de información y que actúa a través de deberes específicos de colaboración, en atención a la

4.4.1 Colaborar o el derecho al silencio.

El deber de colaboración se inserta en la relación jurídico-tributaria y se rige por los principios de buena fe y confianza legítima⁶⁶⁹. Se presume la buena fe tanto de la Administración como del contribuyente: sería imposible que la Administración sirviera objetivamente al interés general si no actúa de buena fe; la buena fe del contribuyente le exime de responsabilidad y, por tanto, es la Administración la que soporta la carga de probar su culpa o negligencia, si considera que ha incurrido en alguna infracción tributaria. La actuación de los sujetos pasivos se presume realizada de buena fe⁶⁷⁰.

En el ámbito de la aplicación de los impuestos, las personas jurídicas y físicas deben proporcionar a las autoridades fiscales todo tipo de datos, informes, justificantes y documentos de apoyo de la administración con implicaciones fiscales relativos el cumplimiento de sus obligaciones fiscales o las derivadas de sus relaciones profesionales o financieras con otras personas⁶⁷¹. Este deber de colaboración se fundamenta en la importancia de la información para facilitar una correcta gestión tributaria, lo que permite extender este deber no sólo a los contribuyentes afectados, sino también a los bancos y entidades de crédito⁶⁷². El cumplimiento

actividad desarrollada por los distintos grupos sociales que conforman la realidad económica. Este deber específico, a su vez, se manifiesta de dos maneras diferentes. En primer lugar, a través de obligaciones generales, de forma que el cumplimiento de este deber debe realizarse de forma automática, lo que actualmente se conoce como "obtención de información por captación", y en segundo lugar, a través de un requerimiento de la Administración a un particular para que facilite datos de interés para la Hacienda Pública u "obtención de información por suministro". Cfr. ALARCÓN GARCÍA, G.: «El deber de colaboración: el deber general de información y el deber general de colaboración», en *La aplicación de los tributos en la nueva Ley general tributaria*, 2005, ISBN 84-8008-200-3, págs. 307-330, Instituto de Estudios Fiscales, 2005, pp. 308-309.

⁶⁶⁹ Cfr. MARTÍN QUERALT, J. Y OTROS: *Curso de Derecho Financiero ...*, cit., p. 922. "La STS de 29 de marzo de 1999 advierte que, cuando la Inspección de Hacienda se dispone a realizar su función, trata por todos los medios de ir, a priori, pertrechada y provista de la información más amplia posible; a tal efecto nuestro ordenamiento tributario ha establecido una amplia red informativa, verbi gratia: retenciones, relación de clientes y proveedores, operaciones de transmisión de valores mobiliarios, operaciones de adquisición, transmisión o reembolso de activos financieros con rendimiento implícito, operaciones de transmisión de inmuebles, exportaciones e importaciones, titularidad de cuentas corrientes y a plazo, depósitos, etc.; de este modo la Inspección de Hacienda puede constatar y compulsar con más eficiencia los datos de las declaraciones tributarias o la propia falta de presentación de éstas, cuando procede a examinar directamente los libros de contabilidad, justificantes, etc.."

⁶⁷⁰ DELGADO SANCHO, C. D.: «Incrimination y autoincrimination en el procedimiento inspector», *Revista de Contabilidad y Tributación*, vol. 385, 2015, p. E22.

⁶⁷¹ Art. 92 a 95 de la LGT.

⁶⁷² El cumplimiento por el contribuyente de sus deberes de colaboración con la Administración Tributaria constituye una actividad de comprobación que determina, a su vez, la actividad de comprobación por parte de la Administración y, por otro lado, que el incumplimiento de tales deberes por parte del contribuyente no exime a la Administración de su obligación de investigar la realidad del hecho imponible realizado. Cada parte debe probar los hechos cuya existencia alega. Cfr. PITA GRANDAL, A. M.: *La prueba en el ...*, cit., pp. 97-98.

del deber de colaboración podrá tener lugar mediante la observación de la normativa general que lo impone o en función de un requerimiento individualizado⁶⁷³.

El deber de informar implica aportar un “conocimiento” que la Administración no tiene y que necesita para su análisis de riesgo fiscal⁶⁷⁴. Para que se atienda una solicitud de información se puede poner a disposición de la Administración los libros, registros contables, facturas y relatorios CbC de los que se deriva la información solicitada, cuando existan razones (organizativas, por ejemplo) que puedan justificar esta actitud y la Administración tiene derecho a ir donde sea necesario y a llevarse la información que necesite⁶⁷⁵.

El derecho a no autoincriminarse o autoinculparse (*nemo tenetur se ipsum prodere*)⁶⁷⁶ se erige como una de las principales garantías procesales en materia penal, en un sentido amplio, y que hoy en día extiende sus efectos al Derecho administrativo sancionador⁶⁷⁷. Por lo que se refiere a las normas jurídicas de superior rango, la CE⁶⁷⁸ consagra este derecho fundamental⁶⁷⁹.

Según LAGO MONTERO, el derecho a no autoinculparse correrá a partir del inicio del procedimiento de investigación o comprobación, que se notificará formalmente al sujeto

⁶⁷³ Cfr. MARTINEZ LAGO, M. Á.-GARCIA DE LA MORA, L.-ALMUDÍ CID, J. M.: *Lecciones de Derecho Financiero y Tributario*, 12, Iustel, Madrid, 2016, pp. 314-315. “Entre los límites del deber de colaboración están el secreto de la correspondencia, el secreto del protocolo notarial, el secreto de los datos facilitados a la Administración con fines estadísticos y, en determinados casos, el derecho al honor, a la intimidad y a la propia imagen.”

⁶⁷⁴ Siempre que se trate de información con implicaciones fiscales, propias o de terceros, nada impide a la Administración tributaria emitir requerimientos individualizados de obligaciones de información en general. El objetivo es aumentar la eficacia administrativa en la lucha contra el fraude al disponer de un mayor número de datos de los contribuyentes que puedan cruzarse automáticamente, prevista en los arts. 29 y 93 de la LGT. Cfr. ROVIRA FERRER, I.-ALMAGRO MARTÍN, C.: «Las obligaciones de información como mecanismo contra el fraude fiscal: análisis del deber de comunicar los cobros efectuados mediante tarjetas de crédito o débito», en *Estudios sobre control del fraude fiscal y prevención del blanqueo de capitales*, Thomson Reuters Aranzadi, 2016, p. 814.

⁶⁷⁵ BANACLOCHE PÉREZ-ROLDÁN, J.: *Manual de procedimiento tributario: (sentencias escogidas)*, La Ley-Actualidad, Madrid, 1997, pp. 134-135.

⁶⁷⁶ Cfr. PALAO TABOADA, C.: «El derecho a no autoinculparse en el ámbito tributario: una revisión», *Civitas. Revista española de derecho financiero*, 159, 2013, p. 30. El derecho a no autoinculparse tiene un doble contenido: “..en primer lugar, el derecho a no declarar contra sí mismo, es decir, a guardar silencio, que constituye su manifestación original, junto con el derecho a no declararse culpable. Este es el aspecto del derecho a no autoinculparse expresado en su formulación latina, *nemo tenetur se ipsum prodere*, resumida en el verbo *nemo tenetur*, que se utiliza a menudo para expresar el principio de respeto del derecho en cuestión. En segundo lugar, el derecho a no autoinculparse impide que la información autoinculpatória obtenida bajo coacción se utilice como prueba en un proceso penal.”

⁶⁷⁷ Cfr. CASAS AGUDO, D.: «Acerca del derecho a no autoinculparse en el ámbito tributario: Aproximación las principales cuestiones problemáticas», en Carmen Almagro Martín (ed.) *Estudios sobre control del fraude fiscal y prevención del blanqueo de capitales*, Thomson Reuters Aranzadi, 2016, pp. 651-652. “El derecho a guardar silencio y el derecho a no contribuir a la propia incriminación son normas internacionales generalmente reconocidas que están en el centro de la noción de un juicio justo.”

⁶⁷⁸ En su art. 24.2 la CE prescribe : «Asimismo, todos tienen derecho (...) a no declarar contra sí mismo, a no confesarse culpables y a la presunción de inocencia»

⁶⁷⁹ También puede conocerse como el “principio de que nadie puede ser obligado a declarar contra sí mismo”. Cfr. SOLER, O. H.: *Tratado de derecho tributario: económico, constitucional, sustancial, administrativo, penal*, 2011, pp. 521-523.

pasivo. El sujeto pasivo será advertido al inicio del procedimiento de inspección de la posible incoación posterior de un procedimiento sancionador en función de los datos que haya declarado⁶⁸⁰. Si no se realiza dicha notificación, los datos recogidos del sujeto pasivo no podrán utilizarse como prueba en el procedimiento sancionador⁶⁸¹. En un plan hipotético, el derecho a no autoinculparse hace posible al contribuyente, en cualquier momento, invocarlo y negarse a facilitar determinada información, aunque también plantea la necesidad de suspender el procedimiento de comprobación cuando se hallen indicios de infracción o vulneración^{682/683}.

Uno de los requisitos esenciales para la existencia de la invocación del derecho contra la autoinculpación es que la información incriminatoria se haya obtenido bajo coacción. Esta restricción protege a cualquier persona contra la coacción abusiva o inadecuada, como la tortura o el trato degradante; también protege al acusado como fuente de pruebas,

⁶⁸⁰ *Vide*: TSJ de Castilla y León, Valladolid (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 3ª) Sentencia num. 2134/2012 de 13 diciembre. Rec. 503/2009. Ponente: José María Lago Montero. Sobre la cuestión de las pruebas incriminatorias se aclara: "...La entidad está obligada a soportar la comprobación de la contabilidad. No estamos en un supuesto de aportación de pruebas incriminatorias a requerimiento de la inspección sino ante una obligación de soportar la comprobación administrativa verificando un documento contable de dirección obligatoria y obligatorio depósito en el Registro Mercantil. No son de aplicación al caso las prevenciones para con el derecho a no autoincriminarse que tan generosamente presenta la demanda, y que tanta polémica jurisprudencial y doctrinal generan, porque en el caso que nos ocupa no ha existido un requerimiento de información incriminatoria y determinante de una posible infracción por defraudación, que es el supuesto para el que sería aplicable, con matices, con todos los matices que ha señalado el Tribunal Constitucional, la doctrina del derecho a no autoinculparse. Doctrina que de ningún modo es extensible al caso que examinamos como la propia demanda acoge al catalogar los supuestos de obligación de soportar prueba."

⁶⁸¹ Cfr. LAGO MONTERO, J. M.: «Procedimiento sancionador separado del procedimiento de liquidación tributario. Reflexiones sobre el derecho a no autoinculparse», *Impuestos*, vol. Ref D-90, 1999, p. 10.

⁶⁸² Una posible justificación de la prevalencia del *nemo tenetur se ipsum prodere* sobre el deber procesal de veracidad se relaciona con el hecho de que la autoinculpación lesiona el "derecho general de la personalidad" y al mismo tiempo afecta a la dignidad de la persona cuyo testimonio se utiliza como medio contra sí misma. Bajo dos condiciones hay primacía de la regla de *nemo-tenetur* sobre la veracidad. En primer lugar, el deber de decir la verdad tendría que exigir a las partes que introduzcan por primera vez en el juicio hechos por voluntad propia que les perjudiquen. En segundo lugar, tal obligación en virtud del derecho procesal tendría que constituir al mismo tiempo una interferencia injustificada con la prohibición de la autoincriminación forzada. Recordando que la ley, en particular el derecho penal, no obliga a ninguna de las partes a declarar, sino que se limita a ordenar a las partes que guarden silencio cuando un recurso en beneficio propio sólo sería posible al precio de una mentira. El hecho de que el acusado pueda guardar silencio en un proceso penal sin que ese silencio se impute en su contra -al menos en principio- está estrechamente relacionado con el hecho de que el proceso no hace valer ningún derecho individual de los demás, sino sólo la pretensión de castigo del Estado. *Vide*: GOMILLE, C.: *Informationsproblem und Wahrheitspflicht*, cit., pp. 31-33.

⁶⁸³ Cfr. ÁLVAREZ ECHAGÜE, J. M.: «El derecho a la no autoincriminación y su aplicación en el ámbito del Derecho sancionador tributario (La posibilidad de utilizar pruebas obtenidas en un proceso de verificación como fundamento de sanciones penales)», *Crónica tributaria*, 118, 2006, p. 23. 1. "El derecho a no autoinculparse impide que se utilice cualquier tipo de convulsión física o moral sobre una persona tendiente a obtener una declaración en contra de sí mismo o el aporte de pruebas." Complementa su análisis apreciando la posibilidad de invocar en el ámbito tributario: "El contribuyente puede alegar ese derecho para no aportar o producir pruebas que puedan inculparlo, aunque sólo respecto de aquellos elementos probatorios que puedan incriminarlo directamente. Es decir, no puede negarse a aportar cualquier tipo de documentación que se le solicite, sino tan solo aquellas que constituyan prueba de un delito o infracción que él ha cometido. A continuación, profundiza aún más en el análisis: "El derecho a no declarar contra sí mismo no puede ser invocado por el contribuyente cuando las pruebas que se utilizan en su contra como fundamento de un proceso sancionador fue obtenida de una tercera persona (contador, abogado)".

garantizando así que la coacción ejercida sobre el acusado no afecte a sus declaraciones o confesiones, evitando que las pruebas defectuosas den lugar a errores judiciales⁶⁸⁴.

4.4.2 Limite a la colaboracion con la administracion

El acceso a la información contable determina el peso de las pruebas contables y, por tanto, su atribución real. En función de las dificultades encontradas para descubrir la verdad, la prueba contable puede ser difícil o incluso imposible si el camino del conocimiento está prohibido. En materia fiscal, suele ser difícil establecer los hechos contables que se conocen, y cabe imaginar la dificultad de descubrir y probar los que se desconocen. En este contexto, es crucial discutir la importancia del secreto. La protección que ofrece el secreto tiene dos consecuencias: quien conoce cierta información no debe revelarla a los demás, y el que no lo sabe, tiene prohibido el acceso al secreto. En derecho tributario, esto significa esencialmente que no se puede obtener de la Administración lo que no puede revelar, por lo tanto, el contribuyente que necesita información protegida no tiene la posibilidad de probarla. El secreto no prohíbe la prueba, pero puede hacer insuperable la obligación probatoria.

Para algunas formas de secreto, el derecho tributario y el derecho administrativo presentan los mismos problemas. Por ejemplo, una auditoría de las cuentas de una empresa armamentística puede llevar a las autoridades fiscales a no revelar hechos amparados por el secreto de defensa nacional. Lo que hace que esta zona sea especial a efectos tributarios es, por supuesto, el secreto fiscal. Igualmente, los funcionarios de la Administración están obligados a no divulgar la información de la que tengan en el curso de sus actividades. Por otro lado, los contribuyentes obligados por el secreto profesional no pueden, por lo general, escudarse en ella para eludir sus obligaciones fiscales. Por tanto, la cuestión se rige por un doble principio. Por un lado, la Administración debe el secreto al contribuyente, y por otro, salvo excepciones, no se puede invocar el secreto contra la Administración⁶⁸⁵.

⁶⁸⁴ Cfr. COLINA RAMIREZ, E. I.: «La Prueba Prohibida En El Delito Tributario», *Justicia*, 1/2, 2010, p. 280. De acuerdo con lo dispuesto en los artículos 192 y 203 de la LGT, se establece que es infracción tributaria no presentar los documentos necesarios para que la Administración tributaria pueda realizar una correcta valoración, así como no permitir el examen de los documentos contables, informes, registros, libros, registros, archivos, facturas y asientos contables, programas informáticos y ficheros. Desde esta perspectiva, el derecho a no autoinculparse sólo se aplica a la emisión de declaraciones o testimonios, orales o escritos, del acusado y, por tanto, este derecho no se extendería a la aportación de otras pruebas más allá de éstas. En el campo de las infracciones fiscales, cabe señalar que el contribuyente puede acogerse al derecho contra la autoinculación para justificar la negativa a facilitar el libro de contabilidad, las facturas u otros documentos propios de las operaciones comerciales,

⁶⁸⁵ Cfr. LA MARDIÈRE, C. DE: *La preuve en...*, cit., p. 65. Toda persona que, en el ejercicio de su profesión o de determinadas funciones, tenga conocimiento de una información personal está obligada a guardar

4.4.2.1 Secreto profesional y bancario

El concepto de “secreto profesional” se ve afectado por una cierta vaguedad del termino “secreto” en el sistema jurídico. El secreto abarca el derecho penal, civil, administrativo y procesal, así como los códigos deontológicos; cada uno de estos ámbitos contribuye a la formación del contenido de los documentos de condiciones de la figura, que son individualmente dignos de autonomía⁶⁸⁶. Partiendo de estas premisas, teniendo en cuenta los distintos tipos de secreto y la pluralidad de sus fuentes, parece adecuado razonar por "tipos", ya que son de naturaleza diferente en cuanto a su contenido, oponibilidad y efectos⁶⁸⁷.

En particular, la lente a través de la cual se observa el secreto profesional es la del interés fiscal, en su perspectiva pública, constitucionalmente concebida y fundamentada en los deberes de solidaridad social. El debate doctrinal ha suscitado discrepancias, pero sí es de interés valorar qué espacios le están reservados en el ámbito de los procedimientos de liquidación y, en particular, en las hipótesis de accesos, inspecciones y verificaciones de los delegados de la Administración. En estos casos, el secreto profesional pretende hacer frente a los valores que informan el derecho fiscal y a los que este no puede permanecer insensible debido a su carácter público⁶⁸⁸.

No se puede obligar a una persona a declarar sobre hechos que, por su condición o profesión, debe mantener en secreto. El deber de secreto surge de la necesidad de preservar ciertas profesiones y condición, así como del interés del confesor. De hecho, algunas profesiones -como la de médico, abogado y contable- y estados -como el de sacerdote- tienen su éxito porque se encuentran ligados a la confianza⁶⁸⁹. La confianza, a su vez, se basa en la

el secreto. Porque es protector, el secreto profesional El secreto profesional debe definirse de la forma más amplia posible: se refiere a cualquier hecho cuya divulgación pueda causar un perjuicio al interesado, por la única razón de que éste hubiera deseado que permaneciera oculto. Se trata, en primer lugar, de información relativa a la vida privada de un individuo, como la salud, la familia, la sexualidad, etc., así como todo lo relativo a sus negocios, ingresos.

⁶⁸⁶ El art. 93.5 de la LDT, dispone: “La obligación de los demás profesionales de facilitar información con trascendencia tributaria a la Administración tributaria no alcanzará a los datos privados no patrimoniales que conozcan por razón del ejercicio de su actividad cuya revelación atente contra el honor o la intimidad personal y familiar. Tampoco alcanzará a aquellos datos confidenciales de sus clientes de los que tengan conocimiento como consecuencia de la prestación de servicios profesionales de asesoramiento o defensa.”

⁶⁸⁷ Vide: TRIGUEROS MARTÍN, M. J.: «Los límites a las actuaciones de obtención de información realizadas por la Inspección: ineficaces unos, inexistentes otros», *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos*, 401, 2016, p. 24.

⁶⁸⁸ QUATTROCCHI, A.: «Accessi tributari e tutela del segreto professionale», *Diritto e Pratica Tributaria*, vol. 82, 2, 2006, pp. 254-255.

⁶⁸⁹ MEILÁN GIL, J. L.: «El deber de información de los profesionales a la Administración tributaria», *Civitas. Revista española de derecho financiero*, 54, 1987, p. 255. El secreto profesional constituye un límite a la exigencia del cumplimiento del deber de información por parte de la Administración tributaria, bien porque

certeza de que los hechos revelados serán confidenciales. Solo así los que buscan al profesional o, por ejemplo, al sacerdote, tienen la tranquilidad necesaria para revelar sus intimidades⁶⁹⁰.

Sobre el secreto profesional, hay que señalar que resguarda los datos privados no patrimoniales que conocen, por ejemplo, los médicos y los abogados, de sus clientes. Naturalmente, su divulgación podría acometer contra el honor y la intimidad personal y familiar (Hacienda no tiene por qué conocer la enfermedad de alguien). Lo mismo ocurre con los datos confidenciales facilitados por los clientes (¿cómo puede un asesor fiscal estar obligado a “descubrir” los datos reales que le ha confiado su cliente?)⁶⁹¹.

En materia tributaria, el secreto profesional puede ser relativo o absoluto. En el primer caso, se explica que no puede oponerse a la Administración, ya que los agentes de esta última están a su vez sujetos a la obligación de secreto vinculada a su función. Esta teoría del secreto compartido, querida por la Administración, sólo se convence a sí misma. La doctrina y la jurisprudencia se inclinan por la segunda hipótesis cuando, sobre todo en materia médica, el secreto no puede ser compartido por el profesional y la Administración⁶⁹². A este respecto, es irrelevante que el agente fiscal haya revelado o no la información protegida a personas que no debían conocerla. En principio, una vez que el funcionario ha tenido contacto con el secreto, lo ha violado. Por otro lado, el secreto bancario y empresarial es tan relativo que no es discutible a la Administración que es cuestionable que siga existiendo a efectos fiscales.

El deber de los profesionales de facilitar información a la Administración tributaria se limita a los datos privados que conozcan por el ejercicio de su actividad, cuya divulgación

está obligada a conocer el comportamiento fiscal del cliente, bien porque ese conocimiento puede derivarse de la investigación del profesional como contribuyente. El secreto profesional no se ve afectado por la remuneración por el trabajo profesional recibida del cliente.

⁶⁹⁰ MARINONI, L. G.-ARENHART, S. C.: *Prova e convicção*, cit., p. 849.

⁶⁹¹ Cfr. MARTINEZ LAGO, M. Á. Y OTROS: *Lecciones de Derecho...*, cit., p. 315. Los datos obtenidos por la Administración Tributaria tienen carácter reservado, debiendo ser utilizados exclusivamente para la efectiva aplicación de los tributos, estando legalmente prohibida su cesión o comunicación a terceros. Las autoridades y funcionarios que tengan conocimiento de los datos tributarios están obligados a la más estricta y completa confidencialidad, y el incumplimiento de este deber se considerará siempre como una infracción disciplinaria muy grave, además de las responsabilidades civiles y penales a que hubiere lugar, salvo en colaboración con los tribunales y el Ministerio Fiscal en la investigación o el enjuiciamiento de los delitos.

⁶⁹² LA MARDIÈRE, C. DE: *La preuve en...*, cit., p. 66. Las competencias de la Administración fiscal que, excepcionalmente, pueden verse mermadas por la invocación del secreto profesional, se refieren a la búsqueda de información o a las auditorías fiscales. En el primer caso, esto incluye el derecho de visita e incautación, el derecho de comunicación y, más relativamente, el derecho de investigación. No hay que olvidar las obligaciones de información impuestas al contribuyente o a terceros, que pueden obligar a los interesados a facilitar información que normalmente debería estar protegida. Aunque no son oficialmente coercitivas, podemos añadir que las solicitudes de información. Tanto si se trata de una empresa como de un particular, su objetivo es obtener alguna información o aclaración. Normalmente, en estas solicitudes se indica expresamente que la falta de respuesta puede tener consecuencias. De hecho, el silencio del contribuyente o una respuesta insuficiente da lugar al envío de una solicitud de aclaración o justificación, o incluso una propuesta de rectificación.

atente contra el honor, la intimidad personal y familiar de las personas; al deber de los abogados, defensores y contables de guardar secreto sobre los datos confidenciales que conozcan como consecuencia de sus servicios profesionales de asesoramiento o defensa. Sin embargo, hay que tener en cuenta que el secreto profesional no incluye necesariamente la identidad de los clientes o los honorarios pagados. Dichos datos deben figurar a *priori* en el libro de ingresos profesionales, que debe conservarse y mostrarse a la Inspección de Hacienda. También son confidenciales los datos relativos a la relación recíproca entre cliente y consultor. Hay que tener en cuenta que en la práctica se consideran consultores aquellos que, según la ley, ejercen una actividad profesional reconocida, cuya finalidad es la asistencia jurídica, económica o financiera. Los profesionales no pueden utilizar el secreto profesional para evitar la verificación de la propia condición fiscal⁶⁹³.

La LGT advierte que los profesionales no pueden invocar el secreto profesional con la finalidad de evitar la comprobación de su propia condición fiscal. Pero hay que añadir que tampoco deben sobrepasar el umbral en el que comienza su derecho a no autoinculparse como elemento de protección de su presunción de inocencia (en contra de este argumento, la doctrina constitucional se opone al traslado de las garantías del orden penal al procedimiento de gestión tributaria)⁶⁹⁴.

El secreto bancario, que ya ha constituido en el pasado una importante barrera para las autoridades fiscales, no es actualmente un límite insuperable para el acceso a la información a las autoridades fiscales⁶⁹⁵. Este secreto, que se basa en el derecho a la confidencialidad del cliente de la institución financiera, y que no puede utilizarse como motivo para no cumplir con el deber de información. Cuando se trata de la investigación de las transacciones bancarias,

⁶⁹³ MEMENTO PRÁCTICO, FISCAL, 2018, p. 1815.

⁶⁹⁴ Vide: STC, Sala Primera, Sentencia 110/1984 de 26 Nov. 1984, Rec. 575/1983. Ponente: Ángel Latorre Segura. “Es evidente que si el secreto es obligado e incluso su violación es castigada penalmente (art. 360 CP) la Inspección Fiscal no puede pretender que se viole...La exigencia de exigir las certificaciones del movimiento de las cuentas no viola en sí el secreto profesional, puesto que, como se ha advertido, en ellas sólo aparece la causa genérica de cada operación bancaria y no el contenido concreto de la relación subyacente. Tampoco vulneraría el secreto profesional el simple conocimiento del nombre del cliente y de las cantidades pagadas por él en concepto de honorarios, ya que estos datos deben figurar en el libro de ingresos profesionales, de obligada llevaranza y exhibición a la Inspección. La cuestión podría suscitarse si la Inspección, al pedir los antecedentes y datos de determinadas operaciones, penetrase en el ámbito de las relaciones profesionales concretas entre el cliente y, en este caso, el Abogado. Sólo entonces podría y debería negarse el contribuyente a facilitar datos que supusiesen la violación del secreto profesional. Es posible también que no existiese acuerdo sobre cuál es la zona específica de relaciones cubiertas por el secreto profesional cuya delimitación puede ofrecer dificultades en ciertos casos.”

⁶⁹⁵ Véase la posición categórica del art. 93.3 de la LGT, según la cual el incumplimiento de las obligaciones de información no puede ampararse en este secreto. Debe entenderse que la ley trata de evitar que los datos que un banco tiene en su poder en función de la relación comercial que mantiene con sus clientes sean secretos para la Administración tributaria; una Administración que puede obtenerlos, para utilizarlos en la aplicación de los impuestos. Cfr. TRIGUEROS MARTÍN, M. J.: *Los límites a las...*, cit., pp. 10-11.

está plenamente justificada por la necesidad de identificar al verdadero beneficiario final de los recursos financieros abonados en las cuentas bancarias, así como de identificar las partidas no declaradas⁶⁹⁶.

4.4.2.2 *Secreto contable*

El secreto contable puede entenderse como un perímetro que delimita la intimidad personal. Cada entidad empresarial tendría derecho a la libertad en su expresión comercial y económica, lo que requiere la protección de un ámbito de reserva para ese sector que, como la contabilidad, se refiere a la organización interna de la empresa. Esto protege la privacidad y potencia la "creación" (con valor patrimonial) que supone todo negocio. Por lo tanto, el secreto contable no puede considerarse como algo sin sentido o anticuado que se mantiene en la legislación por inercia, ni tampoco como un derecho cuasi absoluto. Por el contrario, su contenido configura o delimita una referencia legal expresa al derecho a la intimidad y a la confidencialidad en el ámbito comercial, compatible, por supuesto, con otras referencias legales que operan como límites al derecho a la intimidad y a la confidencialidad⁶⁹⁷. La confidencialidad del auditor de cuentas solo afecta a los datos que no incluye en su informe. Los informes de auditoría no son confidenciales porque la ley les otorga una vocación de publicidad esencial⁶⁹⁸.

⁶⁹⁶ STS (Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección1ª), sentencia de 15 Sep. 2005. RJ 2005\7685. Recurso núm. 3729/2000. Ponente: Juan Gonzalo Martínez Mico. RJ 2005\7685 “TRIBUTOS-INSPECCION: Objeto de las funciones inspectoras: funciones de obtención de información tributaria: deberes de colaboración: garantías procedimentales: requerimiento de información relativa a la identificación de los medios de pago de determinadas compras y ventas de activos financieros realizadas por entidad mercantil: *consideración como requerimiento de información acerca de movimientos de cuentas bancarias: aplicación de las garantías previstas en el art. 111.3 LGT: procedencia.*”

⁶⁹⁷ PONT MESTRES, M.: «El secreto contable frente a la fiscalidad», *Quincena fiscal*, 16, 2003, pp. 18-19. Se reconoce que el secreto contable se está convirtiendo en un derecho cada vez más relativo, es decir, con el paso del tiempo van surgiendo otros derechos igualmente respetables que merecen protección legal y que, al ser reconocidos legalmente, establecen nuevos límites más restringidos al secreto contable. El secreto contable hace tiempo que ha perdido su carácter absoluto, debido principalmente al gran valor instrumental de la contabilidad como proveedora de información que el ordenamiento jurídico considera de interés para terceros, incluidos los organismos públicos, pero no se ha evidenciado el carácter confidencial y reservado de la actividad empresarial captada por la contabilidad. De ahí la conveniencia de proteger el derecho al secreto contable, así como el derecho de terceros a tener acceso a determinada información proporcionada por las cuentas. En definitiva, el derecho del empresario al secreto contable, pero al mismo tiempo el deber del empresario de facilitar la información contable por el derecho de terceros a obtenerla.

⁶⁹⁸ Vide: STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección2ª), de 7 junio 2003. Recurso de Casación núm. 5483/1998. Ponente: José Mateo Díaz: “TRIBUTOS-INSPECCION: Actuaciones de obtención de información tributaria: *requerimiento de información a auditores de cuentas: trascendencia tributaria evidente: no inclusión de datos privados no patrimoniales ni de datos confidenciales de los clientes: requerimiento procedente: prevalencia de la obligación de suministrar información sobre el deber de secreto profesional impuesto a los auditores de cuentas por su legislación específica.*”. AN, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 7ª, Sentencia de 8 Nov. 2000, Rec. 251/1999. Ponente: Emilio Martínez Blanco: “DEBER DE COLABORACIÓN. Entidades auditoras. Requerimiento de los informes de auditoría efectuados para determinadas empresas. Trascendencia tributaria de la información. *El secreto profesional impuesto a los auditores de cuentas por su legislación específica cede ante la obligación de información en materia tributaria.*”

4.4.3 Prueba contable imposible y fragil

La prueba contable imposible es aquella que no puede, materialmente, ser establecida por ningún medio por lo que las suposiciones son una ayuda para aportar pruebas que son imposibles o muy difíciles de aportar. Por regla general, la legislación fiscal los utiliza para reforzar la lucha contra el fraude y facilitar así la labor de la Administración. Por lo tanto, la carga de la prueba real del contribuyente es aún mayor. El derecho tributario conoce muchos casos de pruebas que tienden a lo imposible.

Cuando se trata de pruebas contables imposible para la Administración, por ejemplo, a la hora de valorar los ingresos por actividades ilegales. ¿Cómo se pueden reconstruir los ingresos contables de un traficante de drogas? En general, cuando el contribuyente no aporta la base probatoria, que consiste en una declaración respaldada por los registros contables y los documentos justificativos, la Administración usa métodos indirectos para estimas la base imponible. La mayoría de las veces, cuando la Administración es incapaz de aportar las pruebas que la ley, en principio, le asigna. Ante esta imposibilidad, la normativa fiscal invierte la carga de la prueba a cargo del contribuyente, bien aplicando un procedimiento de tributación indirecta, así como por falta de contabilidad. La finalidad de estas normas es tanto sancionar al contribuyente que no ha cumplido con sus obligaciones como aliviar a la Administración, que se enfrenta a la imposibilidad de probar su caso⁶⁹⁹.

Incluso cuando el contribuyente cumple con sus obligaciones de información y contabilidad, la autoridad tributaria puede enfrentarse a casos en los que la prueba contable es imposible. En el caso de amortización contable de un vehículo de la empresa, por ejemplo, se supone que el vehículo se utiliza únicamente con fines profesionales, sin embargo, la Administración tiene derecho a suponer que en realidad el vehículo se utiliza en parte para fines privados. Así pues, esa prueba es materialmente imposible de aportar. En consecuencia, la legislación fiscal contiene todo un arsenal de disposiciones que tienden a disuadir a las empresas de adquirir vehículos privados. Por ejemplo, la limitación de la deducibilidad del IVA, de la depreciación y el impuesto sobre los vehículos son gravosos y no deducibles. Además de tener que soportar el coste de estas normas disuasorias, el contribuyente es el primero en encontrar grandes dificultades de prueba.

El contribuyente se enfrenta a menudo a una prueba imposible, por ejemplo, cuando trata de invertir la presunción establecida por la ley que prohíbe la deducción de los gastos

⁶⁹⁹ LA MARDIÈRE, C. DE: *La preuve en...*, cit., pp. 49-50.

considerados suntuosos, alegando que, por su propia naturaleza, tales gastos no pueden ser necesarios para el negocio. Por ejemplo, gastos relacionados con el uso de residencias de lujo, embarcaciones de recreo y tarifas diarias en hoteles de gran lujo. La prueba que el contribuyente debe aportar para demostrar el interés de dichos gastos para la empresa tiende a ser imposible, así como tampoco se puede probar que no hay cuentas o que hay graves irregularidades contables, cuando en el caso de las empresas, la mejor forma de prueba es la contabilidad. Para demostrar la realidad de un error que afecta a una auditoría fiscal, el contribuyente tiene que demostrar que hay un defecto en la auditoría.

En las pruebas frágiles, los principios generales dejan sin efecto ciertos tipos de pruebas. Por lo tanto, un documento de titularidad que una parte emite para sí misma es ineficaz, ya que no es aceptable que alguien presente pruebas a favor de sí mismo. Por ejemplo, sería cuestionable tratar de reconstruir los ingresos de un contribuyente a fuerza de los elementos de su estilo de vida, así como reconocer una retención probada por un comprobante de una empresa donde el beneficiario es el sociopropietario que firma el comprobante en su propio beneficio.

La tributación en función de los elementos del estilo de vida autoriza a la Administración a establecer el impuesto sobre la renta mediante un método indexado, debido a las ganancias que necesariamente se derivarían de la posesión de determinados signos de riqueza. Se parte de la base de que la declaración presentada indica unos ingresos muy inferiores a los que supone el estilo de vida del contribuyente. La declaración, considerada falsa, se rechaza entonces y la Administración reconstituye los ingresos reales, basándose en un baremo previsto por la ley. Un contribuyente, que incumplió sus obligaciones declarativas, no puede probar la exactitud de los ingresos declarados y combatir así la tributación establecida por la Administración. Al establecer que un préstamo suscrito había permitido la compra de un chalé de lujo, sin constituir una renta imponible. Ante la falta de declaración, será necesario probar el pago real del préstamo.

4.5 Técnicas de Inversión de la carga de la prueba: presunciones y ficciones

El latín *presumptio* se traduce en la idea de primera concepción, de anticipación. Se deriva de las palabras *sumo* ("agarrar") y *prae* ("antes"), es decir "tomar por adelantado"⁷⁰⁰. Las normas fiscales recurren a diferentes técnicas jurídicas para facilitar y garantizar la aplicación

⁷⁰⁰ LA MARDIÈRE, C. DE: *Ibid.*, p. 55.

del sistema fiscal⁷⁰¹. En este sentido, utiliza la técnica o la estructura de las presunciones, basadas en criterios de verosimilitud, o de ficción, prescindiendo totalmente de la realidad. En todo caso, el criterio que le induce a utilizar una u otra técnica, siendo algo que aparece en un momento prejurídico⁷⁰².

Según ESVERRI MARTÍNEZ⁷⁰³, la presunción es un proceso lógico mediante el cual se busca un hecho desconocido de otro conocido entre una relación de dependencia, y su proliferación en el derecho tributario se justificaba porque en el proceso seguido para la aplicación de los impuestos rige el principio de investigación inquisitorial o de oficio, que obliga al órgano administrativo encargado de verificar las situaciones tributarias a realizar por sí mismo la verdad material de estos principios, sin especificar la colaboración de los interesados⁷⁰⁴. La necesidad de establecer el alcance de las obligaciones tributarias y facilitar que las autoridades tributarias actúen en el ejercicio de tal logro conduce a normas jurídicas que prevé el establecimiento de un conjunto de presunciones deductivas, supuestamente lógicas, para facilitar dicha actuación, sin retrasar innecesariamente el proceso de solicitud de impuestos⁷⁰⁵.

⁷⁰¹ Cfr. PUGLIESE, M.: *La prueba en el proceso tributario*, cit., pp. 214-215. En derecho tributario, por regla general, las presunciones ayudan a la Administración, lo que se explica teniendo en cuenta las dificultades particulares que la prueba presenta a la Hacienda Pública. La actividad probatoria del contribuyente de la obligación tributaria sufre, sin embargo, una notable desviación cuando Hacienda hace uso de presunciones admitidas por la ley.

⁷⁰² Cfr. ROMERO PLAZA, C.: *Prueba y Tributos*, cit., p. 218. Partiendo de un hecho previo o incluso sin necesidad de ser previsto, crea una realidad jurídica, que puede coincidir o no con la realidad económica, por lo que se observa el siguiente razonamiento: i) Si existe un hecho previo o atribuido, entonces el razonamiento es que, en la mayoría de los casos, la realización del hecho imputado presupone la realización del hecho supuesto (presunción). ii) Si no existe tal hecho *prima facie*, entonces el legislador no está condicionado por ningún razonamiento previo y es libre de crear la realidad jurídica (ficciones).

⁷⁰³ ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: *Presunciones legales y derecho tributario*, Instituto de Estudios Fiscales : M. Pons, Madrid, 1995, p. 17.

⁷⁰⁴ La estructura de una presunción se compone de tres elementos: el hecho básico en el que se basa la presunción, el juicio deductivo y el hecho consecuente o supuesto. Cfr. GUTIÉRREZ BENGOCHEA, M.: *Normas tributarias que facilitan la prueba en el Derecho fiscal Especial referencia a las presunciones y a las ficciones tributarias*, Verlag /Editorial, Saarbrücken, Alemania, 2016, pp. 29-31. La presunción es una anticipación de algo que queda por probar. Se trata, por tanto, de un hecho putativo que, no siendo más que probable o posible a la vista de las circunstancias conocidas, es -sin embargo- aceptado provisionalmente como cierto y debe mantenerse como tal hasta que surjan contraindicaciones probatorias concretas. La presunción, al cristalizar un camino que vincula ciertas premisas a una conclusión, permite simplificar la investigación. Esta sería una de las razones por las que las presunciones son muy frecuentes en el ámbito fiscal. *Vide*: SOUSA, L. F. P. DE: *Prova por presunção no direito civil*, 3, Almedina, Coimbra, 2017, p. 17.

⁷⁰⁵ Las presunciones tributarias se justifican en gran medida por su mayor practicidad. Tienen como objetivo asegurar la eficacia de la ley fiscal, ya que, al establecer una determinada técnica, permite que la Administración fiscal sea más rápida/económica/eficiente, lo que naturalmente representa una mayor recaudación de los impuestos regularmente creados por la ley. Inevitablemente, por tanto, conduce a la consecución de los objetivos de la fiscalidad, permitiendo una recaudación eficiente y el cumplimiento de los contornos de la justicia social y fiscal, al llegar a un mayor número de contribuyentes y recaudar de forma más justa/eficiente. Cfr. ROCHA, T. M. N.: *Praticidade fiscal nas presunções tributarias*, Noeses, São Paulo, 2021, pp. 48-49.

Las presunciones tributarias se justifican en gran medida por su mayor practicidad. Tienen como objetivo asegurar la eficacia de la ley fiscal, ya que, al establecer una determinada técnica, permite que la administración fiscal sea más rápida/económica/eficiente, lo que naturalmente representa una mayor recaudación de los impuestos regularmente creados por la ley. Inevitablemente, conduce a la consecución de los objetivos de la fiscalidad, permitiendo una recaudación eficiente y el cumplimiento de los contornos de la justicia social y fiscal, al llegar a un mayor número de contribuyentes y recaudar de forma más justa/eficiente.

Las presunciones son reglas de dos categorías. Una primera categoría cuya finalidad es regular derecho y deberes y que no afectan directamente a la actividad probatoria, y una segunda categoría que serían las normas cuya finalidad principal es precisamente regular la actividad probatoria⁷⁰⁶. Entre las primeras se encuentran las normas de remisión -en su doble modalidad de presunciones absolutas y ficciones-, caracterizadas por definir indirectamente el régimen jurídico de un supuesto de hecho, equiparándolo a otro supuesto de hecho cuyo régimen jurídico pretende configurar el régimen jurídico aplicable. También sirven como disposiciones complementarias, cuya finalidad es conformar el régimen jurídico aplicable, de forma auxiliar, a determinados hechos en relación con los cuales no es posible obtener el conocimiento de algunos de sus aspectos esenciales. En este grupo se incluyen también las normas definitorias mediante las cuales el legislador da un significado jurídico concreto a los términos que utiliza, y aquellas en las que la presunción actúa como fundamento de la norma, y cuya principal manifestación en el ámbito tributario se produce a través de las normas de valoración, por las que se determina *ex lege* el valor que debe atribuirse a determinados bienes y derechos⁷⁰⁷.

En un grupo bastante distinto, están las normas presuntivas que tienen una función procesal. En este grupo se incluirían todas aquellas normas cuya virtualidad se limita a la actividad de constatación de hechos en el proceso o procedimiento, entre las que se encuentran las normas que contienen reglas sobre la carga de la prueba, entre las que hay que prestar

⁷⁰⁶ MARÍN-BARNUEVO FABO, D.: *Presunciones y técnicas presuntivas en derecho tributario*, McGraw-Hill, Madrid, 1996, pp. 225-226.

⁷⁰⁷ Una regla de valoración se caracteriza por estipular el valor de los bienes o derechos que deben incluirse en la renta imponible a efectos de evaluar la deuda tributaria. De ello se deduce que la operatividad de este tipo de normas no se limita a la fase de acreditación de los hechos, sino que, por el contrario, actúa en una fase posterior, una vez concluida la fase probatoria y asignando un valor predeterminado a uno de los elementos que componen la base imponible. Constituyen, por tanto, mandatos imperativos que no se relacionan con las reglas de prueba de los hechos, sino que sirven como fichas técnico-contables para medir la capacidad contributiva, y no deben confundirse con las reglas de presunción. Cfr. MARÍN-BARNUEVO FABO, D.: *Ibid.*, pp. 173-174.

especial atención a las verdades interinas, dada su importancia en el ámbito tributario, las que establecen un valor probatorio específico para determinados medios de prueba, y las que propiamente merecer ser llamadas de reglas de presunción⁷⁰⁸.

Aclarando que las verdades interinas son normas que establecen una exención de prueba de determinados hechos, en relación a los cuales su mera alegación desembocará los efectos jurídicos que les son propios, salvo que se crean otros hechos incompatibles con ellos. Por ejemplo, como es bien sabido, la buena fe se presume a veces sin más que la buena fe se entiende sin necesidad de prueba. Se trata, pues, como en las reglas de la presunción, de sustituir la prueba de la buena fe del hecho por la prueba de otro hecho bien distinto, pero de algo esencialmente diferente, que consiste en admitir que este presupuesto de hecho se considere existente sin necesidad de prueba alguna⁷⁰⁹.

4.5.1 Presunciones tributarias

La prueba tributaria por presunción aporta características a los aspectos procesales, administrativos y de procedimiento tributarios. Es evidente que en un sistema en el que se registra el abandono progresivo del método analítico de verificación para avanzar hacia el basado en presunciones, se hace imprescindible la construcción de un modelo lógico de presunción extremadamente riguroso. El esfuerzo de la doctrina y de la jurisprudencia debe orientarse en este sentido⁷¹⁰.

Como la ley no pertenece a las ciencias matemáticas, donde la prueba de una teoría se da por el experimento y el análisis de sus resultados, el problema se centra en la cuestión

⁷⁰⁸ Se pueden diferenciar las reglas de presunción de las reglas de carga de la prueba, por ejemplo, centrándose en el momento procesal en que son aplicables, pues mientras las reglas de presunción son aplicables en la fase de acreditación de los hechos, las reglas de carga de la prueba actúan en un momento posterior, una vez finalizada la fase probatoria, y sólo para el caso en que la actividad probatoria no haya convencido al juez. Las normas sobre la carga de la prueba bajo la apariencia de normas de deducción pueden dar lugar a una cierta confusión con las normas de presunción. Por ejemplo, la norma de presunción de inocencia, en muchos casos se ha considerado una norma de presunción, cuando en realidad se refiere a una norma de carga de la prueba. Cf. MARÍN-BARNUEVO FABO, D.: *Ibid.*, pp. 184-186.

⁷⁰⁹ El efecto resultante de las reglas de presunción es el de permitir un cambio en el objeto de la prueba, en tanto que permite creer una realidad probando otro hecho distinto; mientras que las verdades interinas dan lugar a una exoneración de la prueba, ya que sin otra presunción previa, cambian por completo el objeto y la carga de la prueba, de modo que la parte queda liberada de la prueba y la carga correspondiente pasa a su adversario. MARÍN-BARNUEVO FABO, D.: *Ibid.*, pp. 192-193.

⁷¹⁰ El tratamiento de la presunción fiscal está prescrito en el art. 108 de la LGT: “*Presunciones en materia tributaria: 1. Las presunciones establecidas por las normas tributarias pueden destruirse mediante prueba en contrario, excepto en los casos en que una norma con rango de ley expresamente lo prohíba. 2. Para que las presunciones no establecidas por las normas sean admisibles como medio de prueba, es indispensable que entre el hecho demostrado y aquel que se trate de deducir haya un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano...*”

relacionada con el reconocimiento de las presunciones con la validez de la prueba⁷¹¹. La validez de la prueba se expresa principalmente en la fiabilidad de la propia prueba, es decir, en la determinación del grado de fiabilidad que se requiere para que un determinado acto reste probado⁷¹².

4.5.1.1 Presunciones Legales, absolutas o relativas

Las presunciones legales son un mecanismo lógico-deductivo a partir del cual inferimos, por un juicio de probabilística o normalidad, un hecho desconocido a partir de un hecho conocido⁷¹³. De facto, cualquier presunción, ya sea *hominis*⁷¹⁴ o legal, absoluta o relativa, debe estar necesariamente compuesta por estos dos elementos fundamentales: i) el juicio

⁷¹¹ La STS de 19 de marzo de 2001, y ha reiterado en otras posteriores, como la de 16 de febrero de 2005 (rec. 919/ 2002), “para la válida utilización de la prueba de presunciones es necesario que concurren los siguientes requisitos: que aparezcan acreditados los hechos constitutivos del indicio o hecho base; que exista una relación lógica precisa entre tales hechos y la consecuencia extraída; y que esté presente, aunque sea de manera implícita, el razonamiento deductivo que lleva al resultado de considerar probado o no el presupuesto fáctico previsto en la norma para la aplicación de su consecuencia jurídica. ... De él parte la inferencia, la operación lógica que lleva al hecho consecuencia, que será tanto más rectamente entendida cuanto más coherente y razonable aparezca el camino de la inferencia”. Cfr. MARTÍN QUERALT, J. Y OTROS: *Curso de Derecho Financiero* ..., cit., p. 788.

⁷¹² Es intuitivo que la prueba es un procedimiento cuyo propósito es determinar la verdad. El concepto de verdad siempre ha representado uno de los argumentos de intensa disputa en el campo filosófico. Es bien sabido, por ejemplo, que en la tradición jurídica, la retórica aristotélica estaba vinculada a la distinción entre pruebas artificiales y pruebas no artificiales y que, posteriormente, este concepto se integró en la formulación más evolucionada del concepto clásico de prueba como argumentación. La prueba como argumentación es la oposición más clásica al método demostrativo, que caracteriza el razonamiento científico y no puede prescindir de la persuasión. Cfr. ADRIANO, B.: «L'utilizzo del modello presuntivo come strumento di prova», *Corriere Tributario*, 42, 2001.

⁷¹³ Cfr. GOBBI, C.: *Il processo tributario*, 2. ed, Giuffrè, Milano, 2017, p. 293; PALACIOS ARROYO, L. F.: «La prueba en el procedimiento de gestión tributaria: Especial referencia a la prueba obtenida por la inspección de los tributos previa entrada y registro domiciliario», *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos*, 199, 1999, p. 127. Hay presunciones simples (praesumptiones hominis) y presunciones legales; que a su vez se distinguen en absolutas (iuris et de iure) y relativa (iuris tantum), según excluyan o no la prueba contraria. Se ha dicho que las presunciones simples están constituidas por aquellos razonamientos deductivos a través de los cuales el juez, partiendo del conocimiento de un hecho secundario conocido, llega a constatar un hecho principal ignorado. ignorado el hecho principal.

⁷¹⁴ Cfr. ABACHE CARVAJAL, S.: «Las Presunciones Jurídicas», *Revista de Derecho*, vol. 11, 2010, p. 380. *Las presunciones hominis* son aquellas que no tienen fundamento positivo, es decir, no están establecidas en la ley, sino que se basan en las máximas de la experiencia y el juicio racional del juez, que las utiliza para interpretar la posibilidad de que el hecho presumido se produzca, como cualquier individuo no implicado, pero que a su vez serían aplicables a cualquier proceso en general, en virtud de lo cual, no afectan a la actividad probatoria del litigio, ya que operan exclusivamente en la mente del órgano decisor. Cfr. FALCON Y TELLA, R.: «Las presunciones en el art. 108 LGT (I): los hechos consignados en las declaraciones, autoliquidaciones, diligencias y actas», *Quincena fiscal*, 13, 2004, p. 1. “Las presunciones legales, ya sean relativas o absolutas, deben distinguirse claramente de las presunciones simples, hominis o judiciales, también conocidas como pruebas de indicios o conjeturas, que requieren que “entre el hecho probado y lo que debe deducirse exista un vínculo preciso y directo según las reglas del juicio humano”. También nos enseña tres condiciones que deben cumplirse para estar ante una presunción: “i) seriedad, es decir, que exista un vínculo o relación auténtica entre el hecho conocido y la consecuencia deducida que permita considerar a esta última, en un orden lógico, como extremadamente probable; ii) exactitud, es decir, que el hecho o hechos conocidos sean plenamente creíbles y revelen el hecho desconocido que se pretende probar; iii) concordancia entre los hechos conocidos que deben llevar a la misma conclusión, en el sentido de que la presunción de hecho no debe ser refutada por las demás circunstancias del caso.”

lógico de la normalidad de la probabilidad y ii) los hechos conocidos o básicos y desconocidos o supuestos⁷¹⁵.

La presunción se fundamenta en las consecuencias que la ley o el juez extraen de un hecho conocido para remontarse a un hecho ignorado. Es un esquema lógico, que se desarrolla a través de las figuras de las presunciones legales y las presunciones simples⁷¹⁶. En las presunciones jurídicas es el legislador quien, aplicando las reglas de la experiencia (o en consideración de razones particulares) establece la presunción, vinculando al juez a dicha evaluación.

Las presunciones legales se distinguen, a su vez, en presunciones absolutas y relativas. Las presunciones legales absolutas (*iuris et de jure*) son las que no admiten prueba contraria.⁷¹⁷ El valor probatorio que la ley atribuye a la existencia del hecho ajeno al caso imponible que se supone sobre la base de la presunción es absoluto, sin posibilidad de impugnación. Las presunciones legales relativas (*iuris tantum*), por el contrario, admiten la prueba contraria: tienen, por lo tanto, el propósito de invertir la carga de la prueba. La diferencia entre las presunciones legales absolutas y relativas es evidente.⁷¹⁸ En el primero, al no aceptarse la prueba contraria, se logra la equivalencia entre el hecho asumido sobre la base de la presunción y el hecho supuesto, mientras que en el segundo se invierte la carga de la prueba⁷¹⁹.

4.5.1.2 Presunciones Judiciales

La presunción judicial es también llamada presunción de *hominis*, o presunción de hecho. Así se define en el art. 386.1 de la LEC, que sobre la base de un hecho probado o

⁷¹⁵ ABACHE CARVAJAL, S.: *La atipicidad de la «presunción» de legitimidad del acto administrativo y la carga de la prueba en el proceso tributario*, Fundación Estudios de Derecho Administrativo «Funeda», Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 2012, pp. 54-55.

⁷¹⁶ Cfr. ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: *Presunciones legales y derecho tributario*, cit., p. 49. La presunción relativa *iuris tantum* presenta una construcción similar a la de la presunción absoluta, con la importante salvedad de que, “a diferencia de aquellas, en la presunción relativa se permite que la prueba en contrario destruya el razonamiento lógico que surge a través de la aplicación de la norma jurídica que contiene este tipo de presunción”.

⁷¹⁷ Cfr. ROMERO PLAZA, C.: *Prueba y Tributos*, cit., p. 226. Se advierte que al referirse a presunciones *iuris et de iure* no admiten prueba en contrario. Se refiere a que la prueba en contrario está prohibida al particular, pero en el caso de una presunción real, la prueba en contrario no está prohibida a la Administración, que en el ejercicio de su función investigadora debe buscar la verdad material.

⁷¹⁸ La presunción relativa y la presunción legal absoluta sólo tienen en común la denominación, porque la estructura de la norma jurídica que la contempla es la misma. A partir de ahí, sólo hay diferencias, ya que la presunción *iuris tantum* opera en el ámbito de la prueba y en general pretende, en materia tributaria, facilitar la prueba a la Administración. Lo realmente importante es que el contribuyente sujeto a la presunción relativa puede probar la existencia de otro hecho que desvirtúe el hecho presumido. La presunción absoluta, en cambio, permite al legislador crear una realidad jurídica independiente de la realidad económica, y para ello parte de un hecho determinado. Cfr. PITA GRANDAL, A. M.: *La prueba en el ...*, cit., pp. 114-115.

⁷¹⁹ ADRIANO, B.: *L'utilizzo del modello ...*, cit.

admitido, el tribunal puede presumir la certeza, a los efectos de la demanda, de otro hecho, si entre el hecho admitido o probado y el hecho alegado existe un vínculo preciso y de acuerdo a las reglas del juicio humano⁷²⁰. En términos similares se ha pronunciado la jurisprudencia y doctrina que la presunción *hominis*, o judicial, consiste en la valoración a efectos del proceso de la certeza de un hecho con el cambio de otro hecho admitido o probado, cuando entre un vínculo preciso y directo (inferencia) se da según las reglas del juicio humano⁷²¹.

Destacan, entre tantas, algunas nociones en torno al papel del juez al establecer en cada caso concreto la relación entre la premisa básica y la afirmación consecutiva; otras resoluciones de máxima experiencia concreta. Significa que un juicio lógico, natural y razonable del juez en cada caso concreto, establecerá la relación y la consiguiente afirmación, en el caso del hecho edificante⁷²². Para que las presunciones no previstas por las normas sean admisibles como prueba, es imprescindible que entre el hecho probado y el hecho a inferir exista una relación precisa y directa según las reglas del juicio humano.

4.5.2 *Presunciones tributarias contables*

La contabilidad funciona con una presunción en cuanto al disfrute de determinados derechos, pero también impone obligaciones que actúan como prueba relativa a favor de la Administración, para realizar ajustes extracontables y sancionar a las sociedades mercantiles cuando se demuestra la existencia de conductas fraudulentas⁷²³.

Distinguir las presunciones simples de las presunciones legales contables no está eximido de dificultades. La distinción tiene un área de relevancia porque las presunciones simples están sujetas a limitaciones que las colocan en una situación diferente de presunciones

⁷²⁰ Art. 386 de la LEC. “*Presunciones judiciales. 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.*”

⁷²¹ AMARAL, J. A. P. DE: *Direito processual civil*, Almedina, Coimbra, 2015, p. 313. Las presunciones fudiciales o naturales se basan en las lecciones de la experiencia o en las reglas de la vida. El juez, en su prudente criterio, deduce de un determinado hecho conocido un hecho desconocido, porque su experiencia en la vida le enseña que el primero suele ser un indicio del segundo. En otras palabras, el juez utiliza un determinado hecho y las reglas de la experiencia para concluir que este hecho indica la existencia de otro hecho.

⁷²² Cfr. ABEL LLUCH, X.: *Derecho probatorio*, cit., pp. 442-443. Las presunciones jurídicas, que están reguladas por la ley y no pueden existir por analogía. Las presunciones judiciales son inciertas en número, porque su determinación corresponde al juez.

⁷²³ Cfr. GUTIÉRREZ BENGOCHEA, M.: *Las presunciones y ficciones en el ámbito tributario y su aplicación a las rentas societarias*, Comares, Granada, 2012, p. 139. La propia contabilidad puede ser un medio de prueba para rebatir una presunción contable, pero no siempre es suficiente, por lo que la empresa tendrá que reunir otros medios de prueba. El énfasis en el valor probatorio de la contabilidad, que se aprecia según las reglas generales del derecho y se considerará probatoria cuando refleje fielmente el valor de las transacciones realizadas. El acto jurídico por el que la empresa adquiere un elemento del inmovilizado, siempre que se contabilice, dará a las empresas la posibilidad de deducir la depreciación que sufra el activo.

legales. La diferencia se encuentra generalmente en la inmediatez (o no) de la transición entre el hecho probatorio y el hecho a probar. Una conexión mediada sería, en efecto, adecuada para las presunciones simples. Dicha inmediatez no puede significar, en primer lugar, que sólo con la supuesta prueba haya una actividad de mediación intelectual. La mediación intelectual preside el uso de cualquier medio de prueba⁷²⁴.

En general, se reconoce que la posibilidad de recurrir a presunciones simples en presencia de elementos contables inexactos o externos que sugieran la existencia de graves irregularidades contables. Esto permite acelerar y simplificar el mecanismo de recaudación de los impuestos evadidos. Se advierte que el uso de presunciones en el cálculo del impuesto no exime a la Administración de la carga de aportar pruebas del hecho presumido en disputa y, al mismo tiempo, permite al contribuyente aportar inmediatamente pruebas contrarias a la presunción contenida en la notificación. Por lo tanto, la presunción de mayores ingresos no implica la consolidación definitiva de la pretensión tributaria realizada por la Administración y no crea ninguna restricción en perjuicio del contribuyente, quien, al impugnar la notificación, puede deducir elementos contrarios a la recaudación⁷²⁵.

4.5.2.1 Presunción sobre el titular de bienes y derechos inscrito en registros públicos

Entre las presunciones legales relativas destaca la que lleva a la Administración a considerar como titular de cualquier bien y derecho a quien figure como tal en un registro público, salvo prueba contraria⁷²⁶. Este precepto lleva a presumir la certeza de las anotaciones en los registros públicos, especialmente en relación a la titularidad de los bienes y los derechos que realizan los distintos hechos imposables⁷²⁷. En este sentido, se entiende un auténtico

⁷²⁴ Cfr. MARCHESELLI, A.: *Le presunzioni nel diritto tributario: dalle stime agli studi di settore*, G. Giappichelli, Torino, 2008, pp. 159-160. La presunción *iuris tantum* no siempre se basa en un hecho probado: un hecho puede ser tenido en cuenta por el tribunal (por sí mismo o como fuente de presunción *iuris tantum*) no sólo en tal caso, sino también cuando no requiere prueba (por ejemplo, porque no se impugna o porque es indiscutible).

⁷²⁵ Cfr. ALDO, S.: «Contabilità regolare e rettifica del reddito in base a prove presuntive», *Corriere Tributario*, 38, 2012, p. 530..

⁷²⁶ Art. 108.3 da la LGT. “3. La Administración tributaria podrá considerar como titular de cualquier bien, derecho, empresa, servicio, actividad, explotación o función a quien figure como tal en un registro fiscal o en otros públicos, salvo prueba en contrario.”

⁷²⁷ Se presume que los bienes que son propiedad del contribuyente y que no constan en sus libros fiscales han sido adquiridos con ingresos no declarados, y la presunción también se aplica en caso de disimulación de parte del valor de compra. También se presume que los activos no registrados en los libros son propiedad del contribuyente, cuando éste los posea. Cfr. MOLINA, J. M.: «El control contable de los deberes y obligaciones de los contribuyentes», en *El control tributario: potestades, procedimientos y garantías*, 2004, ISBN 84-934034-2-3, págs. 72-83, Delta Publicaciones Universitarias, 2004, pp. 62-63. “El importe de los ingresos no declarados es el valor de adquisición de los bienes o derechos no contabilizados, menos el valor de las deudas reales contraídas para financiar dicha adquisición, tampoco contabilizadas. En ningún caso el importe neto puede ser negativo.”

privilegio para la Administración tributaria, ya que cualquier inscripción en los registros públicos como consecuencia de actos administrativos dictados, acarrearán información que se contrastará con los datos declarados y los valores contabilizados. El enlace lógico o juicio probabilístico de la presunción parte de un entendimiento fáctico que se concreta jurídicamente en la titularidad registral de los bienes y derechos y la que se sigue un hecho la titularidad real de la misma, por lo que entra en los cálculos de probabilidad que la persona que aparece como titular de un bien o derecho en el registro público sea realmente el titular de la misma⁷²⁸.

4.5.2.2 Presunción de certeza de las declaraciones tributaria

La declaración de la renta así como otra información contable facilitada a la autoridad fiscal, según el modelo oficial es un documento que, a efectos probatorios, goza de presunción de certeza, salvo prueba contraria⁷²⁹. Este documento que se refiere a la información contable, se presentó basándose en la premisa del deber de contribuir que incumbe a toda persona que realiza el hecho imponible y, por tanto, denota una determinada capacidad económica; por otra parte, la Administración fiscal tiene el deber legal de investigar los hechos declarados o no declarados por los contribuyentes⁷³⁰.

Hay situaciones en las que, aunque el contribuyente haya presentado una declaración, le corresponde demostrar su sinceridad. Así, una persona puede recibir un requerimiento de justificación, por el que la administración fiscal le invita a aportar pruebas.⁷³¹ Además, la

⁷²⁸ El vínculo deductivo parece razonable, ya que es lógico suponer que una persona que aparece en un registro público como propietaria de un bien seguirá siéndolo hasta que se demuestre lo contrario. En cualquier caso, el contribuyente siempre puede desvirtuar esta presunción argumentando que, aunque aparezca en el registro público como propietario de un inmueble, no lo es realmente, ya que pudo transmitirlo sin que el adquirente hubiera cumplido sus obligaciones registrales. *Vide*: GUTIÉRREZ BENGOCHEA, M.: *Las presunciones y ficciones...*, cit., pp. 28-29.

⁷²⁹ SOUSA, J. M. S. L. DE: «Ilisão de presunções consagradas nas normas de incidência tributária : o art. 73.º da LGT», 2013, Universidade do Minho, Braga, pp. 39-40.

⁷³⁰ Cfr. GUTIÉRREZ BENGOCHEA, M.: *Las presunciones y ficciones...*, cit., pp. 30-31. Parte de la doctrina opina que la declaración tributaria tiene la naturaleza de una confesión extrajudicial, en la medida en que implica una declaración de conocimiento o conciencia. Lo declarado o confesado, según esta posición doctrinal, será una prueba contra su autor y se presumirá verdadero, siempre que lo declarado o confesado le perjudique y no haya cometido errores de hecho; sin embargo, si los datos presentados en la declaración de la renta son total o parcialmente falsos, la confesión será considerada verdadera, siempre que lo declarado o confesado no le perjudique y no haya cometido errores de hecho. confesión sea falsa en todo o en parte, la confesión pierde su efecto probatorio. confesión pierde su efecto probatorio. Sigue existiendo la opinión de que una declaración fiscal será una prueba en contra de su autor si sus efectos se dirigen de una u otra manera contra la persona que la realiza. En caso contrario, sólo constituye una base de comprobación para la autoridad fiscal, que no está obligada a ello y desde el punto de vista de la prueba se producirá una *relevatio ab onere probandi*.

⁷³¹ Art. 108.4 de la LGT: “ 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.”

finalidad del procedimiento de examen contradictorio, se obliga al contribuyente a demostrar la corrección de su declaración, aunque esta haya sido debidamente presentada, por lo que el contribuyente tiene la obligación de probar la exactitud de su declaración. En la práctica, la Administración sólo utiliza esta prerrogativa cuando hay sospechas de fraude o indicios de alguna irregularidad. No obstante, hay que tener en cuenta que si la declaración se considera realmente exacta, se tratará efectivamente como tal, sin que el contribuyente tenga que demostrar *a priori* su sinceridad. Se puede deducir, por tanto, que esta presunción es débil y se utiliza preponderantemente en contra del contribuyente.

Las declaraciones de impuestos son previsibles a partir de toda la documentación contable. Por supuesto, si la declaración del sujeto pasivo se basa en la contabilidad, es lógico que este sea en gran medida responsable de sus características, y por lo tanto de su valor probatorio. La evidente vinculación entre las declaraciones contables y fiscales que existe en algunos impuestos hace necesario demostrar que la declaración no es fiel reflejo de la realidad de los hechos contables, correspondiendo a la Administración aportar pruebas para descartar la supuesta "presunción de certeza" de la declaración⁷³².

En resumen, de acuerdo con la presunción de certeza de las declaraciones tributarias, los datos y elementos de hecho incluidos en las declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones⁷³³ se presumen ciertos y sólo pueden ser rectificadas mediante prueba contraria⁷³⁴.

⁷³² RODRÍGUEZ-BEREJO LEÓN, M.: *La prueba en...*, cit., pp. 236-237.

⁷³³ Las comunicaciones pueden equipararse a meras declaraciones de terceros cuya presunción de certeza es ciertamente limitada, en primer lugar por la naturaleza de los declarantes dotados de las prerrogativas que se les confieren en virtud del desempeño de facultades administrativas o de la fé pública; y en segundo lugar, porque la presentación de tales comunicaciones sustituye la obligación del propio contribuyente de presentar la correspondiente declaración. Cfr. MESTRE GARCÍA, E.: «La nueva Ley General Tributaria y su aplicación a las Haciendas Locales», en *La aplicación de los tributos en la nueva Ley general tributaria, 2005*, ISBN 84-8008-200-3, págs. 151-170, Instituto de Estudios Fiscales, 2005, p. 156. «Las comunicaciones pueden aportar una cierta prueba adicional, pero en ningún caso pueden equipararse a las propias declaraciones del contribuyente, ni suponen una inversión de la carga de la prueba del hecho imponible, que corresponde a la Administración.»

⁷³⁴ El art. 108.4 de la LGT nos sitúa precisamente en un procedimiento, en el que se trata de depurar la veracidad de unos datos, de manera que si el contribuyente no rechaza la veracidad de determinados datos, se ha de entender que son hechos no impugnados y que pueden ser utilizados por la Administración contra quien los acepta. Por otro lado, la norma no exime a la Administración de comprobar su veracidad cuando, en el conjunto del material probatorio, existan dudas sobre las mismas; ni permite libremente al contribuyente alegar inexactitud o falsedad. Pero, en cualquier caso, la norma no tiene el efecto de invertir la regla general sobre la distribución de la carga de la prueba. La norma general sobre el reparto de la carga de la prueba, impone al contribuyente la necesidad de apoyar su alegación de falsedad o error, incluso con pruebas mínimas. Cfr. CAYÓN GALLARDO, A.: *La incorporación de pruebas...*, cit., pp. 64-65.

4.5.2.3 Presunción de la veracidad de las diligencias y actas tributarias

Las actas de la inspección tienen carácter de documentos públicos y son la prueba de los hechos en los que se basan su formalización, todos los elementos fácticos determinantes de la deuda tributaria respecto de los cuales el obligado tributario haya apuntado su conformidad, habrán de considerarse hechos aceptados por las partes en las actas de inspección, y que por tanto, se presumen ciertos, siempre salvo prueba contraria⁷³⁵. Los documentos de la inspección fiscal gozan de presunción de certeza por varias razones: (a) porque son documentos públicos, (b) porque reflejan las actuaciones de inspección y comprobación y (c) porque son pruebas que el ordenamiento jurídico califica como medios de prueba.

Las actas de inspección que reflejan información contable son documentos públicos y constituyen una prueba de los hechos que motivan su formalización⁷³⁶. Los elementos fácticos contables determinantes de la deuda tributaria que el contribuyente consintió se considerarán hechos aceptados por las partes en las actas de inspección y, por tanto, se presumirán ciertos, siempre salvo prueba contraria. La admisión de esos hechos, que incorpora un acta de conformidad, no debe entenderse como exclusión de actividad probatoria sino que significa que se ha realizado tal actividad y que, como resultado de ella, reconocido por el sujeto pasivo, se firma un documento, de manera que quien lo firma se ve vinculado por la doctrina de los actos propios. No obstante, la liquidación puede ser impugnada por otras causas⁷³⁷.

4.5.3 Ficciones jurídicas

La ficción jurídica aparece cuando la norma no asume la realidad económica que la rodea, simulando su propia realidad al crear una apariencia jurídica, ofreciendo su propia calificación jurídica de hechos que son vulnerados en su naturaleza real⁷³⁸. Por ello, la ficción

⁷³⁵ Art. 144 de la LGT (Valor probatorio de las actas) “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.”

⁷³⁶ Art. 107.1 da 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.”

⁷³⁷ Cfr. PITA GRANDAL, A. M.: *La prueba en el ...*, cit., pp. 88-89. Esto no impide que la liquidación pueda ser impugnada por otros motivos y por la incongruencia entre el resultado de la actividad probatoria reflejada en el expediente y la liquidación practicada.

⁷³⁸ Cfr. PÉREZ DE AYALA, J. L.: *Las ficciones en el derecho tributario*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1970, p. 17. La ficción jurídica requiere la presencia de las siguientes características: “a) Una norma jurídica que incluye en su texto una realidad o hecho prejurídico para atribuirle determinados efectos jurídicos o someterlo a un conjunto de normas jurídicas. b) Una norma que vulnera sustancialmente el carácter prejurídico de esa realidad. c) Debe existir un concepto o

legal, a diferencia de las presunciones, no basa su fundamento jurídico en un juicio lógico que permita a la Administración presumir la veracidad de los hechos que intervienen en los procedimientos de gestión o inspección⁷³⁹.

La dificultad de identificación entre las presunciones absolutas y la ficción jurídica se debe en gran medida a que la técnica legislativa no ha podido precisar en la letra de la norma escrita las notas que impulsan una u otra, de tal manera que a veces y buscando el efecto inmediato que constituye el establecimiento de una presunción absoluta, es decir, buscando la negación de la prueba antes de la afirmación de los hechos y, por lo tanto, debe establecerse una presunción de derecho absoluta- se ha limitado a crear una ficción jurídica, y viceversa, cuando se planteó una ficción jurídica se diseñó como una presunción absoluta⁷⁴⁰.

La presunción absoluta debe plantearse y esbozarse en la norma jurídica como instrumento de apoyo a la actividad probatoria del órgano administrativo que sea verdaderamente material. Por la regla de la presunción, se puede sustituir y de hecho se sustituye por una verdad aparente o formal que no requiere su verificación⁷⁴¹. Sin embargo, las ficciones legales no pretenden reforzar el ejercicio de la función de investigación de la inspección fiscal, sino más bien mostrar como verdad jurídica lo que no es probable en la realidad de los hechos⁷⁴².

valoración jurídica contenida en una norma y una realidad prejurídica, o como también se ha dicho, un concepto prejurídico, tal que exista una discrepancia esencial entre una y otra. d) La violencia, o discrepancia, puede producirse, en algunos casos, por vía directa, a través de la definición normativa de un concepto que vulnera esencialmente la realidad prejurídica (en el caso de las ficciones típicas) o por vía indirecta, cuando la norma jurídica, sin dar un concepto adecuado de una realidad prejurídica, la realidad jurídica, la asimila a otra que es esencialmente distinta en su naturaleza prejurídica.”

⁷³⁹ GUTIÉRREZ BENGOCHEA, M.: *Normas tributarias...*, cit., pp. 76-80.

⁷⁴⁰ El criterio fundamental para distinguir entre las presunciones absolutas establecidas a favor de la Administración y las ficciones es la posibilidad, o en cierto modo, la obligación de cumplir la verdad material, ignorando la presunción, posibilidad que no existe en las llamadas ficciones. Cuando la Administración no puede demostrar lo contrario, estamos ante una ficción legal o una norma que establece el impuesto. Así, este autor advierte que la mayoría de los supuestos tradicionalmente calificados como presunciones absolutas no son tales, sino auténticas ficciones. *Vide*: FALCÓN Y TELLA, R.: *Cuestiones normativa...*, cit., p. 32.

⁷⁴¹ Cfr. ABACHE CARVAJAL, S.: “Las Presunciones Jurídicas”, cit., p. 388. “*La ficción jurídica parte de evidencia de la inexistencia de un hecho y a través de ella se crea una realidad, ya que la norma jurídica que la establece basándose en un presupuesto falso o de difícil constatación lo sustituye por una realidad que, consecuentemente, hay que tomarla por una realidad artificial no discutible; de este modo, a través de las ficciones jurídicas, se producen valoraciones o calificaciones en derecho que deben ser aceptadas por tratarse de realidades instituidas por la norma jurídica y, por tanto, la ficción no puede ser destruida mediante prueba en contrario, ni siquiera por la probatio probadissima consistente en la confesión judicial.”*

⁷⁴² Cfr. ROMERO PLAZA, C.: *Prueba y Tributos*, cit., pp. 219-223. Las ficciones se sitúan exclusivamente en el plano normativo, ya que son reglas que delimitan los elementos que componen el impuesto y que vinculan al individuo desde el momento en que tiene que hacer la autoevaluación. En otras palabras, mientras que la ficción parte de lo que no es necesariamente cierto, creando una verdad artificial o sustituyendo la verdad real por su propia verdad artificial.

La finalidad a la que se dirigen las presunciones es diferente a la de las ficciones, de hecho, las presunciones buscan evitar la omisión mediante maniobras fraudulentas que son difíciles o imposibles de descubrir por la Administración Tributaria. Las ficciones, por su parte, tienen por objeto luchar contra la evasión fiscal, es decir, la utilización de conceptos jurídicos no incluidos en la definición del hecho imponible de la obligación tributaria, creando un nuevo hecho imponible de la obligación tributaria. Sin embargo, hay que tener cuidado porque una ficción puede ser inconstitucional cuando no respeta la capacidad de pago del contribuyente, y la presunción lo sería cuando no hay conexión lógica entre el hecho conocido y el supuesto por falta de causa-efecto⁷⁴³.

4.5.3.1 Concepto y naturaleza de ficciones jurídicas

PÉREZ DE AYALA⁷⁴⁴ señala que las ficciones legales (*fictio iuris*) pertenecen a la categoría de proposiciones normativas incompletas. Constituye una evaluación jurídica contenida en un precepto legal, en virtud del cual se atribuyen ciertos hechos jurídicos a determinados acontecimientos, violando o ignorando su naturaleza real. Pero que no significa que no se produzcan así en la realidad. Por lo tanto, la ficción desempeña en el Derecho funciones similares a las que corresponden a las "hipótesis" en la investigación científica⁷⁴⁵.

Según ESEVERRI MARTÍNEZ⁷⁴⁶, la ficción jurídica comienza como evidencia de la existencia de un hecho y a través de él se crea una realidad, de ahí su nombre. La ausencia de un hecho y a través de él crea un nombre real ya que la norma jurídica que lo establece a partir de un presupuesto falso o difícil es sustituida por una realidad que, en consecuencia, debemos tomar por una realidad artificial que no es discutible. Así, “*a través de ficciones jurídicas se producen valoraciones o calificaciones en derecho que deben ser aceptadas porque son realidades instituidas por la norma jurídica y, por tanto, la ficción no puede ser destruida por la prueba contraria*”, ni siquiera por la propia prueba que consista en una confesión judicial.

La ficción jurídica no es el producto de un proceso de deducción lógica que permita presumir la probable existencia de un hecho desconocido a partir de otro conocido, sino que constituye una realidad "ficticia", de ahí su *nomen iuris*, una verdad “paralela” que no es -virtuosa por prueba contraria, ya que constituye una “realidad jurídica”, que puede corresponder o no

⁷⁴³ SOLER, O. H.: *Tratado de derecho tributario...*, cit., p. 362.

⁷⁴⁴ PÉREZ DE AYALA, J. L.: *Las ficciones en el derecho tributario*, cit.

⁷⁴⁵ ABACHE CARVAJAL, S.: *La atipicidad de la «presunción» ...*, cit., pp. 55-56.

⁷⁴⁶ ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: *Presunciones legales y derecho tributario*, cit., pp. 21-22.

a la “verdadera” realidad de la situación y a la que se otorgan determinados efectos jurídicos⁷⁴⁷. Así, las ficciones fiscales no tienen como las presunciones la función de aliviar la actividad probatoria que la Administración debe emplear para evidenciar la veracidad de sus actos⁷⁴⁸. Las autoridades fiscales no pueden hacer un uso discrecional del recurso legal de la ficción, ya que son normas que deben aplicarse y no recomendaciones opcionales⁷⁴⁹.

LÓPEZ MOLINO, presenta las principales diferencias entre las presunciones tributarias y las ficciones legales. La presunción tributaria: i) no crea derechos ni obligaciones; ii) mecanismo probatorio, destinado a facilitar la labor de la prueba, a una de las partes; iii) conexión lógica entre lo conocido y lo deducido; iv) posibilidad de recurso procesal. A su vez, la ficción jurídica i) crea derechos y obligaciones; ii) configura elementos del impuesto, del contenido material de la relación tributaria; iii) prescinde de la realidad anterior, recreándola; iv) automatiza el precepto material⁷⁵⁰.

⁷⁴⁷ Cfr. SCHOUERI, L. E.: *Distribuição disfarçada de lucros*, Dialética, São Paulo, 1996, p. 99. Las ficciones jurídicas pueden considerarse como una negación intencionada de la realidad (legitimación de lo falso), por la que el abogado debe partir de una afirmación que él mismo sabe que no se corresponde con la verdad. Las ficciones se distinguirían de las “presunciones *iuris et de iure*”, ya que estas últimas no negarían la verdad, sino que sólo no estarían interesadas en investigarla. Por lo tanto, para este jurista, la ficción sería un expediente hipócrita, materializado en la declaración consciente de una falsedad. La ficción se abstrae de toda consideración de probabilidad: el propio legislador ha prescindido de toda exploración de lo real; parecía mejor crear el elemento o los elementos del soporte fáctico e imponerlos, como si fueran reales, al mundo jurídico

⁷⁴⁸ ABACHE CARVAJAL, S.: *La atipicidad de la «presunción» ...*, cit., pp. 56-57.

⁷⁴⁹ A efectos prácticos, vemos que la distinción entre ficción y presunción absoluta no es muy útil, aunque sí lo es cuando nos referimos a la elaboración de la norma, a su origen y fundamento o, en fin, a su estructura interna, todo ello también importante. La relativa indefinición de las categorías ha dado lugar al debate sobre la necesidad o no del nexo lógico en las presunciones *iuris et de iure*. Si aceptamos la autonomía de los dos conceptos, la conexión lógica es esencial en la medida en que es el elemento en el que se basa la distinción: su ausencia determina la transformación de lo que sería una presunción en una ficción. Pero frente a la identidad en los efectos, la importancia práctica de esta transformación se diluye. En cuanto a las presunciones *iuris tantum*, la existencia del nexo lógico debería ser la razón de su existencia y, por tanto, siempre aplicable de todos modos, admitiendo la prueba en contrario, la falta del nexo determinaría su ineficacia y no su invalidez, aunque la inversión de la carga de la prueba supone una onerosidad que no podría aceptarse sin un razonamiento coherente en la norma. Cfr. PORTERO SÁNCHEZ, L. M. P.: «Las presunciones legales en derecho tributario y la influencia del derecho comunitario», *Derecho y opinión*, 3, 1995, p. 91.

⁷⁵⁰ Cfr. LÓPEZ MOLINO, A. M.: *Régimen jurídico de la prueba...*, cit., p. 407. Puede existir una dificultad en la diferenciación de las presunciones absolutas y las ficciones legales, en ese sentido indica que la presunción absoluta debe ser planteada y perfilada en la norma legal como instrumento de apoyo a la actividad probatoria del órgano administrativo que, de esta forma, alivia la necesidad de buscar la verdad material que, a través de la norma de presunción, puede ser sustituida por una verdad aparente o formal que no necesita ser establecida. Por otro lado, la ficción legal no pretende servir de refuerzo al ejercicio de la función investigadora de la Inspección de Hacienda, sino mostrar como verdad jurídica lo que no es ni siquiera verosímil en la realidad de los hechos. Así, la presunción absoluta puede ser utilizada discretamente por los órganos encargados de su aplicación, mientras que la verdad aparentemente positivada en la norma de ficciones se presenta ante todos -Administración y administradores- como seguridad jurídica de indiscutible aplicación.

4.5.3.2 Ficciones jurídicas contables

En esta parte se presentan algunas ficciones jurídicas contables. Se alega que la característica peculiar de la ficción jurídica contable es crear una realidad contable divergente de la que se extrae de la contabilidad financiera, creando su realidad paralela, que pueden ser iguales, o incluso completamente distintos a los conceptos extraídos de la teoría contable. Se advierte que el lenguaje contable, en su acepción prejurídica, aunque se base en un sistema ideado por sus científicos, no tiene validez en el universo jurídico. Sólo el lenguaje contable que armonice con la positividad jurídica tendrá sentido en el universo jurídico. En este sentido, es perfectamente posible que la ley cree sus propias ficciones contables derivadas de la positivización de conceptos contables ajustados según la conveniencia del legislador fiscal.

4.5.3.2.1 Resultado imponible del impuesto de sociedad

El resultado imponible puede ser visto como una ficción jurídica contable. En el caso del impuesto de sociedades, la hipótesis de gravamen se materializa por la obtención de resultados positivos (beneficios) en sus operaciones, así como por las incorporaciones patrimoniales derivadas de la plusvalía y otros ingresos no operativos. Para verificar la ocurrencia de la hipótesis de la exacción, es indispensable abordar el significado legal de expresiones comunes en el lenguaje contable, tales como: a) beneficio; b) ingresos y gastos de explotación; d) resultados no operativos; y e) ganancias de capital. Para la construcción jurídica del significado de “beneficio”, es crucial utilizar estos términos con el significado previsto en las normas legales. Al formular el concepto de “beneficio”, el legislador goza de relativa autonomía y libertad. Puede elegir entre los diversos conceptos ofrecidos por los contables y financieros, o crear uno completamente diferente⁷⁵¹.

Para determinar la renta imponible del impuesto de sociedades, en términos sencillos, puede decirse que la base de cálculo se determina computando los ingresos (volumen de negocios y otros resultados) y los gastos contables. El tipo legal aplicado a la diferencia entre estos dos importes determinaría la base calculada (*quantum debeat*). Sin embargo, la realidad

⁷⁵¹ Cfr. ÁLVAREZ MELCÓN, S. Y OTROS: *Contabilidad y fiscalidad*, cit., pp. 9-14. La determinación cuantitativa de cualquier excedente económico o financiero generado por la empresa corresponde a la contabilidad. El concepto de beneficio del ejercicio, que se denomina beneficio contable, se basa en el coste y las transacciones. El importe de los ingresos calculados dependerá de las normas de reconocimiento y evaluación de los elementos contables. A su vez, el resultado fiscal se basa en la cifra del resultado contable y se ajusta únicamente por partidas específicas reguladas por la propia ley. Por lo tanto, puede haber una similitud, pero no identidad, entre el beneficio contable y la renta imponible. Para determinar la renta imponible en España, se parte del resultado contable y se suman y restan las partidas previstas en la LIS. Estas adicciones y sustracciones son las "correcciones del resultado contable", que adoptan la forma de ajustes positivos y negativos de la base imponible.

es mucho más compleja. A veces, la composición perfecta de la base imponible requiere varios ajustes que parten del beneficio contable. Para determinar la "renta imponible", es necesario determinar la renta neta que está sujeta a adicciones, exclusiones o compensaciones requeridos o permitidos por la ley.

Por lo tanto, el cálculo de la renta imponible, aunque guarde relación con el beneficio contable, está definido en la norma legal que prescribe cómo se computará la base imponible de las empresas. El beneficio contable, aunque es un punto de partida, se cambia según la convicción de la norma fiscal. La base imponible tendrá mayor o menor relación con el beneficio contable, según las opciones del legislador. En este sentido, puede decirse que la base imponible de las empresas, que se basa en la contabilidad, se caracteriza por ser una ficción jurídica contable.

4.5.3.2.2 Normas anti-subcapitalización

La subcapitalización - *thin capitalization* es una estrategia tributaria financiera entre empresas residentes y no residentes que mantienen una relación jurídica, cuyo objetivo es transferir beneficios entre ambas, normalmente, de la filial a la empresa matriz, mediante operaciones financieras basadas en no dividendos⁷⁵². Como consecuencia de estas operaciones de escasa capitalización, existe una elevada desproporción entre las distintas partidas del pasivo no corriente, es decir, entre el activo neto y las deudas a largo plazo. La subcapitalización se produce cuando la forma de endeudamiento elegida por las empresas es mediante el uso de préstamos o cualquier otra forma de endeudamiento en condiciones muy ventajosas desde el punto de vista fiscal. Para luchar contra la subcapitalización, el legislador puede utilizar dos vías alternativas: la primera consistiría en recalificar la realidad subyacente utilizando los principios generales de interpretación de las leyes tributarias y de calificación de los hechos imponibles o, alternativamente, comprobar si el endeudamiento neto directo o indirecto excede o supera el importe que se habría concedido en condiciones normales⁷⁵³.

⁷⁵² Se considera que una empresa está subcapitalizada cuando mantiene una elevada relación entre la deuda y los fondos propios. Como los gastos financieros suelen ser deducibles de impuestos, esto crea un incentivo para el endeudamiento, lo que lo convierte en un método popular de planificación fiscal internacional. Cfr. DOURADO, A. P.-FERIA, R. DE LA: «Thin Capitalization and Outbound Investment: Thin Capitalization rules in the context of the CCCTB», en Michael Lang (ed.) *Common consolidated corporate tax base*, Linde, Wien, 2008 (Schriftenreihe zum Internationalen Steuerrecht), pp. 787-788.

⁷⁵³ Cfr. GUTIÉRREZ BENGOCHEA, M.: *Las presunciones y ficciones...*, cit., pp. 98-99. El legislador, para no perder capacidad recaudatoria y, sobre todo, facilidad de gestión y ejecución, opta por un método indicativo que permite encontrar las operaciones financieras remuneradas a precios inferiores a los del mercado. Actualmente, la disposición que regula la subcapitalización, en la que se materializa un hecho imponible subrogado, cuyo único fin es evitar la pérdida de la base imponible. El citado precepto trata de evitar el reparto

Las normas de antiscapitalización introducen una restricción a la deducibilidad de los gastos financieros, estableciendo un criterio concreto para la asignación del tiempo diferente al contable. Se presenta que la finalidad de esta limitación sería favorecer indirectamente la capitalización de la empresa. Sin embargo, la medida rompe la neutralidad fiscal en la decisión de financiación. Pero particularmente en el análisis de ficciones legales, crea una situación contable *sui generis* que escapa la buena teoría contable al no permitir el reconocimiento a efectos fiscales de los gastos financieros incurridos por la entidad. Si el legislador cambia la descripción fáctica de la norma legal, imponiendo límites a la deducción de los gastos reconocidos por la contabilidad, se crea una ficción jurídica contable, en la medida en que la norma tiene disciplina y genera límites la deducibilidad de un gasto que es contablemente necesario, aunque esté debidamente probado.

4.6 La distribución de la carga de la prueba contable

La distribución de la carga de la prueba refuerza la idea de un modelo cooperativo, que se opone al modelo estático de distribución de la carga de la prueba, en la medida en que permite una mayor aproximación a la protección jurisdiccional y asegura una decisión más competente. El desafío de la llamada distribución de la carga de la prueba cobra especial importancia en la hipótesis de una evaluación inductiva⁷⁵⁴. De hecho, cuando menos estrictas sean las limitaciones impuestas a la Administración el arbitraje de las bases imponibles supuestas, más complicada es la carga para el contribuyente de aportar pruebas convincentes en sentido contrario. En esencia, el contribuyente tendrá que aportar, a partir de elementos objetivos, un grado de fiabilidad superior a la inferencia realizada por la Administración. Por tanto, no se trata de una alegación general sobre la insuficiencia de las alegaciones de la Administración, sino de la carga de demostrar positivamente una realidad fáctica distinta de la que se deduce de las razones que sustentan la valoración. Por ejemplo, si los ingresos

irregular de beneficios dentro del grupo empresarial vinculado utilizando como medio de evasión los intereses devengados por los préstamos concedidos y no mediante el reparto de dividendos. El precepto legal relaciona el nivel de endeudamiento neto, directo o indirecto, de una entidad con la cifra de capital fiscal, de manera que cuando el citado índice supere un determinado coeficiente, el exceso se considerará como dividendos o renta variable y no como intereses. Hay que precisar que el endeudamiento entre las entidades a las que se aplica la subcapitalización es neto, lo que significa que antes de calcular el posible exceso de endeudamiento de la filial con la entidad matriz habrá una compensación entre los saldos deudores y acreedores entre ambas.

⁷⁵⁴ Las normas sobre la carga de la prueba tienen sus antecedentes en ciertos aforismos del derecho romano. Eran reglas de experiencia inspiradas en criterios de justicia distributiva. En esta línea empírica, se considera desmedido exigir a quien reclama un derecho la prueba de todos los requisitos del supuesto de hecho derivado de las normas y contralegislación aplicable. Así, a través de las normas sobre la carga de la prueba, se "distribuyen" los hechos relevantes para el litigio que deben ser probados por cada una de las partes del mismo, teniendo en cuenta consideraciones de accesibilidad y facilidad de acceso. Cfr. PÉREZ NIETO, R.: «La carga de la prueba en los procedimientos y procesos tributarios», *Tribuna Fiscal: Revista Tributaria y Financiera*, 252, 2011, p. 9.

declarados son -según la lógica- inferiores a una cantidad creíble, la reconstrucción inductiva de la Administración es legítima, a falta de pruebas convincentes contrarias por parte del contribuyente⁷⁵⁵.

Tradicionalmente, la carga de la prueba recae al demandante de la iniciativa, según la cual siempre tiene la carga de probar los hechos por él alegados y de los hechos constitutivos, impeditivos y extintivos, según la cual le corresponde probar los hechos constitutivos de su derecho, mientras que al demandado tiene la carga de probar los hechos impeditivos o extintivos de su obligación. Además, considera que debe imponerse a la parte que pueda satisfacerlo con los menores inconvenientes⁷⁵⁶. La prueba compete a quien tiene interés en hacer prevalecer el hecho afirmado. Si el demandante presenta pruebas del hecho que alega, incumbe al demandado hacer la contraprueba, demostrando un hecho opuesto⁷⁵⁷.

Según María RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN⁷⁵⁸, respecto a las circunstancias constitutivas de la obligación tributaria: 1) cuando la falta de prueba se debe a la falta de cooperación del contribuyente, el riesgo de la prueba incumbe en el contribuyente. En estos casos, la base imponible suele inferirse mediante un estándar de prueba menor, a través de una estimación. La atribución del riesgo derivado de la falta de pruebas a las autoridades fiscales implica que éstas tendrían que abstenerse de tributar, con el consiguiente debilitamiento de la equidad fiscal; ii) en los casos en que la falta de pruebas no se deba a la falta de cooperación del contribuyente, el riesgo de (falta de) prueba debe ser asumido por las autoridades fiscales. Respecto a los hechos que extinguen o reducen la obligación: iii) en los casos en los que la falta de prueba se deba a la falta de colaboración del contribuyente, el riesgo de la prueba recaerá en el contribuyente en la medida en la que no aporte pruebas suficientes de los hechos que conducen a la disminución de la cuota tributaria. iv) Sin embargo, en los casos en los que la falta de pruebas no se debe a la falta de cooperación del contribuyente, es posible una

⁷⁵⁵ CARLO, P.: «Onere probatorio degli accertamenti induttivi basati sulle percentuali di ricarico», *Corriere Tributario*, 23, 2010, p. 4.

⁷⁵⁶ TOMÉ, F. D. P.: *A prova no...*, cit., pp. 226-234.

⁷⁵⁷ LÓPEZ RAYGADA, P. E. V.: «Carga de la Prueba y Valor de Mercado», en *II Foro de Tributación y Contabilidad: precios de transferencia y NIIF: tomo II*, Thomson Reuters, Lima, 2014, pp. 13-14.

⁷⁵⁸ En definitiva, el sujeto al que se imputa el riesgo derivado de la falta de prueba es el mismo al que, subjetiva u objetivamente, es imputable el cumplimiento o incumplimiento de la obligación tributaria. Cfr. RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, M.: *La carga de la...*, cit., pp. 13-14. «Objetivamente, el cumplimiento o incumplimiento de los deberes de prueba, en la medida o grado que se requiera en cada caso. Este postulado de imputabilidad del fallo de la prueba, como presupuesto para una decisión justa basada en las reglas de la carga de la prueba, no deja de ser válido por el hecho de que el procedimiento se configure según el principio dispositivo o inquisitivo, de modo que también es aplicable cuando, como ocurre en ámbitos regidos por el principio de investigación de oficio.»

valoración basada en requisitos probatorios menores, mediante una mera estimación de costes y gastos, con el riesgo de que la prueba recaiga en la administración tributaria⁷⁵⁹.

4.6.1 Principio de soporte de la carga de la prueba por parte de la administración

Como principio general, la carga de la prueba no debe atribuirse en exclusiva a ninguna de las partes de la relación jurídica-tributaria, sino que debe atribuirse en función de las características de cada procedimiento, de forma que a la parte que reclama le corresponde la carga de la prueba de los hechos constitutivos del mismo, correspondiéndole a la otra parte la carga de la prueba de los hechos que se considera que impiden, extinguen o desestiman la demanda. Así, no se puede generalizar que la carga de la prueba tributaria corresponda a la Administración, ya que existen algunos procedimientos de esta naturaleza en los que son los propios contribuyentes los que reclaman la carga de la prueba. Por ejemplo, cuando los contribuyentes tiene la intención de hacer valer un derecho y deben, por tanto, asumir la carga de la prueba⁷⁶⁰.

La ausencia de *in dubio pro fisco*, como ocurriría si la carga de la prueba recayera en el contribuyente, no puede dar lugar a *in dubio contra fisco*. En efecto, el derecho tributario prevé en muchos casos la posibilidad de que la Administración proceda a la imposición según valoraciones que necesariamente deben conducir, no a la certeza más allá de toda duda razonable, sino a una actuación según juicios de probabilidad que deberán ser según juicios de probabilidad que necesariamente deben ser altos. La legitimación de este comportamiento administrativo resulta del incumplimiento por parte del contribuyente de algunos de sus deberes legales de probar⁷⁶¹.

4.6.2 Repartición de la carga probatoria

La presunción de veracidad de los registros contables (es decir, de los hechos registrados en ellos) no existe fuera del procedimiento de regularización y, por tanto, no puede ser invocada por el contribuyente, por ejemplo, en el procedimiento de devolución de impuestos. En este caso, sin embargo, los registros llevados regularmente pueden ser considerados como prueba y contribuir, junto con otros elementos, a formar la libre convicción del juez⁷⁶².

⁷⁵⁹ RODRÍGUEZ-BEREJO LEÓN, M.: *Ibid.*, pp. 13-15.

⁷⁶⁰ MARÍN-BARNUEVO FABO, D.: *La distribución de...*, cit., p. 203.

⁷⁶¹ *O Ónus da Prova no Processo Fiscal*, Centro de Estudos Fiscais, Lisboa, 1987, pp. 164-167.

⁷⁶² VERNA, G.-VERNA, F.: *Accertamento e processo tributario...*, cit., p. 202.

No es razonable intentar castigar al contribuyente moroso con la carga de la prueba. De hecho, hoy en día hay pocos casos en los que la carga de la prueba recaiga totalmente en una de las partes. La mayoría de las veces, su carga se reparte entre el contribuyente y la Administración. Sería un maniqueísmo de la ley imponer un "todo o nada", que ya no se corresponde con la realidad contemporánea de la relación entre el contribuyente y el fisco. El hecho de que el contribuyente sea sancionado por la ley, recibiendo la carga de la prueba, no significa que la Administración esté eximida de cualquier obligación de prueba, ni mucho menos.

4.6.2.1 La carga probatoria relativa a asientos contables

La carga de la prueba la tiene el contribuyente para las anotaciones contables relativas a los pasivos de terceros, las amortizaciones, las provisiones y los gastos en general, porque pueden suponer gastos deducibles en la base imponible. En cambio, la carga de la prueba recae en la Administración en relación con los demás registros contables, particularmente los relativos al activo corriente, con el fin de demostrar los ingresos omitidos. Es poco probable que la carga de la prueba recaiga por completo en la Administración tributaria, ya que no está claro cómo podría eximirse a la empresa de su obligación de justificar las transacciones de activos. Por ejemplo, una pérdida de capital en la venta de un activo debe estar respaldada por la presentación de las facturas de compra y venta del activo vendido.

Para el contribuyente es más fácil de probar - puede tener elementos de comparación para impugnar, por ejemplo, la valoración de un edificio que la empresa ha vendido. Por lo tanto, la cuestión controvertida se orienta más hacia la verdad exógena, a la que las autoridades fiscales tienen más fácil acceso. Pero esto no es suficiente para explicar por qué los registros de bienes y derecho (activos) deben tener un destino probatorio diferente al de otros. El contribuyente no debe descartar el mantenimiento de las pruebas en apoyo de las anotaciones contables con la idea de que la carga de la prueba corresponde a la Administración. Por el contrario, debe conservar todas las pruebas posibles para respaldar sus afirmaciones contables, que, en esencia, sólo pueden ser probadas por él sólo. Las mismas precauciones deben tomarse con respecto a los registros relativos a los gastos.

El contribuyente debe justificar los importes solicitados en concepto de amortización, provisiones y gastos. Además, la empresa debe aportar esta justificación mediante elementos que especifiquen la naturaleza del gasto. Del mismo modo, los créditos a terceros -es decir, las deudas de la empresa- corresponden a los gastos realizados pero aún no pagados, si el tercero,

por ejemplo, un proveedor, aún no los ha abonado⁷⁶³. Todos los gastos deben estar debidamente justificados. Además, deben estar respaldados por pruebas suficientemente precisas. En el caso de los gastos generales, la justificación se basa principalmente en la existencia de una factura regular, es decir, que incluya toda la información obligatoria y cuyo importe se corresponda con lo contabilizado⁷⁶⁴. Naturalmente, los gastos deben haber sido efectivamente realizados por el contribuyente que los deduce. Las empresas deben exigir facturas con una redacción suficientemente explícita, que indique con precisión la naturaleza del servicio. Una factura que cumpla estas condiciones da lugar a la presunción de que el gasto correspondiente es deducible. Si los gastos son ordinarios o de poco valor, la empresa puede creer razonablemente que la factura es suficiente para establecer su validez.

4.6.2.2 *La carga probatoria relativa a los precios de transferencia*

En las actividades en las que, debido a la asimetría de la información, cabría esperar un comportamiento oportunista por parte de los contribuyentes con el fin de reducir la carga fiscal, es habitual crear normas antielusión que definan condiciones específicas para simplificar el cálculo de la base imponible. Este problema es notable cuando se trata de abordar uno de los grandes retos de los sistemas fiscales modernos: el cálculo y la notificación de los precios de transferencia en las operaciones transfronterizas con partes vinculadas.

Los preceptos legales relativos a los precios de transferencia pretenden ofrecer criterios para la identificación de una posible transferencia indirecta de beneficios, así como, al identificar tal situación, el arbitraje de la base de cálculo del impuesto sobre la renta, gravándose el impuesto sobre la parte supuesta del beneficio. La disciplina jurídica de los precios de transferencia pretende neutralizar los efectos derivados de la práctica no equitativa, en comparación con otras operaciones de mercado similares, que suponen la imputación de los resultados obtenidos por una empresa, domiciliada en un determinado territorio distinto de aquel en el que se produjeron dichos resultados. Este fenómeno de desplazamiento de los resultados de un territorio a otro puede aplicarse localmente (i) aumentando los costes, o (ii) reduciendo los ingresos⁷⁶⁵.

⁷⁶³ Para sistema de contabilización de las amortizaciones, *Vide*: PASCUAL PEDREÑO, E.: *Práctica contable...*, cit., pp. 205-218.

⁷⁶⁴ Cfr. LAGO MONTERO, J. M.: *La simplificación de la...*, cit., pp. 109-110. Un gasto para ser deducible debe estar relacionado causalmente con la obtención de ingresos, que fueron efectivamente reconocidos y contabilizados, con pruebas fiables. Este concepto, central en el cómputo de la base imponible, genera grandes desacuerdos entre los operadores, los contribuyentes y los sujetos pasivos, alimentando la litigiosidad.

⁷⁶⁵ FERRAGUT, M. R.: *Presunções no direito tributário*, Dialética, São Paulo, 2001, pp. 122-123.

Las presunciones sobre los precios de transferencia tienen por objeto disuadir a un grupo de aumentar los beneficios de una filial establecida en un Estado en el que la tributación de los beneficios es inferior a la nacional. Esta técnica puede aplicarse especialmente a través de los precios de transferencia, que consisten en la venta de bienes a un precio anormalmente bajo a la filial, o la compra de bienes a un precio excesivo. Las normas que controlan los precios de transferencia aluden a conceptos regulados por la contabilidad. Algunos métodos aplicables en la importación o exportación de bienes, servicios y derechos utilizan el concepto de “coste de producción”, elemento captado y medido por la contabilidad. En la determinación del resultado imponible, se busca identificar un precio justo, reflejado en el principio de plena competencia (*arm's length principle*), cuya adopción recomienda la OCDE⁷⁶⁶.

Para alcanzar el precio que se practicaría entre partes independientes, es decir, el precio de plena competencia⁷⁶⁷, se establecen métodos aplicables a la importación y a la exportación que, haciendo uso de presunciones legales, permiten determinar el llamado precio parámetro, es decir, el supuesto precio de mercado, que se comparará con el precio practicado entre partes vinculadas. La mayoría de estos métodos requieren la aplicación de márgenes de beneficio prefijados, establecidos por el legislador en función de su experiencia, es decir, en función de lo que se aplica habitualmente en el mercado. Este criterio supuesto y prefijado tiene por objeto alinear el principio de igualdad de condiciones con la viabilidad⁷⁶⁸.

⁷⁶⁶ Cfr. RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, M.: «Operaciones vinculadas y precios de transferencia: entre la obligación de documentación y el juego de la carga de la prueba», *Civitas. Revista española de derecho financiero*, 151, 2011, p. 3/15. La OCDE describe la obligación de documentación en materia de precios de transferencia (PT) como una obligación instrumental y la relaciona con los problemas para probar la evaluación de los PT según el principio de plena competencia. El capítulo V de las Directrices de la OCDE sobre PT indica que las cuestiones de documentación se verán afectadas por las normas sobre la carga de la prueba de cada Estado. Por lo tanto, si la carga de la prueba recae en la Administración tributaria, ésta deberá demostrar que los PT son conformes con el derecho interno del Estado. La Administración tributaria tendrá que demostrar que los PT utilizados por el contribuyente no son de plena competencia, aunque puede exigir al contribuyente que le proporcione la documentación necesaria para llevar a cabo un examen.

⁷⁶⁷ El precio de libre competencia es el precio de mercado o de la competencia, practicado por personas independientes o que se encuentran, en la literalidad de la expresión, a "distancia de brazo" (*arm's length*). Así, una transacción en condiciones de mercado, o sin interferencias, es aquella en la que los valores son los mismos que se habrían acordado entre personas no relacionadas, que participan en la misma o similar transacción, en condiciones idénticas o similares Cfr. ROGERS-GLABUSH, J.-INTERNATIONAL BUREAU OF FISCAL DOCUMENTATION (EDS.): *IBFD INTERNATIONAL TAX GLOSSARY*, p. 26.

⁷⁶⁸ Un elemento central en los métodos de fijación de precios de transferencia es demostrar que el método adoptado es el que consigue resultados compatibles con el principio de plena competencia: - el análisis de los factores de comparabilidad de la OCDE; - las razones del método elegido; la demostración de la aplicación del método elegido en relación con la información financiera proporcionada por el contribuyente y/o asumida por las autoridades fiscales. Cfr. MENTI, F.: «Il Valore normale e il prezzo di libera concorrenza nelle transazioni fra imprese del gruppo transnazionale residenti negli Stati membri dell' UE», *Diritto e pratica tributaria*, vol. 85, 5, 2014, p. 777.

Efectos de medir el valor razonable del precio de transferencia, se supone que el activo o el pasivo se intercambia en una transacción no forzada entre operadores independientes para la venta del activo o la transferencia del pasivo en la fecha de medición en las condiciones actuales del mercado. Esta supuesta transacción establece deriva de un precio estimado para la venta del activo o para la transferencia del pasivo. Como puede verse, el modelo de valor razonable, independientemente de la metodología utilizada para determinarlo, se aleja del principio de realización (desvengó), basándose en criterios prospectivos. Además, como la evaluación de los pasivos y los activos requiere que se hagan proyecciones y valoraciones sobre el futuro, naturalmente, hay una pérdida de objetividad en comparación con un concepto puramente estático, o basado en el coste histórico⁷⁶⁹.

En lo que respecta a los precios de transferencia, la carga de la prueba para las autoridades fiscales se limita fundamentalmente a aportar pruebas de la existencia de la operación intragrupo en valor muy discrepante del normal⁷⁷⁰. El contribuyente que desee impugnar, en cambio, deberá aportar pruebas contables de que la contraprestación acordada, o la falta de contraprestación de la operación intragrupo, se corresponde con los valores económicos que el mercado atribuye a dichas operaciones. La carga de aportar pruebas de la incongruencia de los precios recaerá en la Administración y, al mismo tiempo, la carga de aportar la congruencia en el contribuyente: son dos afirmaciones lógicamente incompatibles⁷⁷¹. Parece posible afirmar que la Administración tributaria debe alegar y justificar que *prima facie*,

⁷⁶⁹ Cfr. RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, M.: «Spain», en Gerard Meussen (ed.) *The burden of proof in tax law: 2011 EATLP Congress, Uppsala, 2-3 June 2011*, EATLP, S.L., 2013 (EATLP international tax series), p. 247. La legislación española busca que se elija el método de valoración más adecuado en cada caso, siguiendo de cerca la "regla del mejor método", y exige que el contribuyente elija el método más acorde con el principio de plena competencia, en función de las circunstancias de cada caso. Establece un fuerte vínculo entre el análisis de comparabilidad y la selección del método, pero no da ninguna indicación, por lo que es necesario interpretar las normas a la luz de las Directrices sobre precios de transferencia. La legislación española destaca la importancia de la información disponible para elegir el método más adecuado.

⁷⁷⁰ Cfr. MENTI, F.: «Il transfer pricing e l'onere di provare la conformità dei prezzi praticati a quelli di libera concorrenza», *Diritto e pratica tributaria*, vol. 85, 1, 2014, p. 20035. Cuando la discrepancia entre los precios normales y los precios cobrados a las empresas extranjeras controladas por el contribuyente está bien establecida. La prueba de tal discrepancia es de especial importancia en el contexto, ya que está vinculada a los efectos de la recuperación de los componentes de la renta que fueron retenidos de la imposición como resultado del uso de los precios de transferencia. La dirección debía aportar pruebas precisas de la existencia de una discrepancia significativa entre el valor que figura en el balance y el valor real, sin tener que demostrar el valor normal del activo. La carga de la prueba de la pertinencia del coste o de la parte del mismo y del valor normal de su valor normal contable recaía en la Administración.

⁷⁷¹ Verificar los crecientes requisitos de documentación contable, necesarios en un entorno de precios de transferencia, que solicitan las Administraciones fiscales. *Vide*: OECD: «Practical Toolkit to Support the Successful Implementation by Developing Countries of Effective Transfer Pricing Documentation Requirements», 2021; CALDERÓN, J. M.: «The Spanish Transfer Pricing Regime and the OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project»; PATÓN GARCÍA, G.: «La documentación sobre precios de transferencia y el informe «Country by Country» en el escenario Post-BEPS.», *Quincena fiscal*, 15, 2016.

basándose en la experiencia común y general, el precio parece incongruente y que el contribuyente debe demostrar que existen razones particulares, relacionadas con la vida de su negocio y no conocidas por la Agencia, que demuestran lo contrario⁷⁷².

Teniendo en cuenta que la disciplina de los precios de transferencia tiene un carácter antielusivo, se deduce que la carga de la prueba debe seguir la lógica común a las conductas antielusivas. Aunque naturalmente recae en la persona que verifica una conducta elusiva consistente en ajustes de ingresos, depende del contribuyente cuando se trata de ajustes de costes. Cuando se determinan los elementos que reducen los ingresos, también hay que prestar más atención a su naturaleza inherente, por ejemplo, a efectos de la deducibilidad de un coste cargado por una sociedad matriz a una filial, no solo siendo necesario demostrar esos elementos, sino que el coste está relacionado con ingresos específicos obtenidos por esta última, al menos que la atribución de dicho coste supuso un beneficio real para la filial. Por lo tanto, la carga de la prueba de la existencia y relevancia de tales componentes reductores de ingresos no puede dejar de recaer -en virtud del principio de proximidad de la prueba- en el contribuyente⁷⁷³.

La presunción de deducción en las operaciones vinculadas, así como los préstamos concedidos entre el socio y la sociedad, deben contabilizarse por su valor normal de mercado porque existe una presunción legal de retribución de intereses de la sociedad prestamista al socio prestatario⁷⁷⁴. Se está ante una norma de valoración que contiene un mandato que debe aplicarse y cumplirse; y, por otro lado, la falta de acreditación real de que los gastos deducidos estaban directamente relacionados con la obtención de ingresos para la empresa, impide que prospere la solicitud de exención de responsabilidad bajo el pretexto de una interpretación razonable de la norma aplicable al caso.

⁷⁷² Cfr. MARCHESELLI, A. (ED.): *CONTENZIOSO TRIBUTARIO*, p. 324. Hay que distinguir el caso en el que el ajuste se centra en los ingresos de la hipótesis en la que se discute la equidad de los costes deducidos por el contribuyente. En la primera hipótesis, la carga de la prueba, respecto a la demostración de que los ingresos calculados sobre la base del valor normal deben considerarse superiores a los cobrados por el contribuyente, recae en la Administración tributaria. En la otra situación, en la que se impugna la congruencia de los costes deducidos por el contribuyente porque son superiores a los que pueden deducirse en función del criterio del valor normal, la carga de la prueba recae en el contribuyente, y a las autoridades fiscales les correspondería probar la intención de evadir del contribuyente, con el fin de aplicar políticas de fijación de precios que den lugar a la transferencia de riqueza imponible desde los países de alta imposición a los países con tipos impositivos más bajos.

⁷⁷³ COMI, G.-MARCONI, M.: «Transfer pricing: al contribuente l'onere della prova anche sull'inerenza dei costi», *Fiscalità e Commercio Internazionale*, 5, 2013, p. 4.

⁷⁷⁴ Art. 16.3 de la LIS

4.6.2.3 La carga probatoria en caso de pérdida de documentos contables

La pérdida de la documentación contable no constituye una base para oponerse efectivamente a la notificación de liquidación emitida tras las inspecciones fiscales. La pérdida inocente de la contabilidad (también por robo) no exime al contribuyente de la carga de probar su *quantum debeat*, ni introduce una presunción de veracidad de lo declarado por el contribuyente a las autoridades policiales. Así, con la pérdida inocente del documento, no constituye una causa de exención de la carga de la prueba, ni la traslada a la Administración⁷⁷⁵.

Como punto preliminar, hay que recordar que la pérdida del documento puede definirse como "con culpa" cuando la pérdida es el resultado de una acción negligente. La pérdida del documento puede definirse como "irreprochable" cuando la conducta del contribuyente, en relación con las contingencias particulares del caso, parece estar eximido de imprudencia y negligencia, de modo que la pérdida debe considerarse el resultado de un acontecimiento fortuito y de fuerza mayor⁷⁷⁶. Es necesario probar que se utilizó la diligencia en la custodia del documento, así como la prueba de un hecho concreto y circunstancial de un acontecimiento natural o imputable a un tercero, que tiene la pérdida o la destrucción del documento. No basta la prueba de la custodia diligente del documento, sino también la del extravío, verificado mediante la demostración de las circunstancias de tiempo y lugar en que se produjo el extravío. Aun debe verificarse, no sólo en referencia al momento de entrega del documento al profesional, sino también con referencia a la conducta posterior de la parte⁷⁷⁷.

En resumen, las causas de fuerza mayor afectan a los límites de los medios de prueba, pero no afectan a la distribución de la carga de la prueba. Por lo tanto, el contribuyente debe

⁷⁷⁵ CAPOLUPO, S.: «Distruzione di documenti e fallimento: concorso di reati», *Il Fisco*, 29, 2018.

⁷⁷⁶ Cfr. RUSSO, A.: «La perdita incolpevole dei libri contabili non inverte l'onere della prova», *El Fisco*, 39, 2014, pp. 1-3884. Es necesario probar que se utilizó la diligencia en la custodia del documento contable. Así como la prueba de un hecho concreto y circunstancial de un acontecimiento natural o imputable a un tercero, que tiene la pérdida o la destrucción del documento contable, ya que no basta la prueba de la custodia diligente del documento, sino también la del extravío, verificado mediante la demostración de las circunstancias de tiempo y lugar en que se produjo el extravío. Cuando se trabaja con profesional de contabilidad debe verificarse, no sólo con referencia al momento de entrega del documento al profesional, sino también con referencia a la conducta posterior de la parte.

⁷⁷⁷ El principio general de irrelevancia de la fuerza mayor puede ser derogado cuando se demuestre la destrucción o la eliminación involuntaria de los registros. En este caso -y sólo en este caso- es posible superar los límites impuestos por la ley a los medios de prueba de que dispone el contribuyente. Así pues, el contribuyente puede probar la legitimidad de la deducción, en primer lugar, mediante documentos "distintos" de los registros contables y de los registros del IVA, es decir - obviamente - obteniendo copias de las facturas u otra documentación de los proveedores. Cuando esto no sea posible, como en el caso de la "pérdida irresponsable" de un documento, pruebe los hechos contenidos en él mediante pruebas testimoniales o presunciones. Cfr. LORENZO, L.: «Perdita della contabilità e mezzi di prova a disposizione dei contribuenti», *Corriere Tributario*, 48, 2006, p. 3806.

probar, en primer lugar, la imposibilidad de presentar los registros contables y, a continuación, el carácter no culposos de su conducta, es decir, la falta de negligencia o impericia por su parte, incluso en la conservación de los mismos. Sólo posteriormente podrá demostrar el fundamento de su derecho. Por ejemplo para deducir el IVA, hay que referirse a las llamadas informaciones testimoniales deducidas de declaraciones preconstituidas, en forma de declaraciones de conocimiento procedentes de terceros, que constituyen elementos circunstanciales, como tales, quedan sujetos a una valoración prudente en cuanto a su fiabilidad⁷⁷⁸.

⁷⁷⁸ LOULETTA, G.-BUENA, I.: «Brazil. Overview of Tax Litigation», en David Wallen Chodikoff (ed.) *Tax litigation: a global guide from practical law*, 2016, p. 41.

5. MEDIOS DE PRUEBA CONTABLE

“...los medios de prueba, son como instrumentos que sirven para obtener una determinada finalidad, de esta forma el medio de prueba puede englobar en sí un gran número de fenómenos concretos. Es decir, cualquier elemento que pueda ser utilizado en un proceso para convencer al órgano juzgador, sobre hechos, afirmaciones, o negaciones, puede ser considerado como un medio de prueba.”

JAVIER PÉREZ ARRAIZ⁷⁷⁹

«*Probare oportet, nec sufficit dicere*» o «*Allegatio et non probatio, quasi non allegatio*». De ese modo se expresaban los jurisconsultos romanos, afirmando que no bastan las alegaciones del interesado, es imprescindible probar⁷⁸⁰. En términos prácticos para que exista justicia, no es suficiente el conocimiento de los fundamentos del derecho, pues es indispensable el conocimiento de los hechos invocados por las partes, comprendiéndose, solo así, la verdadera función de la prueba que es «la demostración de la realidad de los hechos».

Del análisis de ese precepto es inequívoca la idea que el objeto de la prueba son los hechos, alegados en juicio o incluso fuera de ellos⁷⁸¹. Al discutir los medios de prueba, estaremos utilizando las acepciones de prueba como instrumento de demostración de esa

⁷⁷⁹ PÉREZ ARRAIZ, J.: *La prueba en los procedimientos tributarios tras la aprobación de la nueva Ley general tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre)*, Universidad del País Vasco, Bilbao, 2006, p. 71.

⁷⁸⁰ Cfr. SAMPAIO, J. M. G.: *A prova por documentos particulares: na doutrina, na lei e na jurisprudência*, Almedina, Coimbra, 2010, p. 25.

⁷⁸¹ La perfecta comprensión de los conceptos de medio de prueba y fuente de prueba es esencial para evitar imprecisiones. Las fuentes de prueba son los elementos externos al procedimiento/proceso. Son, por ejemplo, las personas (partes, terceros), las cosas (que pueden ser examinadas) y los fenómenos naturales o artificiales, así como los fenómenos contables, de los que se adquiere conocimiento sobre los hechos relevantes. En resumen, es de donde proviene la información. Los medios de prueba, a su vez, consisten en el instrumento utilizado para obtener el conocimiento de dichos elementos externos. Consiste en operaciones vinculadas a la actividad probatoria, destinadas a proporcionar la percepción que la fuente está en condiciones de proporcionar. Por lo tanto, los medios de prueba son las técnicas mediante las cuales se establece contacto con la fuente de prueba, para luego extraer de ella el conocimiento sobre el hecho relevante. Cfr. AMARAL, P. O.: *Provas: atipicidade, liberdade...*, cit., pp. 59-60; ESPÍRITO SANTO, J.: *Documento e recurso ...*, cit., pp. 41-42.

realidad de los hechos⁷⁸². Esos instrumentos se encuentran previstos en la ley y su propósito confirmar los hechos alegados por las partes durante el proceso⁷⁸³.

Tal y como afirma Manuel DE ANDRADE⁷⁸⁴, los procedimientos probatorios definidos como «los esquemas de los actos procesales relativos a la utilización de los diversos medios de prueba», comportan en su estructura cuatro momentos distintos:

- a) la aportación de la prueba; el ofrecimiento del medio de prueba por la parte y el requerimiento de su admisión o producción en el proceso;
- b) la admisión de la prueba, que se materializa en el aplazamiento, por el juez, de la prueba propuesta;
- c) la producción, administración o ejecución de la prueba, o sea, la formación de una prueba constituida; y.
- d) la asunción de la prueba, que se traduce en la incorporación en el proceso del medio de prueba ofrecido propuesto y producido.

Como ya se ha dicho, la prueba puede ser clasificada al momento en el que es producida, como preconstituidas y pruebas constituidas (*constituendas*). Las pruebas constituidas son las que se constituyen en el curso de la instrucción del proceso, surgiendo cuando hay necesidad de esclarecer hechos. Son ejemplos de pruebas constituidas la prueba testimonial y la prueba pericial. Las pruebas preconstituidas son las ya están formadas antes del proceso, o aquellas que ya existían (o deberían existir) antes de nacer la necesidad de su presentación. Se debe facultar a la parte que no ofreció la posibilidad de impugnar tanto la respectiva admisión como su fuerza probatoria⁷⁸⁵.

En cuanto a la relación que puede establecer entre el sujeto y el objeto, las pruebas se clasifican en directas e indirectas. En las pruebas directas el juez es puesto en contacto directo

⁷⁸² El art. 105.2 LGT dispone que: «Los obligados tributarios cumplirán su deber de probar si designan de modo concreto los elementos de prueba en poder de la Administración tributaria». El art. 80.1 LRJPAC dispone que «Los hechos relevantes para la decisión de un procedimiento podrán acreditarse por cualquier medio de prueba admisible en derecho». Y de forma más concreta, el art. 106.1 LGT establece que “en los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios de prueba establece la LEC, salvo que la ley establezca otra cosa”. Por tanto, la normativa administrativa y tributaria remite con carácter general a la LEC que en su art. 299 dispone que: «Los medios de prueba de que se podrá hacer uso en juicio son: 1º. Interrogatorio de las partes. 2º. Documentos públicos. 3º. Documentos privados. 4º. Dictamen de peritos. 5º. Reconocimiento judicial. 6º. Interrogatorio de testigos.». Vide: LIZANDA CUEVAS, J. M.: *La comprobación del Impuesto ...*, cit. »

⁷⁸³ En Brasil, el art. 369. del CPC_{BR}, enuncia: “Las partes tienen el derecho de emplear todos los medios legales, así como los moralmente legítimos, incluso que no especificados en este Código, para probar la verdad de los hechos en que se funda la solicitud o la defensa e influir eficazmente en la convicción del juez.” (NT).

⁷⁸⁴ Cfr. ANDRADE, M. A. D. DE: *Noções elementares de processo civil*, Coimbra Editora, Coimbra, 1979, p. 221.

⁷⁸⁵ Cfr. AMARAL, J. A. P. DE: *Direito processual civil*, cit., pp. 294-295.

con el objeto de prueba, de forma que averigüe el hecho y su percepción (por ejemplo, la inspección judicial). En la indirecta, el juez no se pone en contacto directo con el objeto, pero ante este hecho diverso (representación del hecho) que le permite según reglas de experiencia formar un grado de convicción sobre el hecho a probar⁷⁸⁶, las pruebas indirectas se pueden subdividir en: i) pruebas históricas o representativas, en las cuales el juez toma conocimiento de un hecho la prueba a través de personas (testimonio, pericia), o cosas (documentos) que le presentan, e ii) las pruebas indiciarias, aquellas en las que el juez parte de un hecho que no es el hecho a probar, pero que permite, según las reglas de experiencia, deducir la realidad de los hechos a probar (presunciones).

La contabilidad es uno de los principales medios de prueba en los litigios de ámbito tributario, teniendo en cuenta la relación de dependencia parcial entre el resultado fiscal y el resultado contable en el impuesto de sociedades (con contabilidad organizada) y la importancia de la contabilidad en las obligaciones accesorias de impuestos como el IVA⁷⁸⁷. A pesar de que no es un medio de prueba *sui generis*, podemos identificar sus manifestaciones en los diferentes medios de prueba, pudiéndose hablar, a nuestros ojos, en prueba documental contable, prueba pericial contable, prueba testimonial contable, pasando también por las presunciones contables y por la posibilidad de ver en la contabilidad una confesión⁷⁸⁸.

En este punto es decisivo aclarar que no puede haber medio de prueba contable si no hay fuente de prueba contable. La fuente contable es un concepto extrajurídico, sustantivo o material; existe independientemente del proceso y de los procedimientos, por lo que no necesariamente tiene consecuencias procesales. El medio de prueba contable, al contrario, es un concepto jurídico procesal, que se presta a la incorporación de fuentes contables en los procesos/procedimientos y, a diferencia de la naturaleza sustantiva de la fuente contable, el medio es la actividad. Por lo tanto, en toda prueba contable habrá un elemento que sea la fuente y otro que sea el medio, de manera que aunque haya fuentes contables que no se aporten a un proceso/procedimiento, no es razonable que haya medios de prueba contable que no

⁷⁸⁶ Cfr. SAMPAIO, J. M. G.: *A prova por documentos ...*, cit., p. 55.

⁷⁸⁷ Cfr. PITA GRANDAL, A. M.: *Contabilidad y prueba...*, cit., p. 183. “*La contabilidad es un medio de prueba con plena eficacia jurídica, lo que no es obstáculo para entender también que como tal medio de prueba ha de ser objeto de valoración por los Tribunales a partir de la apreciación conjunta con todos los demás medios de prueba*”, cuando existe obligación de aportarlos -facturas, por ejemplo- o cuando es posible aportarlos y la Administración lo exige en el desarrollo de su tarea de comprobación.

⁷⁸⁸ COSTA, S. F.: «A prova contabilística no processo arbitral tributário», *CAAD - Arbitragem Tributária*, 5, 2016, pp. 18-19.

supongan la aportación de una fuente contable al proceso o procedimiento, al menos, en cuanto a su análisis y apreciación⁷⁸⁹.

A continuación, serán discutidos tres medios tradicionales de pruebas de naturaleza contable: i) prueba por documentación contable, ii) prueba por pericia contable e iii) prueba indiciaria contable. Al final de este capítulo también se presentarán los medios de prueba contables atípicos en derecho tributario, entre los que destacan la prueba testifical y la confesión, así como la prueba de usos y costumbres.

5.1 Prueba por documentación contable

La contabilidad es esencialmente un conjunto de documentos, ya sea en papel o en formato electrónico y digital, siendo el medio de prueba aceptado por unanimidad en todos los procedimientos y procesos fiscales. Las pruebas documentales se expresan en documentos (en sentido amplio) que incluyen la contabilidad formal de los empresarios (las cuentas anuales) y los documentos que las respaldan documentos justificativos (por ejemplo, facturas y recibos)⁷⁹⁰. La LEC incluye los libros contables como documentos privados. La contabilidad se trata fundamentalmente de un documento privado porque se elabora por los empresarios que no son funcionarios públicos que, de acuerdo con los arts. 327 de la LEC y 31 del CCom, el valor probatorio de los libros y otros documentos contables, es evaluado por el juez según las reglas generales del derecho.

La contabilidad, libros y documentos auxiliares de los empresarios hacen prueba contra su autor, aunque excepcionalmente pueden hacer prueba a favor de su autor, apreciándose de acuerdo con las reglas de la sana crítica. Los libros de contabilidad solo prueban la existencia del asiento y no la del hecho al que este se refiere, cabe entender que el asiento es similar a la confesión o declaración extrajudicial, de forma que se conforma como prueba contra el autor salvo que se demuestre que se ha incurrido en un error de hecho. Por consiguiente, el valor probatorio de la contabilidad es el mismo o equiparable a la confesión extrajudicial o declaración de las partes, creándose una prueba contra su autor. El posible efecto favorable de

⁷⁸⁹ ROMERO PLAZA, C.: *Prueba y Tributos*, cit., p. 44.

⁷⁹⁰ Además de los estados financieros, los justificantes contables, como las facturas y los recibos, así como los documentos complementarios, como los asientos contables de amortización, son interesantes a efectos de probar los hechos imponible. En muchos casos fiscales, la validez formal de los documentos que respaldan la sirvió de soporte para el asiento contable o incluso si los documentos registrados en las cuentas. Del mismo modo, las declaraciones de impuestos serán decisivas en el análisis de cuestiones como el cumplimiento de las obligaciones accesorias o para la verificación de su contabilidad con otros elementos contables. Cfr. COSTA, S. F.: «A prova contabilística no processo tributário», en *Da academia à profissão*, Universidade de Aveiro, Portugal, 2017, pp. 5-6.

la contabilidad se daría especialmente en el caso de la prueba de hechos negativos, dada su dificultad probatoria que haría que su prueba fuera prácticamente imposible en otro caso⁷⁹¹.

En definitiva, según MARTÍNEZ HERRERA⁷⁹², la contabilidad como documento probatorio: a) por su origen, es privada; b) por su forma, documento con regulación; c) por la certeza de la autoría, es auténtico; d) por su contenido, es declarativo; e) por su función, es probatorio y constitutivo y f) por su naturaleza, es original.

5.1.1 Prueba documental

La palabra “documento” tiene origen del vocabulario latino «*documentum*», que tiene entre otros, los significados de documento, testimonio o prueba, tanto es así que la expresión «*dare sui documentum*» significa dar de sí. De ese modo los términos definidos como documento y prueba están en perfecta correlación, pues el documento tiene como función representar cualquier cosa u ocasión una prueba⁷⁹³. Aunque sea extremadamente difícil definir “documento”, se puede decir que él es toda representación material planejada a reproducir determinada manifestación del pensamiento⁷⁹⁴. En la doctrina jurídica el concepto “documento”⁷⁹⁵ posee diversas acepciones. Hay doctrina que restringen la comprensión, mientras que otros la mantienen como un concepto en modo amplio. El concepto doctrinal más citado parece haber sido dado por CARNELUTTI, documento es “una cosa capaz de representar un hecho” y, con miras a que el documento es algo representativo, se llega a la consecuencia de que él no puede existir en el estado natural, y sí que es producto de la actividad humana. Es, pues, un *opus*. Cabe añadir a la definición propuesta que el documento sería la plataforma material, el soporte físico, en el que queda grabado un enunciado lingüístico, configurando la base empírica para un fin de derecho⁷⁹⁶.

⁷⁹¹ Cfr. LIZANDA CUEVAS, J. M.: *La comprobación del Impuesto ...*, cit. El art. 27 del CCom establece la obligación de la legalización de los libros obligatorios, pero su incumplimiento no reduce la fuerza probatoria de la contabilidad en aquello que perjudique al obligado tributario

⁷⁹² MARTÍNEZ HERRERA, G.: *La prueba contable...*, cit., pp. 78-79.

⁷⁹³ Cfr. RODRIGUES, F. P.: *Os meios de prova em processo civil*, 2, Almedina, Coimbra, 2016, p. 73.

⁷⁹⁴ La prueba documental constituye la “prueba reina” en los procedimientos fiscales, ya que son esencialmente procedimientos documentales. Cfr. LOMBARDO, L.: «Le Prove nel Processo Tributario», Catania, 2016, p. 11.

⁷⁹⁵ La palabra documento proviene de latín “*documentum*”, que, por su parte, proviene del verbo “*doceo*”, que significa enseñar, mostrar, indicar. La idea contenida en aquella palabra es a de una cosa que tiene en sí la virtud de hacer conocer otra. En sentido amplio, sería una cosa representativa de un hecho. Así, la documentación contable sería aquella que se presta a representar un hecho contable, o sea, aquel que impacta el patrimonio de una entidad.

⁷⁹⁶ Entre los requisitos generales de un documento, cabe destacar los siguientes: a) comprensibilidad, es decir, que sea susceptible de ser entendido; b) actitud para asegurar el convencimiento de

Conforme a las acepciones de documento de CARNELUTTI, la prueba documental es aquella que resulta del documento, y se considera documento a cualquier objeto elaborado por el hombre con el fin de reproducir o representar una persona, cosa o hecho. Por lo tanto, el documento es elaborado por el hombre, no se ofrece por la naturaleza, con la finalidad de representar a una persona, cosa o hecho. Además, se nota que los documentos no son solo escritos, pero cualquier objeto (sustrato material) en el cual por intervención del hombre puede ser representado por algo. En el derecho procesal civil se hace referencia a documentos en sentido estricto, es decir, al escrito que contiene una declaración de ciencia (narrativos) o una declaración (constitutivo)⁷⁹⁷.

En cuanto a su origen, los documentos pueden ser auténticos o particulares⁷⁹⁸. Los documentos auténticos, presumen que tiene origen en autoridad u oficial público a quién es asignado, cuando esté suscrito por el autor con firma reconocida por notario o con el sello del respectivo servicio. La presunción de autenticidad puede ser contestada mediante prueba contraria. Por tanto, el ordenamiento jurídico otorga plena prueba a los hechos que constan en un documento público, cuando el funcionario, notario o secretario judicial competente puede dar fe, bien porque los percibe con sus sentidos y tiene la facultad de certificarlos. Sin embargo, cuando lo consignado en un documento público se refiere a circunstancias fácticas, por ejemplo, sobre hechos contables, de los que no se tuvo conocimiento directo, la prueba se limitará a los hechos que motivan su formalización, pero no a su verdad intrínseca, que no puede ser acreditada por el notario, el secretario judicial o el funcionario público competente⁷⁹⁹. Todos los documentos que no sean auténticos son documentos particulares, inclusive aquellos que han sido autenticados. Respecto al poder probatorio de los documentos particulares, el documento, cuya autoría sea reconocida, se consolida como una prueba plena en cuanto a las afirmaciones asignadas a su autor, sin menoscabo de la alegación y prueba de falsedad del documento. Los hechos comprendidos en las afirmaciones se tienen probados en

su destinatario; c) producto de la actividad humana, al ser algo artificial, no es natural; d) determinabilidad de su autor y d) legibilidad. Cfr. VEGA VEGA, J. A.: «El documento jurídico. Problemas de la electrificación», *Revista de estudios económicos y empresariales*, 25, 2013, pp. 150-156.

⁷⁹⁷ Cfr. AMARAL, J. A. P. DE: *Direito processual civil*, cit.

⁷⁹⁸ Cfr. RODRIGUES, F. P.: *Noções fundamentais de processo civil*, 1, Almedina., Coimbra, 2015.

⁷⁹⁹ Cfr. HERNANZ MARTÍN, A.: «La prueba en el ámbito tributario», *Tribuna Fiscal: Revista Tributaria y Financiera*, 169, 2004, p. 72. Los documentos públicos no pueden determinar, por sí mismos, las circunstancias de hecho de las que no tienen conocimiento directo, la fiabilidad de la identidad de las partes implicadas o la fecha en que se ejecutaron. Así, los documentos públicos redactados por un notario, que se refieren a hechos contables tienen un valor probatorio limitado.

la forma en la que sean adversos al interés del declarante. En cuanto a los restantes, el juez es libre en su apreciación.

De este análisis, transcurre que el documento particular reconocido por la parte construye una prueba plena⁸⁰⁰ contra su autor, pero solo en las declaraciones contrarias a los intereses del declarante, que deben ser consideradas plenamente probadas, y no las que sean favorables al declarante. La prueba legal plena solo puede ser contrariada por medio de prueba que muestre no ser verdadero el hecho de que de ella sea objeto⁸⁰¹. Esa comprensión del poder probatorio de los documentos particulares está plenamente en consonancia con el principio de que nadie puede ser testigo idóneo en cosa propia, «*nemo idoneus testi in re sua*»⁸⁰². Las declaraciones constantes de documento particular solo conforman una prueba hasta donde sean contrarias al interés del declarante, sin probar nada a su favor, «*scriptura pro scribente nihil probat*».

En el caso de las declaraciones sean desfavorables al declarante en solo una parte, la contraparte que quiera aprovecharse de la parte favorable tendrá que aceptar también la parte desfavorable, o demostrar que esa parte no corresponde a la verdad. Conforme al *principio de la indivisibilidad* se impone a la parte que pretendiera aprovechar la parcela del documento como prueba plena la carga de probar la imprecisión de la narración de otros hechos o circunstancias tendentes a invalidar la eficacia del acto confesado⁸⁰³.

⁸⁰⁰ Cfr. AMARAL, J. A. P. DE: *Direito processual civil*, cit., pp. 293-294. Las pruebas en cuanto a su valor gradual se clasifican en: i) Prueba *libre* que son aquellas pruebas apreciadas libremente por el juzgador; b) Prueba *bastante* (o suficiente) es a que llega para fundamentar la convicción del juez acerca de la existencia de determinado hecho, pero que cede ante contraprobación (actividad de la parte contraria capaz de lanzar en el espíritu del juzgador duda; c) Prueba *plena* es la que solo cede ante la prueba en contrario y d) Prueba *plenísima* es que no admite siquiera prueba en contrario, ejemplo serían las presunciones absolutas.

⁸⁰¹ Cfr. CRUZ SANTANA, J. J.: *La factura como ...*, cit., vol. 321, pp. 119-120. Los documentos privados unilaterales, redactados por la parte contra la que se invocan, tienen tradicionalmente un cierto valor probatorio que se reconoce en el art. 1228 CC, en el que se establece que los documentos y papeles privados sólo son una prueba contra la parte que los ha elaborado en todo lo que se indique expresamente, pero la parte que desee aprovecharse de ellos debe aceptarlos también en la parte que le perjudique. En el ámbito de la fiscalidad, los documentos privados unilateral de especial relevancia son las declaraciones o autoliquidaciones de impuestos, la contabilidad y las facturas. En los artículos 1218 y 1225 del CC, queda claro que los documentos públicos, cuya autenticidad se deriva de su naturaleza, tienen el mismo valor que los documentos privados, cuya autenticidad se establece por verificación, es decir, una vez establecida la autenticidad, se debe cumplir lo dispuesto en el artículo 1225 del CC.

⁸⁰² Cfr. RODRIGUES, F. P.: *Os meios de prova ...*, cit., p. 94.

⁸⁰³ Cfr. AMARAL, J. A. P. DE: *Direito processual civil*, cit., p. 319.

5.1.1.1 Concepto de documento

Como señala BERMÚDEZ GÓMEZ⁸⁰⁴, el valor histórico del documento, una de cuyas manifestaciones es el valor de la prueba, depende de tres notas características: i) su autenticidad, ii) la integridad del soporte y iii) la veracidad del contenido. Obsérvese que una cosa es la enumeración de los elementos que componen un documento (el contenido, la ortografía, el autor, el lugar y la fecha) y otra la manifestación de las cualidades (autenticidad, integridad, veracidad) que debe exponer para poder cumplir satisfactoriamente su función.

La contabilidad contemporánea está constituida por bases de datos relacionales que permiten una única captura de datos, los cuales, mediante procedimientos electrónicos, se acumulan para producir información, en forma de Diario, estados financieros y otros libros de contabilidad. Podría decirse que hay dos tipos de documentos: por un lado, los soportes y comprobantes y por otro, los libros y estados financieros, que son documentos derivados⁸⁰⁵. Por *soporte* se entiende cualquier documento, en papel o en otro medio, como el electrónico o el digital, que dé cuenta de la ocurrencia de un hecho contable⁸⁰⁶. Se trata de facturas, contratos, otros documentos legales como escrituras, recibos de almacén y registros electrónicos. Un comprobante es un documento contable apropiado que traduce los medios de comunicación en términos de las categorías de clasificación de los hechos que se encuentran en los llamados planes de cuentas y, al proporcionar una descripción resumida de los mismos, los reconoce por su valor nominal⁸⁰⁷. Los comprobantes también se utilizan para reconocer los ajustes que hay que hacer en los registros.

5.1.1.2 Documentos públicos y privados

En el derecho tributario, la prueba documental tiene prioridad sobre otras formas de prueba, y la forma normal de constitución de la prueba en el derecho administrativo y tributario

⁸⁰⁴ BERMÚDEZ GÓMEZ, H.: *Subsistema documental...*, cit.', p. 41.

⁸⁰⁵ BERMÚDEZ GÓMEZ, H.: *Ibid.*, pp. 9-10.

⁸⁰⁶ La prueba electrónica en el contexto de los procedimientos judiciales electrónicos sería cualquier documento en soporte informático relacionado con el medio de prueba: si representa directamente un hecho controvertido, sería una prueba documental electrónica, y si no, sería simplemente una prueba electrónica relacionada con el medio de prueba en cuestión. En coherencia con lo anterior, a la hora de analizar la incorporación de los medios de prueba en el futuro expediente judicial electrónico, hay que distinguir entre los medios de prueba estrictamente documentales. El hecho controvertido se encuentra en la fuente de la prueba documental, y los relativos a cualquier otro medio de prueba, pero que, sin embargo, en su procedimiento, pueden dar lugar a documentos susceptibles de tramitación electrónica. Cfr. SANCHIS CRESPO, C.: «La prueba electrónica en el contexto de la Ley 18/2011 de 5 de julio», en Eduardo Gamero Casado, Julián Valero Torrijos, I. Alamillo Domingo (eds.) *Las tecnologías de la información y la comunicación en la administración de justicia: análisis sistemático de la Ley 18/2011, de 5 de julio*, Primera edición, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, Navarra, 2012 (Colección Grandes tratados Aranzadi), p. 1/10.

⁸⁰⁷ BERMÚDEZ GÓMEZ, H.: *Subsistema documental...*, cit.', pp. 10-11.

es la forma escrita. El CC y la LEC distinguen dos tipos de documentos, según su autenticidad y el alcance de su valor probatorio: los documentos públicos y los documentos privados. Los documentos públicos son aquellos homologados por un notario o un funcionario público competente, con la solemnidad que exige la ley. Dentro de los documentos públicos, se distingue entre documentos judiciales, documentos notariales, certificados de registro y documentos administrativos públicos. Los documentos públicos son una prueba, incluso contra terceros, del hecho de que han sido concedidos y de su fecha, y contra las partes contratantes en lo que respecta a las declaraciones hechas en ellos por los primeros. Sólo pueden garantizar que las declaraciones contenidas en ellas han sido efectivamente hechas por las partes, pero no garantizan su veracidad intrínseca, y que su falsedad o errores pueden ser probados⁸⁰⁸.

Según ABELL LLUCH Y OTROS⁸⁰⁹, los tres elementos definitorios del documento público son la preparación de los funcionarios, la competencia y su formalidad. La diferencia con el documento privado es triple: 1) la necesidad de un tercero autorizado (funcionario o alguien que actúe en su calidad), 2) por su contenido (tiene plena fe, salvo prueba de su culpabilidad); y 3) por su forma (tiene ciertas formalidades en relación con el acto que trata de acreditar)⁸¹⁰. Se afirmó con precisión que el criterio jurídico de definición es el del autor, que es un funcionario público, al que se vuelven a nombrar los otros dos; como el funcionario público solo actúa como tal, solo es funcionario público, cuando actúa dentro de los límites de su competencia y de acuerdo con las normas que rigen su función negando el carácter de público al documento, incluso ampliado en forma oficial, cuando el funcionario encargado de autorizar certifica asuntos que exceden el ámbito de su competencia⁸¹¹.

⁸⁰⁸ Cfr. LIZANDA CUEVAS, J. M.: *La comprobación del Impuesto ...*, cit. El art. 1.219 del CC establece que los actos realizados para desvirtuar uno anterior solo producirán efectos frente a terceros cuando el contenido de dichos actos haya sido anotado en el Registro Público competente o fuera de la escritura matriz. La cesión o copia en virtud de la cual el tercero hubiera procedido y el art. 1.230 CC establece que los documentos privados redactados con el fin de tergiversar lo pactado en una escritura pública no tendrán ningún efecto sobre terceros.

⁸⁰⁹ ABELL LLUCH, X.-PICÓ I JUNOY, J.-GINÉS CASTELLET, N.-ARBOS LLOBET, R. (EDS.): *La prueba documental*, ESADE: J.M. Bosch Editor, Barcelona, 2010, pp. 78-79.

⁸¹⁰ Los requisitos que debe cumplir un documento público pueden resumirse en tres: i) Que sea intervenido por un funcionario público siempre que esté autorizado por la ley, ya que, no será un documento público el elaborado por quien no tenga disposición legal de competencia; ii) Que actúe dentro del ámbito de sus competencias, ya que el exceso en sus funciones puede privar al documento de tal carácter, dada la incompetencia de su intervención. iii) Que el documento reúna las solemnidades, formalidades o requisitos que la ley, entendida en sentido general. Cfr. ROMERO PLAZA, C.: *Prueba y Tributos*, cit., p. 268.

⁸¹¹ ABELL LLUCH, X. Y OTROS (EDS.): *LA PRUEBA DOCUMENTAL*, pp. 72-73.

Además, según los mismos autores ABELL LLUCH Y OTROS⁸¹², el elemento definitorio del documento privado es la ausencia de un funcionario o de una persona con autoridad legal para dar fe. Se han definido como “*aquellas que las partes extienden solas o, a lo sumo, en presencia de testigos, pero sin la intervención de un funcionario público que las autorice, prestándoles autenticidad*”. Y más recientemente como “*los realizados sin la intervención del notario oficial y que, además, no han sido expedidos por entidades, organismos y entidades públicas, que pueden o no haber atribuido legalmente la facultad de atestiguar*” y como “*todo objeto material representativo de un hecho formado por los sujetos interesados en él*”.

Los documentos privados son aquellos preparados por las partes sin la participación de un funcionario que los acredite por su cargo. Un documento privado se considerará auténtico si se reconoce o acredita por cualquier otro medio de prueba admitido por la ley. En todo caso, la falta de reconocimiento de un documento privado no le quita valor, de modo que puede ser tomado en consideración sopesando su grado de credibilidad. Un documento privado reconocido tiene el mismo valor que una escritura pública entre quienes la firmaron⁸¹³.

5.1.1.3 Prueba de informes es una prueba documental

El informe consiste, en la incorporación extraída de antecedentes documentales preconstituidos al proceso escrito de sus datos, archivos, libros o registros de las entidades privadas. Para ABELL LLUCH Y OTROS⁸¹⁴, “*la principal diferencia entre el informe y el documento radica en que el informe presupone la existencia de un archivo y una selección de los documentos contenidos en él, en los que se prepara una respuesta*”. Un informe es una respuesta u opinión por escrito, basada en datos que existían antes de la solicitud. La prueba por informe contable es aquella que permite incorporar datos existentes en los libros contables, registros, archivos, mapas, documentos (en sentido amplio), ordenadores, o en cualquier objeto contable, con el fin de probar hechos que interesan al que son de interés para el pleito⁸¹⁵.

⁸¹² ABEL LLUCH, X. Y OTROS (EDS.): *Ibid.*, pp. 78-79.

⁸¹³ Cfr. RIVERA MORALES, R.: *La prueba: un análisis...*, cit., pp. 286-287. En cuanto a los libros de contabilidad, son documentos privados, ya que son confeccionados por las personas obligadas, no existe una autoridad competente que autorice su confección y autenticidad, pero tienen una calificación especial determinada por las normas establecidas por el Código de Comercio y las normas tributarias que regulan el registro contable de todas las operaciones comerciales que lleva el comerciante. Normalmente, la forma de acceder al procedimiento es a través de la promoción oportuna, ya sea presentando los libros o mediante una solicitud de exhibición.

⁸¹⁴ ABEL LLUCH, X. Y OTROS (EDS.): *LA PRUEBA DOCUMENTAL*, pp. 51-52.

⁸¹⁵ El informe no es más que un registro de otro registro, una transposición de datos de un registro a otro. Para actuar como tal, el informante no necesita conocimientos técnicos ni experiencia, ni se le pide que emita una opinión sobre la importancia científica de determinados hechos del caso. Sobre los hechos del caso; el

Se considera prueba de informes la que consiste en pedir a organismos públicos, notarios con registros y entidades privadas, información relativa a actos o hechos resultantes de la documentación, archivo o registros contables del declarante⁸¹⁶. Este tipo de pruebas también incluyen solicitudes a organismos públicos para que envíen archivos, órdenes, testimonios o certificados relacionados con el juicio al juez solicitante⁸¹⁷, observándose algunos requisitos de los informes contables

La comprobación de los informes es un medio de proporcionar al proceso datos concretos sobre los actos o hechos resultantes de la documentación, los archivos o los registros contables de terceros o de partes⁸¹⁸.

i) El informe debe versar sobre pruebas preconstituidas, es decir, documentación, archivos o registros contables de terceros o de las partes.

ii) El informe nunca puede ocuparse de hechos que no figuren en la documentación, expedientes o registros, por lo que queda al margen de esta tipología imponer al informante que relate pruebas que no han sido preconstituidas.

iii) Pueden ser personas físicas o privadas, con independencia de su carácter público o privado, para aportar el informe que se haya requerido a través del juez de instrucción.⁸¹⁹

5.1.2 Documentación contable

La documentación contable comprende los documentos (libros, papeles, registros y otras piezas) que apoyan o componen el procedimiento de registros contables⁸²⁰. Documento

informante se limita a aportar datos objetivos que no requieren más interpretación que la que corresponde al juez. En cuanto a la similitud con la prueba documental, señala que la de un informe es un modo de exteriorización del contenido de los instrumentos en la medida en que el documento es el propio instrumento. Cfr. ARIAS DE SALTARÍN, L.: *Eficacia probatoria del informe...*, cit., pp. 166-167.

⁸¹⁶ Los informes deben versar sobre hechos concretos y claramente individualizados que estén en disputa en el caso. Por lo general, no es admisible una solicitud de informes que tienda a sustituir o ampliar otros medios de prueba. Los representantes de las partes podrán solicitar informes a entidades públicas o privadas. Cfr. MÁRQUEZ, A. S.: “Prueba y valoración...”, cit., pp. 126-127.

⁸¹⁷ AGUILAR DOMÍNGUEZ, A.: «¿Es la prueba de informes una prueba documental?», *Revista Especializada en Investigación Jurídica*, 2019, p. 169.

⁸¹⁸ ARIAS DE SALTARÍN, L.: *Eficacia probatoria del informe...*, cit., p. 167.

⁸¹⁹ AGUILAR DOMÍNGUEZ, A.: *¿Es la prueba de...*, cit., p. 169.

⁸²⁰ SANZ GADEA, E.: *Efectos probatorios de la...*, cit., pp. 24-25. La documentación contable es el conjunto de instrumentos (libros, registros) que contienen el desarrollo de la contabilidad y el conjunto de documentos y comprobantes relativos a las transacciones registradas. Para que esta noción sea válida, es necesario delimitar el concepto contable. De hecho, no todo registro o libro llevado por la empresa forma parte de la documentación contable, aunque se refiera a hechos económicos; es necesario que contribuya indispensablemente a materializar los dictados de la técnica contable, es decir, que se inserte en el proceso contable.

contable, *stricto sensu*, es aquel que fundamenta los actos o hechos que originan en los registros contables de la entidad⁸²¹.

Como documento, la contabilidad cumple la misión de información fiable, fidedigna e inmediata de la cuenta y la razón de las operaciones, para la toma de decisiones ejecutivas y legales. También cumple la misión de ser un medio de prueba ante terceros (incluidos los comerciantes y las Administraciones tributarias). Así pues, tal y como hemos dicho, la contabilidad es un documento normativo porque la ley la somete a ciertas formalidades sin las cuales la contabilidad carecería de eficacia probatoria⁸²².

La documentación contable o la contaduría de la empresa es, a su vez, un componente o aspecto específico del deber de documentación general de la empresa donde, debido a su gran importancia, afecta a la mayor parte del deber de documentación de la empresa. La contabilidad es una técnica científica para el procesamiento de la información económica, patrimonial y financiera relacionada con el patrimonio y la estructura de una empresa, por lo que es necesario determinar su composición, establecer su evaluación de caja, determinar y comunicar periódicamente los resultados económicos de la explotación comercial de dicha organización, buscar una explicación de dichos resultados, así como realizar una prospección basada en la evolución previsible de la empresa en sus aspectos patrimoniales, financieros y de resultados. La contabilidad también permite hacer observaciones y recomendaciones sobre la empresa que son útiles en términos de información y toma de decisiones, porque los propietarios, socios, inversores y otros interesados tienen sus respectivos intereses como tales⁸²³.

El alcance probatorio de la contabilidad depende de su autenticidad y de que cumpla con los requisitos de la ley. La autenticidad en contabilidad se mide por el registro y la certeza de quién lo emitió o de dónde proviene (quién hizo el manuscrito o similar, quién lo firmó o

⁸²¹ Cfr. GARRETA SUCH, J. M.: *El derecho contable ...*, cit., pp. 199-200. “Los documentos contables forman parte de la variada documentación de la empresa, caracterizada por su diverso origen, contenido y significado legal. En la empresa existen documentos públicos (escrituras de constitución de la empresa) y privados (contratos) con significado puramente interno (órdenes de trabajo), aunque pueden tener reflejo contable (comprobantes de caja) o externo (notas de pago de comisiones). Los documentos destinados al conocimiento público (datos identificativos de los registros mercantiles y fiscales) o reservados (patentes y know-how) con la particularidad que puede ser aportada por el propio empresario”.

⁸²² La contabilidad es una prueba documental privada; sin embargo, las normas y técnicas contables creadas y desarrolladas originalmente en interés del empresario y de sus acreedores siempre han trascendido el interés privado, ya que es de interés público establecer normas uniformes que permitan conocer con certeza los resultados y beneficios de la empresa para asegurar a los acreedores y a las autoridades fiscales. Cfr. LÓPEZ GARCÍA, C.: «Particularidades de la prueba en Derecho tributario: la presunción de veracidad de los documentos públicos en el proceso contencioso-administrativo», *Impuestos: Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*, vol. 27, 3, 2011, pp. 13-14.

⁸²³ ALONSO ESPINOSA, F. J.: *El deber de documentación ...*, cit., p. 2.

redactó). Los documentos contables también pueden ser conocidos como soportes de contabilidad, son la “prueba” documental de un evento que retrata la posición financiera y patrimonial. Aunque meticulado y laborioso de archivar, cada boleto de compra o factura es un documento contable y es de hecho el pilar de la contabilidad⁸²⁴.

Según JESUS BLANCO CAMPAÑA, los documentos contables serían en realidad una categoría de documentos intermediaria entre los *públicos* y privados. Esa afirmación conduciría a una mayor tutela *ex officio* en las irregularidades de fines penales. Por su origen, debe distinguirse aquella aportada por las partes o por terceros. Se propicia, entonces un mayor grado de confiabilidad aquel procedente de terceros. El referido autor aún advierte, que se debe tener en consideración que el objeto de la prueba es el asiento contable⁸²⁵.

La documentación contable debe ser debidamente conservada, pues se presta no solo para narrar los hechos económico-patrimoniales, sino también para probar su constitución. Asimismo, se compone por documentos *preconstituidos*, es decir, hechos para que eventualmente sean empleados como prueba. Esa documentación será hábil cuando revestida de las formalidades intrínsecas y extrínsecas esenciales, definidas por la legislación o por la normativa contable, o aceptada por los usos y costumbres⁸²⁶, con la evolución digital, asociado al rápido crecimiento de la internet, sistemas de información y la emergencia del comercio electrónico, exista un estímulo al uso de los denominados documentos electrónicos, que, se encuentran en un soporte informático⁸²⁷. Debe destacarse la utilización de tecnologías informáticas en el ámbito tributario y sus efectos, particularmente en lo que toca a la validez del documento expedido como firma electrónica y la notificación o presentación de documentos a través de Internet⁸²⁸.

⁸²⁴ Cfr. IONOS BY 1&1: «El documento contable: soporte de la contabilidad», *IONOS Startupguide*, 2013, fecha de consulta 21 febrero 2020, en <https://www.ionos.es/startupguide/gestion/el-documento-contable-soporte-de-la-contabilidad/>. La palabra "documento contable" incluye “*diversos tipos de documentos que sirven para «demostrar» las transacciones en la contabilidad: facturas, recibos y tickets son algunos de los tipos de comprobante más cotidianos, pero esta acepción también incluye a los que acreditan la salida de mercancías o las nóminas. Su función es la de documentar salidas y entradas comerciales y registrar cambios en el inventario, de forma que todas las actividades de una empresa sean fehacientes, transparentes y comprobables. Con esto, el documento contable se erige como uno de los documentos mercantiles más importantes de la facturación de las empresas.*”

⁸²⁵ Cfr. BLANCO CAMPAÑA, J.: *El derecho contable en España*, cit., pp. 76-77.

⁸²⁶ HOOG, W. A. Z.: *Prova pericial contábil - Teoria e Prática*, 16, Juruá, Curitiba, 2020, pp. 248-249.

⁸²⁷ Cfr. PASA, E. C.: «O uso de documentos eletrônicos na contabilidade», *Revista Contabilidade & Finanças*, vol. 12, 25, 2001; SALDANHA SANCHES, J. L.: «O Valor Jurídico e Fiscal do Documento Eletrónico», *Fisco*, vol. 31, 1991.

⁸²⁸ CASANA MERINO, F.: *Procedimientos tributarios*, cit., pp. 48-49. El art. 96 LGT impone a la Administración tributaria fomentar el uso de medios y técnicas informáticas para el ejercicio de su actividad. Ante expuesto, los documentos, así como las copias e imágenes de documentos originales emitidos por la

Para la naturaleza del documento, poco importa el soporte material en que se haga la contabilidad. De hecho, no es el soporte material el que otorga eficacia jurídica al documento, por lo que la documentación contable electrónica puede ser entendida como documento particular, en sentido estricto. La contabilidad se materializa así en un sistema de información destinado a satisfacer los intereses de usuarios legitimados para comprobar determinados hechos contables y su consulta. Al lado de los libros de contabilidad⁸²⁹ encontramos los demás papeles del comerciante, que están conformados por los llamados comprobantes que forman parte de la contabilidad y sirven de respaldo a los asientos contables en los libros, y la correspondencia directamente relacionada con la actividad comercial⁸³⁰ Entre la documentación contable electrónica se destaca la propia de los registros contables electrónicos, las facturas y/o notas fiscales electrónicas. Con el comercio a través de internet se reforzó también la presencia de comerciantes que solo operan en el ambiente virtual. Resalta en el mismo sentido de los registros contables digitales, la firma digital se presta como recurso para asegurar la autoría de la documentación, requisito importante para su valoración como medio de prueba.

En cuanto a la procedencia, la documentación contable puede tener origen *interno*, cuando generada en la propia entidad, o *externo*, cuando proveniente de terceros, respaldando asientos contables registrados en la Contabilidad. Los registros contables y todos los documentos que la respaldan se encuadran en la clasificación como documentos *particulares*, aunque en la mayoría de las veces no se presente firmados, generalmente tiene su autoría identificada. Los documentos contables internos son elaborados por la propia empresa. Incluyen, entre otros, i) facturas de venta; ii) recibos de cobro; presupuestos; iii) comprobantes y recibos de pago, entre otros. Por otro lado, existen documentos contables externos, la distinción de los documentos internos son elaborados por otra empresa o proveedor de

Administración tributaria por medios informáticos tienen la misma validez que los documentos originales. Entre los documentos electrónicos emitidos por particulares tiene especial importancia en formato electrónico, válido siempre consentimiento del destinatario para recibir facturas por correo electrónico. La validez de una factura electrónica es garantizada por la autenticidad del origen e integridad del contenido, enviándola mediante un correo electrónico de la empresa y en formato PDF, otro similar que no permita la modificación de su contenido. Las imágenes no son facturas electrónicas.

⁸²⁹ Cfr. PAEZ ARENAS, F. A.: *La Prueba en Derecho Mercantil*, 1959, Pontificia Universidad Católica Javeriana, Bogotá, p. 55. Los libros contables hacen pruebas preconstituidas, documentos privados, no firmados, en los que se perpetúa la memoria de las operaciones del comerciante, a los que la ley otorga un valor probatorio muy especial, en atención a las necesidades del comercio y en consideración a las imposiciones, requisitos y prohibiciones que ha establecido para su dirección, a fin de obtener con precisión y en consideración a las imposiciones, requisitos y prohibiciones que ha establecido para su custodia, a fin de obtener con exactitud la autenticidad de sus registros.

⁸³⁰ PARRA GARCIA, M. R. Y OTROS: *Los Libros de*, cit.', p. 156.

servicios que se contrata, por lo que no forma parte de la estructura interna de la empresa. Algunos ejemplos de documentos contables externos son: i) recibo de caja; ii) comprobante de pago; iii) comprobante de devolución de envíos; iv) letras de cambio; v) factura de compra, entre otros.

Sin embargo, es importante saber que existen otros tipos de documentos denominados extracontables, que también desempeñan un papel relevante en la contabilidad⁸³¹, de hecho, es habitual llamar a estos documentos informes comerciales, ya que, aunque son relevantes, sólo sirven de apoyo a la documentación contable, aportando información útil para llevar a cabo los procedimientos contables.

En resumen, según ESCUDERO SOLIZ⁸³², a efectos probatorios, por su origen la contabilidad es documento privado; por su forma, es un documento reglado; por la certeza de su autoría, es auténtico; por su contenido, es declarativo; por su función, es probatorio y constitutivo; y por su naturaleza, es original: En este sentido, constituye el medio de prueba más adecuado para dar cuenta de la conducta del contribuyente ante la administración.

5.1.2.1 Registro contable y documentación operativa de la empresa

Los documentos justificativos son los documentos que constituyen la prueba de los cambios en el patrimonio y se les utiliza tanto en la contabilidad como prueba formal de que se han producido verdaderos cambios en el patrimonio.⁸³³ Los documentos de apoyo de negocios son los documentos que respaldan las variaciones de los activos y se les utiliza tanto para hacer los asientos contables como para la prueba formal de que ha habido variaciones reales en los activos⁸³⁴.

⁸³¹ CORTES, L.: «Tipos de documentos contables | Blog Glosario Contable», *Siigo*, 2018, fecha de consulta 21 febrero 2021, en <https://www.siigo.com/blog/contador/tipos-de-documentos-contables/>.

⁸³² ESCUDERO SOLIZ, P. A.: *De la prueba-desafío a la prueba administrativa tributaria*, 1, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador; Corporación Editora Nacional, Quito, 2013, pp. 51-55. “*Los medios probatorios utilizados conducen a verificar y constatar la contabilidad, nótese que al referirse a ellos se hace uso de los términos: verificar y constatar, y ahí queda, no se refiere a ellos como una apreciación y valoración, actividades que implican un ejercicio de razonamiento entre los medios probatorios que se aprecian y la información que se desprende de ellos.*”

⁸³³ ACEBRÓN ORTEGA, M. DEL P. Y OTROS: *Tratamiento Documentación Contable*, cit., pp. 39-40.

⁸³⁴ Hay que reiterar que los registros contables, aunque se incluyan en la categoría indefinida de otros registros, son siempre documentos de segunda clase, ya que su elaboración requiere de otros documentos (de primera clase) que acrediten la existencia de los hechos o transacciones que se quieren registrar. Por lo tanto, hay que distinguir entre los registros contables y los documentos utilizados para confeccionarlos y, en consecuencia, entre el efecto probatorio de los primeros y el de los segundos. Hay que destacar que los asientos contables contienen juicios sobre hechos realmente ocurridos y son, por tanto, declaraciones de conocimiento no recíprocas, estando destinadas al propio empresario que es su autor. Cfr. MENTI, F.: *La rilevanza delle lettere...*, cit., p. 20067.

Hay una infinidad de documentos de apoyo. Los documentos relacionados con el proceso de venta pueden clasificarse en: i) pedido, que incluye la solicitud de bienes y servicios que un cliente hace a un proveedor; ii) albarán, acompaña a los bienes enviados por el proveedor para creer su entrega al cliente y iii) factura, este documento detalla los bienes vendidos y el precio a pagar por los bienes o servicios adquiridos por el cliente. La finalidad del pedido y el albarán es comprobar la recepción de la mercancía, mientras que la factura asegura jurídicamente la compraventa, siendo, por tanto, el mejor documento contable para su comprobación⁸³⁵. Tradicionalmente, según ABEL LLUCH, X. Y OTROS, se ha considerado que el libro contable es la única categoría de documentos privados reconocida en la LEC, con una cierta especialidad por ser una supuesta prueba documental combinada con la de reconocimiento judicial, e incluso con pruebas periciales. Pero también puede entenderse que los libros de contabilidad y los soportes informáticos en los que se registran sus cuentas serían instrumentos que permiten registrar y conocer o reproducir palabras, datos, números y operaciones matemáticas⁸³⁶.

5.1.2.2 *La factura*

La factura es el documento emitido por un empresario o profesional con motivo de las operaciones realizadas en el ejercicio de su actividad y con los requisitos establecidos por la ley. Las facturas son, por tanto, susceptibles de ser calificadas como documentos privados calificados por la obligación legal de emitirlos, lo que permitiría afirmar que la factura, ya sea considerada como un acto constitutivo de una obligación o como un acto de mera ejecución tiene eficacia probatoria, cuya valoración se realizará junto con los demás elementos probatorios⁸³⁷. La factura se trata de documentos expedidos por un proveedor en el que se especifica la cantidad, la calidad y el precio de las mercancías transmitidas y que constituyen el objeto del contrato de venta celebrado o servicio prestado.

⁸³⁵ ACEBRÓN ORTEGA, M. DEL P. Y OTROS: *Tratamiento Documentación Contable*, cit., pp. 39-40.

⁸³⁶ ABEL LLUCH, X. Y OTROS (EDS.): *LA PRUEBA DOCUMENTAL*, pp. 86-87.

⁸³⁷ ROMERO PLAZA, C.: *Prueba y Tributos*, cit., p. 273.

La factura es un medio de prueba de los contratos comerciales⁸³⁸. Según WOLTERS KLUWER⁸³⁹, en general, y en lo que respecta al valor probatorio de la factura, esta se prueba contra el vendedor por el simple hecho de ser emitida, extendiendo su efecto probatorio a todo el contenido del documento. La base jurídica del efecto probatorio es que la factura contiene una declaración o reconocimiento extrajudicial por parte del vendedor. Pero además la factura puede servir como medio de prueba para el vendedor, y esto se produce cuando la factura es acogida por el comprador, ya que esto supone admitir la veracidad de su contenido y expresar la conformidad del aceptador con los distintos extremos prefijados en el otro lado⁸⁴⁰. Desde el momento en que la factura es aceptada por su destinatario, se amplía su valor y eficacia probatoria, pudiendo ser utilizada como medio de prueba tanto por el comprador como por el vendedor⁸⁴¹.

El corolario de las premisas planteadas es la siguiente pregunta: ¿el contribuyente tiene que demostrar la existencia de la operación?, a lo que nosotros debemos contestar que "sí, siempre que la oficina haya disputado la existencia de la operación". Lógicamente, el perfil posterior es el que se relaciona con las modalidades a través de las cuales se puede considerar proporcionada la prueba requerida. En términos abstractos, las posibles reconstrucciones son esencialmente dos. En la primera, la prueba de la existencia de la operación puede considerarse dada, en primera medida, por la producción de la factura y por el cumplimiento contable relativo. En este escenario, no se excluye la posibilidad de que la operación no exista, sino que

⁸³⁸ Se puede considerar que la prueba de la existencia de la transacción viene dada, en primer lugar, por la presentación de la factura y los correspondientes requisitos contables. La posibilidad de que la transacción no exista no se descarta, sino que es el resultado de más pruebas en contra, que son responsabilidad de la Autoridad Fiscal. Las facturas (y los registros contables), no es una prueba de la existencia de la transacción, sino sólo un elemento que acompaña a su alegación. En la fisiología de la relación del IVA, en esta línea de razonamiento la factura es un requisito formal con el que se relaciona el mecanismo de deducción. mecanismo de deducción. Es necesario, pero no suficiente, probar el requisito previo para la porque si se discute la existencia de la operación, el contribuyente debe el contribuyente debe aportar la prueba. Cfr. MARCHESELLI, A.: «Riparto dell'onere della prova in tema di fatture relative ad operazioni ritenute inesistenti», *Giurisprudenza Italiana*, 3, 2008, pp. 772-773.

⁸³⁹ WOLTERS KLUWER ESPAÑA, S.A: «Factura», *Guías Jurídica (España)*, fecha de consulta 27 mayo 2021, en <https://guiasjuridicas.wolterskluwer.es/>.

⁸⁴⁰ Cfr. WOLTERS KLUWER ESPAÑA, S.A: *Ibid*. Así lo dispone expresamente el CCom de 1829 que, inspirándose en el CCom francés, atribuye esa eficacia probatoria a la factura, estableciendo en el párrafo 4 del art. 262 que las obligaciones pueden probarse mediante facturas o negociaciones aceptadas por la parte contra la que se producen. El actual CCom no dice nada al respecto, ni contiene ninguna disposición sobre el valor probatorio de las facturas, pero la jurisprudencia no ha puesto en duda la eficacia y el valor probatorio de la factura.

⁸⁴¹ *Vide*: La Sentencia 352/2001 de la Audiencia Provincial de Alicante, Sección 7ª, de 2 Jul. 2001, Rec. 290/2001. Ponente: Jiménez Morago, José Teófilo. Apuntó el valor probatorio de las facturas: "*una factura hace prueba plena en caso de reconocimiento y, que no se le puede privar en caso contrario de todo valor probatorio en detrimento de los principios de buena fe y seguridad del tráfico mercantil, pero en este caso para que la factura acredite la existencia de una relación contractual y la realidad de la obligación reclamada es necesaria ponerla en relación con el resto de las pruebas aportadas*".

constituye el aterrizaje de una contraprueba adicional, a la que debe ponderarse la oficina⁸⁴². En la segunda, la factura (y los registros contables) no es una prueba de la existencia de la operación, sino solo elemento que acompaña a su alegación. En la fisiología del informe del IVA, en esta línea argumentativa, la factura es un cumplimiento formal al que se correlaciona el mecanismo de deducción, Es decir, es una condición necesaria pero no suficiente para garantizar la deducibilidad⁸⁴³.

Las facturas también son importantes desde el punto de vista fiscal o de cumplimiento. La gestión adecuada de los diversos impuestos requiere que el tesoro público disponga de información adecuada, especialmente en lo que respecta a las transacciones económicas resultantes del desarrollo de actividades comerciales o profesionales. Los documentos facilitados por los contribuyentes también deben ser claros y precisos para justificar la reducción de los gastos en la base imponible o las deducciones efectuadas para determinar la parte neta. De ahí la importancia de que los empresarios y profesionales cumplan correctamente con el deber de emitir la factura de cada una de las operaciones que realizan sin tener que interrumpir⁸⁴⁴. La expedición de la factura tiene un sentido peculiar y particularmente significativo en el IVA⁸⁴⁵.

⁸⁴² MARCHESSELLI, A.: «L'Onere di contestazione e prova sulla falsità delle fatture grava sull'ufficio», *Corriere Tributario*, 43, 2009, p. 3539.

⁸⁴³ Si se asume que la factura es prueba, ordinariamente, de la operación pasiva. Cuando se proporciona dicha prueba, la «carga de la prueba» que se cierne sobre el contribuyente, por el rebote, no es una carga de prueba contra el sentido técnico. En ella radica la obvia diferencia con respecto a la reconstrucción del caso como una reversión de la carga de la prueba y la carga opuesta de la prueba. La referencia a la «prueba de lo contrario» para el contribuyente significa algo muy diferente: sobre la base de los elementos razonablemente conocibles, proporcionó pruebas, «al estado de los hechos», por decirlo así, de su pretensión (la inexistencia de la operación), o el contribuyente «amplía la superficie de los hechos que deben tenerse en cuenta». Cfr. MARCHESSELLI, A.: *Ibid.*, pp. 3539-3540.

⁸⁴⁴ Cfr. WOLTERS KLUWER ESPAÑA, S.A.: “Factura”, cit.

⁸⁴⁵ En la modificación de la LGT (2015) ha eliminado el carácter privilegiado de la factura como medio de prueba, y en su lugar, ahora es la realidad de la transferencia de fondos la que refleja, debiendo acreditarse la existencia de la entrega o servicio por el que se emite la factura, lo que permitirá dar veracidad o no a la misma. El contribuyente está obligado a acreditar la realidad de las operaciones si la Administración cuestiona fundamentalmente las facturas. Aunque la indeterminación de este concepto es arriesgada, la motivación debe existir y no bastará con un simple rechazo de la eficacia de las facturas. Cfr. ORÓN MORATAL, G.: «Quién debe probar qué en los procedimientos de aplicación de los tributos: en especial el caso de la información sobre terceros y las dietas», en Eva María Cordero González, Isabel García-Ovies Sarandeses, José Pedreira Menéndez (eds.) *Conflictos actuales en Derecho tributario: homenaje a la profesora doctora Manuela Fernández Junquera*, Aranzadi, Pamplona, 2017, p. 531.

5.1.3 Documentación contable electrónica y digital

Los documentos contables electrónicos son creados por un ordenador, registrados en un soporte electrónico y susceptibles de ser reproducidos⁸⁴⁶. Técnicamente, por tanto, el documento contable electrónico es un conjunto de impulsos eléctricos o, más aún, un conjunto de campos magnéticos aplicados a un soporte, según un código determinado⁸⁴⁷. Esto significa que la esencia del documento electrónico es su formación y mantenimiento en un entorno digital. La expresión del pensamiento o el registro de un hecho contable se almacenará entonces en un soporte electrónico (no en el tradicional soporte de papel) y solo será entendida mediante el uso de una herramienta informática⁸⁴⁸. La documentación contable digital proporciona una mayor trazabilidad y organización de las actividades, mayor seguridad e integridad de los datos, mayor eficacia y eficiencia de los procesos de la empresa relacionados con las áreas administrativa, comercial y financiero-fiscal. A diferencia de los documentos en papel, los documentos almacenados digitalmente no pueden ser sustituidos, modificados o sometidos a una readaptación póstuma⁸⁴⁹.

El valor de los registros contable para la contabilidad computacional, es, por supuesto, estrictamente equivalente a “papel”. Estos requisitos de los sistemas de procesamiento se relacionan con la prueba de registro y su carácter final, en cuanto a la prueba de registro. Los datos contables ingresados en el sistema de procesamiento deberán registrarse, de forma comprensible, proporcionando cualquier garantía en materia de prueba elegible, en papel o

⁸⁴⁶ Cfr. BUENO DE MATA, F.: *Prueba electrónica y proceso 2.0: especial referencia al proceso civil*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2014, pp. 103-104. La prueba electrónica sería toda aquella “información obtenida a partir de un dispositivo electrónico o medio digital que sirva para adquirir la convicción de la certeza de un hecho, siempre que esté correctamente obtenida, constituyendo así una prueba precisa, veraz y objetiva”. Por lo tanto, tenemos un medio de prueba presentado en formato electrónico, está dotado de un formato digital y que, al igual que otras pruebas, tiene la finalidad de convencer al juez. Podemos verla dividida en dos tipos básicos de pruebas electrónicas: por un lado, las que sirven para probar hechos físicos, y por otro las que sirven para probar hechos electrónicos. Así, la prueba electrónica es el medio de prueba esencial para acreditar la existencia de relaciones producidas en el entorno electrónico entre personas de distintos órdenes jurisdiccionales, pues sería el único material probatorio posible para demostrar las relaciones virtuales producidas en distintos ámbitos de la sociedad.

⁸⁴⁷ Cfr. URBANO CASTRILLO, E. DE: *La valoración de la prueba electrónica*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2009, pp. 47-50. Un concepto amplio de documentación electrónica, que incluye las creadas directamente por medio del correo electrónico, en la nube, las que proceden de medios de reproducción electrónica o de archivo, vídeos, faxes, fotografía digital y las que proceden de medios de reproducción electrónica o de archivo, vídeos, faxes, fotografía digital y las que proceden de instrumentos de almacenamiento como disquetes, *pen-drives*, bases de datos. Además de estos tipos, existen pruebas tradicionales o clásicas que, al entrar en contacto con las nuevas tecnologías de la información, se singularizan. nuevas tecnologías de la información se singularizan y dan lugar a la necesidad de una consideración individualizada. Nos referimos a la prueba pericial en documentos electrónicos o comunicación electrónica.

⁸⁴⁸ AMARAL, P. O.: *Provas: atipicidade, liberdade...*, cit., p. 183.

⁸⁴⁹ PARTITI, R.-ZANINI, U.: «La tenuta e la conservazione delle scritture contabili in formato digitale», *IL Fisco*, 8, 2006, p. 1191.

posiblemente en cualquier soporte de prueba. Esta es la fecha de registro, con respecto a la cronología de las operaciones en los distintos periódicos de la empresa⁸⁵⁰.

Los documentos escritos a través de ordenador se pueden usar como un libro contable si se identifican, enumeran y fechan tan pronto como sea posible su establecimiento mediante el ofrecimiento de cualquier garantía de prueba. Esta obligación específica es, de hecho, el corolario, en materia de contabilidad electrónica, de la antigua obligación de registro inicial del libro en contabilidad en papel. Para las cuentas mantenidas en los sistemas informatizados, mediante un procedimiento de validación, que prohíbe cualquier modificación o eliminación de los registros, esta obligación en la contabilidad informatizada es el corolario de la obligación de las empresas de mantener cuentas sin elementos borrados en cuentas "en papel". Puede ser una fuente de dificultades para las empresas porque las autoridades fiscales requieren la validación de los *scripts* en el momento de cada declaración. Reescribir o sobrescribir archivos con una función particular del programa de contabilidad tiene el efecto de eliminar cualquier valor probatorio de la contabilidad. Para evitar el riesgo de errores, primero registran sus operaciones en periódicos temporales, o usan precontabilidad utilizando documentos internos y un recibo de contabilidad. Es solo entonces, cuando se publica el Diario general, ya que los documentos contables serán validados. Finalmente, de acuerdo con el procedimiento de cierre para congelar la cronología y aumentar la intangibilidad de los siguientes registros se lleva a cabo a más tardar antes del vencimiento del siguiente periodo⁸⁵¹.

Estos documentos deben tener las características de, integridad, autenticidad y legibilidad. Para ello, deben utilizarse los formatos estándar y los formatos elegidos por el responsable de la conservación, que debe justificar su elección. Estos formatos son funcionales para garantizar la integridad, el acceso y la legibilidad del documento informático a lo largo del tiempo. La calidad, la seguridad, la integridad y la no modificabilidad del documento informático son características requeridas y necesarias para satisfacer el requisito de la forma escrita, atribuyendo así valor probatorio al documento. Más concretamente, un documento

⁸⁵⁰ Cfr. MINA, L. DEL R. A.: «La prueba electrónica en el proceso de fiscalización», *Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario*, vol. 52, 72, 2015, p. 224. Las pruebas documentales electrónicas deberán garantizar el cumplimiento de los siguientes requisitos: “i) Fiabilidad: La fiabilidad se refiere a tres aspectos fundamentales de las pruebas documentales electrónicas: la forma en que se han generado, la forma en que se mantiene el documento y la identificación de la persona que lo ha generado. ii) Inalterabilidad. Es la garantía de que la pureza de la información se ha preservado desde el momento en que se generó en su forma final, como mensaje de datos o en alguna otra forma. La inalterabilidad del documento electrónico se garantiza mediante la aplicación de protocolos de extracción y copia, y mediante el manejo adecuado de las normas de la cadena de custodia. iii) Trazabilidad. Por trazabilidad se entiende la posibilidad de rastrear hasta la fuente original de creación o almacenamiento del documento electrónico con el fin de verificar su originalidad y autenticidad.”

⁸⁵¹ BISSY, A. DE-SERLOOTEN, P.: *Comptabilité et fiscalité*: ..., cit., p. 71.

informático es cuanto a su redacción y formación, se realiza con aplicaciones informáticas adecuadas. Del mismo modo, el documento resultante de la adquisición de la copia en imagen de un documento analógico o de la copia informática de un documento analógico es informático. Otras formas de conformar un documento electrónico son en el registro electrónico de transacciones, en la presentación telemática de datos a través de formularios y fichas, así como en la generación o agrupación de un conjunto de datos procedentes de una o varias bases de datos⁸⁵².

El documento es electrónico si se recibe por vía electrónica o en un soporte electrónico. Por lo tanto, las normas técnicas no exigen el uso de tecnologías concretas en la fase de formación, sino que solo exigen que se almacene en un sistema informático de gestión o conservación de documentos⁸⁵³. De hecho, una vez formado, el documento debe hacerse "estático" mediante el uso de procesos o herramientas informáticas para que sea inalterado durante las fases de tenencia, acceso y almacenamiento. Por lo tanto, deben eliminarse todos los posibles elementos dinámicos, como los códigos ejecutables y las macroinstrucciones capaces de modificar el contenido del documento⁸⁵⁴.

La prueba digital puede entenderse como la demostración de un hecho ocurrido en soporte digital, es decir, un hecho apoyado en el uso de un medio digital.⁸⁵⁵ Y, en otro sentido, aunque el hecho en sí no se haya producido en medios digitales, la demostración de que ha

⁸⁵² La inmodificabilidad de un documento informático redactado digitalmente, y por tanto su cierre, se consigue firmándolo con una firma digital o con una firma electrónica cualificada por parte del autor, poniendo una validación de tiempo, transfiriéndolo a terceros por correo electrónico certificado con acuse de recibo, almacenándolo en sistemas de gestión documental con políticas de seguridad o transfiriéndolo a un sistema de almacenamiento por parte del gestor. Para el documento informático recibido electrónicamente o resultante de la adquisición de un documento analógico, el cierre coincide en cambio con el almacenamiento por parte del gestor en el sistema informático de gestión de documentos o en el sistema de almacenamiento. Mientras que para el documento resultante del registro de transacciones informáticas o de la adquisición telemática de datos, el cierre se produce en el momento del registro del resultado de la operación con medidas de protección de la integridad de las bases de datos y de producción y conservación de los registros del sistema. El cierre del documento electrónico debe estar asociado en todo caso a una referencia temporal y a los metadatos mínimos generados durante su formación, como el identificador único y persistente, la fecha de cierre, el objeto, el sujeto que formó el documento y el posible destinatario. Vide: SACCHETTO, C.: «Documenti fiscali digitali: regole tecniche e conservazione a norma», *Rivista della Guardia de Finanza*, vol. 3, 2015, pp. 746-747.

⁸⁵³ PÉREZ BESSIO, I.: «Prueba documental electrónica en el proceso jurisdiccional: ¿estamos listos?», en *FODERTICS 3.0: (estudios sobre nuevas tecnologías y justicia)*, 2015, ISBN 9788490452394, págs. 117-126, Comares, 2015, p. 126.

⁸⁵⁴ n: CARBAJO VASCO, D.: «La factura electrónica y su legislación desde el punto de vista fiscal», *Crónica tributaria*, 121, 2006.

⁸⁵⁵ Cfr. DELGADO MARTÍN, J.: *Investigación tecnológica y prueba digital en todas las jurisdicciones*, Primera edición, Wolters Kluwer, Las Rozas (Madrid), 2016, pp. 42-43. Se puede entender como "prueba digital o electrónica cualquier información con valor probatorio contenida o transmitida por un medio electrónico. i) Se refiere a cualquier tipo de información; ii) que haya sido producida, almacenada o transmitida por medios electrónicos; e iii) que pueda tener efectos para probar hechos en el proceso abierto en cualquier orden jurisdiccional."

ocurrido puede tener lugar a través de medios digitales. Los hechos que se han producido por medios digitales y sobre los que se pueden realizar pruebas (pruebas digitales) son, por ejemplo: el envío de un correo electrónico, el envío de un mensaje por aplicación de mensajería (WhatsApp, Telegram, entre otros), la copia o desviación de base de datos, la copia de un programa, la disponibilidad de un vídeo en internet o un registro contable en la Nuveen. Así, la prueba contable digital puede definirse como el instrumento jurídico destinado a demostrar la ocurrencia o no de un determinado hecho contable y sus circunstancias, habiéndose producido total o parcialmente en medios digitales o, si fuera de ellos, estos sirven de instrumento para su demostración. La prueba contable digital es el medio para demostrar que se ha producido un hecho contable producido en soporte digital, o que tiene en el soporte digital un instrumento de demostración de un determinado hecho contable de su contenido⁸⁵⁶.

Tal y como BUJOSA VADELL⁸⁵⁷ advierte que es necesario ser consciente de los riesgos de la prueba electrónica en el razonamiento del juez. Hay que preservar las tradicionales e innegociables garantías procesales de audiencia y contradicción, así como la presunción de inocencia en su propio ámbito, acercándose lo más posible a la verdad de los hechos y a la aplicación de la secuencia legal prevista en los términos del legislador. Para ello, es crucial prestar atención a la posibilidad de decisiones tendenciosas involuntarias para reducir su ocurrencia, siendo deseable una formación suficiente y una sólida preparación del juez para tratar con las pruebas electrónica, siempre que sea relevante añadir la debida y motivada fundamentación de las decisiones judiciales.

La prueba electrónica y sus problemas específicos adquirirán una importancia fundamental, y de forma destacada en el ámbito contable, incluyéndose en estos problemas la evaluación general de la contabilidad forense informática, en el contexto del derecho de la prueba, el uso de las llamadas criptomonedas y la aplicación de las tecnologías *blockchain* en las transacciones económicas y fiscales, las consecuencias probatorias de *blockchain* y su alternativa y *hashgraph*, así como el problema de asegurar las pruebas electrónicas a través de *hashgraph* - *hashing* como forma de garantizar la fiabilidad probatoria. El cambio de la realidad material contemporánea exige rápidas adaptaciones de las normas contables y fiscales que regulan una parte tan neurálgica de los procedimientos probatorios⁸⁵⁸.

⁸⁵⁶ THAMAY, R.: *Prova no direito digital...*, cit., pt. 1.3, RB-1.3.

⁸⁵⁷ BUJOSA VADELL, L. M.: «La valoración de la prueba electrónica», en *FODERTICS 3.0: (estudios sobre nuevas tecnologías y justicia)*, 2015, ISBN 9788490452394, págs. 75-85, Editorial Comares, 2015, p. 85.

⁸⁵⁸ BUJOSA VADELL, L. M.: «Prólogo», en *La cooperación procesal internacional en la sociedad del conocimiento*, 2019, ISBN 9788417466503, págs. 13-20, Atelier, 2019, p. XI-XIV.

En el ámbito de la contabilidad, las cadenas de bloques (*blockchain*) mejorarán la calidad de la información que llega a la Administración tributaria de dos maneras: haciendo que la información contable sea más fiable y haciendo que la información sea más oportuna⁸⁵⁹. En términos de confianza, si las empresas mantuvieran sus registros financieros en *blockchains*, las oportunidades de trucos contables podrían disminuir drásticamente. Las transacciones entre empresas también serían mucho más transparentes⁸⁶⁰, especialmente en términos de tiempo, ya que la contabilidad basada en *blockchain* haría que todas y cada una de las transacciones del libro mayor de una empresa estuvieran disponibles al instante, o lo que es lo mismo, en tiempo real. Además, esta información estaría disponible al instante no sólo para las personas de la empresa, sino también para personas externas (elegidas), como las autoridades fiscales⁸⁶¹.

Ante los avances digitales, la Administración tributaria tiene la posibilidad y la obligación de promover la implantación de las nuevas tecnologías en la sociedad. Los ajustes facilitan el cumplimiento de las obligaciones fiscales y, por otro lado, ayudan a prevenir y perseguir el fraude fiscal. Además, los ciudadanos exigen interactuar con la Administración por este medio digital y la prerrogativa de hacerlo por medios convencionales. Es necesario

⁸⁵⁹ Gracias a la tecnología *blockchain*, las empresas pueden generar nuevos sistemas de información contable que registran transacciones validadas en libros de contabilidad seguros. Esas transacciones incluirán no sólo los intercambios monetarios entre dos partes como los pagos cobrados a los clientes, el efectivo depositado en los bancos, etc., sino también el flujo de datos contables dentro de una empresa. Estos sistemas permitirían la elaboración de informes casi en tiempo real, transmitiendo instantáneamente la información contable a las partes interesadas, como gerentes, auditores, acreedores y partes interesadas. Debido a la drástica disminución del coste unitario de procesamiento memoria y almacenamiento, así como la aparición de libros de contabilidad públicos distribuidos como el *blockchain*, los participantes externos pueden acceder a la información contable de las empresas en tiempo real y a bajo coste. Cfr. ALBRECHT, D. J.-SAHRMANN, P.: «Blockchain und Steuern»; BAL, A.: *Taxation, virtual currency and blockchain*, Kluwer Law, Alphen aan den Rijn, 2018; CARLIN, T.: «Blockchain and the Journey Beyond Double Entry», *Australian Accounting Review*, vol. 29, 2, 2019.

⁸⁶⁰ El *blockchain* proporciona la oportunidad de una contabilidad de triple entrada. Al realizar la transacción, se firma un recibo a través de las firmas digitales de los usuarios. Así, podemos afirmar que se trata de una mejora del sistema contable actual, ya que los asientos contables realizados por las empresas son visibles para las partes implicadas y están sellados criptográficamente por un "tercer asiento", realizado por la propia red. El comprobante final tiene las firmas digitales de todas las partes, y se convierte en una prueba muy valiosa de la transacción: es el "tercer asiento". La triple contabilidad supone la conexión directa entre dos operadores y el registro de pruebas que da la red de nodos. Las operaciones se concilian y registran de forma automática, sin la intervención de terceros, por lo que en los registros descentralizados todos tienen conocimiento simultáneo de las operaciones. La consecuencia es que los profesionales contables, no tienen que emitir soportes documentales (facturas), ni verificar la concordancia entre los soportes y el sistema de asientos contables. Cfr. PASCUAL PEDREÑO, E. Y OTROS: *Blockchain and....*, cit.', pp. 7-8.

⁸⁶¹ Sobre el inmenso potencial que el *blockchain*, al revolucionar la contabilidad, ofrece para el ámbito de la fiscalidad, se recomiendan las siguientes referencias: BULK, G.: «How blockchain could transform the world of indirect tax», 2018, fecha de consulta 18 abril 2021, en https://www.ey.com/en_gl/trust/how-blockchain-could-transform-the-world-of-indirect-tax; EY TAX INSIGHTS: «Blockchain relevant for tax and transfer pricing», fecha de consulta 18 abril 2021, en <https://taxinsights.ey.com/archive/archive-articles/blockchain-relevant-for-tax-and-transfer-pricing.aspx>; FATZ, F.-FETTKE, P.-HAKE, P.-RISSE, R.: «Potenziale von Blockchain-Anwendungen im Steuerbereich», *HMD Praxis der Wirtschaftsinformatik*, vol. 55, 6, 2018; OWENS, J.-DE JONG, J.: «Taxation on the Blockchain: Opportunities and Challenges», 2017; PWC: *How blockchain technology could improve the tax system*, 2016.

que la Administración se prepare adecuada y continuamente para estas exigencias, por lo que implica adaptaciones técnicas en los procedimientos, la organización y la normativa. El archivo telemático de los libros de contabilidad del IVA responde a estas razones. La Administración tributaria ha alcanzado un nivel de madurez tecnológica para recibir y procesar esta información, por lo que sirve para seguir fomentando el uso de las nuevas tecnologías en las empresas y, por último, agilizará la tramitación de las solicitudes de devolución del IVA, mejorando el control de estas devoluciones⁸⁶².

Una factura electrónica es una factura que se emite y recibe en formato electrónico. Es un sustituto operativo de la factura en papel, de forma que la transmisión de facturas o documentos similares entre emisor y receptor se realiza por métodos electrónicos (archivos informáticos) y teleinformáticos, firmados digitalmente con certificados reconocidos.⁸⁶³ Pueden utilizarse tanto en el sector privado, en las relaciones entre particulares y empresas, como en el sector público, en las relaciones entre particulares y empresas con la Administración. Producen los mismos efectos jurídicos que una factura en papel, es decir, justifican la entrega de bienes o la prestación de servicios⁸⁶⁴.

5.1.4 Registros contables

Los libros de contabilidad y de registro son el primer medio de prueba proporcionado por los contribuyentes para demostrar la eficacia de los documentos de factura⁸⁶⁵. En el ámbito fiscal, la contabilidad en su sustancia o contenido como expresión del conocimiento, constituye un documento privado unilateral de singular importancia que tiene relevancia jurídica y fiscal, especialmente para la determinación de los hechos y los rendimientos de las actividades económicas⁸⁶⁶.

Las reflexiones sobre la capacidad probatoria de los registros contables partieron de la premisa según la cual estos deben ser considerados como el instrumento con el que el

⁸⁶² SEGARRA TORMO, S.: «IVA; Libros Registro», *Gaceta fiscal*, 279, 2008, pp. 75-76.

⁸⁶³ DELGADO MARTÍN, J.: *Investigación tecnológica...*, cit., pp. 63-64.

⁸⁶⁴ Las facturas electrónicas, están previstas en el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, sobre obligaciones de facturación. Este reglamento establece las normas que deben cumplir las facturas. *Vide*: <https://www.facturae.gob.es/factura-electronica/Paginas/factura-electronica.aspx>

⁸⁶⁵ Los registros contables, aunque reducidos en su eficacia, siguen representando la versión ofrecida por el contribuyente en relación con los estados de hechos contables que concurren para definir el supuesto y la base imponible del impuesto. Sólo en presencia de reconstrucciones basadas en pruebas jurídicas y no en meros indicios o en la aplicación inelástica de los métodos de parametrización de la renta, la Administración podrá superar los resultados de la contabilidad y rectificar la declaración del contribuyente. Cfr. CIPOLLA, G. M.: «La prova nel diritto tributario», *Diritto e pratica tributaria*, vol. 80, 3, 2009, p. 600.

⁸⁶⁶ CRUZ SANTANA, J. J.: *La factura como ...*, cit., vol. 321, p. 123.

empresario no solo pretende satisfacer sus propias necesidades organizativas, sino sobre todo, cumplir con las obligaciones que le impone la ley. La definición de los registros contables es, por tanto, la de unas declaraciones obligatorias de la verdad, que deben elaborarse a partir de documentos y que pretenden representar datos reales, de acuerdo con las formas impuestas por la ley para garantizar su veracidad, continuidad y de forma que permitan la posterior reconstrucción de los hechos reales de la empresa⁸⁶⁷.

Los asientos contables prueban la existencia del hecho contable representado en ellos y, por tanto, en última instancia, un principio de prueba a favor del autor de los propios asientos. Salvo que no sean fiables, los asientos contables se toman como prueba cierta y directa de segundo grado que sustituye a la (de primer grado) constituida por la documentación contable en base al cual se elaboró, y su fiabilidad solo puede ser revocada tras demostrar que estos no se corresponden con dicho documento o tras demostrar la falsedad del mismo o su falta de fiabilidad, también en función de presunciones serias, precisas y concordantes.

Los registros contables son, en primer lugar, un documento. Sin embargo, se debate si puede reconocerse que tiene la naturaleza jurídica de una escritura privada y el régimen correspondiente. De hecho, si excluimos el carácter privado de los registros contables, se desprende una serie de corolarios: a) no es posible presentar una reclamación falsa contra ellos; b) se excluye su verificabilidad; c) los registros contables no pueden sustituir a un documento escrito, cuando así lo exige la ley; d) la prueba contra los registros contables no está sujeta a las limitaciones de la ley⁸⁶⁸.

Los registros contables se definen, pues, jurídicamente como los documentos que, en interés del empresario y de terceros, representan, en términos monetarios (y/o cuantitativos): a) las operaciones cotidianas relacionadas con la empresa; b) la consistencia del activo y el

⁸⁶⁷ La relevancia típica de estos registros contables se consideraba interna a la empresa, ya que su eficacia y función práctica se consigue incluso en ausencia de su conocimiento por parte de terceros. La posible relevancia externa, derivada de su exposición, vendría dada por la salida del ámbito jurídico de su autor. La existencia, por tanto, de la doble relevancia interna y externa, que se manifiesta en dos momentos distintos, impediría definir estos enunciados como receptivos, ya que una condición necesaria para su eficacia es el conocimiento efectivo de su contenido por parte del tercer destinatario Cfr. MULEO, S.: *Contributi allo studio del sistema probatorio nel procedimento di accertamento*, G. Giappichelli, Torino, 2000, pp. 156-157.

⁸⁶⁸ Los registros contables constituyen una pluralidad de documentos que en su conjunto forman un documento complejo: son registros conectados cuya conexión no se limita a un hecho puramente técnico que da lugar a un carácter material y externo, sino que tiene su propia significación jurídica, ya que está buscada y protegida por la ley. Se trata, por tanto, de declaraciones escritas, incluidas entre las documentaciones.. DI ERMANNIO, B.: *Diritto della Contabilità*, cit., vol. 1 Scritture Contabili, p. 110. s

pasivo del activo del empresario; c) los beneficios o las pérdidas del ejercicio económico⁸⁶⁹. Estos registros se refieren no solo a las operaciones de la empresa que han tenido lugar real y materialmente, sino también de acuerdo con lo que se desprende de los documentos originales, es decir, todos los documentos que aportan pruebas inmediatas de que se ha producido un hecho empresarial económicamente pertinente. Estos documentos, como, por ejemplo, el recibo, la factura, el resguardo, el extracto de cuenta, constituyen la documentación de “primer grado”. Mientras que los registros contables deben considerarse documentos derivados, o de “segundo grado”, en los que se registran los resultados de la documentación de primer grado, de acuerdo con determinados métodos y técnicas, cuya elaboración propiamente dicha se delega en las ciencias empresariales y contables⁸⁷⁰.

Si los registros contables no fueran un medio de prueba, no tendría eficacia jurídico-tributaria, ya que la Administración tributaria no podría tenerla en cuenta a efectos de probar los hechos económico-financieros, que es el antecedente inmediato de la base imponible. Precisamente porque los registros contables son un medio de prueba, tiene relevancia jurídico-tributaria, para probar y determinar el hecho imponible y el valor de la base imponible. En este sentido, la contabilidad debería tener valor probatorio, pero sólo como un documento privado más, pudiendo tener, al menos hasta el examen judicial, valor probatorio a favor de su titular. Sin embargo, hay que tener en cuenta que el libro contable prueba la existencia del asiento contable, pero no el hecho al que se refiere. Creemos que este último punto es el más importante para la evaluación probatoria de la contabilidad⁸⁷¹.

5.1.4.1 Registros contables, aspectos mercantiles y fiscales

Los registros y libros de contabilidad de la empresa deben mantenerse regularmente, y dicha regularidad ser evaluada de dos maneras: la forma y la sustancia. Desde el punto de vista de la regularidad formal, los libros y registros mencionados deben numerarse paulatinamente

⁸⁶⁹ DI ERMANN, B.: *Ibid.*, p. 63. Los registros contables, incluyendo por lo tanto también las facturas, se basan en una presunción legal *juris tantum*, que por lo tanto puede ser superada probando la inexistencia de los hechos declarados en la factura; esto obviamente no sería posible si la factura se incluyera entre las confesiones extrajudiciales

⁸⁷⁰ Vide: STS, Sala Primera, de lo Civil, Sentencia 653/2005 de 18 Jul. 2005, Rec. 972/1999. Ponente: Román García Varela. “PRUEBA DOCUMENTAL. La reclamación de una deuda exige a quien la reclama, una prueba contundente de su existencia. El asiento contable reflejado en el Libro Diario de la sociedad actora es insuficiente para acreditar la existencia del contrato de préstamo.”

⁸⁷¹ MAGRANER MORENO, F. J.: «La contabilidad como medio de prueba en Derecho Tributario», *Tribuna Fiscal: Revista Tributaria y Financiera*, 10-11, 1991, p. 101.

y, cuando así lo establezca la ley, deben ser sellados o endosados antes de ser utilizados⁸⁷². A continuación, deben mantenerse de manera ordenada, sin dejar espacios en blanco ni entre líneas y sin transparencias en los márgenes; no pueden borrarse y las tachaduras que sean necesarias deben hacerse de manera que las palabras o figuras borradas sigan siendo legibles. Desde el punto de vista de la regularidad sustantiva, por otra parte, los libros, registros y registros contables de la empresa deben mostrar de forma correcta y veraz los hechos de gestión y los acontecimientos económicos de la empresa, así como su representación contable, bajo el triple perfil de activos, financieros y económicos⁸⁷³.

En Italia, los registros contables deben ser conservados por la empresa que los ha mantenido durante al menos 10 años a partir de la fecha de la última inscripción; durante el mismo período, a partir de la fecha de la última inscripción, también deben conservarse los libros obligatorios de la empresa. Las facturas, cartas y telegramas recibidos y las copias de las facturas, cartas y telegramas enviados también deben conservarse durante 10 años. Debe considerarse la misma obligación para la conservación de todos los documentos administrativos que sirven de base a los registros contables, como no solo las facturas, por cobrar y por pagar, expresamente indicadas por la norma, sino también las notas de débito y crédito, los recibos de cobro⁸⁷⁴.

En Francia, los registros contables se mantienen regularmente y pueden ser admitidas en los tribunales como prueba entre comerciantes con fines comerciales. Si se ha mantenido de forma irregular, su autor no puede invocarlos para su beneficio. Entre los comerciantes, la contabilidad no tiene más valor que un simple indicio, y solo si es regular. En las relaciones

⁸⁷² Cfr. RACUGNO, G.: «Scritture Contabili», *Rivista del Diritto Commerciale e del Diritto Generale delle Obligazioni*, 2008, p. 362. La legislación de derecho mercantil tiene como objetivo la representación veraz y correcta de la posición patrimonial, económica y financiera de la empresa con la consiguiente determinación del resultado repartible, mientras que el derecho tributario tiene como objetivo la determinación de la renta imponible respetando los criterios que favorecen la certeza de la relación tributaria a efectos antievasivos. Una correcta teneduría de libros permite al empresario ver determinada la base imponible en función de los resultados contables, mientras que la irregularidad de los registros implica la posibilidad de integraciones por parte de las oficinas financieras, incluso prescindiendo totalmente de los registros contables, con determinaciones inductivas de los valores imponibles.

⁸⁷³ DE ANGELIS, L.: *Elementi di diritto contabile*, cit., p. 4.

⁸⁷⁴ Validez de la prueba contable según el Codice Civile Italiano. “Sección III Registros contables de las empresas sujetas a registro... Artículo 2709. Eficacia probatoria contra el empresario... Los libros y demás registros contables de las empresas sujetas a registro son prueba contra el empresario. Sin embargo, quien quiera aprovecharlos no puede separar su contenido... Art. 2710... Eficacia probatoria entre empresarios... Los libros sellados y legalizados en las formas exigidas por la ley, cuando se lleven regularmente, pueden servir de prueba entre empresarios para las relaciones inherentes al ejercicio de la actividad... Art. 2711. Comunicación y exhibición... La comunicación completa de los libros, registros contables y correspondencia sólo podrá ser ordenada por el juez en los litigios relativos a la disolución de la sociedad, a la comunidad de bienes y a la sucesión por causa de muerte... En los demás casos el juez podrá ordenar, incluso de oficio, la exhibición de los libros para extraer los registros relativos al litigio en curso. También puede ordenar la presentación de cuentas individuales, cartas, telegramas o facturas relacionadas con el propio litigio” (NT).

con la Administración tributaria, la contabilidad es más poderosa porque constituye el soporte legal y obligatorio de la base imponible. Por lo tanto, goza de una *presunción de regularidad* que puede ser combatida por las autoridades fiscales, bajo el control del juez fiscal. Solo si las cuentas contienen irregularidades graves y el impuesto se ha establecido de acuerdo con la opinión de la comisión tributaria, la carga de la prueba recae en el contribuyente⁸⁷⁵.

Los libros contables de las empresas sujetas al registro sirven de prueba contra el empresario y, si están debidamente autenticados, sellados y debidamente conservados, pueden probar otras actitudes de los empresarios para la empresa. Por lo tanto, de modo general, de estas disposiciones se excluye que los libros mencionados pueden constituirse como pruebas legales a favor del empresario y contra el tercero no empresario o en relación con escritos no relacionados con el ejercicio del negocio. Estas se encontrarán a favor de la parte a la que pertenecen, cuando no hay disputas específicas, o a favor de la misma parte, presunciones de hecho, si otros elementos circunstanciales contribuyen, pero la facultad cuyo ejercicio se deja a la apreciación prudente del juez de mérito⁸⁷⁶.

Es inevitable sostener que la eficacia probatoria frente al empresario encuentra su razón de ser en la circunstancia de que los asientos contables deben llevarse siempre según un sistema de contabilidad ordenado. Esto es caracterizado por una serie sistemática de formalidades intrínsecas, y para la eficacia probatoria a favor del empresario, es siempre necesario que la prueba se refiera a los actos entre empresarios para las relaciones inherentes al ejercicio de la empresa. La contabilidad mantenida irregularmente por una empresa no se puede oponer contra la Administración tributaria (por lo tanto, la autoridad tributaria puede rechazarla). Dada la intangibilidad de los asientos contables, *a priori*, no se puede oponer a su modificación por ser irregulares. La corrección de los escritos se realiza de manera retroactiva, la idea es actuar como si los buenos escritos hubieran sido aprobados desde el principio. Sin embargo, en contabilidad, no es posible modificar las cuentas anuales una vez que se han publicado. Por lo tanto, el error solo se corregirá en el resultado del ejercicio en el que se encontró.

La imposición permite lo contrario, retroceder en el tiempo y modificar *a posteriori* los resultados de cada uno de los ejercicios en cuestión. Si la irregularidad afecta a un elemento del balance, la corrección del balance de cierre también implicará, en las mismas proporciones,

⁸⁷⁵ BISSY, A. DE-SERLOOTEN, P.: *Comptabilité et fiscalité: ...*, cit., p. 21.

⁸⁷⁶ BASSANI, C.: *Obblighi contabili degli imprenditori commerciali*, Pirola editore, Milano, 1977, p. 35.

la corrección del balance de apertura (teoría de la "corrección simétrica del balance"). Es importante destacar que no parece razonable permitir que un contribuyente se beneficie de su propia "depravación contable" permitiéndole corregir un registro contable que pone lo ponga en desventaja después del hecho. Por lo tanto, parece conveniente hacer una sutil distinción según se trate de un error involuntario o de un "error" deliberado (decisión de la dirección)⁸⁷⁷.

En concreto, la contabilidad fiscal es el registro temporal y continuo de todos los movimientos de entrada y salida de documentos fiscales originados por sus operaciones comerciales realizadas por la persona jurídica, con el fin de que al final de un período fiscal, con sujeción a la legislación, se determinen los impuestos debidos. Según el derecho tributario no basta con pagar, también hay que demostrarlo, además de pagar/cobrar que es la obligación principal, también se debe demostrar el valor calculado, siendo esta una obligación accesoria. Forma parte de la contabilidad entender que la obligación accesoria incumplida se convierte en la principal. La recaudación del impuesto satisface la primera etapa de la obligación (que, en este caso, es la principal), tomando como ejemplo las declaraciones de impuestos. De forma sencilla y objetiva, registrar, en el lenguaje fiscal, y significa registrar las operaciones, cumpliendo los requisitos, aplicando las normas y utilizando el lenguaje contable tal como codificado.

5.1.4.2 Registros contables en la disciplina del resultado de la empresa

El sistema contable de valoración de la renta imponible se centra en el mantenimiento de los registros contables, que adquieren un doble valor: sustantivo y colateral. La obligación contable se basa esencialmente en el mantenimiento de los registros ya previstos por la legislación mercantil, debidamente integrados con otros asientos contables fiscal, y su función principal es permitir al empresario determinar correctamente el importe de las rentas empresariales efectivamente producidas⁸⁷⁸. La introducción de la obligación contable generalizada es la primera y necesaria consecuencia de la elección legislativa de gravar la renta de las empresas según criterios prescritos en las normas contables-tributarias. Es a través de los registros contables cuando es posible determinar los elementos positivos y negativos que

⁸⁷⁷ BISSY, A. DE-SERLOOTEN, P.: *Comptabilité et fiscalité: ...*, cit., p. 21.

⁸⁷⁸ Cfr. PINO, C.: *Le scritture contabili...*, cit., pp. 36-37. El régimen de la renta imponible se basa en una serie de criterios fundamentales: (i) determinación de la renta empresarial según criterios de eficiencia y ajuste de la base imponible a la calculada según el principio de devengo; (ii) ampliación de los principios relativos a la determinación de la renta sobre la base de los registros contables a todos los ingresos derivados del ejercicio de las empresas comerciales; (iii) determinación analítica de la renta imponible sobre la base de los resultados de los estados financieros, salvo el uso de la determinación sintética cuando no sea posible la determinación analítica; (iv) mejora del sistema de evaluación basado en la contabilidad y refuerzo de las salvaguardias correspondientes.

componen la propia renta y determinar la base imponible. La obligación contable del derecho mercantil está sustancialmente vinculada a la obligación de elaborar estados financieros, por lo que está plenamente justificada para las empresas, que están sujetas a la publicación de estados financieros. El legislador tributario, al contrario, ha querido establecer la obligatoriedad de las anotaciones contables para todos los sujetos que produzcan rentas empresariales. Esto debe tener lugar, con independencia de la forma jurídica en la que se desarrolle el negocio, del grado de organización del mismo y, por tanto, de la propia existencia del estado civil del empresario para el sujeto obligado a llevar los registros.

Un corolario de esta relación inseparable entre la contabilidad y la determinación de la renta imponible es que los registros contables se convierten en el instrumento y objeto principal de control por parte de la Administración tributaria para poder evaluar la renta empresarial imponible⁸⁷⁹. Si la base imponible es la denominada renta contable, es decir, aquella que se determina según los registros contables, una entidad debe -al menos inicialmente- llevar la contabilidad y establecer si esta refleja correctamente los hechos de la empresa y es, por tanto, adecuada para representar la renta obtenida. Esto aclara la razón por la que -según el régimen real del impuesto sobre la renta- la valoración analítico-contable sólo puede ser el método ordinario para verificar los ingresos empresariales, mientras que el recurso a las valoraciones sintéticas, basadas esencialmente en elementos extracontables, sólo está legitimado en circunstancias particulares y específicamente identificadas por el legislador.

5.1.4.3 Eficacia del procedimiento de registro contable

Se supone que las anotaciones registradas en dichos documentos reflejan efectivamente la realidad fáctica, por lo que es merecida la presunción de veracidad que se cierne sobre dicha información contable. Sin embargo, es cierto que tales declaraciones no pueden ser rendidas como prueba segura de los hechos que son favorables al empresario, pues fueron elaboradas unilateralmente. Por lo tanto, la incidencia de la presunción sólo se justifica cuando los hechos contenidos en los registros contables de la empresa son perjudiciales para el empresario (como, de hecho, ocurre con otros documentos privados)⁸⁸⁰. Los registros

⁸⁷⁹ SARA, S.: «Valore Giuridico delle Scritture Contabili», *Bilancio e reddito d'impresa*, 1, 2011, p. 10. La contabilidad es una documentación continuada en el tiempo: entre una (la actividad comercial continuada) y otra (la documentación contable continuada) existe una relación de conexión funcional y de necesaria contextualidad cronológica, en el sentido de que las operaciones singulares relativas al ejercicio de la actividad comercial y los correspondientes actos de documentación han de transcurrir en paralelo en el tiempo.

⁸⁸⁰ Las declaraciones contenidas en los libros corporativos no pueden equipararse a una confesión. Y esto no es exactamente porque la información contenida en tales registros difiera de las declaraciones, sino

contables de las empresas bancarias y estatales y, más en general, de las sociedades anónimas que cotizan en la bolsa de valores tienen una relevancia externa, ya que están sujetas a control público.

Merece la pena examinar a fondo, por su importancia, la eficacia probatoria de los registros contables. Se rige por tres normas que figuran en los registros contables⁸⁸¹:

1ª regla: todos los libros y registros son siempre una prueba contra el empresario;

2ª regla: quien quiera aprovecharse de ellos no puede, sin embargo, separar su contenido;

3ª regla: los libros y registros contables también pueden utilizarse como prueba a favor del empresario, con tres condiciones: a) que las cuentas se lleven regularmente (es decir, deben estar numeradas y cumplir las normas técnicas formales y sustanciales de la contabilidad ordenada); b) que se refieran a las relaciones entre empresarios; c) que se refieran a las relaciones inherentes a la gestión de una empresa⁸⁸².

Si el litigio se establece entre empresarios y no empresarios, o sólo entre particulares que no son empresarios, el uso de la contabilidad puede resultar a favor del autor de esos libros contables. Pero, para que esto ocurra, además de la obediencia a los requisitos formales - establecidos desde hace tiempo- será necesario que los asientos insertados en la contabilidad se acrediten mediante un documento, que por sí solo no puede proporcionar una prueba completa. Estos libros comerciales, por tanto, aportarán una prueba similar a la del llamado "inicio de la prueba escrita". Esto significa que, en relación con los particulares, los libros

principalmente porque la información insertada en los libros de contabilidad de las empresas no tiene un destinatario específico, hecho que caracteriza el testimonio, incluso de la parte, y, en consecuencia, la confesión. Cfr. MARINONI, L. G.-ARENHART, S. C.: *Prova e convicção*, cit., pp. 729-730.

⁸⁸¹ DI ERMANNIO, B.: *Diritto della Contabilità*, cit., vol. 1 Scritture Contabili, p. 98;99.

⁸⁸² RACUGNO, G.: "Scritture Contabili", cit., pp. 370-371. Se ha argumentado que las anotaciones contenidas en los libros y demás registros contables de las empresas sujetas a registro son una prueba contra el empresario puede extenderse también al caso en que los libros no contengan anotaciones que deberían haber figurado en ellos. Luego, los registros contables hacen prueba plena contra el empresario sólo sobre lo que en ellos consta, con la consecuencia de que la falta de mención de un crédito en estos documentos no puede constituir una prueba de la inexistencia del propio crédito; aunque, la omisión del registro en los libros de un hecho de gestión puede ser válido como fuente de elementos conjeturales desfavorables para el empresario. La eficacia probatoria de los libros y registros frente al empresario circunscribe el contenido a la hipótesis de la eficacia probatoria de los registros en las relaciones entre empresarios. Debe de cotejar los libros de los dos empresarios para verificar la exactitud de los asientos contenidos en el libro del supuesto acreedor y encuentra aplicación en relación con todos los libros, incluso los no obligatorios, siempre que se lleven regularmente. La utilización de los libros de contabilidad a favor del empresario en los litigios con los no empresarios sólo es posible a efectos circunstanciales limitados, ya que los registros contables pueden utilizarse para verificar la exactitud de los asientos en el libro del supuesto acreedor.

comerciales pueden servir como prueba indicativa de la veracidad de los hechos representados en ellos. Sin embargo, nunca pueden considerarse una prueba absoluta⁸⁸³.

5.1.4.4 Registro contable con anomalías

Los registros contables, como todas las declaraciones de verdad no confesionales, son objetivamente válidos, en relación con su contenido de verdad real, independientemente de cualquier perfil subjetivo, relacionado con la capacidad jurídica y la capacidad de actuar o la voluntad del empresario. Por tanto, en la interpretación de los registros contables se excluye la búsqueda de la voluntad subjetiva del empresario, ya que se debe dar valor exclusivamente a la declaración escrita y, por tanto, a la reconocibilidad externa objetiva del registro. Debe añadirse que, en la evaluación de la validez o no de los asientos contables, los problemas que se plantean en caso de incapacidad del sujeto, actúan en caso de emisión de un testamento viciado por violencia moral o dolo o en caso de falta de voluntad absoluta, y se traducen, para los asientos contables, en el único problema de la existencia o no de una verdad subjetiva del hecho contable registrado, en relación con el hecho real. Sólo si, en términos concretos, se produce una falsa contabilidad objetiva, entendida como la falsedad del asiento contable, la incapacidad del agente⁸⁸⁴.

Se pueden eliminar los diferentes tipos de errores de los registros contables, mediante la corrección⁸⁸⁵: 1) el error, debido a la falta de registro en el diario y en el libro mayor, los datos contables, resultantes, en cambio, de la factura, se corrige, haciendo en el diario y en el libro mayor, bajo la última entrada, la entrada que falta, con la fecha en que se hace, y

⁸⁸³ Cfr. PROPERSI, A.: *Le scritture contabili e il bilancio d'esercizio: dalla contabilità alla formazione del bilancio, i rapporti con la contabilità industriale e il budget: gli indici di bilancio*, Etas libri, Milano, 1993, p. 16. Se permite al empresario probar que los distintos asientos en los libros no son verdaderos o han sido modificados por asientos posteriores en otros libros. En cualquier caso, a efectos de prueba contra el empresario, los resultados de los registros contables deben ser valorados en su conjunto, no siendo posible separar su contenido y utilizar únicamente el registro o registros favorables a la parte que los invoca. En otro sentido, la prueba a favor del empresario está, por otra parte, sujeta a las siguientes condiciones: i). que los libros estén regularmente legalizados, ii) que los libros se lleven regularmente de acuerdo con las normas contables e iii) que el litigio para el que se invoca la elaboración de los libros contables sea entre empresarios obligados a llevar contabilidad. Si se cumplen las condiciones anteriores, la eficacia probatoria de los libros y registros contables a favor del empresario queda, en todo caso, sujeta al criterio del juez.

⁸⁸⁴ DI ERMANNI, B.: *Diritto della Contabilità*, cit., vol. 1 Scritture Contabili, pp. 91-92.

⁸⁸⁵ DI ERMANNI, B.: *Ibid.* Se prevé expresamente la posibilidad de "cancelaciones" en los registros contables: a) la rectificación debe ser oportuna, en el sentido de que no puede llevarse a cabo a distancia del descubrimiento del error; b) la rectificación debe, además, cumplir con el requisito de la cronología, en el sentido de que la rectificación debe tener su propia fecha con respecto a las entradas y rectificaciones posteriores; c) el ajuste debe también cumplir con el requisito del vínculo con el asiento corregido, en el sentido de que debe referirse a la fecha y al número del asiento corregido, de modo que su aplicación no perturbe el conjunto documental; d) el ajuste debe, por último, justificarse, tanto en homenaje al principio general de la contabilidad ordenada, y en homenaje al principio, también general, de prohibición de las abrasiones y, por lo tanto, de los ajustes, de ahí la necesidad de justificar la excepción de la regla.

recordando, además, la fecha en que debería haberse hecho según el documento original, explicando el error cometido; 2) el error debido a la duplicación de la entrada se corrige escribiendo en el diario, en la fecha de la corrección, un artículo de reversión opuesto al duplicado; 3) el error de la suma se corrige en la revista componiendo, en la fecha de la corrección, un artículo opuesto al erróneo, debido a la cancelación del primero, y registrando, inmediatamente después, un nuevo artículo con la suma real. 4) el error por inversión de columna o artículo se corrige componiendo en la revista, en la fecha de la corrección, dos artículos opuestos al equivocado. 5) el error de cantidad que existe solo en el diario, y no en el libro mayor, se corrige redactando dos artículos, uno correcto en la cantidad y el otro contrario por cancelación, 6) el error de cantidad o de inversión de columna, que concierne solo al libro mayor y no al diario, se corrige mediante la cancelación del asiento equivocado, con la redacción del artículo opuesto y la consiguiente composición del nuevo artículo corregido.

El incumplimiento de las formalidades hace que la contabilidad sea “irregular”. Aunque, eventualmente, no exista ninguna sanción de derecho civil por la omisión o el intento irregular de llevar registros contables. Sin embargo, existe una sanción fiscal de la llamada evaluación inductiva en caso de que se omitan o se realicen registros irregulares. El incumplimiento de las formalidades intrínsecas tiene consecuencias diferentes, según se trate de todo el libro o de una sola entrada: en el primer caso el libro debe considerarse inexistente en su conjunto, en el segundo caso la entrada única será ineficaz⁸⁸⁶.

5.1.5 La factura como medio de prueba

La normativa fiscal establece la obligación de emitir, entregar y mantener las facturas. Tanto la factura en papel como la electrónica pueden, en determinadas circunstancias, conservar su condición de documentos justificativos de los gastos y deducciones a efectos fiscales. Por lo tanto, las transacciones pueden probarse por otros medios distintos de la factura completa, pero la mera existencia de una factura completa no impide que las autoridades fiscales soliciten que se pruebe la eficacia de la transacción por otros medios de prueba. La falta de prueba de la eficacia o el valor de la transacción puede significar que la transacción que se factura no se considere probada. Sin embargo, en ciertos casos, la ley puede disponer que el incumplimiento de los requisitos formales afectará a la deducibilidad mientras

⁸⁸⁶ DI ERMANNIO, B.: *Ibid.*, pp. 89-91..

no se cumplan esos requisitos, por ejemplo, mientras no se disponga de la factura correspondiente o no se registren las operaciones en los libros correspondientes⁸⁸⁷.

5.1.5.1 Características legales de la factura

Las características de las facturas pueden resumirse como sigue⁸⁸⁸:

1º Carácter documental, por lo que aparece como el reflejo o representación de una actividad de ejecución de decisiones previas, que a su vez son consecuencia de acuerdos entre las partes.

2º Documento privado, ya que las partes entre las que se realiza tienen necesariamente ese carácter; incluso la posible intervención de un organismo público no le confiere ningún carácter de prerrogativa.

3º Documento que acredita la realización de operaciones concretas entre las partes, que se reflejan en el documento.

4º Documento bilateral, necesariamente efecto de relaciones de esta naturaleza, aunque sea consecuencia de contratos multilaterales o se manifieste dentro de ellos; pero siempre delimitará las relaciones entre dos partes, una de las cuales lo emite y la otra lo recibe.

5º Naturaleza receptiva, pues no tiene sentido si no se envía a otra persona, para que la conozca; si no se produce este efecto, pierde su sentido natural.

6º Lógicamente e incluso temporalmente después de un acto negociado o contrato, en cuanto es la expresión de un acto o actos de ejecución de este.

7º Puede servir para diferentes fines, aunque se polariza en los ámbitos comercial y fiscal.

⁸⁸⁷ LIZANDA CUEVAS, J. M.: *La comprobación del Impuesto ...*, cit.. El art. 106.2 de la LGT establece que la ley que regule cada tributo puede exigir condiciones formales para la deducibilidad de ciertas transacciones que son pertinentes para la cuantificación de la obligación tributaria. Este sería el caso del IVA, que exige requisitos formales estrictos para la deducibilidad del impuesto soportado. En cambio, para otros impuestos, como el IRPF y el IS, un gasto justificado por otros medios de prueba sería deducible.

⁸⁸⁸ Cfr. MERINO JARA, I.: «Nueva regulación de las obligaciones de facturación», *Gaceta fiscal*, 327, 2013, pp. 104-110; MORILLO MÉNDEZ, A.: «La factura como documento probatorio y como requisito de deducibilidad», *Gaceta fiscal*, vol. 203, 2001, pp. 109-110. La factura no es un documento formalista, sino un reflejo material o contenido mínimo, aunque esencial, como expresión oficiosa de hechos y personas concretas. Los hechos consisten en entregas de bienes o servicios y su valoración; las personas son las que intervienen como remitente y destinatario, cuyo conocimiento puede ser directo e inmediato, como consta en el documento, o indirecto, como puede deducirse o probarse por otros medios. Esto proporciona a la factura una gran flexibilidad y adaptabilidad; de hecho, el uso de tecnologías de la información y la comunicación ha llevado al reconocimiento oficial de la llamada factura telemática, que se crea por ordenador y se envía automáticamente a la factura electrónica.

5.1.5.2 Contenido de la factura

El contenido mínimo obligatorio de la factura se define con el fin de armonizar el contenido de los documentos utilizados para certificar las transacciones pertinentes, en vista de la creciente internacionalización de las economías y el desarrollo del comercio electrónico. A este respecto, cabe señalar también que las Administraciones tributarias están facultadas para ampliar la lista de elementos que deben indicarse en la factura, salvaguardando, no obstante, el principio de proporcionalidad de las obligaciones impuestas al sujeto pasivo.

La factura debe contener la fecha de emisión y estar enumerada consecutivamente para ser identificada de forma única. Los empresarios ya no están obligados a iniciar un nuevo sistema de numeración cada año, sin perjuicio de que puedan utilizar varias series de números, siempre que cumplan con las obligaciones de registro. También debe respetarse la numeración progresiva, sobre todo cuando la factura no la emite directamente el sujeto pasivo, sino su cliente o un tercero en su nombre⁸⁸⁹. Si la factura se emite para certificar operaciones no sujetas a tributación, no imponibles, eximido o sujetas al régimen de márgenes, deberá indicarse la naturaleza de la operación y la referencia normativa correspondiente.

5.1.5.3 Valor probatorio de la factura

La eficacia probatoria de la factura no está directamente subordinada a su contenido, es decir, que la factura que carece de algún requisito también tiene valor probatorio. El derecho a la prueba es una garantía constitucional que prevalece sobre el legislador, que debe respetar su contenido esencial. Este derecho no debe interpretarse de forma restrictiva y, en este sentido, puede decirse que la libertad probatoria ha sido constitucional. Pero, además de señalar que la factura que no cumple todos los requisitos legales tiene valor probatorio, es necesario determinar los efectos de la factura que cumple estos requisitos. O lo que es lo

⁸⁸⁹ Cfr. CAPOLUPO, S.: *Manuale accertamento delle imposte*, cit., pp. 329-330. Las facturas suelen contener esta información: a) la razón social, el nombre o la denominación social, el nombre y los apellidos, la residencia o el domicilio de la persona que suministra los bienes o servicios, el representante fiscal, así como la localización del establecimiento permanente para las personas no residentes; b) Número de registro fiscal del cedente o proveedor; empresa, denominación o razón social, nombre y apellidos, residencia o domicilio del cesionario o comitente, del representante fiscal y ubicación del establecimiento permanente para no residentes; c) La naturaleza, calidad y cantidad de los bienes y servicios objeto de la operación; una contraprestación y otros datos necesarios para determinar la base imponible, incluidos los relativos a los bienes entregados como descuento, prima o rebaja; d) tipo, importe del impuesto y base imponible redondeados al céntimo más próximo.

mismo: debemos determinar si es posible establecer alguna diferencia entre los efectos de la factura completa y los de la factura que no cumple todos los requisitos⁸⁹⁰.

Dada la relevancia que para hacer posible el derecho a la deducción atribuyen las normativas reguladoras del IS e IVA a la condición formal que se exige en ambos casos, centrada en la existencia de un adecuado soporte documental que venga a justificar la operación que, en última instancia, generará el derecho a deducir, comenzamos este análisis refiriéndonos al valor probatorio que cabe atribuir a las facturas, principales documentos de prueba de la transacción para la obtención de bienes y servicios en el campo de los negocios⁸⁹¹. La factura es condición necesaria pero no suficiente.

En ese sentido, el art. 106.3 da la LGT, señala que los cargos y deducciones deducibles que se efectúen, cuando tengan su origen en operaciones realizadas por emprendedores o profesionales, deberán ser justificados, prioritariamente, por medio de la factura emitida por el profesional o emprendedor que haya practicado la correspondiente actuación o por medio del documento sustitutivo expedido en el momento de su ejecución, que en ambos casos cumplen con los requisitos indicados en la normativa tributaria⁸⁹².

⁸⁹⁰ En este sentido, debe entenderse que la factura es un medio de prueba que está sujeto a la regulación de la ley fiscal. Esta especial regulación proviene, precisamente, del hecho del doble valor que se puede atribuir a la factura; un valor que, en cierto modo, es privilegiado cuando cumple todos los requisitos exigidos por la ley, y un medio de prueba más a valorar junto con el otro en la tarea de determinar la realidad de los hechos producidos cuando no se cumplen los requisitos legales. Cuando la factura está completa, cuando cumple todos los requisitos, el ordenamiento jurídico proporciona al contribuyente un medio de prueba que pone a la Administración en la tesitura de tener que descartarla, para lo cual tendrá que aportar otros medios de prueba. En conclusión, por tanto, puede decirse que el contribuyente cumple con sus obligaciones de facturación. Así tiene condiciones de respaldar sus asientos contables con las facturas que le fueron emitidas las facturas que le fueron emitidas por sus compras, es colocado por la ley en el ordenamiento jurídico en la posición de quien tiene a su disposición un medio de prueba especialmente valorado. Cfr. PITA GRANDAL, A. M.: *La prueba en el ...*, cit., pp. 220-221..

⁸⁹¹ La Administración debe aceptar que la factura no es el único medio de prueba admisible por el derecho, ni puede sobrevalorarse, pero debe utilizarse en conjunto con todos los medios de prueba que el interesado pueda aportar en el caso concreto, y cuya valoración conjunta y prudente ahorraría cientos de procedimientos administrativos y judiciales. Cfr. LAGO MONTERO, J. M.: «Del estado actual de la litigiosidad y sus causas determinantes. La escasa mutabilidad de los factores que la generan», en José María Lago Montero, Rosa María Alfonso Galán, María de los Ángeles Guervós Maíllo (eds.) *Litigiosidad tributaria: estado, causas y remedios*, vol. 23-62, Editorial Aranzadi, Pamplona, 2018, pp. 56-57.

⁸⁹² Cfr. SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A.: «A vueltas con los problemas de la prueba en Derecho Tributario», *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos*, 325, 2010, p. 58. Entre los indicios de supuestas facturas falsas que la Agencia Tributaria considera relevantes para poner en duda la realidad de los gastos reflejados en la factura, se pueden señalar, entre otros, los siguientes a) Que la empresa emisora de la factura sea desconocida en el domicilio fiscal declarado; b) Que la empresa no presente las declaraciones fiscales de la factura; c) Que no responda a los requerimientos de información; d) Que no demuestre que la empresa ha adquirido los bienes y servicios necesarios a terceros; e) Que no acredite poseer las dependencias, oficinas, almacenes, instalaciones u otros locales necesarios para el desarrollo de la actividad; f) Que no se justifique la prestación del servicio o la identificación de los intervinientes en su prestación; g) Falta de acreditación del transporte de los bienes o de su efectiva recepción por el contratante h) Que se hallen incoherencias o irregularidades en la documentación de las operaciones (facturas con numeración especial).

Si un gasto debe corresponder a un hecho económico concreto, se debe mostrar la contraprestación de las transacciones efectivamente realizadas⁸⁹³, por tanto, la medida de la capacidad económica, la comprobación de este requisito de veracidad traslada el debate al terreno de la prueba, sacando a la luz, además del derecho del contribuyente a utilizar cualquier tipo de elemento que acredite la autenticidad de sus declaraciones tributarias, el problema de las facturas falsas y con datos falsos o falseados⁸⁹⁴.

Así pues, a fines probatorios, la factura es el medio de prueba primordial o más importante en lo que respecta a los gastos y deducciones derivados de las operaciones llevadas a cabo por profesionales o empresarios, pero no debe considerarse el único medio de prueba posible.⁸⁹⁵ No obstante, debemos matizar esa afirmación en función del tributo al que nos refiramos, toda vez que existen importantes diferencias en la interpretación que la doctrina administrativa y la jurisprudencia vienen atribuyendo al requisito formal de la deducción según se refiera este a la IS o al IVA⁸⁹⁶.

A falta de pruebas, no se presume la existencia del gasto. No será deducible, sin necesidad de preguntar su interés para la empresa si la factura se ha destruido, se ha perdido o simplemente no se ha emitido, y el contribuyente debe probar su existencia. Aquí es donde el papel del juez es esencial, le corresponde dar muestras de sensatez y poner en práctica el principio de libertad probatoria. Sin embargo, la mayoría de las veces, en ausencia de una factura, el gasto no se admite como deducción⁸⁹⁷.

⁸⁹³ Vide: STS, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia 179/2018 de 7 Feb. 2018, Rec. 3285/2016. Ponente: Ángel Agualló Avilés. “*IVA soportado. Denegación de derecho a deducir el IVA reflejado en facturas falsas. Carga de la prueba de la falta de medios para que los servicios facturados fueran efectivamente prestados.... Falta de contradicción. Las diferencias entre fallos obedecen a una propia y distinta valoración de la prueba efectuada por cada órgano judicial, sobre hechos y circunstancias disímiles. Confirmación de la sentencia a quo. Las facturas en discordia son falsas, de forma coherente con la convicción de la Sala de instancia de que las empresas que aparecen como emisoras no intervinieron en absoluto en las operaciones consignadas en dichas facturas.*”

⁸⁹⁴ GARBIZU, I. S.: «Aspectos problemáticos de la práctica de la prueba en el ámbito tributario.», en Eva María Cordero González, Isabel García-Ovies Sarandese, José Pedreira Menéndez, Begoña Sesma Sánchez (eds.) *Conflictos actuales en Derecho tributario: homenaje a la profesora doctora Manuela Fernández Junquera*, Aranzadi, Pamplona, 2017, pp. 634-635.

⁸⁹⁵ Cfr. PÉREZ ARRAIZ, J.: *La prueba en los...*, cit., p. 99. Hay que prestar atención al principio de prohibición de la indefensión. En efecto, la reducción de los medios de prueba a uno solo, como es la factura, conduciría a una limitación del derecho de defensa, es decir, a la violación del principio previsto en el art. 24 de la Constitución que señala que debe admitirse cualquier medio de prueba pertinente y legal.

⁸⁹⁶ ÁLVAREZ BARBEITO, P.: «La prueba para la deducción de gastos y cuotas: efectos del incumplimiento de las obligaciones fiscales por el proveedor», *Civitas. Revista española de derecho financiero*, 151, 2011, pp. 1-2.

⁸⁹⁷ Cfr. LA MARDIÈRE, C. DE: *La preuve en...*, cit., p. 46. Ninguna circunstancia puede excusar a un contribuyente cuando no puede presentar sus cuentas y documentos justificativos durante una auditoría: ni el robo de los documentos, ni su retención por un contable cuyos honorarios no han sido pagados, ni su destrucción

5.1.6 Fuerza probatoria de la documentación contable

De entre las razones que llevaron al legislador a imponer el deber de llevar la contabilidad a que merece mayor importancia en su carácter probatorio. ¿Cuál sería el valor probatorio de la documentación contable?⁸⁹⁸ El valor está directamente relacionado con su autenticidad y se debe indagar si el documento tiene un autor, es decir, si proviene de alguien. Es el documento auténtico es lo que tiene la eficacia de suministrar prueba documental de la identidad de su autor. En un sentido estricto, son calificados así aquellos documentos de carácter público.

Los documentos *privados*, en los cuales se incluye la mayoría de la documentación contable, inclusive libros contables, no tienen la misma eficacia probatoria de un documento público. Luego, si su autenticidad es contrastada, debe probarse. En cuanto a relación con el juzgador, la prueba documental contable se caracteriza por ser una prueba *indirecta*, una vez que reproduce hechos y transacciones económicas. Se clasifican en particular por ser *históricas* o *representativas* de los hechos patrimoniales, describiendo lo que ocurrió dentro del lenguaje (y límites) propios de la contabilidad.

Además, debe decirse que existe la presunción de verdad de los registros contables⁸⁹⁹, y que se trata de procedimiento de registro contable exigidos por la ley, que les impone formalidades *intrínsecas* y *extrínsecas* aseguradoras de su sinceridad, exactitud y fidelidad, y aun

por incendio o inundación. En el pasado, la falta de contabilidad daba lugar a la aplicación de la rectificación automática, que hacía recaer la carga de la prueba en el contribuyente. La misma circunstancia tiene ahora el mismo efecto: la persona que no puede presentar las cuentas tiene la carga de la prueba. En otras palabras, el contribuyente debe aportar la prueba, aunque esté privado de lo que constituye la esencia de la prueba: los libros de contabilidad y las cuentas. Es comprensible que no pueda probar que es un contribuyente cuando está privado de lo que constituye la esencia de la prueba: los libros de contabilidad y los documentos justificativos. Pero en la práctica sería muy fácil incendiar las cuentas propias para escapar del fisco.

⁸⁹⁸ Cfr. PANUCCIO, V.: *La natura giuridica delle registrazioni contabili*, Casa Editrice Dott. Eugenio Jovene, Napoli, 1964, p. 19. La doctrina aborda la eficacia probatoria de los registros contables de forma confusa y a menudo contradictoria. Son indecisos los autores que, aunque equiparan los registros contables con una confesión, no llegan a atribuirles explícitamente el valor de prueba judicial. Por otro lado, están las opiniones según las cuales los registros contables son confesiones verdaderas y propias, impugnables, sin embargo, por cualquier medio de prueba. Ambas posturas doctrinales terminan por quitar cualquier sentido jurídico al reconocido carácter confesional de los actos en cuestión. Una confesión, una prueba legal, que tolera la demostración de lo contrario es una contradicción en los términos.

⁸⁹⁹ Las normas que consagran la llamada presunción de verdad establecen un principio de valoración de la prueba en virtud del cual las afirmaciones que se reflejan en la contabilidad han de considerarse *prima facie* verdaderas, permitiendo la prueba en contrario por parte de quienes puedan verse perjudicados por tales hechos. Es decir, lo que tales preceptos establecen es una regla de valoración de determinados documentos contables mediante la cual el legislador atribuye una determinada fuerza probatoria a tales medios de prueba con la finalidad de acreditar los hechos relevantes para la imposición de una sanción u otra medida administrativa. Se advierte que constituye una regla de valoración de la prueba que no es absoluta, pues cabe la prueba en contrario y, por tanto, puede concluirse que, según la teoría de las reglas, no es una regla, sino un principio jurídico. Cfr. CANO CAMPOS, T. C.: «Presunción de veracidad (y principio de libre valoración de la prueba)», en *Los principios jurídicos del derecho administrativo*, La Ley, 2010, pp. 6-7.

considerando el interés, no solo económico como moral, de los comerciantes los escrituraren con verdad, surge la presunción de verdad que emana de los registros contables⁹⁰⁰.

Así es como se pronuncia TRAJANO MIRANDA VALVERDE⁹⁰¹: el empresario asume la paternidad de los registros y asientos constantes de sus libros mercantiles, quiere escritos *propria manu*, quiere *alía manu*. De ahí la primera conclusión: los libros contables, o mejor, lo que de ellos consta, hace prueba contra su propietario. Así pues, contamos con que los libros contables, regular o irregular, prueban siempre contra su propietario, pues los actos y hechos en él narrados, o enunciados efectúan la prueba contra aquel que los refiere, narra o enuncia. Y, como se trata de prueba real, la regla rige en relación con los sucesores del empresario, quiere continúen, quiere o no continuar, en la explotación de la empresa o establecimiento⁹⁰².

Los procedimientos de registro contable, incluso que, observadas las formalidades legales, por sí solo no hace prueba a favor del contribuyente. Como ya se ha mencionado, es principio probatorio cedido que nadie puede constituir título en su propio beneficio. Y es comprensible la sospecha contra aquel que, particularmente, hace sus registros contables, pues él podrá realizarla de modo a favorecer a sus intereses, incluso que contra la realidad de los hechos⁹⁰³.

El poder de prueba de los libros y otros documentos contables de los empresarios debe valorarse de conformidad con las normas comunes del derecho⁹⁰⁴. No solo los registros

⁹⁰⁰ Cf. DI ERMANNIO, B.: *Diritto della Contabilità*, cit., vol. 1 Scritture Contabili, p. 78. Hay dos tipos de formalidades para llevar los registros contables: las formalidades extrínsecas y las intrínsecas. Las primeras se impusieron con el fin de garantizar la contemporaneidad y la inalterabilidad de los registros contables. La segunda carga recae exclusivamente en el empresario, tanto en lo que respecta al método, como al contenido y al método de preparación de los registros contables.

⁹⁰¹ Cfr. VALVERDE, T. DE M.: *Fôrça probante dos ...*, cit., pp. 60-62.

⁹⁰² Cfr. ESCUDERO SOLIZ, P. A.: *De la prueba-desafío a la prueba administrativa tributaria*, cit., p. 54. “Sobre la funcionalidad judicial de la contabilidad el mismo cuerpo legal dispone que los libros hacen fe contra el comerciante que los lleva, y no se le admitirá prueba que tienda a destruir lo que resultará de sus asientos. Es decir, por mandato legal, el contenido de la contabilidad se vuelve contra quien la lleva si está mal llevada, y a favor de ella, si está bien llevada. Es importante mencionar que para constatar si el comerciante lleva o no libros contables, están prohibidas las pesquisas. Es responsable de la contabilidad el contador, profesional que, entre otras, está facultado a: i) preparar y suscribir declaraciones tributarias, ii) legalizar peritaje, revisiones, fiscalizaciones, análisis y pruebas contables; teniendo en cuenta, la ley menciona que cualquier contabilidad que no esté acreditada por un contador no tendrá valor legal. Es por tanto la contabilidad el medio más idóneo para dar cuenta de la existencia del hecho generador, la base imponible y la cuantía del tributo, a fin de imponer la obligación tributaria que la Administración en ejercicio de su facultad determinada pretende imponer. Además, es deber formal del contribuyente o responsable, pues da cuenta de las obligaciones económicas contraídas por el sujeto pasivo.”

⁹⁰³ «*Nemo contra se adhiere tenetur; arma non sunt tollenda de domo rey*» se constituye en un importantísimo principio probatorio en el proceso penal – Principio de la no Autoincriminación. Según ese principio, nadie sería obligado a suministrar armas al adversario en su propio perjuicio. Cfr. ANDRADE, M. DA C.: «*Nemo tenetur se ipsum accusare e direito tributário: ou a insustentável indolência e um acórdão n 340/2013 do Tribunal Constitucional: [anotação]*», *Revista de Legislação e de Jurisprudência*, vol. 144, 3989, 2014.

⁹⁰⁴ Según el Art. 31 del CCom español: “El valor probatorio de los libros de los empresarios y demás documentos contables será apreciado por los Tribunales conforme a las reglas generales del Derecho.” En este artículo parece

y documentación contable regular pueden hacer prueba *contra* el comerciante, pero también la irregular. Los libros «regulares» o «irregulares» hacen prueba contra el comerciante a quién pertenezca⁹⁰⁵. Por libro «regularmente ordenado» se entiende a que atiende a las exigencias establecidas en la ley para el efecto de poder realizarse plenamente su objetivo, o sea, dar a conocer las operaciones y la situación patrimonial de los comerciantes⁹⁰⁶.

Cuando los libros comerciales estén «regularmente ordenados» y el comerciante contra quién sean presentados no presente asientos opuestos en libros igualmente «ordenados», aquel podrá hacer prueba a favor⁹⁰⁷. Se observa que la ley comercial, admite expresamente la prueba contraria del que resulte de los libros de un comerciante contra otro, pero nada dice cuando a la forma establecida contra el propietario de la escritura. Dada la presunción de verdad⁹⁰⁸ de los registros y asientos contables equivalen la confesión de quien los hizo o mandó hacer. Ejemplificando, si en su documentación contable, comerciante ha de afirmar que recibió € 1000 un día del comerciante B, y entregó € 200 en mercancía para referido comerciante. Se tendrá como plenamente probado que el Comerciante A recibió, realmente, los € 1000 del comerciante B, por qué el hecho le es desfavorable, pero no quedará probado que él entregó, efectivamente, € 200 en mercancías⁹⁰⁹.

indeterminado qué son las "normas generales del derecho". Entendemos que se refiere a las reglas de la prueba en el sistema jurídico español.

⁹⁰⁵ Cfr. SÁNCHEZ CALERO, F.-SÁNCHEZ-CALERO GUILARTE, J.: *Instituciones de derecho mercantil*, Aranzadi-Thomson Reuters, Cizur Menor (Navarra), 2011, pp. 176-177.

⁹⁰⁶ SANZ GADEA, E.: *Efectos probatorios de la...*, cit., p. 43. La presunción de certeza a la que está sometida la documentación contable en el ámbito fiscal es un elemento que refuerza el valor probatorio de la contabilidad. Esta presunción no se deriva del hecho de que cumplan todos los requisitos establecidos por la legislación mercantil, sino de la correlación entre la declaración y la contabilidad. En virtud de la misma, es incuestionable que la contabilidad exhibe un valor probatorio a favor de su titular de la misma intensidad y de la misma manera que se prueba en su contra. Para destruir la presunción de certeza de la que goza la documentación contable, será necesario probar que la declaración de la renta no es veraz en la parte de la misma que contiene el balance, o lo que es lo mismo, probar que el balance no es un fiel reflejo de la verdadera realidad patrimonial, porque el proceso contable está afectado por alguna anomalía. Ahora bien, es evidente que sólo una anomalía sustancial en el método de cómputo contable ya sea intencionada o debida a un error no corregido, puede determinar un balance falso.

⁹⁰⁷ Cfr. ABREU, J. M. C. DE: *Curso de direito ...*, cit., p. 190. Los libros regularmente ordenados hacen prueba no solo contra el respectivo comerciante, pero también a favor – salvo si otro litigante presentar asientos opuestos en libros regularmente ordenados, situación en la cual el tribunal decidirá por merecimiento de cualesquier pruebas del proceso, o se haga prueba en contrario.

⁹⁰⁸ Deben destacarse las claras ponderaciones de VALVERDE, T. DE M.: *Fôrça probante dos ...*, cit., p. 21. : “Escriturando regularmente sus libros, no busca el comerciante constituir prueba de los hechos registrados, pues que en el momento en que son ellos lanzados, no puede prever si los asientos le serán dañinos. No se cree en el comerciante, por ser comerciante, y, sí, por haber él regularmente escriturados sus libros” (NT).

⁹⁰⁹ *Vide*: TSJ de Castilla y León, Valladolid (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Unica) Sentencia num. 471/2001 de 9 marzo. Rec. 2730/1996. Ponente José María Lago Montero : “*Hecho imponible: presunción de onerosidad: ámbito de aplicación: prestaciones de trabajo personal y de bienes: no alcanza a las prestaciones de servicios profesionales: gratuidad derivada de la contabilidad del sujeto pasivo: ausencia de prueba en contrario: sujeción imprevista.*” La

Aún en cuanto a la prueba documental contable, es razonable imaginar que el comerciante no registra en su contabilidad operaciones que pongan de manifiesta irregularidad, tales como crímenes fiscales. Así, se entiende que el retraso en los registros contables puede servir de prueba contra él. De igual manera, él rechaza presentar la documentación y registros contables que puedan servir de prueba contra comerciante, además de propiciar penalidades⁹¹⁰. No es lícito contestar los asientos contables al comerciante, alegando negligencia de sus prepuestos encargados de escriturarlos. Sin embargo, esa confesión puede ser objeto de retractación, si se demuestra que hubo error excusable y materialmente demostrable.

En suma, los registros contables⁹¹¹ y la documentación contable, como documentos particulares, posee poder de prueba moderado a favor del comerciante. La contabilidad podría, en ese caso, constituir, como mucho, a favor del comerciante, un principio de prueba o indicios probatorios (lo que los italianos denominarían de *argomenti di prova*⁹¹²).

Como se ha dicho, la documentación contable tiene el carácter de documento privado⁹¹³. Como tal, puede proporcionarse o exigirse como medio de juicio ante un tribunal, ya sea solo o en combinación con pruebas periciales destinadas a explicar su contenido o

sentencia define la presunción de que la contabilidad sirve como medio de prueba, mientras no se demuestre lo contrario, tal y como sostiene ampliamente la jurisprudencia. *“Ha de partirse del dato de que el demandante contabiliza, en los periodos objeto de comprobación, todas las prestaciones médicas realizadas, tanto las retribuidas como las no retribuidas, hechos estos cuyo control de veracidad, realizado por la inspección, no ha arrojado resultados distintos que los desvirtúen. Que los servicios médicos se han prestado, no ofrece ninguna duda, por cuanto que el interesado, a través de sus registros contables, reconoce la efectiva prestación de todos y cada uno de los servicios, identificando en cada caso el día y el perceptor de los mismos. Es doctrina ya consolidada del Tribunal Supremo aquella que admite la contabilidad correctamente llevada, en la que consta la gratuidad de una prestación, como prueba en contrario de las presunciones de onerosidad establecidas por las leyes. Así, Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de abril de 1999 –, que se remite a las de 7 de octubre de 1992 –, 14 de diciembre de 1994 –, 5 de febrero de 1997 – y 18 de febrero de 1998 – en cuya virtud, si «la contabilidad del sujeto pasivo es correcta y suficiente para el desarrollo de las funciones de la inspección tributaria, la dificultad de demostrar un hecho negativo hace que deba estimarse prueba suficiente la falta de cargo alguno en esa misma contabilidad». No puede, pues, la Administración Tributaria presumir la realización de un hecho imponible puesto que ha aceptado como válidos los registros contables del interesado que acreditan la realización de los servicios.”*

⁹¹⁰ En Portugal para efectos fiscales, según el n° 1 del art. 75° de la LGT_{PT}, presúmanse verdaderas y de buena fe los datos y cálculos inscritos en su contabilidad o escritura, cuando estas estén organizadas en consonancia con la legislación mercantil y fiscal. Sin embargo, esta presunción no se verifica cuando verificadas determinadas situaciones, que la ley establece como iniciadoras de que el declarado no refleja el rendimiento real y efectivo, las cuales son enumeradas de forma taxativa en el n° 2 del citado normativo legal.

⁹¹¹ La fuerza probatoria de la documentación contable en el Brasil es equivalente a la de España. La escritura "prueba contra su autor, siendo lícito al empresario, sin embargo, demostrar, por todos los medios permitidos en la ley, que las anotaciones no corresponden a la verdad de los hechos" (art. 417 del CPC_{BR}). Al discutir los efectos del "arreglo de los libros", la ley brasileña establece: "los libros de negocios que cumplen los requisitos exigidos por la ley prueban a favor de su autor en el litigio entre empresarios". (art. 418 del CPC_{BR}). Asimismo, confirma el principio de indivisibilidad al prescribir que "el hecho es indivisible, y si de los hechos que resulten de las inscripciones, unos son favorables al interés de su autor y otros son contrarios a él, ambos serán considerados conjuntamente, como unidad". (art. 419 del CPC_{BR}).

⁹¹² "Argomenti di prova" presente en ella art. 116°. del *Codice di Procedura Civile* - Valutazione delle prove – Italia. Indica un hecho que no tiene valor probatorio, pero solo suministra elementos para la evaluación de otras pruebas o indicios, condiciones comúnmente tratadas como presunciones simples en cuanto a la eficacia.

⁹¹³ Cfr. arts.299 y 327 de la LEC.

determinar su coincidencia con la realidad que debe o puede reflejar. Así, la contabilidad puede servir, por ejemplo, para demostrar la existencia de una relación empresarial, para demostrar el cumplimiento o el incumplimiento de las obligaciones, para probar la existencia de créditos y deudas u otros tipos de derechos y obligaciones en caso de actos o conductas delictivas, etc.

El valor probatorio de la documentación contable se ajusta al principio de libre evaluación por los jueces y tribunales de acuerdo con las normas generales del derecho. La contabilidad prueba el hecho, pero no necesariamente la verdad fundamental o última de lo que se dijo. Los registros contables se ajustan más a la naturaleza de las declaraciones de conocimiento o ciencia que a la naturaleza de las declaraciones de intención en las que podría basarse el nacimiento o la existencia de un derecho o una obligación. Por lo tanto, la convicción de la certeza de las pruebas mediante una simple contabilidad requerirá, en la mayoría de los casos, la aplicación de otros recursos como la máxima de experiencia y la evaluación racional por el juzgador del documento contable en apoyo de sus propias garantías (legalización, adhesión a formas extrínsecas, formulación oportuna, auditoría, etc.) y otros medios de prueba que puedan acompañarlo (peritos, testigos, documentos justificativos de los registros contables, etc.)⁹¹⁴.

A propósito del valor probatorio de los libros, es importante analizar la relación que tienen con las cuentas anuales. A través de los registros y los documentos que los respaldan, el sistema contable debe permitir la elaboración de las cuentas anuales. En efecto, los libros contables se sumarán los registros auxiliares, obligatorios o no, que permitan elaborar las cuentas anuales en función de las operaciones singulares realizadas por el empresario. Eventualmente, puede ocurrir que las cuentas anuales estén adecuadamente soportadas por los registros contables y su correspondiente documentación y que, sin embargo, los libros obligatorios no se lleven con las formalidades exigidas en cuanto a su legalización⁹¹⁵. A menudo se exigen ciertas formalidades legales para proporcionar mayor seguridad y autenticidad⁹¹⁶.

⁹¹⁴ ALONSO ESPINOSA, F. J.: *El deber de documentación ...*, cit.', p. 20.

⁹¹⁵ PORRAS GARCÍA, M. J.: *La contabilidad como prueba...*, cit.', p. 77.

⁹¹⁶ Cfr. ACEBES PÉREZ, Á.: *La legalización de ...*, cit.', p. 2. "Existen tres opciones para la legalización de libros: 1) Libros remitidos en abierto, es decir, sin protección alguna que impida al registrador o a terceros ver su contenido. A este respecto cabe mencionar que a pesar de que los registradores tengan la condición de funcionarios públicos se encuentran sometidos a la obligación legal de actuar conforme con la legislación en materia de protección de datos. 2) Libros encriptados por el sistema de cifrado de claves simétricas. Cuando los empresarios por razón de confidencialidad o seguridad deseen enviar los libros o alguno de los ficheros encriptados para evitar que terceros puedan conocer su contenido, podrán hacerlo siempre que usen los algoritmos disponibles en el mercado y que son habituales en la plataforma que al efecto tiene el Colegio Nacional de Registradores. 3) Actuación de entidades

5.1.7 Valoración de la documentación contable

La valoración de la prueba es una actividad jurisdiccional relevante y extraordinariamente compleja, que puede muy fácilmente ser víctima de superficialidades del juzgador en su ejecución. Destáquese que la actividad de valoración de la prueba no es una actividad procesal tradicional, visto que trámite procesal entre las partes es principalmente sobre la interpretación del derecho⁹¹⁷. La actividad de valoración es en la verdad el juicio jurisdiccional, eficacia en el íntimo por el juzgador, apreciando las pruebas y definiendo si las mismas comprueban o refutan los hechos alegados por las partes.

Según JORDI NIEVA FENOL⁹¹⁸, cuando nos referimos a documentos particulares, en los cuales se encuadra la documentación contable, el más razonable en términos de valoración, es que se debe tomar como *prueba plena*, los documentos no impugnados por ninguna de las partes. Al proceder de esa manera el juez no corre el riesgo de promover incoherencias. Para las partes, por su lado, no habiendo sido impugnada, se puede confiar en la estabilidad de la misma.

También en cuanto a la eficacia probatoria, el documento contable privado es inescindible, siempre que sea admitido expresa o tácitamente. De ello se desprende la imposibilidad de que la parte utilice únicamente la parte del documento contable que le favorece, rechazando las que considera contrarias a sus intereses⁹¹⁹. El documento contable será visto y valorado en su totalidad. Si el documento expresa varios hechos contables, se permite a la parte probar por otros medios probatorios que uno o algunos de ellos son falsos.⁹²⁰

El mayor peligro en la valoración de la documentación contable es que el documento sea falso. La falsedad en los documentos puede presentarse por dos modos principales:

este caso, cuando los empresarios por motivos de confidencialidad o seguridad en las prestadoras de servicios de certificación como terceros de confianza. En que quieran remitir archivos en abierto, también podrán utilizar el sistema de cifrado con doble clave.”

⁹¹⁷ Cfr. PITA GRANDAL, A. M.: *La prueba en el ...*, cit., p. 235. Las consecuencias que se derivan de la atribución a la contabilidad del valor probatorio indicado son de dos tipos. Por un lado, permite comprender por qué la realidad registrada en las cuentas puede requerir otros medios de prueba. Por otro lado, también nos permite entender que la contabilidad como medio de prueba no goza del privilegio de la prueba evaluada, sino que es un medio cuya evaluación se realizará libremente y en conjunto con otros medios de prueba.

⁹¹⁸ NIEVA FENOLL, J.: *La valoración de la prueba*, Marcial Pons, Madrid, 2010, p. 316.

⁹¹⁹ Cfr. SEGUNDO, H. DE B. M.: «Epistemología, prova e planeamento tributário», *Revista de finanças públicas e direito fiscal*, vol. A.6, N.3, 2013, p. 152. La prueba de una afirmación que descarta las cuestionamientos razonables y que, bajo esta condición, es capaz de generar la creencia de que dicha afirmación es verdadera, invierte la carga de la prueba, es decir, hace que quien quiera oponerse a dicha afirmación tenga que demostrar su falsedad, o al menos generar una duda razonable sobre su veracidad. En este sentido, en principio, las declaraciones contenidas en los registros y documentos contables elaborados por el contribuyente se presumen ciertas, y se presume su buena fe, teniendo la autoridad administrativa de evaluación la carga de demostrar la veracidad de las declaraciones en contrario.

⁹²⁰ AMARAL, P. O.: *Provas: atipicidade, liberdade...*, cit., p. 179.

falsedad material o extrínseca y falsedad intelectual o intrínseca⁹²¹. La falsedad material se manifiesta en la dimensión física de la documentación contable, buscando alterar sus características originales, mediante recursos como enmiendas, rasuras y sustitución o adiciones de números. La falsificación ideológica se caracteriza por versar sobre el contenido intelectual. No hay rasura, enmienda o acrecimientos, pero sí un relato falso. En el aspecto material, la documentación contable es de todo verdadera, sin embargo, el documento es factualmente no verídico u omiso.

La falsedad de registros contables representa esencialmente un desajuste intencional de la «información». Debido a ella, los instrumentos de la contabilidad no retratan correctamente el hecho, pudiendo llevar la autoridad judicial a cometer errores, al fundarse en premisa de hechos falsas. La falsedad *material* se puede verificar en alteración de facturas y documentos relativos las operaciones comerciales, y como falsedad intelectual o ideológica los asientos falsos en libros y documentos contables⁹²².

Naturalmente es mucho más difícil de ser identificada, y se trata de la falsificación intelectual o ideológica. En esta situación, donde se constata la desarmonía entre la declaración efectuada y la declaración documentada o una narración y/o descripción de hechos falsos, siendo, por eso, en cualquiera de los casos, no verídico el contenido del documento. Estamos delante del crimen de falsificación de documentos, que envuelve aspectos contables. Con el propósito de evitar la falsedad documental⁹²³, vertiente del deber legal de mantener la

⁹²¹ La falsedad puede ser vista en varias dimensiones, destáquese: a) la suposición del documento, falsedad en los autores, fecha y certificado; b) el vicio del contexto, fecha o firma, refiriéndose aquí la alteración material o gráfica; c) la suposición de parte o testigo, consistiendo en declararse cómo teniendo interviniendo en el acto documentado alguna persona que en él de hecho, no intervino y d) la mención de hecho que no se verificó. Cfr. FREITAS, J. L. DE: *A falsidade no direito probatório: contribuições para o estudo da prova documental*, 2, Almedina, Coimbra, 2013, pp. 48-49.

⁹²² Como documento probatorio, la contabilidad puede ser falsificada. Correspondería entonces a la Administración probar dicha falsedad (doble contabilidad, subfacturación, registros incompletos, balance no soportado, etc.), si es el contribuyente quien añade la contabilidad como prueba. Si es la Administración la que alega que los datos fueron tomados de la contabilidad del contribuyente, este también podría alegar falsedad. Un accionista mayoritario, por ejemplo, realizó cambios para favorecerse a sí mismo y la Administración tributaria y los demás socios prueban la falsedad por otros medios, aunque generalmente el contribuyente, si quiere defraudar a Hacienda, realiza los cambios premeditadamente (fraude), por lo que es difícil o raro que el mismo contribuyente o el interesado puedan alegar ante la Administración la falsedad de toda o parte de la contabilidad; lo mismo que una supuesta simulación cuando el asiento contable se realizó de forma irregular por desconocimiento del contable. *Vide*: MARTÍNEZ HERRERA, G.: *La prueba contable...*, cit., pp. 79-80.

⁹²³ En el derecho brasileño está previsto el crimen de falsedad ideológica es figura tipificada en el art. 299 del CP_{BR} que tiene la siguiente redacción: «Omitir, en documento público o particular, declaración que de él debía constar, o en él insertar declaración falsa o diversa de la que debía ser escrita, con el fin de perjudicar derecho, crear obligación o alterar la verdad sobre hecho jurídicamente relevante.»^(NT). Para que se cometa el delito, es necesario que la forma del documento sea verdadera, mientras que el fraude esté insertado en su contenido, también es imprescindible que la finalidad de la declaración sea perjudicar derecho, crear obligación o alterar la verdad sobre hecho jurídicamente relevante, de lo contrario no hay crimen.

contabilidad, cada registro contable debe ser efectuado con base en documento idóneo, que compruebe las condiciones en que la operación registrada fue efectiva. La contabilidad no merece credibilidad cuando presenta adiciones, errores e incorrecciones que, no siendo previstos en el plazo legal, hacen inviable los cálculos de la riqueza patrimonial y su eventual variación⁹²⁴. Entre las causas que generan falta de seguridad y de fiabilidad de la documentación contable, reduciendo la calidad valorativa, destacarse los errores, fraudes e insuficiencia de datos en las demostraciones financieras⁹²⁵.

El error corresponde a un engaño, cometido en el procedimiento de registro contable, pudiendo ser representado por asientos indebidos, errores de valores, de conciliación o inversión de asientos. El fraude, por su parte, al contrario del error, es premeditada, y genera provecho en causa propia o de otros, pudiendo ser caracterizada como⁹²⁶: i) la adulteración, el falseamiento o la modificación de documentación contable, ii) apropiación indebida de activos; iii) supresión u omisión de operaciones y documentación contable; iv) registro de transacciones sin comprobación y v) aplicación de prácticas contables indebidas. Entre los fraudes

⁹²⁴ Vide: TSJ de Castilla y León, Valladolid (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 3ª) Sentencia num. 2376/2011 de 27 octubre. Rec. 431/2007. Ponente: José María Lago Montero. “*Aplicación del régimen de estimación indirecta ante la no comparecencia reiterada del sujeto pasivo a presentar los libros de contabilidad y documentación justificación de sus ingresos y gastos. La presentación de la documentación requerida ya en la vía económico-administrativa es extemporánea: el sujeto pasivo ha podido presentar sus libros y facturas ante la Inspección y no lo hizo. Presentarlos más tarde, cuando ya el procedimiento inspector ha concluido, ante un órgano revisor, está fuera de lugar y de tiempo. De nada sirven a tal efecto las manifestaciones del interesado tratando de descargar su culpabilidad en los anteriores contables, pues el contribuyente ha disfrutado de reiteradas ocasiones, que le han sido ofrecidas, para exhibir tales documentos, y no las ha aprovechado, alargando con su conducta las actuaciones notablemente, en términos que la ley general tributaria y el reglamento general de la inspección tildan de dilatorios y determinantes de la aplicación del régimen de estimación indirecta, irreprochable en este caso.*”

⁹²⁵ Cfr. PETRENCO, S. A.: *Contabilidad e seu*, cit., pp. 66-88. A efectos fiscales, es necesario presentar claramente los ingresos, los gastos, los activos y los pasivos. Sin embargo, para cumplir su principal objetivo, que es proporcionar la mayor cantidad posible de subvenciones para la toma de decisiones, los datos suelen ser insuficientes, lo que requiere informes adicionales, solicitados por las autoridades fiscales según la naturaleza del impuesto considerado.

⁹²⁶ Cfr. KRANACHER, M.-J.-RILEY, R.-WELLS, J. T.: *Forensic accounting and fraud examination*, John Wiley, Hoboken, N.J, 2011, pp. 294-446. Diversas son las modalidades de fraudes envolviendo documentación contable. Entre los fraudes contables, las más usuales son aquellas que tiene como objetivo el desvío de efectivo, generalmente práctica por funcionarios, son ejemplo i) compras y pagos con notas simuladas; ii) pago a funcionarios inexistentes; iii) pagos en duplicidad; iv) descuentos hipotéticamente concedidos a clientes, que son “embolsados” por los funcionarios; v) ingresos adulteradas (valor inferior al real); vi) recibo de pago de logros y dividendos sin que el mismo haya ocurrido; vii) omisión de ingresos, entre otras. Existen también los fraudes que tiene el objetivo de “maquillar” el balance, generalmente cometidas por el administrador, con conocimiento del responsable técnico, destáquense: i) existencias con valores diferentes de la realidad; ii) pasivos ficticios y/o deudas ilícitas, mantenidas para intentar encubrir entrada de recurso no regularmente registrada; iii) falsas integralizaciones de capital; e iv) gastos lanzados en la contabilidad en que no hubo efectivamente la prestación de un servicio o adquisición de una mercancía, entre otras. No menos importante, cabe registrar los fraudes en las demostraciones financieras, que generan alterar la percepción de riesgo de inversores y acreedores de las empresas materializada en: i) alteración de saldos de ejercicios anteriores; ii) clasificación indebida de deuda de corto para largo plazo; iii) omisión de informaciones relevantes en notas explicativas; iv) no reconocimiento/reconocimiento contable de contingencias fiscales, laborales y/o ambientales. v) mantenimiento de activos ficticios y vii) simulación de capital social para obtener más crédito.

recurrentes, se destaca la doble contabilidad, que en la mayoría de las veces es utilizada con el objetivo de perjudicar a las partes interesadas, demandando de la autoridad juzgadora una valoración atenta si eso ocurrió, y si las «informaciones» allí presentes se expresan con base en la realidad.

La insuficiencia de datos en los estados financieros pueden transcurrir de informaciones falsas, o sea, aquellas que no representan la realidad de los hechos, como, por ejemplo, el saldo de la cuenta caja, en determinada fecha, está registrado como siendo un valor y, en la verdad, aquel valor no existe en efectivo. O aquellas informaciones que existen, sin embargo, no están registradas, como, por ejemplo, las contingencias laborales, fiscales y ambientales. En lo que respecta a los documentos electrónicos, delante de un documento firmado con firma digital⁹²⁷, las posibilidades de contradicción son pequeñas o mismo ínfimas, así como en creerse que su uso sea ilegítimo. Por todo eso, el juez es el que valora libremente la prueba, y, normalmente, reconoce la autenticidad del referido documento. Sin embargo, si se presenten pruebas por la parte contraria, no podrá negar a aceptarlas en su análisis.

Según ABELL LLUCH Y OTROS⁹²⁸ como indicaciones de corrección de los asientos contables se puede destacar lo siguiente: i) cuando los diferentes hechos negociables han sido registrados según los principios contables aceptados; ii) cuando no existen errores de cálculo; iii) cuando se registran todos los hechos que deberían haberse registrado, iv) cuando la contabilidad causa una impresión general favorable, también en otros aspectos; v) cuando el resultado al que aparentemente se ha llegado correctamente responde al ramo de experiencias habituales.

Como advertencia final, respecto al principio general de la prueba contable que un documento presentado unilateralmente por una parte no puede ser considerado como prueba a su favor, sino sólo en su perjuicio, existe una excepción a esta regla codificada por el legislador refiriéndose a las cuentas llevadas regularmente en el marco de las relaciones entre empresarios inherentes al ejercicio de la actividad. El fundamento de la norma es que los asientos contables realizados por el empresario se correspondan con los mismos y opuestos asientos realizados por la otra parte. Por lo tanto, cada parte tiene la posibilidad de verificar la

⁹²⁷ Las firmas electrónicas tienen la misma validez probatoria que las firmas manuscritas, desde que se basen en certificados emitidos por entidades certificadoras credenciadas.

⁹²⁸ ABEL LLUCH, X. Y OTROS (EDS.): *LA PRUEBA DOCUMENTAL*, p. 89.

exactitud de las anotaciones y, si es necesario, de plantear objeciones específicas a las mismas⁹²⁹.

5.2 Prueba por pericia contable

En este punto se hablará de la prueba pericial contable y su aplicación en el derecho tributario.

5.2.1 Prueba pericial

La prueba pericial, también designada de prueba por arbitraje, puede ser aportada en una evaluación, examen y/o pasa revista, recogiendo hechos, pero, principalmente, la apreciación técnica de los hechos observados. Esa apreciación técnica será efectuada mediante criterios y principios científicos y de máxima experiencia⁹³⁰, constituyendo retóricamente en un *argomento d'autorità*⁹³¹. La prueba pericial surge de la necesidad de demostrar un hecho que depende de conocimientos especiales que van más allá de los que se le pueden exigir al hombre y al juez de cultura media⁹³². El hecho de que se requieran conocimientos técnicos no interesa sólo al juez, sino fundamentalmente a las partes, que tienen derecho a discutirlo de forma adecuada⁹³³.

La prueba pericial tiene como fin la percepción o apreciación de hechos por medio de peritos, cuando sean necesarios conocimientos especiales que los juzgadores no poseen o cuando los hechos, relativos las personas, no deban ser objeto de inspección judicial⁹³⁴. No se

⁹²⁹ CESARONI, A.: «Efficacia probatoria dell'estrato conto bancario», *Il Falimento*, 2, 2003, p. 199.

⁹³⁰ Cfr. RODRIGUES, F. P.: *Os meios de prova ...*, cit., p. 139.

⁹³¹ Cfr. BARGI, A.-GAITO, A.-SAGNOTTI, S. C.: *Teoria e prassi della prova: profili processual-filosofici*, UTET giuridica, Torino, 2009, p. 6.

⁹³² Peritaje: examen hecho por peritos. Perito: adj. Que tiene pericia; hábil; sabedor; versado; experto; s.m. individuo que tiene práctica o es sabedor aquel que es nombrado judicialmente para hacer un examen, pasa revista o evaluación. (Del lat. *Peritu*) Cfr. RAE: «Definición de peritaje - Diccionario panhispánico del español jurídico - RAE», *Diccionario panhispánico del español jurídico - Real Academia Española*, fecha de consulta 5 octubre 2020, en <https://dpej.rae.es/lema/peritaje>.

⁹³³ PITA GRANDAL, A. M.: *La prueba en el ...*, cit. El perito no hace una simple aportación de sus conocimientos técnicos, sino que formula unas conclusiones que presenta al juez y que están precisamente avaladas por su condición de técnico; sin embargo, sus conclusiones no son definitivas, sino que se valoran, junto con el resto de los medios de prueba, según las reglas de la sana crítica. La actividad de los peritos tiene especial incidencia en el ámbito del derecho tributario, ya que, los peritos son llamados por sus conocimientos técnicos sobre las circunstancias que determinan los hechos relevantes, y no se puede ignorar que los hechos imponderables de los impuestos pueden presentar importantes dificultades técnicas.

⁹³⁴ LIZANDA CUEVAS, J. M.: *La comprobación del Impuesto ...*, cit. Las pruebas de opinión de los peritos consisten en declaraciones de expertos o técnicos sobre aquellos hechos que son pertinentes al tema y cuya evaluación requiere conocimientos científicos, técnicos, artísticos o prácticos. Las pruebas periciales se regulan en los artículos 335 a 352 de la LEC.

puede confundir el perito con testigo⁹³⁵. La función característica de la testigo es *narrar* el hecho; la función característica del perito es *evaluar* o valorar el hecho, emitiendo, en cuanto a él, juicio de valor, utilizando su conocimiento y experiencia especializada⁹³⁶. El perito aporta al procedimiento un análisis técnico y científico de los hechos. Así, es fácil distinguir la prueba testifical de la pericial: mientras que la primera pretende aportar al proceso sólo la versión de un lego en la materia, la segunda pretende extraer del perito impresiones técnicas o juicios especializados. Por ello, la prueba pericial sólo se admitirá si es posible y necesaria para esclarecer los hechos del caso y, además, si la prueba de un hecho concreto depende de conocimientos especiales.

En una pericia, siempre estará implicada la aplicación de una máxima de experiencia técnica, relativa a una ciencia, una experiencia específica o una técnica, de modo que el tema está ligado al uso del método inductivo. Es inevitable que, en la formulación del juicio de hecho, los sujetos procesales se vean abocados a aplicar, al dictamen pericial, reglas que ordinariamente permiten evaluar la consistencia de razonamientos e inferencias de esta naturaleza, tales como: i) el grado de aceptación de las premisas; ii) el grado de garantía que las premisas confieren a la conclusión, que dependerá del tamaño de la muestra y de su representatividad⁹³⁷.

Añádase que el perito en el proceso civil está sujeto a los mismos impedimentos del juez por el que no puede deponer como testigo. Igualmente, en el proceso penal, el perito está impedido de deponer como testigo en relación las pericias que haya realizado en el proceso penal. De modo general se entiende que el testigo es llamado a ofrecer pones de manifiesto al Tribunal del que ella percibió. De modo general no tiene mucha relevancia jurídica la opinión de las testigos, sin embargo, la opinión de los peritos es relevante y admisible en los procesos.

⁹³⁵ Cfr. CALHEIROS, M. C.: *Para uma teoria ...*, cit., p. 139. La autora al diferenciar el sistema americano del continental, alegó: “En el sistema americano el perito presentado por las partes asume la condición de testigo, sujeta la *cross-examination* y desempeña su papel según las reglas generales del testimonio. El sistema americano no descuidó la cuestión de la imparcialidad y de la objetividad y, dado que el tribunal tendrá que valorar su opinión, sujeta a la obligatoriedad de presentación de un informe informativo sobre las calificaciones es experiencia del perito en causa (el manda *torjexpert report*), incluyendo publicaciones científicas anteriores opiniones, participación en otros procesos, entre otros elementos [...] Por su turno el modelo continental distancia el periodo de la posición de testigo y lo aproxima, de correcta forman de la posición de juez, Así, se espera que el perito sea capaz de retirar conclusiones de los hechos disponibles, siéndole permitido requerir información a la parte, visitar lugares, solicita las asistencias de otros especialistas o pedir informaciones a terceros” (NT).

⁹³⁶ Cfr. SOUSA, L. F. P. DE: *Prova testemunhal*, Almedina, Coimbra, 2014, p. 175.

⁹³⁷ KNIJNIK, D.: *Prova pericial e seu controle no direito processual brasileiro*, Thomson Reuters, Revista dos Tribunais, São Paulo, 2018, p. 41.

La función del perito es auxiliar al juez, poniendo de manifiesto para él incluso las circunstancias del caso. El perito no irá a sustituir el juez, pretende solo ayudarlo⁹³⁸. El juez actúa como un *peritus peritorium*, de modo que el laudo pericial no tiene vinculación para el juzgador (principio de la no vinculación). En ese sentido la fuerza probatoria de las repuestas del perito es fijada libremente por el juzgador⁹³⁹. En la jurisdicción criminal, la actividad judicial es autónoma, independiente de la voluntad de las partes. La proposición de una prueba pericial tiene un procedimiento distinto de la jurisdicción civil⁹⁴⁰.

5.2.2 Pericia contable

Según BALAGUÉ DOMÉNECH⁹⁴¹, la función de la prueba pericial contable es proporcionar al juez – que es un especialista en el derecho, pero no en otras materias y no en otras materias técnicas – los conocimientos necesarios para poder establecer los hechos que ocurrieron y qué consecuencias jurídicas provienen de los mismos. La prueba pericial contable constituye una prueba sobre una prueba, cuando versa sobre la valoración de los registros y documentación contable, visando conocer su contenido y sentido. Se trata, por lo tanto, de una prueba *constituida, indirecta* del tipo *histórico y representativa*⁹⁴².

⁹³⁸ Cfr. JURIS, A.: «Expert Prevalence, Persuasion and Price: What Trial Participants Really Think About Experts», *Indiana Law Journal*, vol. 91, 2, 2016, p. 355. Al evaluar qué es lo que hace que un experto sea efectivo en la corte, ambos tipos de jueces y jurados -acuerdan que el rasgo más importante para un experto es la capacidad de transmitir información técnica de una manera no técnica, y que una apariencia física atractiva es el factor menos importante. Los expertos concuerdan con los informadores, aunque sobrevaloran seriamente algunos factores (por ejemplo, personalidad agradable) y subestiman otros (por ejemplo, impresionantes credenciales educativas). Los abogados también están de acuerdo con los informadores y expertos, pero como expertos, los abogados sobrevalúan o subvaloran ciertas características. Aun así, las mayorías de todos los grupos encuestados confían en que tanto los jueces como los miembros del jurado puedan entender el testimonio de los expertos son cruciales.

⁹³⁹ La prueba pericial en general, y la contable en particular, debe ser valorada libremente por el juez. Los peritos no deben ni pueden influir en el juez, sino que se limitan a informarle de los puntos sobre los que se les ha pedido que lo hagan, dando su opinión en las conclusiones del informe. El juez, a su vez, puede llegar a conclusiones diferentes a las del perito o peritos, aunque debe explicar las razones por las que discrepa y no acepta los argumentos presentados por el perito o peritos. Cfr. BALAGUÉ DOMÉNECH, J. C.: *La prueba pericial contable...*, cit., pp. 36-38.

⁹⁴⁰ En el sistema penal portugués la pericia es del tipo oficial y no la pericia contradictoria. Esto significa que el perito es el experto del tribunal, y no hay ninguna indicación de las partes. Sin embargo, el proceso penal hace cierta concesión la contradictoria a través de la posibilidad de las partes designen un *consultor técnico* para asistir en la realización de la pericia que sea ordenada. Cfr. ANTUNES, M. J.: *Direito Processual Penal*, Almedina, Coimbra, 2016, pp. 127-128.

⁹⁴¹ BALAGUÉ DOMÉNECH, J. C.: *La prueba pericial contable...*, cit.

⁹⁴² Cfr. HOOG, W. A. Z.: *Prova pericial contábil...*, cit., p. 233. La prueba pericial es uno de los medios legales, además de los moralmente legítimos, que son capaces de confirmar los hechos alegados, y entre las pruebas periciales destaca la pericial contable como la más sólida de la más robusta de las pruebas, la reina de la verdad, por tanto, la línea superior de pruebas judiciales.

Conforme a lo que afirma LINO MARTINS DA SILVA⁹⁴³, la pericia contable constituye el conjunto de procedimientos técnico-científicos destinados a llevar el ejemplar decisorio: “*elementos de prueba, necesarios a subsidiar la justa solución del litigio o constatación de un hecho, mediante el fallo pericial contable y/o parezca pericial contable, en conformidad con las normas jurídicas y profesionales, y la legislación específica en el que sea pertinente*”^(NT).

La prueba pericial contable es un medio de prueba decisivo en asuntos de delincuencia económica y financiera; su descubrimiento y validez depende de la experiencia y los conocimientos del experto contable, y se vuelve la prueba concluyente que sirve de base al juez al emitir su decisión. Los procedimientos de pericia contable tienen por objeto respaldar las conclusiones que se llevarán al informe pericial contable, y abarcan en su totalidad o en parte, según la naturaleza y la complejidad del asunto, el examen, la encuesta, la investigación, el arbitraje, la medición, la valoración y la certificación.⁹⁴⁴ El examen se llevará a cabo mediante el análisis de los libros, registros de transacciones y documentos contables. Las normas son indicaciones de comportamiento obligatorias (técnicas o éticas), de modo que representan cómo deben actuar en la realidad objetiva, concreta, quienes realizan las aplicaciones de esa ciencia. Cabe destacar que el perito puede utilizar uno o varios procedimientos para sus conclusiones para el informe pericial⁹⁴⁵.

La pericia contable es un medio de prueba que tiene la particularidad de no introducir, por lo general, una fuente de prueba, sino que solo evalúa y valora una fuente/medio de prueba ya introducida (o abocada) en el proceso de las partes⁹⁴⁶. Para que transmita la debida seguridad

⁹⁴³ Cfr. SILVA, L. M. DA: *Contabilidade forense: princípios e fundamentos*, Atlas, São Paulo, 2012, p. 36.

⁹⁴⁴ NIGRINI, M. J.: *Forensic analytics: methods and techniques for forensic accounting investigations*, Wiley, Hoboken, N.J, 2011, p. 11. Con la digitalización, la ciencia forense contable contemporánea describe el acto de obtener y analizar datos electrónicos utilizando fórmulas y técnicas estadísticas para reconstruir, hallar o apoyar de otro modo una reclamación de fraude financiero. El análisis forense también se utiliza para hallar errores contables, como pagos insuficientes o excesivos. El análisis forense también incluye la detección de los sesgos que se producen cuando las personas se dirigen a números o intervalos de números específicos para eludir los límites de control interno reales o percibidos.

⁹⁴⁵ En diversas controversias fiscales, como las relacionadas con el impuesto sobre sociedades, la doble imposición, la evasión fiscal y la elusión fiscal, que requieren la labor de los expertos contables, sus funciones incluyen: a) evaluar la rentabilidad de las empresas para conocer la posible carga fiscal; b) evaluar la capacidad de generar efectivo para garantizar el pago de las obligaciones fiscales, c) controlar los precios de transferencia entre empresas nacionales vinculadas económicamente a empresas extranjeras, d) disponer de información sobre el valor razonable de las existencias, el inmovilizado, los intangibles y otros. Cfr. ARROYO MORALES, A.: «Normas Internacionales de Información Financiera y el Peritaje Contable», *International Financial Reporting Standards and Accounting Expertise*, vol. 6, 12, 2011, p. 76.

⁹⁴⁶ Cfr. LORA LARA, B.: *Auditoría y contabilidad en los procesos judiciales*, Ediciones Deusto, Madrid, 1992, p. 57. La prueba pericial contable, esta se basa en anotaciones, a veces de hace años, de apuntes realizados en unos libros o en un sistema informático, pero sabiendo si estos son correctos por comparación con un soporte documental, unos documentos, cheques, órdenes de transferencia, facturas, nóminas que se produjeron al mismo

y credibilidad, la prueba pericial contable deberá ser realizada por perito capaz, profesional con conocimiento científico y técnico en el área contable⁹⁴⁷.

Son diversas las situaciones que pueden requerir una pericia contable para la aclaración de hechos económico-financieros⁹⁴⁸. De cierto modo, se puede afirmar que en todas las cuestiones y circunstancias litigiosas que haya contenido económico-contable que pueda tener aspectos oscuros, será imprescindible esclarecer bien, haciéndose necesario una evaluación objetiva de las responsabilidades en términos de bienes y derechos en el litigio⁹⁴⁹.

La práctica de la pericia contable es el medio idóneo, siendo un medio de prueba típico previsto en el Derecho. Se entiende que la actividad de la pericia contable tiene por fin asegurar la exactitud de los registros de los hechos con relación a los documentos originarios – comprobantes – en cuanto a veracidad del histórico de asientos contables, en cuanto al valor

tiempo que se elaboraron los libros o su imputación se hizo por los sistemas informáticos. Estos documentos, muchos de ellos hoy en día digitales, son el soporte necesario e imprescindible para el trabajo del perito.

⁹⁴⁷Cfr. HERRERO, M. V. G.: «La prueba en los procedimientos administrativos y judiciales de contenido tributario: la aportación de documentos probatorios en las distintas fases de los procedimientos y la carga probatoria en la deducibilidad de las facturas», en *XI Congreso tributario: La justicia y los contribuyentes ante la reforma de la Ley General Tributaria, 2016*, págs. 337-351, 2016, p. 349. En ocasiones, los funcionarios de la inspección fiscal emiten dictámenes técnicos o científicos, dictámenes que, por el hecho de ser emitidos por funcionarios públicos, podrían gozar de una presunción de certeza. Cualquier opinión de un funcionario público no es ni puede ser considerada como prueba pericial, sino sólo cuando el funcionario pueda demostrar de forma fehaciente los conocimientos técnicos necesarios. Por poner un ejemplo: a la hora de analizar si determinadas actividades pueden considerarse investigación y desarrollo (I+D), la opinión de un inspector de Hacienda formado en Derecho o Economía no es una opinión cualificada que pueda dar lugar a un dictamen pericial. Y como es una opinión, ni siquiera gozaría de la presunción de certeza. En estos casos, cuando, dentro del procedimiento de revisión judicial, el contribuyente solicita una prueba pericial, el resultado de la misma debe prevalecer sobre el contenido del acto administrativo.

⁹⁴⁸ Cfr. BALAGUÉ DOMÉNECH, J. C.: *La prueba pericial contable...*, cit., pp. 43-44. En cuanto al ámbito de actuación del perito contable: “..el perito judicial es el perito contable llamado por el juez, el fiscal, las partes o todos ellos para realizar una prueba pericial contable. Hay que tener en cuenta el grado de conocimiento del experto. Se puede hacer una identificación entre los conocimientos técnicos y conocimientos especializados de contabilidad propios del llamado experto. La profesionalidad y su ejercicio son, en general y sistemáticamente, un elemento determinante de la pericia, que vincula el título a su profesión. En cuanto a la pericia contable, el perito se identifica, en virtud del título, como ya se ha dicho, con el censor jurado de cuentas o el economista. En casos especiales, es el auditor el que está llamado a aportar su experiencia.”

⁹⁴⁹ El peritaje contable es la “prueba elucidativa de los hechos”, mientras que la auditoría contable es más bien una revisión, una verificación, y suele ser una necesidad constante, que se repite cada cierto tiempo, con menos rigor metodológico, ya que utiliza el muestreo. En cuanto a la pericia contable, repudia el muestreo como criterio, utilizándose eventualmente en casos especiales; por regla general, la pericia contable tiene el carácter de trabajo eventual y sólo funciona con el universo completo, donde la opinión se expresa con el rigor del análisis al cien por cien. Cfr. HOOG, W. A. Z.: *Prueba pericial contábil...*, cit., pp. 299-301. Ejemplos que requieren una pericia contable: i) cuestiones envolviendo determinación del lucro cesante, ii) determinación de un daño económico financiero, iii) los valores de elementos patrimoniales (móviles, inmóviles, cuotas, las acciones), iv) margen de comercialización de productos y v) base para cálculo de intereses, comisiones, patentes.

matemático de la expresión cuantitativa y en cuanto a forma adecuada de las anotaciones contables⁹⁵⁰.

La prueba pericial contable se puede distinguir en una pericia científicamente objetiva o «*percipiendū*» de la de opinión o «*deducendū*»⁹⁵¹. La primera, *pericia científicamente objetiva*, ocurre cuando el objeto de esta es solo verificar la exactitud de afirmaciones presentes en los registros contables de la parte, operando por una metodología que solo puede dar un resultado. Confirmar el saldo de créditos a recibir presente en el Balance de la empresa, a través de procedimientos de circularización (confirmación de saldos con terceros) y revisando los registros contables. El perito podrá con gran certeza, atestar si el valor de créditos a recibir corresponde a la realidad. Por otro lado, en la *pericia de opinión* la regla es la admisibilidad de resultados contradictorios que tendrá que ser objeto de adecuada valoración. Por ejemplo, el perito es designado para definir el valor de la empresa en cuestión, aunque el dictamen de evaluación sea técnico distinguido y podrá ser evaluado por patrones científicos la información no es libre de ponderaciones y premisas subjetivas propuestas por el perito.

Como procedimientos usuales de peritaje contable⁹⁵² cabe destacar: a) inspección de la documentación contable (libros, contratos, facturas y registros); b) observación física de ítems como inventarios y demás activos de la empresa; c) demanda de confirmación de cuentas contables, principalmente bancos y proceso de autorización de movimiento de efectivo y d) recolecta de informaciones sectoriales pertinentes y fiables⁹⁵³.

Además del conocimiento de la ciencia y técnicas contables, dato a generalizada utilización de medios digitales e informáticos en el procesamiento de la Contabilidad, así como en la constitución de los documentos contables, es crucial para el perito contable estar apto a trabajar con instrumentos de grabaciones de datos y operaciones contables en archivos

⁹⁵⁰ En Brasil, la prueba pericial se encuentra disciplinada en el art. 464 CPC_{BR}. El juez podrá, en sustitución a pericia, determinar la producción de prueba técnica simplificada, en los puntos controvertidos de más pequeña complejidad, consistiendo en una consulta de expertos, que pasa a ser conocido como testigo técnica (§ 4º. Art. 464).

⁹⁵¹ ORTEGO PÉREZ, F.: «La denominada prueba pericial de inteligencia policial», *Justicia: Revista de derecho procesal*, 2017, pp. 266-267.

⁹⁵² Cfr. SILVA, M. DA C. R. DA: *Peritagem contabilística e fiscal*, OTOC, Lisboa, 2013. Peritaje contable cuando los hechos sobre los cuales se requiere la opinión del perito exigen el conocimiento profundo de Contabilidad y materias afines. Peritaje fiscal es desarrollada para emitir opinión que ayude al dirimir contencioso fiscal, por el que se exige la intervención de perito con conocimientos profundos en la fiscalidad.

⁹⁵³ Cfr. DELHOMME, M.-MULLER, Y. (EDS.): *COMPTABILITÉ ET DROIT PÉNAL*, pp. 190-191.

digitales o en la “nube”, así como la familiaridad con sistemas de procesamiento de informaciones⁹⁵⁴.

Ilústrese, por ejemplo, que, entre las conductas tipificadas fraudulentas, se incluyen los fraudes en los sistemas de información contables, donde los autores promueven prácticas con la intención de obtener un enriquecimiento ilegítimo. La vulnerabilidad de los sistemas, así como precarios controles internos, facilita prácticas delictivas⁹⁵⁵. Para apreciar eso solamente un perito con efectiva cualificación y conocimiento está apto a ofrecer opiniones fundadas. En el caso de procesos penales, una de las entidades envueltas en la investigación de crímenes financieros y contra la administración pública, la pericia criminal es responsable por reunir informaciones necesarias para materializarse un crimen, en respuesta a los indicios de fraudes de diferente naturaleza. La pericia contable criminal analiza documentos, informes, base de datos e informaciones financieras, a través del alejamiento del sigilo bancario y fiscal de los investigados.

Promovida la pericia contable, el perito deberá emitir su *informe pericial* que deberá ser incorporado al proceso en el plazo designado por el juez. Entre los principios generales a orientar la pericia contable, debe enfatizarse la fuerte valorización de los conocimientos científicos y técnicos contables. En su análisis debe el perito explicar los principios científicos que fundamentan sus verificaciones. En esos procedimientos de examen o verificaciones, al

⁹⁵⁴ PORRAS GARCÍA, M. J.: *La contabilidad como prueba...*, cit., p. 79. Las características que deben exigirse a un experto contable para que sea competente son: que esté versado en el mundo económico, que comprenda y tenga un amplio conocimiento de la ciencia contable y que domine los métodos financieros de análisis de la gestión empresarial, la viabilidad de la empresa y otros aspectos de las técnicas de Administración empresarial. El perito contable, llamado por el juez, las partes o ambos para realizar la prueba pericial contable, puede identificarse, en la mayoría de los casos, con un auditor profesional. En estas condiciones, el auditor experto podrá decidir sobre todos aquellos aspectos que, tanto por su práctica profesional como por sus conocimientos académicos. El límite de la actuación del perito, por muy buena y completa que sea su educación, está en manifestar los resultados de sus investigaciones sobre los hechos observados cuando emite su opinión personal y profesional sobre las consecuencias de los mismos, mostrando la veracidad o falsedad de los hechos que analiza, debe evitar extraer conclusiones y mucho menos emitir juicios sobre la culpabilidad del acusado, sobre el tipo de delito o sobre el interés del litigio. Al perito le corresponde apreciar el hecho y al juez calificar el derecho, la ley del caso.

⁹⁵⁵ La pericia contable en un entorno informatizado requiere una integración de los conocimientos de contabilidad, auditoría y sistemas de información que respalden la adquisición, el mantenimiento y el análisis de la información pertinente de manera aceptable para la revisión judicial. Los expertos en contabilidad informática deben poseer un conjunto de habilidades que trascienden las expectativas tradicionales de los contables. Estas competencias se adquieren y mejoran a través de la experiencia en la comprensión y la auditoría de los sistemas informáticos. Esto permite al experto analizar e interpretar las cuestiones comerciales y no comerciales más complejas de una manera que cumple con los más altos estándares de fiabilidad. Una deficiencia en el conocimiento de los sistemas de información contable informatizados repercute directamente en la capacidad y eficacia del perito contable y le hace depender más de los especialistas en informática para todos los pasos que requieran un análisis forense informatizado. Cfr. KEARNS, G.: «Computer Forensic Projects for Accountants», *Computer Forensic Projects for Accountants*, vol. 10, 3, 2015; PEARSON, T. A.-SINGLETON, T. W.: «Fraud and Forensic Accounting in the Digital Environment», *Issues in Accounting Education*, vol. 23, 4, 2008.

perito puede utilizar técnicas de orientación y de probabilidad para asegurar la precisión de su informe pericial.

En el contexto penal existen varios delitos tipificados donde la prueba pericial contable pueden ser muy relevante. La pericia contable es más solicitada en los delitos de enriquecimiento, en particular, en aquellos realizados a cargo del patrimonio de otros. Son ejemplo de crímenes que envuelven enriquecimiento, aquellos que ocurren contra la propiedad y el patrimonio, por ejemplo, crímenes contra el patrimonio, destacando la apropiación indebida, crímenes de insolvencia, crímenes contra la orden tributaria, crímenes contra la administración pública y delitos societarios⁹⁵⁶.

En el campo de las sociedades comerciales, son infinitos las casuísticas y delitos envolviendo el patrimonio. Indicando que por fragilidad de controles internos las empresas son vulnerables a una serie de maniobras delictivas. Se nota, por lo tanto, que la actuación del perito contable se constituye en una herramienta efectiva que ofrece al juez elementos valorativos, para alcanzar el máximo convencimiento y emitir la decisión (sentencia) que ponga fin a la controversia⁹⁵⁷.

Cabe destacar en este punto la tasación pericial contradictoria de la LGT española, por su carácter eminentemente técnico, se limitan a supervisar exclusivamente la corrección formal del proceso de evaluación.⁹⁵⁸ Hay que recordar que los interesados podrán solicitar la tasación pericial contradictoria, en la rectificación de los medios de comprobación tributaria de los valores señalados, contra el acto de comprobación de valores debidamente notificado⁹⁵⁹.

⁹⁵⁶ Vide: GOLDEN, T. W.-SKALAK, S. L.-CLAYTON, M. M.: *A guide to forensic accounting investigation*, J. Wiley, Hoboken, N.J, 2006; GÓMEZ MARTÍN, F.: *Actuaciones profesionales en el ámbito judicial: especial mención a la prueba pericial contable*, Cedecs Editorial, Barcelona, 2003.

⁹⁵⁷ En los Estados Unidos, los contadores forenses (*forensic accountants*) son llamados al proceso como tipos de *experts witness* que podrán expresar su evaluación en procesos civiles y penales. Naturalmente, es crucial separar los hechos (*facts*) sobre la opinión de los hechos (*opinion*). Las partes pueden así presentar sus peritos contables, que dan testimonio y suscribirán, necesariamente posiciones adversas. Su relación con las partes es contractual y naturalmente es muy cuestionable la supuesta imparcialidad de esos peritos. Interesante es el hecho de que el juzgador tiene así la posibilidad de oír posiciones y opiniones distintas sobre una misma materia.

⁹⁵⁸ Cfr. MARCO SANJUÁN, J. A.: «La prueba en el procedimiento económico-administrativo», *Revista de información fiscal*, 90, 2008, pp. 60-61. Según el art. 57.2 de la LGT: «el interesado podrá reservarse el derecho a solicitar la tasación pericial contradictoria cuando considere que la notificación no contiene una expresión suficiente de los datos y motivos tenidos en cuenta para elevar los valores declarados y denunciar esta omisión en un recurso de reposición o en una reclamación económico-administrativa».

⁹⁵⁹ Cfr. ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: «La tasación pericial contradictoria: Efectos de su prolongada duración («Un tema de interés casacional»)», *Nueva fiscalidad*, 3, 2017, Dykinson, pp. 18-19. La tasación pericial contradictoria: «Es tasación, porque con el desarrollo de sus actuaciones se pretende valorar bienes y derechos que integran la base imponible de un tributo...Es pericial, porque los criterios empleados en la valoración de esos bienes y derechos se fundan en juicios técnicos dictaminados por expertos titulados al efecto... Es contradictoria, porque los criterios técnicos reproducidos en los dictámenes

5.2.3 Dictamen pericial contable

Un dictamen pericial contable es un documento probatorio escrito, objetivo, claro, preciso y conciso en el que el experto contable expone, de forma detallada, las observaciones y estudios que registra las conclusiones razonadas del informe pericial⁹⁶⁰. Debe responder a las necesidades del juzgador responder a las necesidades del juez y con el objeto de debate. Son inaceptables los elementos y/o la información que conducen a una interpretación dudosa, para no inducir a error a los jueces⁹⁶¹.

La finalidad del informe pericial es evidenciar el trabajo y la opinión del perito y, en consecuencia, materializar su exposición. Es una función del auxiliar eventual del tribunal destinada a proporcionar datos de instrucción, mientras se desarrolla en la fase de instrucción del proceso, para la formación de los elementos de prueba que utilizará el magistrado al pronunciar su sentencia con el motivo adecuado⁹⁶². El dictamen se materializa con mayor frecuencia en la respuesta a las preguntas que pueden solicitar una o ambas partes de un litigio para fundamentar el motivo de este. La finalidad del informe del perito contable es fundamentar la razón de su declaración y rebatir los argumentos de la parte contraria⁹⁶³.

periciales emitidos por órgano de la Administración y los evacuados a instancia del interesado no son coincidentes y, en ocasiones, se hace necesaria la opinión especializada de un tercer perito que dirime la controversia.”

⁹⁶⁰ Cfr. RAMÍREZ, M.-ROBAYO-NIETO, N.-PARRA-CASTIBLANCO, L. M.: «La prueba pericial contable especializada en los delitos económicos y financieros: análisis del caso DMG», *Cuadernos de Contabilidad*, vol. 16, Extra 42, 2015, pp. 709-710. El dictamen de peritaje contable debe contener como mínimo: “i) el objetivo de la pericia; ii) la descripción clara y precisa de las pruebas materiales y de las pruebas físicas examinadas; iii) la descripción de los procedimientos técnicos utilizados de los procedimientos técnicos utilizados; iv) el informe sobre el grado de aceptación por parte de la comunidad técnica y científica; v) la descripción clara y precisa de los procedimientos técnicos de su actividad técnico-científica y, por último, vi) la interpretación de los resultados.”

⁹⁶¹ Para elaborar el dictamen, el perito debe tener contacto directo con las fuentes de prueba, que pueden ser personas y/o cosas, analizándolas con base en métodos científicos y técnicos y todos los demás elementos que sean necesarios. Así, para elaborar su informe e instruir mejor la libre convicción del magistrado, el perito contable debe mantener un nivel adecuado de competencia profesional, manteniendo actualizados sus conocimientos de contabilidad, normas contables, técnicas contables, legislación relacionada con la profesión contable y normas jurídicas. Dado que el trabajo del perito contable es de naturaleza investigadora, en el ejercicio de sus funciones debe ser capaz de investigar, examinar, analizar, sintetizar y fundamentar las pruebas en el informe pericial contable. Cfr. NEVES JÚNIOR, I. J.-CERQUEIRA, J. G. M.-SANTOS POVOAS GOTTARDO, M.-DAIA BARRETO, M.: «Perícia contábil judicial: A relevância e a qualidade do laudo pericial contábil na visão dos magistrados do estado do Rio de Janeiro.», *Pensar Contábil*, vol. 16, 59, 2014, p. 52.

⁹⁶² Cfr. HOOG, W. A. Z.: *Prova pericial contábil...*, cit., pp. 416-417. El axioma de la fe pública del informe pericial contable deriva de la propia condición del mismo, pues pone de manifiesto el crédito que debe darse al documento emitido por un perito judicial en el ejercicio de sus funciones y que goza de la presunción de que dicho documento es veraz. La redacción del dictamen debe ser exhaustiva y clara, además de exponer los detalles del siniestro. En definitiva, debe aclarar, basándose en la técnica y la ciencia contable, la esencia de los hechos puestos a la apreciación del perito.

⁹⁶³ Cfr. ORTEGA DE LA TORRE, H.: «El dictamen pericial contable», *Consultorio Fiscal*, 660, 2017, pp. 70-71. “El perito, al rendir su dictamen, debe considerar que además de tener totalmente fundadas las conclusiones asienta en su dictamen, debe tener también claridad y dominio del tema en el momento de hacer la presentación del mismo, en presencia de las partes y del juzgador.”

Según MARCO PIRES⁹⁶⁴, el dictamen contable y las respuestas presentadas por el perito contable deben contener unos atributos mínimos⁹⁶⁵:

1. *Objetividad*: la exclusión del juicio sobre bases "personales" o "subjetivas". La opinión de un experto no se inspira en lo que "supone", sino en lo que "observó" o "absorbió" de su investigación. Lo que es objetivo es lo "racional".
2. *Rigor tecnológico*: el experto no debe divagar, sino ceñirse concretamente a la materia, respetando su disciplina de conocimiento.
3. *Concisión*: las respuestas deben evitar la prolijidad. Hay que evitar las palabras y los argumentos inútiles para el caso. La concisión también significa no sobrepasar los límites del objeto del examen pericial expresamente solicitado por la parte.
4. *La debida justificación*: el perito debe presentar expresamente los elementos que permitieron su conclusión o en los que basó su opinión. La debida justificación está directamente relacionada con la condición de estar respaldada por hechos y documentos⁹⁶⁶.
5. *Precisión*: El experto no debe "suponer", sino afirmar sólo cuando esté seguro de lo que dice. Si hay inseguridad para emitir un dictamen, el perito debe abdicar, declarando su imposibilidad de responder. La suposición o presunción es un acto jurídico que el perito no puede realizar⁹⁶⁷.

⁹⁶⁴ Cfr. PIRES, M. A. A.: *Laudo pericial contábil*, 7a. ed, Juruá Editora, Curitiba, 2021, p. 83. La finalidad de la prueba pericial contable consiste en la elaboración de un informe técnico que exponga la materialización del estudio, examen y certificación de la materia fáctica vinculada a la contabilidad por parte del perito contable, de forma que se pueda alcanzar la seguridad jurídica de forma cada vez más científica. Por lo tanto, el aspecto esencial de la pericia contable -materialización de la prueba pericial- aunque no depende de la especialización exigida por el hecho, provoca la debida base científica en el informe entregado por el profesional y, en consecuencia, la pericia sobre la verdad real.

⁹⁶⁵ Para el análisis de atributos mínimos del dictamen contable, revise la obra precursora LOPES DE SÁ, A.: *Perícia contábil*, 11, Atlas, São Paulo, 2019.

⁹⁶⁶ Cfr. PIRES, M. A. A.: «Fundamentos da Prova Pericial Contábil», *Revista Contabilidade e Informação*, vol. VI, 16, 2003. El trabajo del perito contable se desarrolla a partir del debido ajuste de los estados financieros elaborados en el momento de la valoración relacionados con las cuentas de derechos y obligaciones, ajustando el valor contable de los bienes muebles e inmuebles mediante su valoración. También fue necesario desarrollar un método estadístico de determinación de los beneficios prospectivos basado en la información pasada y en las perspectivas futuras del mercado, todo ello para una fecha concreta, que permitiera calcular el valor de mercado para la exclusión del socio que se retiraba de la empresa. La investigación del perito oficial consideró los elementos de la empresa y del mercado, demostrando, mediante tablas, los ajustes realizados, así como describiendo detalladamente los pasos para calcular el valor de la empresa.

⁹⁶⁷ Cfr. BALAGUÉ DOMÉNECH, J. C.: *La prueba pericial contable...*, cit., p. 39. "...la Sentencia del TS 2887/2015, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de fecha 29 de junio de 2015, en relación con la valoración de la prueba pericial en relación con la calificación que debe darse a un informe pericial no razonado. Se entiende que, en estas circunstancias y a la vista del citado dictamen técnico, no puede concluirse que la sentencia impugnada haya infligido el art. 348 de la LEC, en cuanto dispone que la prueba pericial debe valorarse conforme a las reglas de la sana crítica. Conviene recordar que un informe pericial no razonado constituye un mero dictamen, pues, en definitiva, su fuerza probatoria no radica tanto en la condición, categoría o número de sus autores, como en su mayor o menor fundamentación o razonamiento científico."

6. *Comprensibilidad*: dado que el informe se prepara para terceros que no son especialistas y que no tienen la obligación de entender la terminología tecnológica y científica de la contabilidad, el lenguaje utilizado debe reducirse a las expresiones típicas de la contabilidad ⁹⁶⁸.

5.2.4 Deberes y derechos de los peritos contables

El perito contable debe “realizar investigaciones” o “adquirir datos” o “hacer valoraciones” que requieren “conocimientos particulares” de la ciencia y técnica contable. En general, esta actividad, a su vez, se compone de tres actos individuales combinados y dirigidos a un mismo fin: a) búsqueda y/o adquisición de elementos; b) análisis de los elementos buscados y/o adquiridos; c) descripción, a nivel objetivo, de lo investigado. La actividad de “realizar investigaciones” debe considerarse que excluye la “evaluación” como manifestación de un “juicio” exquisitamente subjetivo⁹⁶⁹.

El nombramiento del experto contable y su aceptación del cargo da lugar a una verdadera relación jurídica que, aunque no puede ser de derecho privado, da lugar a toda una serie de derechos y deberes para el experto⁹⁷⁰. Se trata de una relación que se rige principalmente por las normas de derecho y fielmente y dentro del período indicado la actividad del perito y luego le otorga el derecho procesal, de lo que se desprende, en primer lugar, el deber del perito de cumplir bien en relación con los honorarios. Como en cualquier otra relación, el perito es responsable de sus actos y los daños causados por su actuación con culpa o negligencia, por tanto, se le pueden exigir responsabilidades, que pueden ser penales, civiles o disciplinarias⁹⁷¹. El perito puede incurrir en falso testimonio que, a pesar de su nombre, también puede cometer el perito que falte a la verdad de forma maliciosa o que altere hechos y datos relevantes con reticencias, imprecisiones o silencios⁹⁷².

⁹⁶⁸ Cfr. BALAGUÉ DOMÉNECH, J. C.: *Ibid.*, p. 213. “Cuando en el dictamen o informe contable sea imprescindible hacer referencia a términos técnicos en materia contable, económica o financiera, el Perito Contable deberá incluir en el documento que emita una definición previa de los significados, con el fin de precisar el sentido de cada término para asegurar la comprensión del juzgador. Así pues, en el contexto de una solicitud al perito para que informe sobre los márgenes netos, conviene explicar el significado del concepto de margen neto para que el juzgador lo entienda.”

⁹⁶⁹ CRESCIENZO, U. DE-SAVARINO, P.: *Guía alla perizia contabile*, UTET, Torino, 1991, p. 8.

⁹⁷⁰ Cfr. ARIAS DE SALTARÍN, L.: *Eficacia probatoria del informe...*, cit., p. 215. El principal deber del perito es cumplir fiel y puntualmente el cargo asumido bajo juramento. Los deberes del perito, son los siguientes: i) desempeñar el cargo a conciencia; ii) ser imparciales en su labor, iii) estudiar personalmente la materia del dictamen; iv) rendir el dictamen oportunamente, en forma clara y precisa. La reserva del dictamen pericial es también una obligación del perito, quien debe mantener la confidencialidad del dictamen.

⁹⁷¹ MONTERO AROCA, J.: *La prueba en el ...*, cit., pp. 192-196.

⁹⁷² art. 459 y 460 del CP y art. 1902 del CC

5.2.5 Valoración de la pericia contable

La fuerza probatoria de las respuestas de los peritos es fijada libremente por el tribunal. Esto puesto, el juzgador no está vinculado a las conclusiones del perito, teniendo plena libertad para alejarse de las mismas, porque muestra su desacuerdo con ella, una vez que los otros elementos de prueba presentes en el proceso sean más convincentes. Según el Art. 348 da LEC, aunque sea la valoración o la opinión de un experto, el tribunal evaluará la opinión de los expertos de acuerdo con las reglas de la sana crítica⁹⁷³.

Conforme enseña de HERMANDO DEVIS ECHANDÍA ⁹⁷⁴, la mayor parte de la doctrina concuerda que la libertad en la valoración es esencial para que el perito no usurpe la función judicial y para que el Juez pueda controlar totalmente que la opinión (del perito) que incumple con los requisitos para su existencia, validez y eficacia probatoria. Sin embargo, aunque exista la libertad en la valoración del laudo del perito, no puede el juzgador desconsiderar-lo de manera discrecional o arbitraria. En cualquier caso, la prueba pericial, al ser una prueba técnica y, en este sentido, objetiva, tiene más posibilidades de convencer al juez que la prueba testifical. Por ello, cuando la prueba pericial contable no resulta esclarecedora, el juez no debe dejar de pedir aclaraciones y, en su caso, determinar un segundo dictamen pericial para corregir el primero⁹⁷⁵.

En cuestión de pericia contable, el perito debe haber producido un informe claro, demostrando que recolectó *suficientes* y *competentes* evidencias, para transmitir certeza al presentar su opinión en relación con el tema objeto del examen. La evidencia recolectada por el perito es «*suficientes*», cuando los resultados de una única prueba, o por la concordancia de los resultados de varias pruebas diferentes, demuestran estar en la cantidad necesaria para el perito

⁹⁷³ ARIAS DE SALTARÍN, L.: *Eficacia probatoria del informe...*, cit., p. 202. Se entiende que el perito es una persona calificada en la materia que se le somete y se presume honorable y de probado prestigio. También se presume que ha realizado el examen con rigor, objetividad y eficacia, y que ha emitido sus dictámenes utilizando las reglas técnicas de la experiencia, que domina y aplica a tales efectos. La credibilidad, y su consecuente valoración, dependerá de los principios técnicos o científicos en los que se apoye, así como de su relación con el material de los hechos, la consistencia de su aplicación con las reglas del sentido común y la sana crítica, la coherencia de sus opiniones.

⁹⁷⁴ Cfr. DEVIS ECHANDÍA, H.: *Teoría general de la prueba judicial*, Reimpresión de la sexta edición, Temis, Bogotá, 2015, p. 347.

⁹⁷⁵ Las reglas de la sana crítica versan sobre la pauta que debe regir la valoración del dictamen pericial por parte de los tribunales, implica que el dictamen pericial se valora libremente, y el juez no está obligado a respetar el dictamen pericial, La valoración realizada no puede ser impugnada en apelación, salvo que sus conclusiones sean contrarias a la racionalidad y se vulneren las pautas más elementales de la lógica, o abiertamente, la valoración realizada por el juez *a quo* se desvíe del contexto o expresividad del contrato pericial, y no implica por tanto la consagración de la más irrestricta discrecionalidad de ponderación. FERNÁNDEZ, A.: «El valor probatorio de los dictámenes periciales de naturaleza tributaria», *Carta tributaria. Revista de opinión*, 40, 2018, p. 5/6.

llegar a la convicción de que los hechos contables ocurrieron de cierto modo⁹⁷⁶. La evidencia purificada por el perito debe ser «*competente*», por incidir sobre los hechos, circunstancias o criterios que realmente importan en conexión con el examen. La unión de estos dos elementos es prueba suficiente (característica cuantitativa) y las pruebas competentes (característica cualitativa) para suministrar al perito la convicción necesaria.

En el nivel del derecho probatorio se espera la unidad de la prueba, que se convierte en uso de método lógico para valorización de estas en conjunto⁹⁷⁷. Es decir, el peritaje contable debe ser promovido bajo planificación de actividades para cumplir, con procedimientos coherentes con el caso concreto, estrategias orientadas para la búsqueda de la verdad en cuestiones relacionadas a la Contabilidad, suscitadas por la autoridad juzgadora para auxiliar la autoridad juzgadora en la formación de su convicción sobre los hechos⁹⁷⁸.

En consonancia con JORDI NIEVA FENOLL⁹⁷⁹, para hacer una purificada valoración de la prueba pericial es fundamental: a) conocer la profesionalidad del perito; b) identificar si los requisitos internos del informe pericial fueron cumplidos; c) verificar si hay coherencia y razonabilidad en el informe pericial y d) notar la observancia de los parámetros científicos de calidad en la elaboración del informe y el uso de métodos estadísticos.

Son varios los puntos que dan influencia a la valoración del informe pericial. De entrada, se concentra en la calificación del perito, incluyendo inferencia sobre su idoneidad e

⁹⁷⁶ Vide: BALAGUÉ DOMÉNECH, J. C.: *La prueba pericial contable...*, cit., pp. 175-180. Las evidencias sobre la veracidad de los estados contables y financieros se apoyan en la información contable reflejada en los mismos y en toda la documentación de apoyo; este es el material del que dispone el auditor, cuyo examen debe permitirle adquirir las pruebas necesarias y suficientes. Libros y registros contables: diarios, libros de contabilidad, libros contables y libros auxiliares; manuales de procedimientos contables; documentación contable: recibos, facturas, letras de cambio (giros, órdenes de pago), comprobantes de recibo y pago, hojas preparatorias (cuando existen), notas de débito y crédito, notas contables, hojas de conciliación constituyen el material en el que el auditor basa sus pruebas.

⁹⁷⁷ Cfr. CARO ESPITIA, N. R.-HERNÁNDEZ AROS, L.-GALLEGO COSSIO, L. C.-FLÓREZ GUZMÁN, M. H.: «El dictamen pericial contable, medio de prueba y criterios de valoración.», *Dialogos de Saberes*, 42, 2015. En las palabras de los autores: «*En materia de prueba pericial, además de lo anterior, el juez, de acuerdo con las reglas de la sana crítica, le puede negar los efectos al dictamen, cuando existan circunstancias que afecten gravemente su credibilidad [...] Finalmente, solo la ley procesal penal va más allá al consagrar por primera vez, los criterios para la apreciación del dictamen, dentro de los cuales se encuentran, la idoneidad del perito, la fundamentación técnico-científica que sustenta el dictamen, el aseguramiento de calidad aplicado, el sistema de cadena de custodia registrado y los demás elementos probatorios que obren en el proceso*».

⁹⁷⁸ Cfr. ZARCO PÉREZ, F.: *Prueba pericial: criterios procesales, jurisprudencia, modelos*, Juris, Rosario, 2003, p. 98. El informe del perito contable es irrelevante si se basa en datos o documentación que una de las partes presenta al perito, ya que si esto se admite, el informe pericial puede ser fácilmente manipulado, por lo que el perito contable debe certificar que utiliza documentación que cumple con los requisitos de la legislación contable, y no cualquier documentación que la parte le presente.

⁹⁷⁹ Cfr. NIEVA FENOLL, J.: *La valoración de la prueba*, cit., pp. 285-295.

imparcialidad. Debe ser observada su formación y experiencia profesional⁹⁸⁰, además del análisis del perito, se debe apreciar si el *dictamen pericial* atiende las especificaciones que serían deseadas. Adoptó los procedimientos científicos más oportunos para asegurar la confiabilidad de sus conclusiones.

Naturalmente, el juez debe tomar todo el cuidado con las eventuales deshonestidades y venalidades, que puede también acometer, lamentablemente, de los peritos en los procesos. Incluso que muy remota la posibilidad en el contexto contemporáneo, es algo que nunca puede ser descartado por el juez. En esta materia añádase, por pertinente, que incurre en el delito de falsedad de pericia, el perito competente para generar informe como medio de prueba presentar informe falso⁹⁸¹. Pues esas personas prestan informaciones que pueden servir de fundamento para decisiones en procesos judiciales o administrativos, creando, por lo tanto, serio embarazo a la actividad jugadora⁹⁸².

Los peritajes extrajudiciales son valoraciones realizadas por un técnico que suele ser encargado por una de las partes. Aunque la valoración sea jurada, tiene el valor de una mera prueba, ya que la valoración que contiene fue realizada fuera de la fase de contradicción de las partes y por un sujeto que no puede ser considerado como un tercero, como es el consultor técnico designado por el tribunal, un asistente del juez. Sin embargo, las valoraciones técnicas extrajudiciales adjuntadas por una de las partes, aunque sean impugnadas por la otra, son aptas para constituir indicios que justifiquen una investigación a fondo de acuerdo con los principios

⁹⁸⁰ En el contexto de los EUA, ser solo un CPA (*Certified Public Accountant*) no acredita al profesional para ser un perito, además existe un conjunto de reglas que deben ser observadas antes de que se pueda aceptar un profesional como perito. El profesional debe estar consciente de las más modernas teorías y técnicas en materia contable e identificar el potencial error, bien como lo estar preparado para justificar el uso de determinada técnica. Por su parte según la jurisprudencia norte americana, en el caso *Daubert*, se encuentra los siguientes requisitos de admisibilidad de pruebas científicas: 1) Verificabilidad del conocimiento científico, por la falsedad de la teoría científica o método técnico; 2) Existencia de *peer review* por los peritos en el área y de publicaciones científicas; 3) Conocimiento de los márgenes de error existentes o potenciales en los procedimientos adoptados; 4) Indicación y existencia de estándares de aplicación; 5) Aceptación en la comunidad científica de referencia y 6) Relevancia directa y específica acerca de los hechos en causa. Cfr. CALHEIROS, M. C.: *Para una teoría ...*, cit., pp. 132-133; CRUMBLEY, D. L.-CHENG, C. C.: «Avoid Losing a Daubert Challenge: Some Best Practices for Expert Witnesses», *ATA Journal of Legal Tax Research*, vol. 12, 1, 2014; WARSHAVSKY, M. S.: «The Role of Forensic Accountants in Litigation Cases», *CPA Journal*, vol. 83, 6, 2013.

⁹⁸¹ El CPBR trae, de modo similar a España, en su art. 342 tipifica el crimen de falso testimonio o falsa pericia. Se trata de conducta contra la Administración de la justicia y solamente puede ser cometido por testigo, perito, traductor, contador o intérprete.

⁹⁸² Cfr. HOOG, W. A. Z.: *Prova pericial contábil...*, cit., pp. 240-241. Es importante reconocer que los errores de cognición de los peritos se producen por razones probablemente vinculadas a ideologías, ética, prejuicios, parcialidades e intereses personales, económicos y difusos, desconocimiento técnico-científico de la contabilidad, o incluso falta de especialización de los peritos y de estudios avanzados sobre la materia objeto del dictamen. Otro punto a tener en cuenta es que no requiere mucho esfuerzo comprobar la existencia de diagnósticos periciales divergentes basados en los mismos datos, fundados en la misma doctrina y técnica.

de la disposición de la prueba y el juicio libre y motivado del juez, e incluso, cuando las conclusiones contenidas en ellas son precisas y circunstanciales, pueden ser utilizadas por el juez del fondo como base de la decisión, siempre que dé cuenta de su valoración positiva. Por último, en cuanto a las consultas técnicas de la parte (realizadas por el perito de la parte que suele acompañar al técnico designado por el juzgado en las operaciones periciales), estas constituyen meros indicios, pero si de ellas se desprenden resultados precisos y documentados que conducen a conclusiones opuestas o, en todo caso, diferentes a las del perito técnico, el juez, en los fundamentos de la sentencia, deberá explicar las razones por las que el perito técnico designado por él fue más convincente y exhaustivo⁹⁸³.

5.3 Pruebas indiciarias contables

Es muy frecuente la confusión entre prueba, presunción y prueba indirecta; conceptos que parecen análogos, pero que, en realidad, estrictamente hablando, no lo son. Un indicio es el hecho que no prueba ni atestigua, sino que sólo indica la existencia o el modo de ser de otro hecho⁹⁸⁴. Un indicio sería entonces una pista, un rastro, una huella, una circunstancia y, en general, cualquier hecho conocido o, mejor dicho, debidamente probado; susceptible de llevarnos, por inferencia, al conocimiento de otros hechos desconocidos⁹⁸⁵. La presunción, por su parte, no constituye en su esencia un medio de prueba, sino un proceso de comprensión para que un hecho pueda ser probado. Lo que resulta de la presunción no es en absoluto un hecho probado, pero el instrumento de la presunción atribuye a este hecho la misma eficacia que los hechos probados - esta es la utilidad del razonamiento presuntivo: prescindir de la prueba del hecho y aun así tenerlo probado⁹⁸⁶.

La prueba indiciaria, mientras *prueba indirecta*, conectada con el *thema probandum*, pero no inmediatamente a ella refiriéndose, es un valioso recurso en el proceso.⁹⁸⁷ Mientras prueba

⁹⁸³ ROSSI, M.: *La prova civile: questioni processuali*, Giuffrè, Milano, 2009, pp. 140-141.

⁹⁸⁴ Según el diccionario de la Real Academia Española, “*prueba de indicios, indicios (de circunstancias, indirectos, o presunciones, añadimos nosotros) es la que se obtiene de indicios más o menos vehementes relacionados con un hecho, generalmente delictivo, que se pretende esclarecer. El mismo texto explica que un indicio es un fenómeno que permite conocer o inferir la existencia de El mismo texto explica que un indicio es un fenómeno que permite conocer o inferir la existencia de otro fenómeno no percibido (por ejemplo, la huida del sospechoso es un indicio), la huida del sospechoso es un indicio de su culpabilidad). En su acepción jurídica, los indicios son los que llevan a alguien a creer algo, de modo que por sí solos equivalen a una prueba semiplena*”. Vide: MARTÍN OSTOS, J.: «La prueba en el proceso penal acusatorio», *Justicia*, 2, 2013, p. 66.

⁹⁸⁵ Cfr. MARINONI, L. G.-ARENHART, S. C.: *Prova e convicção*, cit., pp. 117-119. “*El indicio no es una prueba, porque, aunque pretende demostrar, indirectamente (a través de un razonamiento judicial deductivo), el enunciado del hecho directo, primero debe ser dilucidado por las pruebas. Si el indicio puede servir para que el juez piense, a través de un razonamiento deductivo, en la declaración del hecho directo, no se puede olvidar que este, para ser tomado en consideración por el juez para formar su convicción, debe ser también objeto de prueba.*”

⁹⁸⁶ SCHMITZ, L.: *Presunções judiciais...*, cit., p. RB-8.1. Cap 5.1.1.

⁹⁸⁷ PACHOAL, T. A.: *Coletivização da prova*, Thomson Reuters, São Paulo, 2021, pt. RB-2.3.

tiene carácter demostrativo, representativo y persuasivo bajo la veracidad de un hecho, pero en él no se consubstancia.⁹⁸⁸ En la prueba indiciaria lo que se provea son los hechos conexos al *factum probandum*, que solo sobre él permite algún conocimiento a través de un “salto de lógica”⁹⁸⁹.

Los indicios contables son hechos circunstanciales, que caracterizan en sí no un medio (= técnica), sino un elemento de prueba contable. Son lo que, en el derecho común, se llama pruebas circunstanciales (*circunstancial evidences*). Así, un indicio contable es el punto de partida de un razonamiento, y la presunción es el propio razonamiento, la forma (= inferencia) de considerar un determinado hecho como probado. Por ejemplo, cuando la contabilidad muestra un saldo acreedor en la cuenta de caja, esto es una indicación de que la empresa puede haber omitido ingresos en sus declaraciones de impuestos⁹⁹⁰.

La presunción contable no es un medio o elemento de prueba, sino el razonamiento lógico empleado por el juez a partir del hecho circunstancial. Directo o indirecto, por tanto, es el elemento de prueba, y no el medio de prueba, que sólo puede ser uno de los medios tipificados (prueba pericial, prueba documental, etc.) o una prueba atípica⁹⁹¹. Cualquier medio de prueba puede servir para demostrar que un hecho indiciario ocurrió, permitiendo al juez formular el correspondiente razonamiento lógico (presunción) para valorar la ocurrencia del hecho principal. En muchas situaciones, la prueba puede ser utilizada como un elemento

⁹⁸⁸ Es relevante señalar que la prueba indiciaria es una prueba del indicio. Vide: MARINONI, L. G.-ARENHART, S. C.: *Prova e convicção*, cit., p. 118; PEREIRA, P. S.: *Prova indiciária no âmbito do processo penal: admissibilidade e valoração*, Almedina, Coimbra, 2016, p. 11. La prueba indiciaria no se centra en el hecho de la causa, sino en un hecho externo, que se vincula a algún hecho de la causa mediante un razonamiento lógico-inductivo. Mediante la prueba indiciaria se prueban hechos indiciarios (o secundarios), de los que se puede deducir el hecho directo.

⁹⁸⁹ La referencia de la prueba es la verdad o la probabilidad de un hecho real o conjetural. La probabilidad no constituirá el estándar de prueba, ya que no pretende establecer la verdad o la probabilidad. La probabilidad, cuando se puede utilizar en materia probatoria, constituye simplemente un medio para fundamentar la verdad o verosimilitud del hecho en cuestión. Esta orientación lleva a la consecuencia de que las referencias de la ley a la probabilidad no pueden interpretarse en el sentido de que la probabilidad de la verdad o la probabilidad es suficiente como medida de la prueba. Cfr. SOUSA, M. T. DE: *A prova em processo ...*, cit., pt. RB-2-3.

⁹⁹⁰ Para mayor comodidad, la autoridad tributaria puede considerar: las cantidades que el contribuyente ha gastado en inversiones, adelantos de efectivo o liberación de capital, o en la formación de una empresa; - depósitos bancarios; pagos de alquiler para aumentar el saldo acreedor de la cuenta corriente de un miembro en unas empresas; los gastos domésticos del contribuyente. Valor probatorio de las pruebas mediante signos e índices de conveniencia se materiazan como una presunción. Por lo tanto, es la ley la que, en este caso, deduce de los hechos conocidos la existencia de un hecho desconocido, a saber, la renta imponible, no declarada por el contribuyente. De este modo, el legislador exime a las autoridades fiscales de establecer el vínculo entre los hechos conocidos y los hechos desconocidos. La Administración solo prueba la existencia de hechos conocidos que servirán de base para gravar al contribuyente con signos e indicaciones de conveniencia. Es el legislador quien establece el razonamiento por inducción que permite establecer el vínculo entre los hechos conocidos (los signos e índices de privación) y el hecho desconocido (la existencia de ingresos no declarados por el contribuyente). Cfr. LOULETTA, G.-BUENA, I.: “Tax litigation”, cit., p. 41.

⁹⁹¹ PACHOAL, T. A.: *Coletivização da prova*, cit., pt. RB-2.4.

probatorio de peso, complementando el material probatorio o contribuyendo para su adecuada valoración, de lo que deriva su importancia para la formación de la convicción⁹⁹².

En resumen, en el contexto de este estudio, los indicios contables son la fuente de obtención de la presunción contable. Los indicios son los hechos, mientras que la presunción es el razonamiento concluyente⁹⁹³. Por ejemplo, cuando compruebo que la empresa presenta un pasivo que no está probado en los libros de contabilidad, puedo suponer que reconoció el pasivo para cubrir los gastos en los que habría incurrido, que se habrían financiado con ingresos omitidos. La presunción contable permitía entender los hechos contables que podían estar detrás, permitiendo inferir la conclusión de omisión de ingresos.

En este punto cabe esclarecer que la inducción y la deducción son esencialmente formas de reflexión de un pensamiento lógico, que anhelan alcanzar una verdad. El conocimiento se constituye en el último eslabón de una cadena de reflexión, que puede ser deductiva o inductiva. En consonancia con las concepciones tradicionales, la deducción se contrapone a la inducción. El método deductivo “va del general para el particular” y en su raciocinio al menos una de las premisas es general mientras la conclusión es particular. Contrariamente, el método inductivo “va del particular para el general” y en su raciocinio se parte de premisas particulares para una conclusión general⁹⁹⁴. En la deducción la conclusión tiene contenido factual que no rebasa el contenido de las premisas, o sea, la inferencia conduce

⁹⁹² Cfr. VELÁZQUEZ CUETO, F. A.: «La prueba en el procedimiento de gestión tributaria (II)», *Carta tributaria. Monografías*, 188, 1993, p. 6. La prueba indiciaria debe basarse en hechos plenamente probados (indicios), ya que es evidente que la certeza no puede construirse sobre meras probabilidades. Estos hechos, que constituyen los indicios, deben obtenerse mediante un proceso mental y razonado y según las reglas del juicio humano. Puede ocurrir que los mismos hechos probados permitan en hipótesis diferentes conclusiones o diferentes interpretaciones de los mismos que se ofrezcan en el proceso. En este caso, la persona que valora las pruebas debe tenerlas todas en cuenta y razonar por qué elige la que considera adecuada.

⁹⁹³ En las presunciones, la lógica del razonamiento puede determinar las premisas de una conclusión válida, también puede definir las características y el origen de las conclusiones erróneas. Los sofismas se definen como aquellos razonamientos que bajo la apariencia de una construcción correcta del pensamiento conducen a una conclusión falsa. Los sofismas pueden referirse tanto a la forma como al espíritu del razonamiento. Los sofismas del primer tipo son el "equivoco", que consiste en asumir un término en dos sentidos diferentes. Los sofismas del segundo tipo son los que se basan en una aparente identidad real a través de la ilegitimidad de la inducción o la deducción. El remedio contra los sofismas es la aplicación exacta de las reglas lógicas; sin embargo, como no es fácil ver detrás de la habilidad del lenguaje el defecto del razonamiento, la crítica lógica por sí sola puede no ser suficiente: de ahí la necesidad de recurrir a la información real. Cfr. RUSSO, V.-ABET, A.: *La prova indiziaria e il giusto processo: l'Art. 192 C.P.P. e la Legge 63/2001*, Jovene, Napoli, 2001, p. 45.

⁹⁹⁴ Es reconocida la existencia de un tercer método científico, que recibe la denominación de abducción. El método abductivo se aproxima del que usualmente se conoce como “intuición”, teniendo como hipótesis implícita, el hecho que en determinados momentos, a través de signos y señales, es posible alcanzar el conocimiento. Cuando se habla en abducción, la referencia más usual, es la labor del detective que a través de las pistas consigue esclarecer enigmas, que por la simple inducción y deducción sería indescifrable. Cfr. GARCÍA AMADO, J. A.-BONORINO RAMÍREZ, P. R.: *Prueba y razonamiento probatorio en Derecho: debates sobre abducción*, Comares, Granada, 2014.

a una conclusión que es tan correcta cuánto las premisas. En la inducción la verdad de una conclusión nunca es correcta. El máximo que se puede afirmar (relativamente a las premisas dadas) es que la conclusión tiene grados determinados de probabilidad.

Indicio contable es todo vestigio, indicación y señal que procede de la contabilidad o que tenga relación con el reporte de actividades de empresa. Jurídicamente, sería un *hecho contable conocido* o circunstancia apto a llevarnos, por medio del raciocinio inductivo, al conocimiento de otro hecho contable, no conocido directamente. Por su parte, la presunción contable es la ilación (*resultado lógico*) de un hecho desconocido, por consecuencia indirecta y probable de otro conocido. En ella, es importante caracterizar la correlación que existe entre el hecho-signo contable presuntivo y el resultado contable presumido⁹⁹⁵.

En las pruebas indiciarias enfrentarse con argumentos inductivos, donde de premisas que concluyen informaciones acerca de casos o acontecimientos observados se pasa para la conclusión que concluye informaciones acerca de casos o acontecimientos no observados. De este modo, se nota que el «indicio» es en la esencia el punto de partida para el fin de establecer una «presunción». De tales definiciones desprendiese que indicios y presunciones no son especies diferentes de prueba⁹⁹⁶, pero dos elementos necesarios a la producción del hecho jurídico en sentido amplio: indicio es un hecho (F^o), caracterizando la prueba de un evento (Y^o), que a pesar de no directamente relacionado a (F^o), a este se remite por una operación mental presuntiva⁹⁹⁷.

⁹⁹⁵ Cfr. THURONYI, V.: «Presumptive Taxation», en Joseph J. Cordes, Robert D. Ebel, Jane G. Gravelle (eds.) *The encyclopedia of taxation and tax policy*, 2. ed, Urban Inst. Press, Washington, DC, 2005, p. 302. El impuesto presuntivo se emplea comúnmente cuando no se puede confiar en los contribuyentes para medir sus ingresos o gastos utilizando cuentas adecuadas. Las pequeñas empresas y la agricultura a menudo se gravan con métodos supuestos en los países en desarrollo, e incluso en unos pocos desarrollados. El impuesto presuntivo rara vez se utiliza en los Estados Unidos, aunque se puede decir que técnicas como la deducción estándar incorporan un enfoque presuntivo. El impuesto presuntivo se usa comúnmente para los llamados "impuestos difíciles", que podrían definirse como contribuyentes a los que no se puede aplicar impuestos de manera administrativa según las reglas normales porque los ingresos serían muy pequeños en comparación con los costos administrativos. La supuesta tributación puede ser exclusiva o puede tomar la forma de un impuesto mínimo.

⁹⁹⁶ Hay divergencia doctrinaria sobre la naturaleza jurídica de la prueba indiciaria. Algunos defienden que las mismas no son medios de prueba, pero tan solamente medios lógicos o mentales, u operaciones firmadas en reglas de experiencia. Los indicios llegan al conocimiento del juez como pruebas indirectas. Mediante la concatenación de pruebas indirectas se forma lo que se denomina una prueba indirecta compleja. Cuantos más escalones de evidencia haya, mayor será la evidencia indirecta y, por tanto, mayor será la probabilidad de errores en la deducción, por lo que se recomienda mucha precaución con las fuentes de evidencia muy remotas. Cfr. CURIO, M.: «Teoría de la prueba en las presunciones tributarias», *Revista de Administración Tributaria*, vol. 45, 2019, pp. 29-31.

⁹⁹⁷ Cfr. TOMÉ, F. D. P.: *A prova no...*, cit., pp. 130-131.

Como ya se dijo en el capítulo 4, las presunciones⁹⁹⁸ pueden ser legales (*praesumptiones iuris*) o comunes (*praesumptiones hominis*), conforme el origen de la inferencia hecha a través del nexo de casualidades. Por su parte, las presunciones legales se clasifican en absolutas (*iure et de iure*) y relativas (*iuris tantum*). Las primeras crean total certeza delante de un determinado hecho, mientras que las segundas admiten que la parte presente prueba en contrario⁹⁹⁹. En términos de procedimiento probatorio, conforme lección de MARIA JOSÉ CAPELO¹⁰⁰⁰, la actuación de estas “presunciones” acarrea una dispensa relativa de prueba. El sujeto, que de ellas beneficie queda liberado de probar el “hecho presumido”. Es decir, la parte a quien incumbiría la carga de prueba en consonancia con las reglas generales no tiene que probar el hecho presumido, bastándole probar el hecho que constituye la base de la presunción. En la secuencia serán presentados los indicios y las presunciones¹⁰⁰¹ de naturaleza contable, y como estas pueden servir como pruebas indiciarias¹⁰⁰² en los procesos que envuelven aspectos económico-financieros¹⁰⁰³.

⁹⁹⁸ Cfr. SERRA, A. P. DA S. V.: «Presunções judiciais: [anotação]», *Revista de Legislação e de Jurisprudência*, vol. A 108, 3559 / 3560, 1976, p. 352. Las presunciones, siendo «ilações que la ley o el juzgador quita de un hecho conocido para firmar un hecho desconocido», presuponen la existencia de un hecho conocido (base de las presunciones), cuya prueba incumbe a la parte que la presunción favorece y puede ser hecha por los medios probatorios generales; probado ese hecho, interviene la ley (en el caso de las presunciones legales) o el jugador (en el caso de las presunciones judiciales) a concluir de él la existencia de otro hecho (presumido), sirviéndose el jugador, para ese fin de reglas deducidas de la experiencia de vida.

⁹⁹⁹ Para que una presunción sea válida, deben cumplirse unos requisitos específicos. Se requiere a) que los hechos que constituyen la prueba parezcan creíbles, en virtud de una prueba directa; b) la prueba debe ser objeto de verificación constante; c) debe ser plural, independiente y no reiterativa; d) debe concordar entre sí; e) la conclusión debe ser inmediata; f) debe existir una relación precisa y directa, conforme a las reglas del juicio humano, entre los hechos y la consecuencia extraída; y g) debe existir un razonamiento deductivo que conduzca al resultado de considerar probado o no el supuesto de hecho, para que se aplique la consecuencia jurídica. el supuesto de hecho previsto en la norma para la aplicación de su consecuencia jurídica. Cfr. SÁNCHEZ MANZANO, J. D.: «Análisis de los criterios jurisprudenciales en torno a la operatividad de la prueba de presunciones fácticas como herramienta para privar de la deducción del IVA soportado y el gasto en supuestos de aparente falta de infraestructura por parte de la emisora de las facturas», *Gaceta fiscal*, 352, 2015, p. 86.

¹⁰⁰⁰ Cfr. CAPELO, M. J.: *A sentença entre a autoridade e a prova*, Almedina, Coimbra, 2016, pp. 215-216.

¹⁰⁰¹ Recordar que no se debe confundir la presunción legal con la ficción legal. La ficción legal es una creación del legislador que hace una valoración jurídica, dentro de una norma legal, de un hecho prejurídico que sucede en el mundo natural, desenlazando ese hecho de los efectos normales. Dese modo una diferencia entre la presunción y ficción legal, se refiere a mientras en aquella la relación es probable entre el hecho conocido y el desconocido, en esta última al contrario es improbable, o inmediatamente sabida inexistente. *Vide*: FLECK, G. G.: «As presunções e ficções no direito tributário», *Cadernos do Programa de Pós-Graduação em Direito – PPGDir./UFRGS*, vol. 4, 7, 2005, pp. 494-497; MARTÍNEZ DE MORENTÍN LLAMAS, M. L.: *Régimen jurídico de las presunciones*, Dykinson, Madrid, 2007, pp. 48-61.

¹⁰⁰² Las pruebas atípicas son aquellas que no se encuentran expresamente previstas y disciplinadas en la legislación procesal. Generalmente las pruebas atípicas son pruebas preconstituidas. Su valor es atribuido fundamentalmente por el juzgador, observando el principio de la libre apreciación de la prueba. Cfr. ROSSI, M.: *La prova civile*, cit., pp. 139-140.

¹⁰⁰³ Cfr. MUÑOZ SABATÉ, L.: *La prueba de indicios en el proceso judicial: análisis para juristas, detectives, periodistas, peritos y policías*, Wolters Kluwer, Las Rozas (Madrid), 2016, pp. 90-92. Además de la prueba indiciaria aportada al proceso, registre la prueba endoprocesal, que es la derivada, directa o indirectamente, de la conducta

5.3.1 Indicios contables

Los indicios contables sirven como evidencia de «informaciones» de la Contabilidad, cuando hay razones para creer que esta no representa fidedignamente la realidad patrimonial. Existiendo sospechas del suceso de incidentes de falsedad (*material o intelectual*), se puede intentar reconstituir informaciones contables a través de procedimientos indirectos de recomposición usando los *indicios* contables. Aunque que se desee camuflar, ocultar o disimular, los hechos patrimoniales producen marcas, rastros y señales que podrán ser utilizados por eventuales interesados, *a posteriori*, en la tentativa de aproximarse de los verdaderos hechos patrimoniales. Movimientos financieros, operaciones con terceros y modificaciones patrimoniales, aunque, no contabilizados de modo oportuno y fidedigno, producen fuertes señales, difíciles de ser camuflados¹⁰⁰⁴.

Se reconoce que las informaciones contables estructuradas a partir de los *indicios* contables no serán necesariamente precisas, pero se trata de una información aproximadamente correcta. Los indicios contables ganan particular importancia probatoria en las situaciones en que queda demostrada la contabilidad ser inservible como medio de prueba¹⁰⁰⁵. Como ejemplo de incoherencias de la contabilidad, solo para citar algunas: i) imposibilidad de comprobación documental de las operaciones contabilizadas, ii) indicadores financieros de actividad poniendo de manifiesto anomalías en relación con el usual o al que sería la media de empresas del sector; iii) manifestaciones de fortuna, con la evidencia de

de las partes en el proceso y que, puesta de manifiesto, puede dar lugar a una presunción generalmente incriminatoria (contra si) y, con mayor cautela y moderación, excriminatoria (pro si). Hay que tener en cuenta que las relaciones antagónicas que produce el proceso hacen que los litigantes, como mecanismo de defensa (ya no jurídica, sino psicológica), entren en un estado de alerta que activa. Son reactivas todas las "experiencias del caso" almacenadas en el cerebro y reaccionan mediante las típicas respuestas adaptativas o evasivas para evitar el peligro. Pueden ser del tipo: i) índices de conducta omisiva, ii) índices de conducta oclusiva; iii) índices de conducta mendaz; iv) índices de conducta vacilante.

¹⁰⁰⁴ Cfr. GONZÁLEZ MONTES, J. A.: «El valor probatorio de la información exógena tributaria en Colombia», *Revista de Derecho Fiscal*, 13, 2018, p. 260. La autoridad fiscal podrá, con base en información indiciaria exógena, identificar a los declarantes con omisiones, afirmaciones inexactas, convirtiendo dichos indicios exógenos en insumos para la determinación de las obligaciones formales, en indicios de inexactitud, especialmente cuando la información de un tercero ajeno a la relación tributaria, difiere en valor con lo reportado en la contabilidad del investigado.

¹⁰⁰⁵ Las conductas comisivas u omisivas practicadas por las partes en relación con la instrucción de la prueba contable, salvo mejor criterio, también son susceptibles de ayudar a la formación de su opinión sobre los hechos contables discutidos en el caso. Sin embargo, no es cualquier conducta de la parte la que puede influir en la formación de la condena. La conducta de la parte debe ser capaz de permitir la construcción de un razonamiento lógico que sea suficiente para resolver el punto controvertido del litigio. Por regla general, estas conductas no pueden considerarse por separado, sino que, analizadas junto con los demás elementos de prueba contables, pueden apoyar la conclusión sobre la ocurrencia o no de los supuestos hechos contables. Por lo tanto, no tendrán la facultad de servir como prueba directa y suficiente del hecho, asemejándose más a las pruebas contables indiciarias, sirven como base de partida para el esclarecimiento de los hechos discutidos. *Vide*: AMARAL, P. O.: *Provas: atipicidade, liberdade...*, cit., pp. 38-39.

señales exteriores de riqueza, que no se coadunan con los rendimientos contabilizados; iv) acumulaciones patrimoniales injustificadas, consubstanciados en la efectucción de gastos incompatibles, para origen de los recursos contabilizada.

En el contexto del derecho tributario se debe registrar que la insuficiencia y/o incorrecciones de la contabilidad, motiva a la Administración tributaria a la utilización de métodos indirectos para evaluación¹⁰⁰⁶. En los casos previstos en ley, la autoridad tributaria, utilizará la evaluación indirecta, es decir, el recurso de la tributación indiciaria¹⁰⁰⁷. La evaluación indirecta pretende la determinación del valor de los rendimientos o bienes a partir de indicios, presunciones y otros elementos que la administración tributaria disponga¹⁰⁰⁸.

Los hechos-indiciarios contables permiten inducir el hecho-presumido contable, dada la existencia del nexo funcional de índole probabilística, en sede del cual emerge un juicio lógico, de naturaleza presuntiva. El hecho-presumido contable cuya configuración fue inferida a partir del hecho-indiciario contable conocido y producto de la valoración por el juzgador de la prueba indiciaria presentada, usando su prerrogativa de la libre apreciación de las pruebas. Reconociendo que al tratarse con la prueba indiciaria se opera en el campo de las incertidumbres (probabilidades), gana particular preocupación su utilización en procesos penales, especialmente de cara al principio de la presunción de inocencia, cuando la convicción del juzgador fue basada exclusivamente en indicios¹⁰⁰⁹. Añádase los valores de suma importancia tales como los principios *in dubio pro reo*, de la legalidad y de la verdad material.

¹⁰⁰⁶ Vide: SANTOS, H. L. DOS S.: «O recurso aos métodos indirectos de avaliação de matéria colectável e a prova indiciária, à luz do acórdão do TRE, de 26/02/2013: o virar da página?», *Revista Fiscal*, 2014.

¹⁰⁰⁷ Vide: SILVA, S. T. DA: *Direito fiscal: teoria geral*, Coimbra: Imprensa da Universidade de Coimbra, 2015, pp. 186-200.

¹⁰⁰⁸ Una vez verificado directamente los presupuestos legitimadores del recurso del método indirecto, la autoridad fiscal deberá cruzar los indicios contables disponibles de la empresa inspeccionada, juntar pruebas documentales y personales si es posible, llegar a los valores tributables, todo debidamente explicado y fundamentado. Dependiendo de la cuantificación de la ventaja patrimonial indebida, anexionará parecer fundamentado para instruir el proceso de encuesta criminal. Cfr. JANUÁRIO, M.: «A ausência de contabilidade e a fraude fiscal», *Fiscalidade*, vol. TOC 90, 2007.

¹⁰⁰⁹ SOUSA, M. T. DE: *A prova em processo ...*, cit., pt. RB-4.4. Tenga cuidado de no confundir la probabilidad con la plausibilidad. La probabilidad se refiere a un hecho y se mueve en el plano empírico; la probabilidad se refiere a la relación entre un hecho y otro hecho. Por su parte, la verosimilitud (conocida como probabilidad epistemológica) se refiere a una convicción y se mueve en el plano epistemológico; la verosimilitud tiene como referencia el grado de certeza de un conocimiento, por lo que es sinónimo de aceptabilidad o lo que es susceptible de recibir acuerdo o asentimiento. La probabilidad puede servir de apoyo a la verosimilitud, ya que algo puede ser verosímil porque es probable o, más concretamente, algo es verosímil a nivel de conocimiento porque es probable a nivel empírico. Pero, por otra parte, la verosimilitud puede no coincidir con la probabilidad: algo puede ser verosímil a pesar de no ser probable o, en una formulación más específica, algo puede ser verosímil en el plano del conocimiento a pesar de no ser lo más probable en el plano empírico.

Esa materia es foco de debate en la doctrina y jurisprudencia española, portuguesa¹⁰¹⁰ e italiana no obstante divergencias puntuais, afirman, en unísono, que la eficacia probatoria de la prueba indiciaria está dependiente de una pluralidad de indicios, en el sentido de que salvo en casos excepcionales un único hecho (indicio) impide la formulación de una convicción judicial con base en prueba indiciaria. En suma, indicios múltiples, concatenados e impregnados de elementos de credibilidad, son suficientes para dar base a una decisión condenatoria, considerando que no pierdan fuerza para presencia de contraindicios¹⁰¹¹.

Entre los signos e indicios contables utilizados para deducir los hechos contables, la Administración tributaria puede considerar las cantidades que un contribuyente ha gastado en inversiones, anticipos de caja o liberación de capital, los depósitos bancarios abonados en sus cuentas; los pagos de alquileres y cualquier gasto del contribuyente. El valor probatorio de las pruebas por signos e indicios contables dependerá de su *valencia probática*¹⁰¹².

En algunos casos, concretamente las presunciones relativas, es la ley la que, en este caso, se deduce de hechos conocidos la existencia de un hecho desconocido, a saber, la renta imponible, no declarada por el contribuyente. De esta manera, el legislador exige a las autoridades fiscales de establecer el vínculo entre los hechos conocidos y el hecho desconocido¹⁰¹³. La Administración tributaria se limita a probar la existencia de hechos conocidos que servirán como base para imponer impuestos al contribuyente sobre signos y

¹⁰¹⁰ “Nada impedirá, sin embargo, que debidamente valorada la propia prueba indiciaria, en el conjunto de indicios, pueda permitir la condena” (NT) – Cfr. Ac. STJ de 22/10/2008, proc. 08P3274. Accesible en <http://www.dgsi.pt/jstj>.

¹⁰¹¹ Se reconoce que el procedimiento de inferencias utilizado en la prueba indiciaria debe tener un carácter auxiliar en relación con el establecimiento mediante prueba directa. Sin embargo, con esto no se pretende calificar a las pruebas indirectas, y más concretamente a las basadas en pruebas circunstanciales, como "pruebas menores", sino aclarar que, en el ámbito de las pruebas, siempre debe darse prioridad a la vía menos vulnerable a la falibilidad del razonamiento y la valoración. Cfr. PEREIRA, P. S.: *Prova indiciária no âmbito do processo penal*, cit., p. 62.

¹⁰¹² Cfr. MUÑOZ SABATÉ, L.: *La prueba de indicios en el proceso judicial*, cit., pp. 94-98. La *valencia probatoria* indica el grado de fiabilidad que tiene una prueba en relación con su representación, es decir, la que se dice que representa. Como un mismo indicio puede representar diferentes realidades, su valencia oscila. En resumen, el valor de un indicio depende de tres requisitos: i) fiabilidad, ii) variabilidad, iii) tamaño. El indicio tiene un potencial sindrómico cuando se acumula con otros indicios, todos ellos dan lugar a una presunción que puede incluso ser suficiente para probar un hecho. Por otro lado, se habla de prueba sindrómica cuando, sin tener mucho valor para determinar esta presunción como prueba decisiva, sirve en cambio para reforzar algún medio de prueba, por ejemplo una pericial contable, que forma parte del acervo probatorio o para dar lugar a un llamado “principio probatorio”. En definitiva, la condena se multiplica si hay valor probatorio en las pruebas.

¹⁰¹³ El legislador, al establecer la forma indicativa del arbitraje, habilita todo aquello que muestra una conexión dinámica o existencial con ese tipo de operación económica, destacando la información procedente de la contabilidad. Mediante el método inductivo, crea una regla general para el cálculo arbitrado de las bases imponibles cuando no es posible obtenerlo por los medios propios o tradicionales. Una vez establecidos los criterios por el método indicativo, el aplicador de la ley, ante el supuesto de hecho permisivo de arbitraje de forma indicativa, calculará, según las bases indicativas, el precio o valor a arbitrar en la situación concreta, procediendo a la cuantificación en función de la documentación contable de la empresa. Cfr. HARET, F. C.: «Presunções em direito tributário: teoria e prática», 2010, Universidade de São Paulo, São Paulo, p. 167.

signos de comodidad¹⁰¹⁴. Es el legislador el que establece el razonamiento por inducción (el controlador queda así eximido) lo que hace posible establecer el vínculo entre los hechos conocidos (los signos y los indicios contables) y el hecho desconocido (la existencia de ingresos omitidos por el contribuyente)¹⁰¹⁵.

Por ejemplo, una prueba justificada por indicios o signos de riqueza puede reflejar de hecho algún enriquecimiento económico efectivo, exteriorizado o no por el lenguaje contable competente. Así, esa prueba se circunscribe al ámbito de lo posible, ya sea social o económico, y a partir de ahí prescriben dentro de los límites que permite la capacidad contributiva de aquel sobre el que recae. Las presunciones se pueden hacer a partir de las transacciones bancarias, incompatibles con los ingresos declarados, capaces de revertir la carga de la prueba en favor de la autoridad tributaria y contra el contribuyente¹⁰¹⁶. Corresponde al contribuyente demostrar que determinadas rentas declaradas no se han tenido en cuenta o que las rentas cuestionadas no están relacionadas con las operaciones imponibles¹⁰¹⁷.

5.3.2 Pruebas estadísticas contables

La reconstrucción de los hechos contables no siempre es posible llevarla a cabo mediante pruebas contables científicas, que permitan dilucidar, con un alto grado de certeza y desde parámetros objetivos, un hecho contable controvertido denunciado. Surge entonces la figura de la prueba estadística, que consiste en un mecanismo de investigación que emplea técnicas que permiten evaluar la ocurrencia de una determinada situación en términos porcentuales¹⁰¹⁸. Los resultados, por tanto, se obtienen a partir de un examen de la probabilidad. En general, la prueba estadística contable pretende investigar la relación entre un determinado fenómeno contable y sus posibles causas. La prueba contable por muestreo puede considerarse oportuna como un mecanismo inductivo y alcanzar el conocimiento¹⁰¹⁹.

¹⁰¹⁴ Vide: STS, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia de 9 Abr. 2015, Rec. 2773/2014. Ponente: Ángel Aguallo Avilés. “INSPECCIÓN FINANCIERA Y TRIBUTARIA. Confirmación de la resolución del TEAR que ratificó los acuerdos de liquidación y sancionador dictados en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido. Existencia de facturas irregulares. En el supuesto analizado concurren pruebas y elementos indiciarios que sobradamente evidencian que las facturas discutidas no se corresponden con una contraprestación real.”

¹⁰¹⁵ LENOIR, C.: “Les moyses de preuve en matière d’impôts directs”, cit., p. 237.

¹⁰¹⁶ MARCHESELLI, A.: «L’efficacia probatoria dei dati bancari e delle dichiarazioni di terzi», *Rivista di giurisprudenza tributaria*, 1, 2004, p. 1.

¹⁰¹⁷ MARCHESELLI, A.: *Ibid.*, p. 2.

¹⁰¹⁸ La prueba estadística corresponde a un tipo particular de prueba científica, en la que se utiliza el método estadístico para, a partir de la evaluación de un universo de elementos -en su totalidad o por muestreo-, extraer conclusiones que puedan servir como argumentos de prueba. Cfr. MARINONI, L. G.-ARENHART, S. C.: *Prova e convicção*, cit., pp. 419-421.

¹⁰¹⁹ AMARAL, P. O.: *Provas: atipicidade, liberdade...*, cit., pp. 92-93.

Sin embargo, hay que tener en cuenta que siempre existe el riesgo del salto inductivo, materializado en un error al inferir conclusiones para toda la población a partir de una muestra observable. En materia tributaria, la técnica de muestreo se utiliza para determinar la carga total de los bienes a efectos fiscales. Se adopta la estadística como criterio adecuado para evaluar que el valor de mercado de un inmueble fue correctamente explicado en el informe. Por lo tanto, se podría observar, que el uso de la estadística o el muestreo no implica un nuevo medio de prueba, sino sólo un método racional que apoyará la recogida de información contable por un medio típico¹⁰²⁰.

Las pruebas de las estadísticas contables pueden clasificarse según dos criterios: a) el origen de la información contable recopilada (si se deriva sólo de declaraciones verbales, de empleados o clientes, o se deriva de la observación, medición o recuento de activos, pasivos y transacciones contables que se van a investigar); y b) el porcentaje del grupo contable efectivamente examinado (si el examen se refiere a todas las partidas de una cuenta determinada, o sólo a parte de ella). Según estos dos criterios, se puede considerar la existencia de cuatro categorías de pruebas estadísticas: i) el censo que implica declaraciones de los sujetos relacionados con las operaciones contables examinadas; ii) el censo que no implica declaraciones o impresiones personales de los sujetos relacionados con las operaciones contables; iii) la investigación por muestreo que implica declaraciones o impresiones personales de los sujetos relacionados con las operaciones contables investigadas e iv) la investigación por muestreo contable que no implica declaraciones o impresiones personales de los sujetos pertenecientes al universo de las operaciones contables investigadas.

En las investigaciones por muestreo, la calidad y el porcentaje de la muestra evaluada pueden influir sin duda en la precisión de la respuesta ofrecida. Por otra parte, la necesidad o no de recurrir a impresiones o declaraciones personales de los sujetos que están relacionadas con las operaciones contables investigadas influye ciertamente en el grado de precisión de las conclusiones obtenidas. Cabe destacar que deben prohibirse las declaraciones basadas en rumores, que restringen gravemente la validez de las pruebas estadísticas basadas en impresiones o declaraciones de terceros.

¹⁰²⁰ Cfr. HERNANDEZ, A. B.: «La detección del fraude contable utilizando técnicas de Minería de datos», *Revista Publicando*, vol. 2, 5, 2015, p. 105. “La minería de datos (*data mining*) es el proceso analítico de exploración de datos contables en busca de patrones consistentes, o relaciones sistemáticas entre variables, con el fin de validar y aplicar los patrones encontrados a un nuevo conjunto de datos. El estudio del fraude contable, incluido el fiscal, y su investigación son un campo natural para la aplicación de técnicas de Minería de Datos.”

Las pruebas estadísticas contables pueden clasificarse como descriptivas o inferenciales. Las primeras son los que se limitan a resumir y procesar datos contables accesibles para obtener información y comprensión de una realidad contable. Las estadísticas contables inferenciales, por su parte, son las que hacen uso de dicha información para realizar previsiones o estimaciones contables, transformando la información en nuevos conocimientos¹⁰²¹. La estadística descriptiva, una vez limitada a la presentación de información y a las conclusiones que se extraen de ella, evita el campo especulativo, no realizando ninguna especulación para el futuro. Por lo tanto, son más robustas, prestándose firme para fines probatorios¹⁰²².

La prueba en comparación con contribuyentes similares también se usa, a pesar de su muy baja confiabilidad en el contexto de la supuesta tributación, donde la comparación se usaría solo para determinar el monto de ciertos ingresos del contribuyente, o algunos de sus gastos. Esta supuesta evidencia, basada en el hecho conocido de los ingresos o cargos de contribuyentes similares, no debe confundirse con el método específico de Administración tributaria de estimación directa, que se usa solo para determinar la base imponible del contribuyente, recuperando todos sus ingresos y sus gastos. Esta distinción es relevante especialmente cuando se usa una comparación con otros contribuyentes solo para evaluar razonablemente los gastos deducibles o profesionales.

5.3.3 Hechos indiciarios y presunciones contables

Es posible identificar pruebas por presunciones contables, aunque en la realidad no sean elementos de prueba, pero antes de dispensar pruebas contables¹⁰²³. Como ejemplo de presunción *juris et jure* (ineludible por prueba en contrario) destáquese la cualificación de la insolvencia como culposa. En una situación de insolvencia, considerando que los administradores, de derecho o, de hecho, tenga incumplido en términos sustanciales la

¹⁰²¹ El principal reto de la estadística inferencial es la posibilidad de errores. Desde el punto de vista estadístico, cuando se trata de hipótesis inferenciales, pueden producirse dos tipos de errores: el error de tipo I (falsa conclusión positiva) y el error de tipo II (falsa conclusión negativa). La probabilidad de cometer un error de tipo I es el nivel de significación. Imagínese que quiere identificar, a partir de pruebas estadísticas de muestreo, si una contabilidad es irregular o está manipulada. Un error de tipo I (falso positivo), la prueba resultaría indicando que la contabilidad es irregular, pero en realidad no lo es. Un error de tipo II (falso negativo), la prueba señalaría una contabilidad que no muestra irregularidades generales, pero que sí las tiene. Los riesgos de estos errores se pueden minimizar planificando un estudio estadístico, donde el tamaño de la muestra es un punto fundamental para aumentar la potencia estadística del análisis.

¹⁰²² AFSCHRIFT, T.: *Traité de la preuve* ..., cit., p. 359.

¹⁰²³ «Porque lo sabemos bien, quien tiene la presunción legal a su favor no necesita probar el hecho al que conduce (art. 350 °. n° 1 do CCP) (NT). Cfr. SILVA, J. C. DA: «As presunções judiciais e os arts. 712, 722. e 729. do Código de Processo Civil : [anotação]», Revista de Legislação e de Jurisprudência, vol. A.135, n 3935, 2005, p. 125.

obligación de mantener contabilidad organizada¹⁰²⁴. Se nota, en casos como estos, que la demostración de hechos contables se constituye en base crea las condiciones para calificación de la insolvencia como culposa, con consecuentes implicaciones jurídicas, civiles y criminales¹⁰²⁵.

Entre las pruebas por presunción legal relativa contable ¹⁰²⁶ relúmbrese aquella prescrita en tales cuales, si un comerciante no tenga libros contables, o rechazar presentarlos, harán fe contra él los del otro litigante, debidamente ordenados, excepto siendo la falta de los libros debida acaso de fuerza mayor y quedando siempre salva la prueba contra los asientos exhibidos por los medios permitidos. Se trata de presunción relativa (*juris tantum*), pudiendo ser desvirtuada por prueba en contrario.

A continuación, se exponen ejemplos de pruebas contables basadas en determinados hechos indiciarios y cómo se constituyen las pruebas a partir de ellas.

5.3.3.1 Presunción de distribución de dividendos

El reparto encubierto de beneficios consiste en la realización de negocios por parte de la persona jurídica a favor de sus socios, accionistas, propietarios, administradores sin vínculo de subordinación jerárquica, cónyuge y parientes hasta el tercer grado, que constituyen formas de evasión de beneficios de forma encubierta. También pueden consistir en negocios realizados a favor de un socio o accionista de control con una participación directa o indirecta. Los negocios jurídicos que encubren el reparto de beneficios son actos jurídicos practicados con la intención de no pagar los impuestos debidos, lo que compromete su validez, debido a

¹⁰²⁴ Art. 259.6 del CP : “ 6.ª Incumpla el deber legal de llevar contabilidad, lleve doble contabilidad, o cometa en su llevanza irregularidades que sean relevantes para la comprensión de su situación patrimonial o financiera. También será punible la destrucción o alteración de los libros contables, cuando de este modo se dificulte o impida de forma relevante la comprensión de su situación patrimonial o financiera.”

¹⁰²⁵ El mantenimiento de los registros contables no es lo mismo que llevar una contabilidad organizada, por lo que contar con estos elementos no significa que, aunque se pueda optar por llevar una contabilidad organizada, serían suficientes para ello. Cfr. SOUSA, J. M. S. L. DE: “Ilisão de presunções...”, cit.!, p. 114.

¹⁰²⁶ En Brasil, la Normativa del Impuesto de Renta de las Empresas, visando dar practicidad a la fiscalización, autoriza que indicios contables, previstos en la legislación, probados por la autoridad fiscal, cuando no contraditados por el Contribuyente, constitúyanse en base para presunción legal de omisión de rendimientos. Cítense algunos: i) pasivo ficticio (o no comprobado); ii) suministro de caja no comprobado; iii) saldo acreedor de caja (caja con valor negativo); iv) gastos no comprobados. Una vez que la autoridad tributaria provee el hecho indiciario, prescrito en la legislación, sin contradicción del contribuyente, se crea la condición para la liquidación tributaria por omisión de rendimientos. Esa presunción es *juris tantum*, pudiendo ser elidible, desde que el Contribuyente demuestre que el hecho tener como indicio contable, no se encuadra en el tipo descrito en la norma general y abstracta que constituyó la presunción legal.

la adicción de voluntad de la persona jurídica que lo celebra, que actúa en perjuicio de su patrimonio y de las haciendas públicas.

La distribución encubierta de dividendos surge de una presunción relativa, que puede descartarse si hay pruebas de que la operación se realizó en interés de la persona jurídica y en condiciones estrictamente conmutativas, o en las que la persona jurídica contrataría con terceros, excluyendo así la presunción de distribución encubierta de beneficios¹⁰²⁷. Por lo tanto, en caso de que el contribuyente pruebe que el negocio se realizó en condiciones conmutativas y en interés de la empresa, no se caracterizará la distribución encubierta. La prueba puede consistir, por ejemplo, en la venta de un activo de la empresa a un socio a un precio inferior al del mercado, ante la necesidad inmediata de efectivo¹⁰²⁸. Notar que la fuerza probatoria de las presunciones alegadas por la Administración depende del contribuyente puede llegar a presentar esa evidencia al contrario¹⁰²⁹.

A falta de pruebas del flujo de beneficios hacia los accionistas (nivel de vida, movimientos financieros, controles bancarios, etc.), la prueba de no haber recibido beneficios ocultos constituiría un caso evidente de prueba diabólica (es imposible demostrar que no se ha recibido riqueza, por la razón obvia de que los lugares donde podría estar oculta son infinitos). Sin embargo, la Administración tributaria puede demostrar que existe una confusión entre el patrimonio de la empresa y el de sus accionistas, lo que puede verse, por ejemplo, en las retiradas de efectivo no contabilizadas o en las ventas no facturadas que fueron directamente a beneficio del propietario¹⁰³⁰.

Cabe señalar que la distribución de dividendos incluye los pagos realizados en efectivo o en especie (activos tangibles e intangibles). La legislación podrá presumir como distribución de dividendos, beneficios o rentas:

¹⁰²⁷ FERRAGUT, M. R.: *Presunções no direito...*, cit., pp. 124-125.

¹⁰²⁸ AFSCHRIFT, T.: *Traité de la preuve ...*, cit., pp. 286-287.

¹⁰²⁹ AFSCHRIFT, T.: *Ibid.*, p. 287.

¹⁰³⁰ Sobre la confusión contable. Vide: TSJ de Castilla y León, Valladolid (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 3ª) Sentencia num. 1614/2012 de 27 septiembre, Rec. 2996/2008. Ponente: José María Lago Montero. “La confusión contable apreciada en las operaciones de sociedad y socio con terceros y entre ellos es determinante de la aplicación del régimen de estimación indirecta, pues falta claridad acerca de cuáles sean los gastos imputables al uno y a la otra, faltan facturas de los servicios prestados por la una al otro y viceversa, ..., la aplicación del régimen de estimación indirecta esta fundamentada en el anormal comportamiento contable del interesado como persona física y a través de su sociedad de la que era administrador solidario y titular del 85% de las acciones, pues no recoge fielmente la titularidad de las actividades, bienes y derechos... pone de manifiesto una incongruencia probada entre operaciones contabilizadas y las que debieran... es inexacta pues no recoge la totalidad de las operaciones y derechos de la empresa, al no facturar los servicios que la sociedad presta a su socio...”

- i) Pagos del exceso de la reserva legal, de las reservas facultativas o del capital por reducción de capital que se integró por capitalización de beneficios o reservas no distribuidas. En el caso de rescate total o parcial de acciones, se podrá considerar distribución de dividendo a la diferencia entre el importe del rescate y el coste computable de las acciones (de tratarse de acciones liberadas su coste será cero).
- ii) La concesión de préstamos al propietario, socio o accionista, salvo que el objeto social sea la intermediación financiera y el mismo no supere una parte expresiva de su cartera de préstamos.
- iii) La falta de dinero en efectivo por encima del importe de la cuenta de "caja" que figura en los estados financieros de la empresa, sociedad o entidad.
- iv) Cualquier retirada de fondos o asignación para uso personal o consumo de bienes o servicios por el propietario o accionista sin la debida contraprestación, incluido el pago de gastos personales en nombre propio y de sus familiares.
- v) El uso de vehículos, apartamentos, fondos de la empresa - utilizados por los accionistas sin el pago de tales servicios como el alquiler o los intereses, respectivamente.
- vi) Los propietarios y accionistas perciban salarios, comisiones u otras retribuciones, siempre que no pueda probarse que un servicio fue efectivamente prestado o que la remuneración acordada es apropiada a la índole de los servicios prestados o no es superior a la que se abonaría a terceros por prestaciones similares¹⁰³¹.

5.3.3.2 Presunción basada en bienes y derechos no registrados o no declarados

Los bienes propiedad del contribuyente y no registrados en sus libros se presumen adquiridos con ingresos omitidos¹⁰³². Las autoridades fiscales supondrán, salvo prueba en contrario, que los "bienes o derechos" adquiridos por la entidad, no registrados o no declarados -fueron financiados con ingresos ocultos. El espíritu es gravar la renta oculta aplicada al bien o derecho, por lo que son las rentas que financiaron el "elemento patrimonial"

¹⁰³¹ FERNÁNDEZ JUNQUERA, M.: «Presunción de dividendos: la admisión de prueba en contrario y las infracciones tributarias», *Crónica tributaria*, 1977.

¹⁰³² Según Art. 121 de la LIS, la presunción también se aplica en caso de ocultación parcial del valor de adquisición (§ 1). Se presume que el valor de las rentas no declaradas es el valor de adquisición de los bienes o derechos no registrados en los libros fiscales del contribuyente, menos el valor de las deudas reales contraídas para financiar dicha adquisición (§ 3).

las que no aparecen en los registros contables¹⁰³³, mientras que el examen de la omisión de ingresos tiene en cuenta factores contables o económicos que como indicativo de la existencia de rentas y, por tanto, de su carácter tributario.

Al evaluar la contabilidad del contribuyente para sancionarlo por omisión de ingresos corresponde a la Administración tributaria observar los principios que rigen la disciplina contable y que deben tener en cuenta a la hora de determinar los ingresos. En este sentido, es importante establecer el enfoque en el método de doble entrada. Según a cada débito le corresponde un crédito de la misma cuantía valor, la esencia de este principio puede resumirse así: el registro de cualquier transacción contable implica que todo débito en una o varias cuentas debe tener como contrapartida un crédito equivalente en una o varias cuentas. en una o varias cuentas, de modo que la suma de los importes cargados sea siempre igual a la suma de los importes abonados. siempre igual a la suma de los importes acreditados.

El tratamiento fiscal de los activos no contabilizados difiere si están situados en el interior o en el exterior. Bienes o derechos situados en España en el art. 121 de la LIS, no contabilizados o no declarados se presumen la obtención de rentas. Los bienes que son propiedad del contribuyente y que no están registrados en sus libros de contabilidad se presumen adquiridos con cargo a los ingresos no declarados. La presunción se aplica también en el caso de ocultación parcial del valor de adquisición. Luego los bienes no registrados en los libros de contabilidad son propiedad del contribuyente cuando este los tenga en su poder, y se presume que el importe de los ingresos no declarados es el valor de adquisición de los bienes o derechos no registrados en las cuentas, menos el importe de las deudas efectivas incurridas para financiar esta compra, que tampoco se registran en las cuentas¹⁰³⁴.

En una inspección, la detección de activos sin pruebas documentales, si no han tenido repercusiones en la cuenta de resultados o en la renta imponible mediante la depreciación o la pérdida en caso de transferencia o baja, no dará lugar a ninguna contingencia en el período verificado para su regularización. Sin embargo, el acta debe mencionar que se han contabilizado y que no debe haber ningún impacto fiscal futuro debido a la depreciación o a la baja en la contabilidad, ya que el gasto correspondiente a su eliminación de las cuentas no

¹⁰³³ El objetivo del legislador al incluir esta presunción es corregir la práctica evasiva de adquirir activos con beneficios no declarados (dinero negro). Sin embargo, en este ámbito, entrarán en juego las reglas generales de la prueba de los hechos, y la Administración o el Juez se basarán en simples presunciones (*id quod plerumque accidit*) para determinar la realidad de los hechos. Cfr. CHICO DE LA CÁMARA, P.: «Los Bienes o derechos no contabilizados o no declarados en el ámbito del impuesto sobre sociedades», *Revista técnica tributaria*, 34, 1996, p. 40.

¹⁰³⁴ LIZANDA CUEVAS, J. M.: *La comprobación del Impuesto ...*, cit.

será deducible. La razón de ello es que para que un gasto sea deducible, debe probarse la existencia del bien que se está dando de baja.

En efecto, si analizamos la estructura de la presunción en la base de la valoración sintética, podemos distinguir un doble vínculo inferencial: el primero vincula el "hecho indicativo del gasto" (por ejemplo, la posesión de un vehículo de motor) con el "gasto" (es decir, los desembolsos necesarios para el mantenimiento y disfrute del vehículo); el segundo establece una equivalencia -que es tanto cualitativa como cuantitativa- entre el gasto y el ingreso, en el sentido de suponer que toda reducción patrimonial debe ser "sostenida" con "nueva riqueza". Con respecto a esta segunda presunción, y sólo con respecto a ella, se produce la inversión de la carga de la prueba en la que se acredita la presunción legal ya que la Administración puede limitarse a demostrar la reducción de activos (es decir, el gasto), haciendo recaer sobre el contribuyente la carga de demostrar el hecho incompatible con la naturaleza de la renta¹⁰³⁵.

5.3.3.3 Presunción basada en incrementos patrimoniales no justificados

Se reputarán como incrementos no justificados de bienes, haberes o derechos cuya propiedad, declaraciones o adquisiciones no se ajustan a los ingresos o al patrimonio que el sujeto pasivo declare¹⁰³⁶. Los aumentos injustificados de patrimonio se considerarán como ingresos del período fiscal para el que se descubran y se incluirán en la base imponible ordinaria¹⁰³⁷. Cuando se compruebe que dichos bienes o derechos se derivan de otros ingresos del contribuyente o de otros bienes del mismo, se regularizará la situación tributaria

¹⁰³⁵ FRANSONI, G.: «Sulle presunzioni legali nel diritto tributario», *Rassegna Tributaria*, vol. 3, 2010, p. 612.

¹⁰³⁶ Teniendo en cuenta que todos los contribuyentes deben declarar todos los ingresos imponibles, cuando los contribuyentes no declaran todos sus ingresos imponibles, la Administración fiscal ha ideado el "Método del Patrimonio Neto" (*Net Worth Method*) para determinar el importe de los ingresos imponibles no declarados. Sin embargo, hay que reconocer que este método es apropiado en los casos en que el contribuyente acumula una gran cantidad de activos. No será útil cuando el contribuyente tenga poco o ningún patrimonio y gaste todos sus ingresos en una vida "fastuosa". Cuando la Administración utiliza el método del valor neto, y los libros y registros contables del contribuyente parecen correctos a primera vista, podría inferirse una evasión fiscal deliberada. El hecho de que la contabilidad no revele una deficiencia probada podría incluir una falsificación deliberada. Cfr. MANNING, G. A.: *Financial investigation and forensic accounting*, CRC Press, Boca Raton, Fla., 2011, pp. 84-87.

¹⁰³⁷ FERRAGUT, M. R.: *Presunções no direito...*, cit., p. 129. La tributación de la renta basada en signos externos de riqueza se produce siempre que los gastos realizados por el contribuyente sean incompatibles con sus ingresos, permitiendo comprobar que los ingresos declarados no son suficientes para justificar dichos gastos. La presunción relativa de que, al identificar los signos externos de riqueza, el contribuyente omitió ingresos, puede invertirse ante la prueba de que los signos son totalmente compatibles con los ingresos disponibles y, si son incompatibles, la prueba puede ser que el origen de la cantidad arbitrada no está sujeto a tributación o está sujeto a tributación única en la fuente.

correspondiente a la naturaleza del impuesto de estos hechos imponible.¹⁰³⁸ Esta técnica tributaria, que pone en relación inversiones o patrimonios descubiertos con la renta y el patrimonio preexistentes guardan, desde el punto de vista contable, una estrecha semejanza con el estado de origen y aplicación de fondos¹⁰³⁹.

Por otro lado, de la técnica del incremento no justificado de patrimonio constituido¹⁰⁴⁰, el precepto se limita a presumir la existencia de un incremento cuando el aumento del patrimonio no tiene un origen probado. En la adquisición de bienes y derechos no se demuestra, por lo que una vez comprobada o por el interesado la procedencia de los ingresos está sujetos a impuestos y pueden ser considerados como fuente de origen, quedando instrumentada para la regularización de la situación tributaria del contribuyente. Así, es una presunción jurídica característica, ya que permite valorar la existencia de un hecho básico que debe darse en el caso, que es la biconstitución de bienes que no se corresponden con la renta declarada. Ya sea la adquisición de bienes y derechos que no encuentran su justificación con la renta declarada, o la declaración de bienes o derechos que no tienen relación proporcional con la renta declarada en su conjunto.

En resumen, la valoración de los bienes y derechos que no se basa en los rendimientos obtenidos por el contribuyente, hace que se presuma rendimientos omitidos. Como presunción relativa, admite la prueba contraria de la que es necesario depositar en el interesado el deber de probar el origen de estas rentas y, para la presunción de que así se haga, el efecto inmediato es someterlas a tributación, según su origen¹⁰⁴¹. La existencia de un incremento patrimonial no justificado es un hecho real y no una ficción o una presunción; a efectos fiscales se trata como una renta omitida. La obligación impuesta al contribuyente de justificar este incremento no puede ser sancionada con la presunción de inocencia. Así, la constatación de bienes y derechos no declarados en el patrimonio del sujeto activa la presunción de ingresos omitidos¹⁰⁴².

¹⁰³⁸ PRADA LARREA, J. L.: «La prueba en materia tributaria: un repaso a la jurisprudencia y a la doctrina administrativa», *Impuestos: Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*, vol. 10, 2, 1994, pp. 212-213.

¹⁰³⁹ La tributación de los incrementos patrimoniales no justificados forma parte también del hecho imponible del IRPF e IS. La Administración tributaria debe probar tanto la existencia de la plusvalía como su falta de justificación, no considerándose esta última circunstancia cuando se aporte una explicación alternativa mínimamente razonable o posible que no sea rebatida. Cfr. CALVO VERGEZ, J.: «La valoración da prueba en el delito fiscal», *Revista de Contabilidad y Tributación*, vol. 401-402, 2016, pp. 110-112.

¹⁰⁴⁰ ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: *Presunciones legales y derecho tributario*, cit., pp. 75-76.

¹⁰⁴¹ ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: *Ibid.*, p. 76.

¹⁰⁴² ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: *Ibid.*, p. 78.

El método de incremento injustificado debe utilizarse en los casos fiscales cuando se den una o varias de las siguientes condiciones: a) el sujeto no lleva libros y registros. b) los libros y registros del sujeto no están disponibles. c) los libros y registros del sujeto son inadecuados. d) el sujeto conserva los libros y registros. El mantenimiento de registros contables precisos por parte de un contribuyente no excluye la utilización del método. La Administración puede seguir utilizando el método para confirmar o negar las declaraciones del contribuyente. El método de incremento injustificado puede utilizarse como medio principal para probar la renta imponible, o puede utilizarse para corroborar o comprobar la exactitud de la renta imponible declarada.

5.3.3.4 Presunción basada en pasivo ficticio

Los “pasivos ficticios” son obligaciones registradas en la contabilidad que no están respaldados por documentos fiscales que demuestren la adquisición de bienes y derechos o el uso, la venta o el empleo en las actividades de la empresa. Así pues, hay pasivos ficticios cuando los registros contables mienten sobre la ecuación del patrimonio y la mentira es el acto final de ocultación de hechos imposables¹⁰⁴³. Un pasivo ficticio es una deuda que, sin que se conozca legalmente su origen, ha provocado un reflejo contable en el dinero invertido en el activo¹⁰⁴⁴. La deuda declarada es completamente irreal y sirve para camuflar y ocultar ingresos no declarados que, en cierta medida, se han incorporado como activo¹⁰⁴⁵.

Cuando tenemos pasivos ficticios¹⁰⁴⁶, se presume que existen ingresos no declarados¹⁰⁴⁷. De hecho, se puede argumentar que no se establece ningún tipo de presunción,

¹⁰⁴³ ANDRADE FILHO, E. O.: *Imposto de renda das empresas: CSLL, operações de hedge, preço de transferência, planejamento tributário, reorganizações societárias, aspectos contábeis e jurídicos*, 13a., GEN, Atlas, São Paulo, SP, 2018, p. 148.

¹⁰⁴⁴ FERRAGUT, M. R.: *Presunções no direito...*, cit., p. 130. El pasivo ficticio es inexistente y se refiere tanto a la no indicación, en los registros contables, de un saldo acreedor en caja, como al no registro de los pagos realizados y al mantenimiento en el pasivo de obligaciones ya pagadas o cuya exigibilidad no está probada. Implica un saldo acreedor de la empresa, lo que hace probable que haya habido más salidos (pagos), que entradas oficiales de dinero, y por tanto el impago de los impuestos debidos. Las normas de presunción relativa imponen la imposición del impuesto sobre los ingresos omitidos

¹⁰⁴⁵ Art. 121.4 LIS “*Se presumirá la existencia de rentas no declaradas cuando hayan sido registradas en los libros de contabilidad del contribuyente deudas inexistentes.*”

¹⁰⁴⁶ *Vide*: STS, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia 1706/2017 de 8 Nov. 2017, Rec. 2949/2016. Ponente: Ángel Aguillo Avilés. “*SANCIÓN TRIBUTARIA. Rentas no declaradas, registros en los libros de contabilidad del sujeto pasivo de deudas inexistentes. Confirmación de la sanción impuesta por la Inspección basada en la aplicación de la presunción establecida en el art. 134.4 TRLS y en una actitud pasiva del contribuyente con carencias de documentos que justifiquen sus anotaciones contables.*”

¹⁰⁴⁷ *Vide*: TSJ de Andalucía de Sevilla, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 4ª, Sentencia 848/2016 de 23 Sep. 2016, Rec. 402/2015. Ponente: Guillermo Sanchis Fernández-Mensaque. “*HECHO IMPONIBLE: PRESUNCIÓN DE OBTENCIÓN DE RENTAS: ...bienes y derechos no contabilizados o no declarados:*

ya que, al observar deudas inexistentes, no es necesario presumir la existencia de ingresos. La consecuencia directa de tal hecho podría ser ya la modificación del resultado contable y de la base imponible¹⁰⁴⁸.

Los simples errores de registro no dan lugar a una presunción de omisión de ingresos, y las autoridades tributarias no pueden limitarse a basar el cálculo en el cuestionamiento de la validez de los documentos presentados, por lo que se recomienda que examinen más a fondo y prueben, con otros elementos de certeza, que los ingresos fueron sustraídos ilegítimamente de la evaluación fiscal por los valores contenidos en el balance¹⁰⁴⁹. Sin embargo, es evidente que corresponde a la persona que lleva la contabilidad demostrar la realidad de sus estados contables. A esto se añade la presunción *ad hominem*, de que en ninguna práctica comercial razonable se puede pensar que existen deudas sin el mínimo soporte documental, lo que no puede sino reforzar la convicción de que la anotación no corresponde a ninguna deuda real¹⁰⁵⁰.

5.3.3.5 Presunción basada en transacciones bancarias sin origen comprobado

Las cantidades abonadas por cualquier motivo en el campo de las operaciones realizadas en sus cuentas bancarias pueden presumirse como "ingresos" (operaciones

procedencia: préstamo no acreditado: es a quien lleva la contabilidad a quien corresponde probar la realidad de cada apunte.” Al analizar la argumentación del autor se ponderan los siguientes puntos: “Sostiene el actor que la aplicación de tal presunción exige de la Administración Tributaria la prueba cumplida del hecho base, es decir, la inexistencia de la deuda contabilizada... desde luego, no puede coincidir con tal argumento, ya que, de ese modo se estaría exigiendo de la Administración la prueba de un hecho negativo, del que sólo puede dar cumplida cuenta la que lleva la contabilidad, al tratarse de un hecho perteneciente al círculo de su empresa y que, por ello, tiene la facilidad de probar.” Complementos más adelante “.. es a quien lleva la contabilidad a quien corresponde probar la realidad de cada apunte, sobre todo si se trata de un apunte que minorra su realidad patrimonial permitiendo distribuir resultados al margen de la Hacienda.” El argumento se concluye con las siguientes consideraciones “A ello hay que añadir la presunción ad hominem, ya que, en ninguna práctica mercantil razonable, puede pensarse en la existencia de deudas tan importantes sin el más mínimo soporte documental, lo que no puede sino afianzarnos en la convicción de que el apunte no responde a ninguna deuda real... Por lo demás, no es justificación alguna la invocación de una máxima de experiencia a cuyo tenor es corriente que los socios financien a las empresas, ya que eso no obvia el que se documente tal financiación. Por otra parte, es también conocimiento general el de que el fingimiento de deudas es un medio de distribuir rentas al margen de la Hacienda.”

¹⁰⁴⁸ MARÍN-BARNUEVO FABO, D.: *Presunciones y técnicas...*, cit., pp. 116-117.

¹⁰⁴⁹ Cfr. SÁNCHEZ MANZANO, J. D.: «Comentarios en torno al artículo 121.4 de la Ley del Impuesto de Sociedades: La presunción de obtención de renta no declarada en el impuesto sobre sociedades con motivo del registro contable de deudas inexistentes», *Quincena fiscal*, 13, 2017, p. 3/15. La elección de aproximar el resultado contable a la base imponible se basa en una estrecha interrelación entre las normas fiscales y contables, aunque ambos ámbitos normativos sean independientes en paralelo. Sin embargo, esto no significa, por ejemplo, que una práctica contable incorrecta, que también se limita a las cuentas de balance (que no tienen relación con el resultado contable), autorice automáticamente a presumir el carácter ficticio de aquellas deudas que no están suficientemente justificadas, o incluso la inexistencia de la deuda tal y como fue contabilizada.

¹⁰⁵⁰ La norma permite la construcción de una presunción legal, basada en un razonamiento lógico previo, que descansa en la acreditación de un hecho básico. En definitiva, se trata de un acoplamiento a la lógica de la técnica contable de la partida doble, que se basa en supuestos técnicos derivados de la interdependencia armónica entre los componentes de las cuentas anuales (activo, pasivo, patrimonio neto, ingresos y gastos). En constataciones prácticas que apuntan a la posibilidad de que un ingreso, oculto en origen, pueda ser descubierto en destino. Cfr. SÁNCHEZ MANZANO, J. D.: *Ibid.*, p. 2/14.

imponibles). El contribuyente, por tanto, está obligado a demostrar, bajo pena de la aplicación de la presunción, que los movimientos bancarios están justificados por hechos económicos que se reflejan oportunamente en la contabilidad, o que no son relevantes para la determinación de la base imponible. A falta de tal demostración, los pagos y las retiradas se sitúan en la base de las liquidaciones y los ajustes, considerándose, respectivamente, como elementos positivos de la renta o referidos a operaciones imponibles (ventas o compras)¹⁰⁵¹. La falta de justificación por parte del contribuyente de los resultados del movimiento bancario producirá los efectos típicos de cualquier falta de respuesta a las solicitudes de aclaración enviadas por la Administración¹⁰⁵².

Con respecto al valor probatorio de lo que resulta de las investigaciones en transacciones bancarias, la constatación de datos individuales y elementos resultantes de las cuentas bancarias y no transitados en los escritos del empresario constituye la asunción de una presunción legal (aunque sea relativa) en favor de la tributación, que puede utilizarse para la reconstrucción de la base imponible¹⁰⁵³. La mayoría de las veces se trata de una presunción legal *juris tantum*, que sólo puede ser superada por el contribuyente si ofrece la prueba fehaciente de que los movimientos en las cuentas bancarias que tuvo en cuenta en los extractos¹⁰⁵⁴. O que los abonos y adeudos registrados en extractos bancarios no se refieren a operaciones sujetas al impuesto, exigiendo, para ello, que la procedencia y el destino de los pagos únicos sean expuestos y demostrados por el contribuyente. Las contrapruebas que el contribuyente debe aportar contra las presunciones derivadas de las investigaciones financieras no pueden ser genéricas, sino específicas, con referencia a las operaciones individuales

¹⁰⁵¹ En una presunción legal significaría que la autoridad fiscal puede basar la evaluación en los datos bancarios y trasladar automáticamente la carga de la prueba al contribuyente. Como prueba el "indicio del sujeto beneficiario" y éste se presenta como uno de los límites del "objeto" de la prueba contraria. La referencia a los registros contables limita la disposición a los resultados de la contabilidad de las personas obligadas a llevarla. La alternativa, excluyendo el hecho de que la titularidad de las cuentas corrientes desemboca la obligación de llevar la contabilidad, es que la disposición se refiere a "eventualidades" que tratan de una evaluación relativa a las materias (y actividades) para las que existe la obligación relativa. Cfr. MARCHESELLI, A.: «La prova dell'annotazione delle operazioni bancarie nelle scritture contabili evita l'applicazione delle presunzioni», *GT-Rivista de giurisprudenza tributaria*, 2, 2006, p. 139.

¹⁰⁵² Las presunciones legales, aunque no tengan por objeto convencer al juez, pueden utilizarse a efectos de la decisión si el contribuyente no aporta la prueba contraria exigida por la ley. Cfr. CIARCIA, A. R.: *La valutazione e l'utilizzo della prova nel processo tributario*, Satura, Napoli, 2010, pp. 108-114.

¹⁰⁵³ MARCHESELLI, A.: «Hanno valore probatorio I dati resultanti da conti bancari non transitati nelle scritture», *Corriere Tributario*, 45, 2005, p. 2.

¹⁰⁵⁴ El extracto de cuenta bancaria es un documento declarativo procedente de la propia entidad bancaria, y consiste en una certificación de la existencia del crédito en los registros contables y una declaración de la veracidad y liquidez del mismo. Cfr. PATTI, A.: «Efficacia probatoria delle scritture contabili della Banca», *Il Fallimento*, 8, 1997, p. 777.

resultantes de la documentación financiera¹⁰⁵⁵. Se exige al contribuyente que demuestre individualmente cómo cada una de las operaciones realizadas no guarda relación con los hechos imposables, debiendo entonces el juez verificar rigurosamente la eficacia demostrativa de las pruebas aportadas para justificar cada uno de los movimientos verificados, evitando cualquier apreciación de irracionalidad e improbabilidad de los resultados arrojados por la verificación de los movimientos bancarios¹⁰⁵⁶.

5.3.3.6 Presunción basada en estudios de sectores

Los estudios de sectores estiman los indicadores medios de las empresas que generalizan los comportamientos contables de determinados sectores. Es decir, se estima un margen de rentabilidad y, a partir de estos estudios sectoriales, se impone el impuesto sobre sociedades. Un poco más compleja es la cuestión de identificar la naturaleza de las presunciones contenidas en los estudios de sectores. Evidentemente, la alternativa es entre las «presunciones jurídicas» y las «presunciones simples». Los estudios sectoriales están concebidos para responder a los cánones de la probabilidad, tanto por el mayor margen de prueba en contrario como por la dificultad de articulación de la Administración tributaria, dada la necesidad de investigación y exploración de datos. La diferencia está hecha (al igual que los coeficientes de presunción o rentabilidad). En el caso de una simple presunción, corresponde a la Administración tributaria convencer y persuadir (elaborar y motivar) periódicamente sobre la plausibilidad de los resultados del estudio de sectores¹⁰⁵⁷.

¿Existen limitaciones a las pruebas contrarias del contribuyente? Si los estudios de los sectores se estructuran como simples presunciones, no hay razón para que no se admitan pruebas en contrario, pero se podría rebatir la presunción con indicaciones de "pruebas contrarias" a las conclusiones de los estudios de campo¹⁰⁵⁸. No se pondrá ningún límite si se

¹⁰⁵⁵ Cfr. MARCHESELLI, A.: "La prova dell'annotazione...", cit., p. 141. En este caso, el contribuyente, una empresa, había depositado numerosos cheques en sus cuentas. La autoridad tributaria consideró que podía establecer operaciones no facturadas imposables por el IVA y pagos no relacionados con la Administración de la empresa. La autoridad tributaria observó tres tipos de comportamientos: a) cheques canjeados por dinero en efectivo y luego endosados a terceros no identificados; b) cheques cargados en la cuenta de efectivo pero emitidos a diferentes beneficiarios; c) cheques indicados como letras de cambio pero utilizados para gastos personales de los directores.

¹⁰⁵⁶ FERRANTI, G.: «La presunzioni derivanti dalle indagini finanziari e la prova contraria del contribuente», *El Fisco*, vol. 15, 2018, p. 1408.

¹⁰⁵⁷ MARCHESELLI, A.: «L'efficacia probatoria degli studi di Settore», *Rivista di Giurisprudenza Tributaria*, 10, 2004, p. 2.

¹⁰⁵⁸ Los valores porcentuales medios del conjunto no constituyen un hecho conocido porque no son suficientes por sí mismos para legitimar tal procedimiento de valoración, sino que deben estar ayudados por otros elementos circunstanciales, salvo que las diferencias porcentuales sean tan evidentes que hagan que la

considera que pasa al nivel de la inaplicabilidad de los estudios (sin perjuicio de las pruebas contrarias). Igualmente, no hay límite si, aunque se considera (y se rechaza) que se refiere a la refutación de estudios, pero para el ejercicio no normal se entiende por «no equivalente a la media». La evidencia en contra del estudio, de hecho, tiene el objeto de que el contribuyente ha estado fuera de las medias del sector¹⁰⁵⁹.

Debe reconocerse en los estudios de sectores que las líneas para la utilización de presunción simples por parte de las Administraciones Tributarias deben armonizarse con todos los demás elementos disponibles para la reconstrucción de la situación económica del contribuyente¹⁰⁶⁰. Para la elaboración de los estudios sectoriales se utilizan técnicas estadístico-matemáticas sobre los datos contenidos en los cuestionarios previamente enviados, que los contribuyentes han devuelto a la Administración. Los estudios, por tanto, son una herramienta que puede utilizar la Administración para evaluar la capacidad de producir ingresos o percibir tasas de las distintas actividades económicas¹⁰⁶¹. Permiten determinar los ingresos o las tasas que pueden atribuirse al contribuyente con mayor probabilidad, identificando la capacidad

contabilidad del contribuyente, aunque sea formalmente regular, no sea fiable, por lo que las medias pueden considerarse un hecho conocido y otras veces no. Cfr. MARCETTO, R.: «Gli accertamenti presuntivi tra motivazione e prova: un caso di contestato superamento degli studi di settore «a favore dell'ufficio»», *Diritto e pratica tributaria*, vol. 82, 3, 2011, pp. 471-472.

¹⁰⁵⁹ Cfr. FIACCADORI, S.: «La prova contraria per superare la presunzione da studi di settore e la difesa del contribuente», *Bollettino Tributario d'Informazioni*, vol. 4, 2010, p. 257. La aplicación automática del estudio sectorial no es sostenible en presencia de las objeciones y exenciones aportadas por el solicitante. En vista de la tesis más convincente en la que se basa la Administración para apoyar la evaluación por los estudios con más pruebas, a fin de basar la supuesta mayor renta también en las graves inconsistencias que la Administración está obligada a justificar, teniendo en cuenta la realidad empresarial o profesional y el contexto económico relacionado. Las presunciones desarrolladas en planteamientos matemático-estadísticos cuestionables, son y siguen siendo un mero elemento circunstancial, cuya validez debe comprobarse caso por caso, investigando la realidad que expresa el caso controlado, las formas concretas de realizar la actividad y el funcionamiento del propio programa. Corresponde a la Administración identificar y representar aquellos elementos adicionales que permitan una fiel reconstrucción inductiva de la facturación, la cual debe coincidir sustancialmente ("justificadamente") con lo que se infiere del estudio del sector, a fin de demostrar las afirmaciones y encontrar inconsistencias graves, que son la condición necesaria para legitimar la emisión de la evaluación. Sólo así es posible corroborar el resultado expresado por el estudio sectorial, dotando así a la relativa simple presunción de los requisitos de seriedad, precisión y concordancias previstos por la normativa vigente. Además de todo esto, en presencia de una defensa bien preparada del contribuyente durante el debate previo obligatorio, apoyada por el contribuyente con indicios documentados y pruebas contrarias, la valoración basada únicamente y de forma acrítica en la presunción derivada del estudio del sector quedaría anulada por falta de motivación e incumplimiento de la carga de la prueba.

¹⁰⁶⁰ MARCHESELLI, A.: *L'efficacia probatoria...*, cit., p. 4.

¹⁰⁶¹ El razonamiento se basa en seis fases distintas: 1ª) se eliminan los cuestionarios considerados incorrectos; 2ª) se identifican grupos homogéneos (los llamados *clusters*) con características similares, juzgados con referencia a determinados indicadores económicos; 3ª) se seleccionan los contribuyentes significativos, mediante la eliminación de los contribuyentes considerados "anormales"; 4ª) se define la función de ingresos y se inserta la variable de territorialidad; 5ª) se define la función matemática que reconstruye los ingresos para cada grupo homogéneo de sujetos; 6ª) se atribuye cada sujeto individual al grupo homogéneo de referencia con la aplicación correlativa de los ingresos que se le atribuyen sobre la base del estudio del sector y con la indicación de un denominado intervalo de confianza dentro del cual los ingresos así obtenidos (denominados ingresos puntuales). Cfr. CIARCIA, A. R.: *La valutazione e l'utilizzo della prova nel processo tributario*, cit., pp. 114-120.

potencial de producir ingresos, de modo que la administración fiscal pueda proceder a una evaluación analítico-contable inductivo, incluso en presencia de una contabilidad formalmente regular¹⁰⁶².

Los estudios sectoriales basados en porcentajes de rentabilidad, incluso en ausencia de pruebas objetivas adicionales, tienen el carácter de meras suposiciones sin los requisitos de precisión, gravedad y coherencia absoluta. En este sentido, es útil recordar el afirmado principio de mérito, según el cual la mera aplicación de estudios sectoriales no es, por sí sola, suficiente para legitimar la pretensión de la Administración.

Además, es necesaria la presencia de otros elementos relacionados con el ejercicio de la empresa para demostrar la gravedad de la diferencia entre los ingresos declarados y los resultantes de la aplicación de los mismos estudios. Por tanto, la utilización de presunciones es admisible si existe gravedad, precisión y concordancia, pero no es suficiente cuando la administración no ha aportado y documentado los elementos probatorios presuntivos o adicionales necesarios para verificar las condiciones del ejercicio real de la actividad empresarial¹⁰⁶³.

Dado el carácter de meras presunciones de los estudios sectoriales, su aplicación no debe suponer una inversión de la carga de la prueba para el contribuyente, ya que corresponde a la Administración tributaria comprobar, caso por caso, la verosimilitud del razonamiento presuntivo en el que se basa el cálculo del impuesto, es decir, la coherencia del razonamiento en el que se basa la medida fiscal dictada¹⁰⁶⁴.

¹⁰⁶² Los promedios del sector pueden representar un instrumento válido para seleccionar a los contribuyentes que se someterán a control. Precisamente porque las desviaciones de dichas medias son estadísticamente menos frecuentes en comparación con los casos que se acercan a ellas, las medias sectoriales pueden utilizarse perfectamente en una función *proxy* para las evaluaciones. Es razonable suponer que la desviación de los valores medios puede ocultar una elusión. Sin embargo, estos promedios (al igual que el uso de los nuevos métodos de valoración) no eximen a la autoridad fiscal de la obligación de tener en cuenta el contexto histórico de referencia. El hecho mismo de que el legislador, en ciertos casos, intervenga para legitimar el uso de correlaciones paramétricas establecidas de manera abstracta y generalizada demuestra, por el contrario, que en el silencio de la ley, los promedios de la industria son, por sí mismos, insuficientes para proporcionar una reconstrucción fiable del *thema probandum* y, por lo tanto, que en presencia de valores promedio, la autoridad fiscal no puede en absoluto dejar de determinar el porcentaje de la renta imponible en la ocasión. Cfr. CIPOLLA, G. M.: «Sull'efficacia probatoria delle percentuali di ricarico riferite al settore economico di appartenenza dell'impresa sottoposta al controllo fiscale», *Giurisprudenza Italiana*, 12, 2006, p. 5.

¹⁰⁶³ ALTIERI, R.: «L'impianto probatorio nel processo tributario», *Bollettino Tributario d'Informazioni*, vol. 23, 2010, p. 1758.

¹⁰⁶⁴ CORASANTI, G.: «La natura giuridica degli studi di settore ed il problema dell'onere della prova», *Diritto e pratica tributaria*, vol. 79, 1, 2008, p. 53.

5.3.3.7 Presunción basada en porcentual de margen de sobreprecio

Los porcentajes de margen de beneficio se basan en una estimación del resultado fiscal en un porcentaje de sobreprecio sobre el coste de las mercancías vendidas. En estos casos, Hacienda parte de la base de que la existencia de ingresos no declara que se aplique un porcentaje de sobreprecio determinado por la operación de la relación entre los ingresos declarados por el contribuyente y las compras registradas en la contabilidad¹⁰⁶⁵. A este respecto, cabe señalar el uso ilegítimo de los porcentajes de sobreprecio cuando la contabilidad es oficialmente correcta y no hay motivos para cuestionar la fiabilidad general de la documentación fiscal¹⁰⁶⁶.

En el fondo, no parece posible, en ausencia de otras pruebas, considerar legítimo un acto tributario basado en la referencia a técnicas de valoración puramente inductivas, basadas únicamente en la aplicación de criterios aritméticos medios, como los porcentajes de sobreprecio que, considerados aisladamente en ausencia de pruebas adicionales firmemente quedan ancladas. Por otro lado, cabe señalar que el supuesto de legitimidad, aun en presencia de constataciones objetivas adicionales, considera como meras hipótesis sin los requisitos de gravedad, exactitud y concordancia, los porcentajes de sobreprecio estimados a partir de una simple media sobre los bienes comercializados y, es decir, computados sin realizar una ponderación que permita tener en cuenta las diferentes características de los bienes comercializados¹⁰⁶⁷.

En la existencia de una valoración inductiva de la renta, que incluso da legitimidad al reconocimiento de los gastos también de forma supuesta, corresponde al contribuyente aportar la prueba de la realización de los gastos. Los contribuyentes no pueden responder a la presunción de ingresos ocultos simplemente declarando gastos ocultos, porque cuando la ley

¹⁰⁶⁵ La reconstitución implica, en primer lugar, rechazar las cuentas por no ser concluyentes y, a continuación, volver a calcular los ingresos para determinar los que no se han comunicado. Por ejemplo, en un negocio minorista, se selecciona una muestra de los productos más vendidos y se deduce el margen de beneficio. Este margen se aplica entonces a todas las compras revendidas para obtener los ingresos que deberían haberse declarado. En principio, el método parece sencillo; de hecho, es muy complejo porque, para aproximarse a la realidad, debe tener en cuenta numerosos parámetros, como los aumentos de precios, los descuentos o rebajas concedidos en las compras, las ventas realizadas, la renovación de las gamas de productos, las pérdidas o robos, los cambios en las condiciones de explotación. No cabe duda de que la reconstitución de los recibos es la forma más eficaz de sancionar las omisiones en la declaración de ventas. Sin embargo, carece de graves defectos. El mero hecho de que sólo se conserve una muestra de los productos vendidos, probablemente representativa del total de las ventas, condena la reconstrucción a la falta de realidad. Por ejemplo, intente estimar los ingresos de una peluquería sobre la base de la electricidad consumida por los secadores de pelo, o los de un restaurante únicamente sobre la base de la compra de queso. Cfr. LA MARDIÈRE, C. DE: *La preuve en...*, cit., p. 23.

¹⁰⁶⁶ ALTIERI, R.: "L'impianto probatorio...", cit., p. 1756.

¹⁰⁶⁷ ALTIERI, R.: *Ibid.*, p. 1758.

invierte la carga de la prueba, el contribuyente no puede superar la presunción legal con otra mera presunción, sino que debe alegar y probar hechos concretos. Los ingresos ocultos no siempre se corresponden con los costes ocultos, pero es posible mantener sobre la misma base la presunción de que los ingresos ocultos van acompañados de costes que se declaran en mayor medida de lo que realmente se producen¹⁰⁶⁸.

5.4 Pruebas contables atípicas

La prueba atípica o innominada es cualquier prueba distinta a la específicamente prevista y regulada por la ley. Los medios de prueba típicos (prueba típica) consisten en el modo previsto por la ley para acceder a las fuentes de prueba. A menudo, la ley determina un método específico para acceder a la información de la fuente. Hay varias razones que pueden justificar la positivización (legalización) de un medio de prueba. Sin embargo, de forma pragmática, no cabe duda de que la clasificación de un medio de prueba facilita su uso concreto, ya que proporciona seguridad y previsibilidad a la actividad probatoria¹⁰⁶⁹.

Ejemplos de pruebas contables típicas son los documentos, las pruebas periciales, y las presunciones legales e indicios contables. Se puede llegar al concepto de prueba atípica por oposición al de prueba típica. Así, la prueba contable atípica consiste en la posibilidad de acceder a fuentes de información sobre hechos contables por medios distintos a los previamente establecidos por la ley. La atipicidad puede derivar tanto de la inexistencia de la previsión normativa de los medios de prueba contable como de la inexistencia de previsión legal del procedimiento tendente a la realización de la prueba.

El reconocimiento de un derecho fundamental a la prueba permite autorizar, con carácter general, que salvo prohibición expresa, prevalezca el criterio de libertad probatoria, lo que significa que tanto las partes en la relación tributaria como los jueces del proceso tienen amplia libertad para aportar las pruebas que consideren pertinentes para acreditar los hechos controvertidos. No se sostiene el argumento de que la existencia de una enumeración legal de los medios de prueba impediría la utilización de otras pruebas no previstas expresamente en

¹⁰⁶⁸ Cfr. GIANFRANCO, F.: «Accertamenti derivanti da indagini finanziarie; onere della prova e deducibilità dei costi», *Corriere Tributario*, 38, 2012, p. 2919. La autoridad fiscal debe reconstruir los ingresos, teniendo en cuenta sobre todo, a falta de cierta documentación, una incidencia porcentual de los costes presumidos frente a los mayores ingresos comprobados. Ante una valoración analítica-inductiva, no se ofrece ningún margen a efectos de un posible reconocimiento de componentes negativos de los que el contribuyente no ha aportado pruebas ciertas. Por lo tanto, se invitó a las autoridades fiscales a un esfuerzo adicional de reconstrucción y motivación. que, lejos de transferir automáticamente los resultados de las investigaciones al contribuyente, los califica en un sentido económico y, por lo tanto, en términos de ingresos según la metodología y el tipo de evaluación adoptados para el ejercicio del crédito fiscal.

¹⁰⁶⁹ AMARAL, P. O.: *Provas: atipicidade, liberdade...*, cit., pp. 70-72.

la ley. Sin embargo, se reconoce que dicha libertad no siempre puede ser irrestricta, dependiendo de si la ley prohíbe expresamente otras pruebas. Es de sentido común que la actividad probatoria, en circunstancias especiales, puede tener que observar ciertas limitaciones, que se justifican bajo aspectos legales, éticos y de eficiencia¹⁰⁷⁰.

5.4.1 Prueba contable por testimonio

Los profesionales de la contabilidad, técnicos contables y auditores son los que potencialmente pueden ser testigos, dado que en sus funciones matrices tienen respectivamente la elaboración de la contabilidad y su control.¹⁰⁷¹ Asimismo, la Administración tributaria recoge sistemáticamente testimonios de estos profesionales durante las inspecciones, ya que la ley otorga un derecho especial de acceso al censor jurado de cuentas y al auditor de cuentas¹⁰⁷².

Estos profesionales de la contabilidad y la auditoría, en calidad de testigos, están obligados al secreto profesional, dando legitimidad en algunos casos una posible falta de cooperación de colaboración con la Administración Tributaria, pudiendo invocar este mismo deber de secreto ante el tribunal¹⁰⁷³. El incumplimiento del deber de secreto puede dar lugar a responsabilidades disciplinarias, civiles y penales, por lo que siempre hay que tener cuidado al

¹⁰⁷⁰ Las pruebas obtenidas por medios ilícitos son inadmisibles. Con ello se pretende evitar que se introduzcan en el proceso informaciones adquiridas mediante conductas que vulneren los derechos fundamentales. Asimismo, el proceso moderno exige un comportamiento ético de las partes como forma de garantizar que el litigio en el proceso se desarrolle según los dictados de la lealtad y la buena fe. Esto se refleja con mucha fuerza en la producción de pruebas, que impone como objetivo ineludible la observancia de la moral en la adquisición de información. El ejercicio legítimo del derecho fundamental a la prueba presupone que ésta sea concretamente útil, pertinente e idónea para dilucidar un hecho. Es la repercusión procesal del principio constitucional de eficacia. Es inadmisibles utilizar recursos públicos en actividades estatales que no son útiles. AMARAL, P. O.: *Ibid.*, pp. 59-60.

¹⁰⁷¹ Un testigo puede declarar sobre un asunto sólo si se presentan pruebas suficientes para apoyar la conclusión de que el testigo tiene conocimiento personal del asunto. Las pruebas para demostrar el conocimiento personal pueden consistir en el propio testimonio del testigo. Existe una excepción al requisito de que el testigo tenga conocimiento personal cuando el testigo es un experto -los testigos expertos no testifican para aportar sus conocimientos personales, sino su experiencia en la materia. Cfr. LARSON, J. Y OTROS: *A practitioner's guide to...*, cit., pp. 138-139.

¹⁰⁷² PITA GRANDAL, A. M.: *La prueba en el ...*, cit., p. 255.

¹⁰⁷³ Cfr. KNIJNIK, D.: *Prova pericial e seu controle no direito processual brasileiro*, cit., p. 47. En sentido estricto, la prueba pericial es, desde el punto de vista epistemológico, un testimonio. En términos muy generales, es un acto de comunicación por parte de un tercero. La diferencia sustancial entre ambos tipos de pruebas, además de la pericia, se refiere generalmente al conocimiento directo de los hechos del caso. Este argumento se basa en una premisa simplista que supone que los hechos son totalmente objetivos. Sin embargo, “...tanto el testigo como el perito ofrecen hechos interpretados que deben ser relevantes para el caso; la diferencia radica, en el mejor de los casos, únicamente en una actitud dispositiva del sujeto que pretende actuar como perito (es decir, su pericia) que no tiene necesariamente quien pretende o debe actuar como testigo”.

infligir esta obligación legal¹⁰⁷⁴. La inadmisibilidad de los juramentos persiste en los procedimientos fiscales. La prohibición de los juramentos no ha dado lugar a ningún problema y, de hecho, es poco relevante. Puede justificarse de diversas maneras, unas veces en función del carácter inquisitivo del procedimiento tributario, otras, según el carácter innegociable de la relación jurídica tributaria; finalmente, según el hecho de que en dicho procedimiento se impugna la comisión de actos ilícitos, por lo que sería de aplicación el mismo razonamiento que excluye el juramento en el procedimiento civil cuando se trata precisamente de dichos actos¹⁰⁷⁵.

La exclusión de la prueba testifical en procedimientos tributarios responde a la exigencia general de que los hechos con relevancia tributaria estén documentados y, por tanto, se coordina con las numerosas normas que, en la legislación tributaria sustantiva, establecen la exclusividad de la prueba documental. Pensemos, por ejemplo, en la norma según la cual los contribuyentes obligados a llevar contabilidad no pueden probar circunstancias omitidas en los propios registros o en contraste con sus resultados, o en las pruebas escritas que suelen exigirse a efectos de probar las obligaciones fiscales pertinentes¹⁰⁷⁶. Sin embargo, se puede dudar tanto de la idoneidad de dicha exclusión, al establecerse en términos generales y absolutos, como de su constitucionalidad, dado que las normas sustantivas no siempre exigen que los hechos con relevancia fiscal se documenten por escrito¹⁰⁷⁷.

Hay varias disposiciones fiscales que exigen pruebas documentales, lo que equivale a prohibir la testificación. Sin embargo, se acepta en general que los tribunales económico-administrativos dictan los acuerdos con testimonios verificados¹⁰⁷⁸. Cuando, habiendo dictado

¹⁰⁷⁴ Cfr. COSTA, S. F.: *A prova contabilística...*, cit., pp. 7-8. No siempre es fácil trazar la línea divisoria entre el papel del técnico contable o de los auditores como testigos y peritos. Los primeros deben declarar sobre hechos de los que tienen conocimiento, por ejemplo, cómo se registra una determinada operación en la contabilidad de un contribuyente o si elabora los estados financieros obligatorios; los segundos, deben emitir juicios técnicos sobre hechos contables, por ejemplo, si una determinada calificación contable se ajusta a las Normas Contables.

¹⁰⁷⁵ RUSSO, P.: *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, Giuffrè, Milano, 2013, pp. 206-207.

¹⁰⁷⁶ TESAURO, F.: «La prova nel processo tributario», *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, vol. A. 59, N. 1, 2000, p. 88.

¹⁰⁷⁷ Vide: STS, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia de 25 Jun. 2012, Rec. 549/2009. Ponente: Joaquín Huelín Martínez de Velasco. “PRUEBA TESTIFICAL. *Indebida denegación de su práctica. La Administración tributaria, para negar la realidad de las facturas aportadas utilizó el testimonio del representante legal de varias de las entidades con las que la recurrente mantenía relaciones comerciales para negar la realidad de lo que podía obtenerse de las facturas, medios de pago y su reflejo contable, y la sala de instancia rechaza la prueba testifical de dicha persona que era fundamental para desvirtuar las conclusiones que la Inspección obtuvo de aquel testimonio.*”

¹⁰⁷⁸ Cfr. BARBOSA, L. R. P.: «A contabilidade como prova no processo administrativo tributário», en Roberto Quiroga Mosquera, Alessandro Broedel Lopes (eds.) *Controversias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*, Dialética, São Paulo, SP, 2010, p. 280. Determinados registros contables pueden ser probados

la decisión sobre la base de las declaraciones de los testigos, estos pueden ser condenados por falso testimonio, dado precisamente en las declaraciones que sirvieron de base para tal decisión en virtud de una sentencia definitiva del tribunal¹⁰⁷⁹.

Si la prueba testifical es el testimonio de personas que no son parte en el proceso tributario, son pocos, si acaso, los ejemplos que ofrece la ley tributaria que utilizan este tipo de prueba a favor de la Administración tributaria¹⁰⁸⁰. Sin embargo, al reducir un poco el concepto tradicional de esta prueba, se pueden presentar varios supuestos de testimonio¹⁰⁸¹. Por ejemplo, los informes de los inspectores por mandato normativo o a petición de las oficinas o tribunales sobre lo que han testificado serían, por su propia naturaleza, testimonios sobre su actuación o investigación¹⁰⁸².

5.5.1.1 Admisibilidad de la prueba testimonial contable

Las declaraciones contables extrajudiciales, proporcionadas por las partes o por terceros, en cierta medida también pueden considerarse pruebas contables atípicas. La información contable no se obtendrá directamente de la persona (fuente de prueba), como ocurriría en el caso de una declaración prestada. En las declaraciones extrajudiciales, la información se recogerá de una fuente diferente, normalmente, documentada por escrito, y sólo entonces se llevará a los registros del caso y se someterá al conocimiento de la autoridad.

Dichas declaraciones pueden contener una descripción fáctica de una situación contable relevante, o incluso una admisión de culpabilidad por una determinada situación controvertida. La declaración extrajudicial consiste en la hipótesis de preconstitución de la prueba. Esta formalización extrajudicial puede estar justificada bajo las más variadas razones, como la hipótesis en la que existe el riesgo de oír al sujeto. Obsérvese que la declaración

mediante pruebas testimoniales. La prueba testifical puede utilizarse siempre que un determinado acto o hecho no haya recibido un registro documental específico, especialmente si dicha formalidad no es exigida por la ley. Citamos como ejemplo los contratos que no están escritos. Dichos contratos pueden ser confirmados o negados por terceros que, de alguna manera, participaron o tuvieron acceso a esa negociación.

¹⁰⁷⁹ ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: «La prueba en Derecho Fiscal», en *Memoria de la Asociación Española de Derecho Financiero*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1958, pp. 156-157.

¹⁰⁸⁰ Cfr. ROMERO PLAZA, C.: *Prueba y Tributos*, cit., p. 263. La prueba testifical no tiene una importancia significativa en los procedimientos fiscales, no sólo ante los órganos administrativos o de inspección, sino también ante un tribunal, ni económico-administrativo ni contencioso-administrativo. Salvo que se considere que las declaraciones de terceros en respuesta a las solicitudes de información pueden ser consideradas pruebas testimoniales.

¹⁰⁸¹ Vide: STS, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia 2133/2016 de 3 Oct. 2016, Rec. 164/2015. Proponente. Rafael Fernández Montalvo. «IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. Hecho imponible. La inspección ha acreditado el incremento de patrimonio procedente de la compra de diamantes a una entidad extranjera, y la variación de existencias finales de oro fino. *Facturas proforma*. Las *declaraciones testificales* de los fabricantes, puestas en relación con la factura de compra, *son prueba suficiente para concluir que hubo ocultación de existencias.*»

¹⁰⁸² ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: *La prueba en Derecho Fiscal*, cit., p. 157.

extrajudicial puede incluso convencer al juez de la irrelevancia del contenido de la declaración para el caso y de la consiguiente inutilidad de la audiencia del sujeto en el tribunal¹⁰⁸³.

En los procedimientos tributarios se admiten todas las pruebas conocidas en derecho, salvo el testimonio personal de Hacienda, que es técnicamente impertinente. Aunque a favor de la Administración tributaria, en materia fiscal, la presunción de legalidad y certeza de los actos administrativos (presunción *iuris tantum*) puede ser desvirtuada por pruebas en contrario, que, por supuesto, deben ser aportadas por el contribuyente¹⁰⁸⁴.

Nos encontramos ante la siguiente disyuntiva: o bien las declaraciones de terceros son prueba testifical, en cuyo caso deben ser tomadas como tal, con las formalidades y garantías establecidas en la LEC, o bien son meros documentos, pues como documentos, que contienen declaraciones de terceros sobre una situación determinada de un tema, no gozan de ninguna presunción de veracidad. Las declaraciones de terceras recogidas por la Inspección Fiscal no constituyen una prueba testifical, sino simplemente una prueba documental más que se suma a las demás que componen el procedimiento administrativo, ya que, en caso contrario, tendrían que haberse practicado con las garantías que se establecen para la prueba testifical en la LEC.

Podemos resumir los requisitos esenciales del testimonio en materia contable¹⁰⁸⁵:

(a) No debe estar relacionada con hechos contables que, según las normas generales o especiales, requieran una prueba específica para demostrar los mismos hechos.

(b) Que no existe ninguna norma que excluya este medio de prueba para acreditar un hecho contable.

(c) Que el testimonio contable esté relacionado con los hechos que se pretenden probar, es decir, que sea pertinente.

(d) Que sea útil para el procedimiento o proceso, es decir, que aporte claridad sobre los hechos investigados, es decir, que sea útil para el procedimiento, de lo contrario no hay razón para que se utilice este medio de prueba.

¹⁰⁸³ Hay que reconocer que las declaraciones extrajudiciales contables tienen un poder probatorio limitado, no fueron recogidas con plena observancia de las garantías del proceso o de los procedimientos. Sin embargo, nada impide que sean valorados libremente -sólo a título indicativo-, constituyendo una fuente legítima de convicción judicial. Sin embargo, la declaración contable extrajudicial realizada por una de las partes (autodeclaración) sobre hechos contables, estado o calidad de la persona no tiene eficacia probatoria alguna, ni siquiera como prueba, salvo en los casos previstos por la ley, en los que tendría efectos jurídicos. Cfr, AMARAL, P. O.: *Provas: atipicidade, liberdade...*, cit., pp. 89-90.

¹⁰⁸⁴ MARINS, J.: *Direito processual tributário brasileiro*, cit., pp. 70-71.

¹⁰⁸⁵ MARTÍNEZ HERRERA, G.: *La prueba contable...*, cit., pp. 93-94.

Es difícil imaginar que el contribuyente pueda, con testigos, impugnar total o parcialmente la existencia de ingresos gravados. No obstante, podría objetar la ausencia de empleo habitual u objetar hechos que excluyan las presunciones en las que se basan los coeficientes o estudios sectoriales en la tributación de los ingresos de los autónomos. Cuando los fundamentos de la liquidación del impuesto son contradichos por la prueba testifical, la Administración tributaria sólo puede probar, a través de hechos diferentes a los indicados por el testigo, que este se equivoca o no es fiable, con una clara ampliación de la discrecionalidad del juez en la apreciación de los hechos procesales. El fenómeno adquiere una dimensión aún mayor cuando el objeto del juicio es la determinación sintética de la renta de las personas físicas y jurídicas, o la reconstrucción del volumen de negocios de la empresa, en los casos de falta de declaraciones o de cuentas poco fiables por elementos no contables encontrados o por declaraciones de terceras adquiridas durante la actividad de auditoría, en contraste con los registros¹⁰⁸⁶.

La prueba testifical contable puede servir para introducir en el juicio hechos distintos o contrarios a los alegados en la valoración o para rebatir las declaraciones adquiridas durante la fiscalización, contradiciendo -en todo o en parte- la actividad de los inspectores y las presunciones de falta de fiabilidad de la declaración o de los registros contables de los que se deriva la redeterminación de la renta sobre una base analítica o inductiva¹⁰⁸⁷. Por ejemplo, la utilización de la prueba testifical para acreditar el derecho del cesionario a deducir el IVA, cuando el cesionario no puede probar este derecho mediante la posesión del original o de una copia de la factura, no puede hacerse simplemente para probar que la factura fue emitida por el proveedor y recibida por el cesionario. Mediante la prueba testifical, el contribuyente tendrá que demostrar la existencia de la relación jurídica, generalmente contractual, con el vendedor o proveedor en cuya ejecución tuvo lugar la entrega de bienes o la prestación de servicios, y el

¹⁰⁸⁶ Si la declaración de un testigo es el testimonio de quienes no son parte en el procedimiento tributario, en caso de que mientan sobre la verdad o sean falsos en su relato de los hechos que declararon, poco o ningún valor tendrá este tipo de prueba a favor de la Administración. Cfr. ALGUACIL MARÍ, P.: *Discrecionalidad técnica y comprobación tributaria de valores: la problemática de su control judicial*, 1a. ed, Editorial Diálogo, Valencia, 1999, pp. 118-119.

¹⁰⁸⁷ Cfr. CESARE, L.: «La prova testimoniale nel giudizio tributario», *GT - Rivista de giurisprudenza tributaria*, 5, 2005, p. 414. Si el objeto del juicio es la reconstrucción de la renta o el volumen de negocio a partir de hechos o elementos extracontables (valoraciones bancarias, declaraciones de terceros ajenos a la empresa, doble contabilidad, "agendas" encontradas en los anexos de la empresa, en el domicilio del empresario o de sus fiduciarios), el testigo puede demostrar la realidad de las operaciones contenidas en los registros o el carácter inherente a los movimientos de dinero o bienes a una persona distinta del contribuyente (o sus familiares).

importe del IVA que, en relación a esa operación, el importe del IVA cobrado por el proveedor en relación con esa operación¹⁰⁸⁸.

En muchos países, la prueba testimonial no puede utilizarse en el contexto del proceso tributario. Esta prohibición estaba justificada por la doctrina con la estructura del proceso tributario (que, como se sabe, es un proceso escrito y documentado). Añadir la gran dificultad que la Administración tributaria encontraría para llevar a cabo la carga de prueba, ya que esta última, al no ser participante en los hechos que dieron lugar a la disputa, encontraría imposible hacer uso del derecho de contraprueba; esto, con el riesgo de asistir impotentemente al testimonio de testigos. Así que la exclusión de las pruebas de los testigos en el juicio fiscal no constituye en sí misma una violación del derecho de defensa, ya que este último puede, a los fines de la capacitación¹⁰⁸⁹.

5.5.1.2 Testimonio de expertos contables

La prueba de "testigo contable" tiene el sentido de una aclaración científica contable. Se trata de un experto en el área contable, como un académico o profesional con conocimientos probados en contabilidad¹⁰⁹⁰. Estos expertos pueden ser admitidos para apoyar las decisiones del juez. Cabe señalar que esto no hace que las opiniones de los legos carezcan de importancia, ya que pueden ser útiles en determinadas circunstancias. Por lo tanto, para tener un resultado práctico, es esencial que el juez y las partes, si lo desean, hagan preguntas para que se aclaren sus dudas, y debe hacerse a través de los llamados quesitos, que se presentan al perito durante la audiencia para que puedan ser contestadas de forma clara y objetiva. Las preguntas pueden ser impugnadas cuando una de las partes cree que tiene una respuesta inducida. Algunas alegaciones, como la negligencia contable, requieren la opinión de un experto en la materia para demostrar que se ha producido un incumplimiento de la norma de contable obligatoria. En este caso, no le queda más remedio que buscar un experto contable bien cualificado que le ayude a cumplir con este elemento¹⁰⁹¹.

¹⁰⁸⁸ MENTI, F.: «Detrazione dell'iva sugli acquisti e prova per testimoni», *Diritto e Pratica Tributaria*, 1, 2013, pp. 2-89.

¹⁰⁸⁹ ALTIERI, R.: *L'impianto probatorio...*, cit., p. 1762.

¹⁰⁹⁰ MANNING, G. A.: *Financial investigation and forensic accounting*, cit., p. 63.

¹⁰⁹¹ Cfr. TELPNER, Z.-MOSTEK, M. S.: *Expert witnessing in forensic accounting a handbook for lawyers and accountants*, CRC Press, Boca Raton, Fla., 2003, p. 15. Ciertas reclamaciones, como la negligencia contable, requieren la opinión de un experto en la materia para demostrar que se ha producido un incumplimiento de la norma de atención. En este caso, no queda más remedio que buscar un experto contable bien cualificado que ayude a cumplir este propósito.

Los profesionales contables certificados son necesarios en todas las sociedades comerciales y también para otras entidades que en virtud del tipo de actividad y de su dimensión son obligadas por la ley fiscal a disponer de contabilidad organizada. Se darán testimonios esenciales para explicar determinados asientos efectuados en la contabilidad y la información contante de los documentos contables, ya que los tienden a ajustarse y ejecutar sobre la base de las informaciones y documentos que les suministran los administradores de las personas colectivas o por los contribuyentes sujetos a contabilidad organizada¹⁰⁹². Los auditores de cuentas son obligatorios en todas las sociedades anónimas y en las sociedades por cuotas que superen determinados límites previstos y el ejercicio de cualesquiera otras funciones que por ley exijan la intervención propia y autónoma de profesionales de contabilidad. Se tendrán temáticas calificadas para hacer el análisis crítico a las cuentas elaboradas, ya sea por cuenta de revistas, las cuentas con las cuales contables certificados son obligatorios¹⁰⁹³.

Los requisitos que debe tener en cuenta el juez para valorar la calidad de “testigo técnico”, según el principio de libre persuasión del magistrado para dar valor a la prueba son:

- 1) Si la persona, que prestó el testimonio técnico contable es titular de conocimientos contables especializados, con conocimientos notorios y tiene independencia de criterio científico en relación con la parte que realizó el pago de sus honorarios.
- 2) Si las explicaciones sobre el acto o hecho contable son satisfactorias, así como, si las razones y fundamentos de estas consideraciones técnicas son aceptables.
- 3) Si el testigo contable se ha sometido al interrogatorio y repregunta de los litigantes y del propio conducto judicial, respondiendo libremente a todos los aspectos técnicos que se le cuestionan.
- 4) No existen motivos de sospecha o impedimento de este profesional en relación con los litigantes y el juez.

5.4.2 Prueba contable por confesión

Confiesa la parte que reconoce como verídico un hecho o grupo de hechos adversos a su pretensión en el proceso o procedimiento, pero favorables a la pretensión de su oponente. En esencia, la confesión es una conducta o actitud positiva ocurrida en el mundo fáctico, que es presenciada por el juez (u otra persona facultada para documentarla), teniendo efectos

¹⁰⁹² COSTA, S. F.: *A prova contabilística ...*, cit., pp. 19-20.

¹⁰⁹³ AFSCHRIFT, T.: *Traité de la preuve ...*, cit., p. 187.

jurídicos innegables. Por otro lado, la confesión ficticia consiste en una mera ficción jurídica, siendo poco relevante que refleje o no lo que realmente ocurrió¹⁰⁹⁴.

5.4.2.1 Confesión contable

Una cuestión que se plantea es si los asientos contables y las declaraciones fiscales no contendrán en sí mismas una confesión, tal como el reconocimiento que la parte hace de la realidad de un hecho que le es desfavorable y favorece la parte contraria. La doctrina y la jurisprudencia no han seguido esa posición, reservando la confesión para situaciones en que el declarante depone ante la Administración tributaria o ante el juez, y para la expedición de documentos en los que declare de forma autónoma haber practicado un determinado hecho jurídico¹⁰⁹⁵. Hoy en día, con la emisión de certificados de firma digital reviste particular interés el análisis del carácter confesional de un documento firmado digitalmente por un declarante¹⁰⁹⁶.

La contabilidad no contiene confesiones de los hechos declarados. Aunque un libro de contabilidad es un documento privado redactado por el contribuyente o su representante.

¹⁰⁹⁴ La confesión efectiva representa un argumento robusto y casi insuperable (para el juez), con el reconocimiento, por la parte, de que un determinado hecho contrario a su interés y favorable al interés de la parte contraria ocurrió realmente tal y como se narra. Por otro lado, la confesión ficticia procede de la mera imposición legal (norma abstracta y genérica), estando desvinculada de los hechos concretos de la causa. Cfr. MARINONI, L. G.-ARENHART, S. C.: *Prova e convicção*, cit., pp. 133-136.

¹⁰⁹⁵ Cfr. MARINONI, L. G.-ARENHART, S. C.: *Ibid.*, pp. 134-135. “La confesión judicial puede ser espontánea o provocada. La confesión provocada se produce cuando la parte, en su declaración, confiesa hechos contrarios a su interés y favorables al adversario. Mientras tanto, la confesión espontánea puede producirse en cualquier momento del proceso, en el caso de que la parte presentarse personalmente, o a través de un agente, admitiendo como verdaderos hechos contrarios a su interés y favorables a su adversario. Por último, la confesión espontánea se diferencia de la no impugnación, ya que esta no requiere representación. Por otra parte, la confesión es suficiente para prescindir de la prueba sobre el hecho confesado, mientras que la no impugnación, además de requerir un comportamiento pasivo del acusado en relación con el hecho, exige también la ausencia de otras declaraciones que puedan, aunque sea implícitamente, demostrar la voluntad de impugnar el hecho afirmado”

¹⁰⁹⁶ Cfr. MULEO, S.: *Contributi allo studio...*, cit., pp. 157-158. Hay que reconocer que los asientos contables tienen un carácter confesional y precisamente la naturaleza de una confesión extrajudicial, contra la que sería admisible una prueba contraria. Por otro lado, parece aceptable el punto de vista contrario, según el cual los registros contables deben considerarse no como confesiones, sino como declaraciones de ciencia o verdad. En contra del carácter confesional de los registros contables, pero también de la naturaleza de su declaración. Según esta doctrina, la aconfesionalidad de los registros contables se desprende de la comparación de los registros contables con la confesión y de la puesta en evidencia de las diferencias relativas, que pueden resumirse así: a) la diferencia más relevante entre los registros contables y la confesión es su aconfesionalidad. a) la diferencia más relevante entre los registros contables y la confesión es que contra los resultados contables se admite la prueba contraria, que se excluye en presencia de una confesión; b) mientras que una confesión (por definición legislativa) debe contener hechos desfavorables para el declarante, los registros contables pueden contener también declaraciones favorables al empresario; c) el ámbito probatorio desde el punto de vista subjetivo es más estrecho en el caso de los registros contables que en el de la confesión; d) otra diferencia, derivada del carácter no recíproco de los registros contables, es que, a diferencia de lo que ocurre en el caso de la confesión, el recurso de rectificación es posible en el caso de los registros contables mientras estos sigan estando a disposición del declarante, mientras que se hace imposible cuando salen de la esfera del negocio. A la inversa, la rectificación de la confesión, cuando se produce, tiene lugar cuando el acto ya ha afectado a la esfera jurídica del tercero; e) por último, mientras la confesión es una declaración eminentemente libre, los registros contables son una declaración obligatoria

No se puede reconocer como una confesión porque siempre se puede argumentar que se preparó como un error o una inexactitud involuntaria. El contribuyente tiene derecho a corregir los hechos (como asientos contables), en caso de error, ya corregir y sustituir las declaraciones presentadas, podría ser incompatible con algunas normas tributarias. Sin embargo, los propios registros contables pueden tener efectos probatorios, ya que se trata de declaraciones realizadas por el contribuyente y que se presumen verdaderas¹⁰⁹⁷.

¿Cuál es el momento en el que el contribuyente, responsable o declarante confiesa un determinado hecho fiscal contable? Si el contribuyente lleva registros contables, la Administración, en primera instancia, no verifica la "exactitud" de la confesión, sino que la admite con los resultados inicialmente previstos. El contribuyente que lleva la contabilidad y confiesa hechos que le perjudican está reconociendo implícitamente o bien que su contabilidad está mal llevada o bien que, estando bien llevada, consideró en un momento dado no utilizar los datos contables y aceptar los que a su juicio son más convenientes¹⁰⁹⁸.

Para que la confesión sea válida, el confesor debe tener la capacidad legal para realizarla. Podría alegarse que la confesión debe emanar de las partes y no puede emanar de terceros, sea cual sea su relación con la parte, aunque sea su representante. Sin embargo, si para confesar es necesario tener capacidad procesal, ni un menor ni un incapaz pueden confesar. Ahora se plantea la cuestión de si la declaración de un profesional de la contabilidad podría representar una confesión. En general, no se admite la confesión de terceros, sin embargo, cuando el representante actúa de forma reiterada y el profesional contable fue contratado específicamente para preparar las declaraciones de impuestos y preparar la contabilidad, el argumento parece perder relevancia, y el problema comienza a enfrentarse de forma diferente.

5.5.2.2 Declaración tributaria y su valor probatorio

Algunos entienden que la confesión de un contribuyente puede darse por medio de la declaración tributaria. Así, una declaración de impuestos se aproximaría a la naturaleza de una

¹⁰⁹⁷ Cfr. AGUIAR, N.: *Lucro tributável e ...*, cit., p. 17; COSTA, S. F.: *A prova contabilística ...*, cit., p. 22.

¹⁰⁹⁸ Cfr. MARTÍNEZ HERRERA, G.: *La prueba contable...*, cit., p. 65. Podría existir en la práctica lo que sería una confesión parcial. Supongamos que el contribuyente ha omitido ingresos y la Administración ha descubierto sólo la mitad de la cantidad omitida, al exigirlo el contribuyente confiesa o acepta lo que la Administración le ha dicho. Es parcial porque el contribuyente no confiesa toda la verdad. Acepta la Administración y sigue siendo parcialmente favorecido por su omisión. Entonces surge la pregunta: ¿la confesión impide o inhibe a la Administración de seguir investigando o revisando (si tiene tiempo) los datos anteriores? Precisamente por el riesgo de confesiones parciales, se entiende que no. La aceptación plena y definitiva por parte de la Administración sólo se produce cuando ya no se puede modificar, puesto que no hay más espacios legales para ello.

confesión, aunque en su aspecto extrajudicial. No obstante, en España se reconoce que la presentación de una declaración no implica la aceptación o el reconocimiento por parte del contribuyente del origen de la obligación tributaria¹⁰⁹⁹. Esto se materializa en el hecho de que las declaraciones pueden ser revisadas, por lo que la caracterización de una declaración como confesión parece extrema, sobre todo cuando un sujeto, al realizar una declaración fiscal, puede transmitir a sabiendas o no datos que no se corresponden con la realidad¹¹⁰⁰. Lo que queda claro es que al igual que la Hacienda Pública no puede permanecer inactiva ante una confesión, ante una declaración de impuestos, a la que se le atribuye credibilidad, sin más, la Administración debe ir más allá de lo que haría un juez civil.

La fuerza probatoria derivada de la declaración obviamente no depende de la regularidad del documento que lo registra. La Administración tiene derecho a aceptar la confesión del contribuyente, incluso si está formulada en una declaración legalmente inexistente¹¹⁰¹. Como prueba en contrario del declarante, el contribuyente puede establecer, por todos los medios legales, lo contrario de lo que ha reconocido en su declaración o en cualquier otro momento. El balance en el que se basa la declaración de una empresa y que incluye los datos que constituyen la base de la tributación, la compañía agrega que lo vincula de manera irrevocable, de modo que no puede ser autorizado para probar la contradicción, excepto en el caso de errores materiales e imprecisiones¹¹⁰². Desde un punto de vista teórico, se puede argumentar que en los casos de confesión por declaración tributaria la carga de eludir la prueba recae principalmente en el contribuyente¹¹⁰³.

5.4.2.3 *Acta de conformidad*

Se distingue entre actas de conformidad y de no conformidad, en función de si el contribuyente ha aceptado o no en su totalidad la propuesta de acuerdo formulada en el

¹⁰⁹⁹ ROMERO PLAZA, C.: *Prueba y Tributos*, cit., pp. 282-285.

¹¹⁰⁰ Cfr. PITA GRANDAL, A. M.: *La prueba en el ...*, cit., pp. 178-180. El concepto de declaración fiscal gira en torno a una declaración de conocimiento de los datos fiscales. Se trata de comunicaciones de datos, excluyendo los documentos presentados por terceros para fines propios distintos de la propia declaración de la renta. La presentación de las declaraciones fiscales expresa un deber de colaboración con la Administración. Es necesario reconocer que la eficacia del sistema tributario se basa en un conjunto de obligaciones, unas formales y otro material, que permiten a la Administración tributaria conocer la realización de los supuestos de hecho de las obligaciones tributarias material. En definitiva, esto significa que la Administración depende en gran medida de los datos aportados por los contribuyentes y los agentes económicos en general. Puede decirse que la actuación a través de un representante ya sea legal, necesaria o voluntaria, forma parte del esquema legal que sustenta la estructura de aplicación del sistema tributario. Por ello, la alusión a los hechos personales del confesante y la capacidad legal para hacerlo, lo que no excluye la atribución confesional a la declaración de impuestos.

¹¹⁰¹ AFSCHRIFT, T.: *Traité de la preuve ...*, cit., p. 218.

¹¹⁰² AFSCHRIFT, T.: *Ibid.*, p. 219.

¹¹⁰³ AFSCHRIFT, T.: *Ibid.*, p. 227.

informe de la inspección. El contenido de dicha acta, además de la conformidad o no conformidad, es fundamentalmente los elementos esenciales del hecho imponible y la regularización que la inspección estime oportuna. En este sentido, existe una concepción del acto de conformidad en relación con el contenido fáctico del acto, como una confesión¹¹⁰⁴.

En el caso de actas de conformidad, la aquiescencia del obligado tributario no dispensa a la Administración de la carga de probar positivamente, por medio de una prueba de cargo suficiente y lícita, la culpabilidad o negligencia capaces de enervar la presunción constitucional de inocencia. La conformidad no equivale automáticamente a la prueba de confesión de haber incurrido en culpa¹¹⁰⁵.

5.4.3 Prueba contable por los usos y costumbres

Según MARINONI y ARENHART¹¹⁰⁶, el derecho consuetudinario, también conocido como costumbre, surge de la repetición de actitudes humanas que el entorno socioeconómico ha transformado en normas jurídicas. Por derecho consuetudinario debe entenderse la costumbre que tiene relevancia jurídica, porque la que no tiene eficacia jurídica no tiene importancia aquí¹¹⁰⁷. Los usos, costumbres y convenciones contables son relevantes como norma jurídica¹¹⁰⁸. No se puede confundir la costumbre contable y el hecho notorio, ya que la costumbre contable no es un hecho contable, sino algo que se extrae del comportamiento del profesional contable. La costumbre contable no forma parte del conjunto de hechos contables que conforman los fundamentos, ya que constituye, al igual que la norma

¹¹⁰⁴ Cfr. VELÁZQUEZ CUETO, F. A.: «La prueba en el procedimiento de gestión tributaria (I)», *Carta tributaria. Monografías*, 187, 1993, p. 9. El acta de conformidad no puede en absoluto concebirse como el resultado de una transacción. Tal concepción se ve impedida por el carácter *ex lege* de la obligación tributaria. La conformidad del obligado tributario constituye un pronunciamiento procesal acerca de la certeza de los hechos imputados por la Inspección, pudiendo comprender en cierto modo una confesión, y de la corrección de la propuesta de liquidación. Es evidente que la conformidad que presta el obligado tributario no es sólo a los hechos, sino también a la liquidación propuesta. De la conformidad a los hechos no puede desdecirse ulteriormente, salvo que pruebe haber incurrido en error de hecho.

¹¹⁰⁵ ROMERO PLAZA, C.: *Prueba y Tributos*, cit., p. 415.

¹¹⁰⁶ MARINONI, L. G.-ARENHART, S. C.: *Prova e convicção*, cit.

¹¹⁰⁷ La costumbre y el hecho notorio no pueden confundirse. Cfr. MARINONI, L. G.-ARENHART, S. C.: *Ibid.*, pp. 150-151. “La costumbre no es un hecho, como el hecho esencial o el hecho indicativo, sino algo que se extrae del comportamiento socioeconómico. La costumbre no es un hecho que forme parte de los fundamentos de la demanda y, en ese sentido, no es necesario declararla en la petición inicial, a diferencia del hecho notorio. La costumbre no se inserta en el conjunto de hechos que conforman el fundamento, porque constituye, al igual que la norma jurídica, algo que el juez debe considerar al verificar si de los hechos surge el efecto jurídico deseado. Por lo tanto, el juez no está obligado a determinar la prueba de la costumbre, aunque tiene la facultad de hacerlo.”

¹¹⁰⁸ Según el CC la costumbre es una fuente del derecho (art. 1.1), con la condición de norma de rango inferior a la ley (art. 1.3).

jurídica, algo que el juez debe considerar a la hora de verificar si de los hechos contables surge el efecto jurídico pretendido.

Lo habitual es que, si alguien quiere invocar una costumbre a su favor ante un tribunal, le corresponde demostrar su existencia. Esto significa que en el contexto de las costumbres estamos ante una excepción al principio de que el juez debe conocer la normas "*iura novit curia*"¹¹⁰⁹. Para que la alegación de una costumbre contable sea aceptada, además de la existencia de hecho de la costumbre, debe probarse la inexistencia de una ley para la situación. Es fundamental que se demuestre que la supuesta costumbre contable reúne los requisitos necesarios para constituir un derecho¹¹¹⁰.

A partir de las costumbres de los profesionales contables y de los usos que se dan a la información contable, las convenciones contables son reglas de actuación definidas y establecidas por la práctica, que tienen como fuente lo convencional, en el sentido de "debe hacerse porque es lo que se hace". A través de su aceptación general se convierte en una convención, constituyendo a menudo una norma a seguir, aunque no esté regulada¹¹¹¹. Por ejemplo, la documentación contable es adecuada cuando tiene las características esenciales intrínsecas o extrínsecas definidas en la legislación, en la técnica contable o aceptadas por los "usos y costumbres". Por lo tanto, para verificar si cierta documentación cumple los requisitos definidos, puede ser necesario identificar los usos y costumbres en la contabilidad. En el mismo sentido, el derecho mercantil reconoce como normas que rigen la contabilidad empresarial los criterios y métodos contables "efectivamente aplicados y practicados" por los profesionales o, lo que es lo mismo, la *praxis* contable. Sin embargo, vamos a centrar nuestra atención en cómo la ley "recibe", cómo atribuye relevancia a los criterios o métodos revelados en esa *praxis*¹¹¹².

¹¹⁰⁹ Cfr. PIÑEIRO VILAS, S. M.-MUÑOZ GONZÁLEZ, M. I.: «La carga de prueba de la costumbre», en Xavier Abel Lluch, Joan Picó i Junoy (eds.) *Objeto y carga de la prueba civil*, Bosch, Barcelona, 2007, p. 221. "*..las afirmaciones de derecho realizadas por las partes no están sujetas a prueba, ya que la existencia de la norma es independiente de su alegación y su aplicación es ajena al principio de autonomía de la voluntad*". Sin embargo, cuando se trata de costumbres contables, es muy posible que el juez no conozca la norma consuetudinaria aplicable, ya que no entra en los parámetros del *iura novit curia*.

¹¹¹⁰ Según el art. 281.2 de la LEC los requisitos para que una costumbre tenga validez jurídica es su carácter auxiliar respecto a la vigente de una norma con rango de ley, así como que sea conforme a la moral y al orden público. Además, la parte que invoque su aplicación tendrá la carga de probar su existencia y contenido, salvo acuerdo entre las partes. Si no lo hacen, o si no se prueba, el juez no tiene la certeza suficiente para aplicarlo, tenderá a fallar en contra de la parte que no ha cumplido con su carga formal de probar.

¹¹¹¹ GRACIA LÓPEZ, E.: «Convenciones en contabilidad desde la perspectiva de Jhon Searle», *Revista Científica General José María Córdova*, vol. 15, 20, 2017, p. 171.

¹¹¹² Sobre la *praxis* contable como fuente de los principios contables, véase: AGUIAR, N.: «O direito fiscal perante as Normas Contabilísticas: uma abordagem metodológica», *Estudos em memória do Professor Doutor José Luís Saldanha Sanches*, 2012.

La figura 3 ilustra los medios de prueba contable tratados en este capítulo.

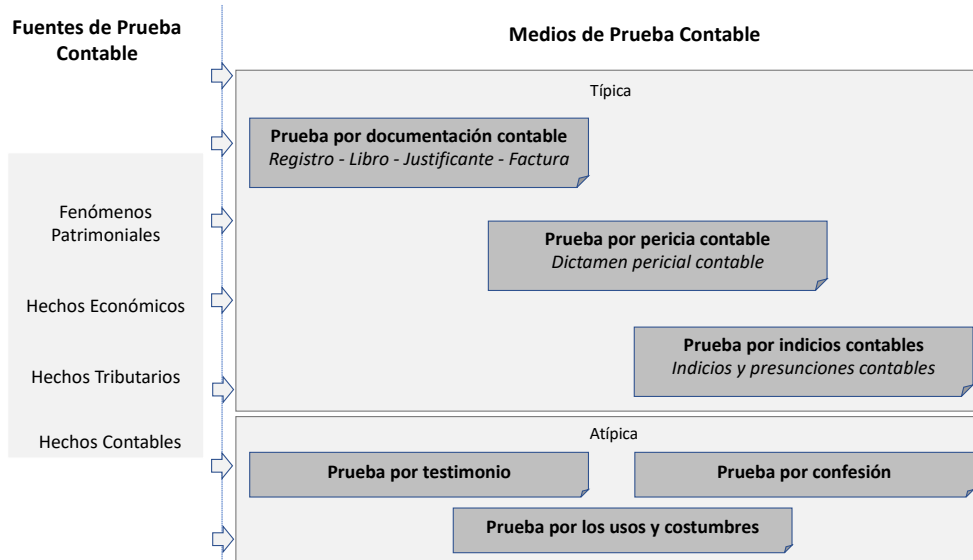


Figura 3: Medios de prueba contable

6. MEDIOS DE OBTENCIÓN DE PRUEBAS CONTABLES

APOTEGMAS PROBÁTICOS

- El peor enemigo de la probática es el derecho probatorio.
- Todo lo que se prueba es prueba aunque no sea prueba.
- No hay hechos imposibles de probar sino eventualmente hechos inaccesibles a las pruebas.
- Cuando el hecho llega al proceso es una deformación deformada de aquel (mito de la caverna)
- Algunas veces los hechos no son lo que son sino lo que los jueces quieren que sean.

JOSÉ LUIS VILLAR PALASÍ¹¹¹³

Según GERMANO MARQUES DA SILVA, los «medios de obtención de prueba» son las herramientas de las que se sirven las autoridades judiciales para recoger «medios de prueba». No son herramientas de demostración del *thema probandi*, son herramientas de recoger en el proceso esos medios de demostración¹¹¹⁴.

Como herramientas para recoger medios de prueba, los «medios de obtención de pruebas»¹¹¹⁵ no se confunden con los medios de prueba. La distinción entre los mismos se produce en una doble perspectiva: lógica y técnico-operativa. En la perspectiva lógica los medios de prueba demuestran su aptitud como fuente de convencimiento, los medios de obtención de prueba solo actúan para recoger aquellos medios. Por su parte en la perspectiva técnico-operativa, los medios de obtención de prueba se caracterizan por el modo de admisión y también por el momento de producción de los medios de prueba.

Es importante destacar que, en el plan de las pruebas, el juez tiene un poder de gestión fundado en el denominado *principio inquisitorio* (o *investigación*) de buscar a la verdad de los hechos. Al juez le corresponde realizar y ordenar, incluso oficiosamente, todas las diligencias necesarias al cálculo de la verdad y a la justa composición del litigio, en cuanto a los hechos de que le es lícito conocer.

¹¹¹³ VILLAR PALASÍ, J.: *La interpretación y los apotegmas jurídicos-lógicos*, Tecnos, Madrid.

¹¹¹⁴ Cfr. SILVA, G. M. DA: *Curso de processo penal. 2: [...]*, 3. ed., revista e actualizada, reimpr., Ed. Verbo, Lisboa, 2004, pp. 233-234.

¹¹¹⁵ «De uma forma intencionalmente clara, o CPPPT distingue os meios de obtenção de prova dos meios de provas». Cfr. ANTUNES, M. J.: *Direito Processual Penal*, cit., p. 110. Inobstante la distinción legal estar positivada en el Derecho Procesal Penal, nada impide que esa clasificación pueda ser objeto de utilización también en el ámbito del derecho procesal civil, para fines didácticos.

Sobre el importantísimo principio de la gestión procesal, y su aplicación en el plan de las pruebas, cabe reproducir las reflexiones de MIGUEL MESQUITA¹¹¹⁶: “*Este clásico poder-deber de busca de pruebas, con el objetivo de aclaración de los hechos controvertidos, se integra en la esfera de la gestión material... actúa como un gestor, o sea, como alguien que ejerce una importante influencia en el destino del proceso, sin que con eso resulte perjudicada la imparcialidad*”. Por lo tanto, se discutirán algunas herramientas de recoger *medios de prueba contables* que están disponibles para las autoridades judiciales, a solicitud o no de las partes, en el proceso civil y penal. Según el art. 327 de la LEC, cuando se utilicen como prueba de los libros contables, se aplicarán las disposiciones del derecho mercantil. El tribunal podrá, excepcionalmente y con razón, exigir que los libros o sus soportes informáticos se produzcan antes que él, siempre que se indiquen los registros a examinar.

Entre los medios de obtención de pruebas contables, en este capítulo se hablará de la inspección fiscal y contable, de las pruebas obtenidas mediante el intercambio de información contable, de la determinación judicial de exhibición total y parcial de los registros contables, de la búsqueda y aprehensión de documentación contable y de la posibilidad de la inspección contable judicial.

6.1 Inspección tributaria y contable

La inspección fiscal contable es fundamental para garantizar que los contribuyentes cumplan sus obligaciones tributarias, especialmente en circunstancias en las que existe el riesgo de incumplimiento¹¹¹⁷. En otros casos, solo la inspección mediante actividades de investigación puede verificar si las declaraciones de impuestos presentadas son representativas de la capacidad económica efectiva de los contribuyentes. La finalidad de las inspecciones fiscales

¹¹¹⁶ Cfr. MESQUITA, M.: «Princípio de gestão processual : o «Santo Graal» do novo processo civil», *Revista de Legislação e de Jurisprudência*, vol. A 145, 3995, 2015, p. 145. Según este adoctrinador, el denominado «principio de la gestión procesal» cuyos los contornos se presentan poco definidos en la ley (un paso envuelto en neblina), atribuye al juez el poder de ejercer influencia sobre el proceso, que al nivel del *procedimiento* propiamente dicho, que al nivel del corazón del proceso, o sea, de la *solicitud*, de la *causa de pedir* y de las *pruebas*.

¹¹¹⁷ Cfr. ROGERS-GLABUSH, J.-INTERNATIONAL BUREAU OF FISCAL DOCUMENTATION (EDS.): *IBFD INTERNATIONAL TAX GLOSSARY*, p. 31. Auditoría o Inspección tributaria es un examen y verificación llevados a cabo por un organismo externo (como una empresa de contabilidad o las autoridades fiscales) de los libros y la contabilidad de un contribuyente y/o de la exactitud general de las declaraciones y los reembolsos, ya sea como operación habitual o cuando se sospecha de evasión (en este último caso, pueden aplicarse diferentes procedimientos, por ejemplo, el procedimiento de Inspección. En muchos países, las grandes organizaciones empresariales, sobre todo las que son públicas, están obligadas por ley a designar a profesionales contables/auditores para que preparen y certifiquen los resultados anuales a efectos fiscales. Cuando una auditoría se lleva a cabo en la oficina de impuestos, se conoce como una auditoría "de escritorio" o "oficina". Una auditoría realizada en los locales del contribuyente o en otro lugar fuera de la oficina fiscal se conoce como una auditoría "exterior" o "de campo".

es verificar e investigar posibles incumplimientos por parte de los contribuyentes y el riesgo de omisión de ingresos sujetos a impuestos¹¹¹⁸.

En una inspección fiscal, se pueden examinar, entre otras cosas, las declaraciones, las autoevaluaciones. Naturalmente, incluye como soporte fundamental la contabilidad, que incluirá tanto los registros contables como la documentación contable previa o accesoria que cubren o justifican los asientos contables. Al principio del procedimiento fiscal, se suelen solicitar al contribuyente para proporcionar a los libros, documentos y justificantes de la contabilidad, incluida datos de apertura, regularización y cierre de los asientos, en soporte informático¹¹¹⁹. Al analizar la contabilidad, es habitual realizar filtros, identificar las áreas de riesgo y realizar comprobaciones cruzadas con información propia o de terceros, así como revisar las operaciones económicas importantes y su impacto contable. La inspección contable se dirige a los contribuyentes que están obligados a llevar la contabilidad. Podrá derivar una actuación administrativa que servirá de soporte probatorio al procedimiento tributario y se realiza en el desarrollo de las facultades de inspección, pudiendo ser promulgada por acción de la administración o como prueba en un procedimiento administrativo¹¹²⁰.

La documentación y otros elementos pueden analizarse directamente, en persona o a distancia. Cuando proceda, pueden verse en pantalla o imprimirse en las listas correspondientes de datos almacenados en un ordenador u otros medios. Asimismo, podrán obtenerse copias de datos, libros o documentos en cualquier soporte electrónico o digital, sin

¹¹¹⁸ Cfr. LIZANDA CUEVAS, J. M.: *La comprobación del Impuesto ...*, cit. “En el ámbito de competencias del Estado, el ejercicio de las funciones de inspección tributaria corresponderá a los órganos con funciones inspectoras de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT)... Los órganos con funciones inspectoras de la AEAT ejercerán sus funciones en el ámbito natural del impuesto sobre sociedades, los tributos cedidos tal como el Impuesto sobre el Patrimonio o tramos autonómicos o deducciones del IRPF y el impuesto sobre actividades económicas de acuerdo con lo dispuesto en la normativa reguladora de las Haciendas Locales.”

¹¹¹⁹ Cfr. TIPKE, K. Y OTROS: *Steuerrecht*, cit., p. 1340. En el procedimiento de inspección fiscal se aplica el principio de libertad probatoria, es decir, la prueba de la autoridad fiscal no se limita a los medios de prueba legales. La autoridad fiscal puede utilizar cualquier medio de prueba que considere necesario a su discreción para determinar los hechos del caso. Puede utilizar los "medios de prueba clásicos": 1) Obtención de información de las partes implicadas y de otras personas (= audiencia de las partes implicadas, prueba testifical); 2) Consulta de expertos (prueba pericial); 3) Obtención de documentos y registros (prueba documental); 4) Inspección de pruebas.

¹¹²⁰ Art. 171.1 de la RGAT prescribe: “1. Para realizar las actuaciones inspectoras, se podrán examinar, entre otros, los siguientes documentos de los obligados tributarios:

- a) Declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones de datos o solicitudes presentadas por los obligados tributarios relativos a cualquier tributo.
- b) Contabilidad de los obligados tributarios, que comprenderá tanto los registros y soportes contables como las hojas previas o accesorias que amparen o justifiquen las anotaciones contables.
- c) Libros registro establecidos por las normas tributarias.
- d) Facturas, justificantes y documentos sustitutivos que deban emitir o conservar los obligados tributarios.
- e) Documentos, datos, informes, antecedentes y cualquier otro documento con trascendencia tributaria.”

perjuicio del derecho a no facilitar los documentos ya presentados por ellos y en posesión de la inspección, siempre que el contribuyente aponte la fecha y el procedimiento en que fueron presentados. La documentación e información solicitada se proporciona especialmente a través de la sede electrónica, aunque también se puede enviar por correo electrónico o directamente en una unidad de archivos o fotocopias que se pueden comparar¹¹²¹.

6.1.1 Funciones de la inspección tributaria y contable

Según BERMÚDEZ GOMEZ¹¹²², la Administración tributaria podrá ordenar la práctica de la inspección fiscal y contable al contribuyente y a los terceros obligados a llevar la contabilidad, comprobar la exactitud de las declaraciones, establecer la existencia de hechos imponible o no imponible y verificar el cumplimiento de las obligaciones formales¹¹²³. La inspección fiscal consiste en comprobar hechos de interés para la Administración, por tanto la verificación de los hechos será para saber si se están cumpliendo las obligaciones sustanciales y formales, por ejemplo, verificar la exactitud de las declaraciones, si se han presentado o no, si la contabilidad está en debida forma o no, verificación de inventarios, procesos de producción y ventas¹¹²⁴. Como puede verse, todo tiende a verificar la incidencia de estos hechos en materia fiscal y su cumplimiento o no. Prácticamente se dirige principalmente para los obligados a llevar contabilidad, ya que todo lo de la empresa, sociedad o entidad debe quedar registrado en ella y en sus soportes contables. Todas las comprobaciones de hechos que tengan repercusión en el proceso tributario carecen de importancia, por lo que, de forma

¹¹²¹ LIZANDA CUEVAS, J. M.: *La comprobación del Impuesto ...*, cit. Es fundamental establecer quién debe asistir a la inspección, ya que de no hacerlo se puede producir una violación o resistencia fiscal, obstrucción o rechazo de la inspección. Los contribuyentes deben asistir a los órganos de fiscalización y deben cooperar adecuadamente con ellos en el desempeño de sus funciones

¹¹²² BERMÚDEZ GÓMEZ, H.: “Subsistema documental...”, cit.', pp. 280-283.

¹¹²³ El objetivo del procedimiento de inspección es recabar información que permita conocer la situación fiscal y, si la entidad inspeccionada no colabora, los profesionales de la inspección fiscal pueden incluso recabar pruebas de terceros. Dado que el procedimiento de liquidación *lato sensu* es un conjunto de actos que conducen a la definición de la situación tributaria (*quantuum*), es aconsejable trasladar estos datos al proceso sancionador, en aras de la unidad del ordenamiento jurídico. Cfr. MARQUES, P.: «A cooperação do contribuinte no procedimento de inspeção tributária e a prova no processo criminal fiscal», *Revista Portuguesa da Contabilidade*, vol. IV, 14, 2014, p. 313.

¹¹²⁴ Cfr. DELHOMME, M.-MULLER, Y. (EDS.): *COMPTABILITÉ ET DROIT PÉNAL*, p. 190. Entre las técnicas de recopilación, el inspector puede utilizar los siguientes métodos de auditoría contable, en función de la importancia relativa de los elementos a auditar: (i) inspección de documentos (libros, documentos contables, contratos, facturas, registros, boletines); (ii) observación física al realizar el inventario de materiales o productos, así como del inmovilizado; (iii) solicitar la confirmación de terceros, en particular en el caso de los créditos, cuentas bancarias y compromisos financieros; (iv) recopilar información pertinente y fiable del segmento.

inmediata o mediata, la comprobación de hechos tiene que ver con la contabilidad, sus soportes y, obviamente, en el cumplimiento o no de las obligaciones tributarias¹¹²⁵.

Los funcionarios encargados de la inspección pueden utilizar los medios o poderes legalmente establecidos¹¹²⁶. Así, podrán examinar documentos, libros, cuentas principales y auxiliares, expedientes, facturas, documentos justificativos, la correspondencia con repercusiones fiscales, las bases de datos informáticas, los programas informáticos, los registros y los archivos relacionados con las actividades económicas, ya que la inspección no sólo verifica aspectos documentales o formales, pero puede incluir la inspección de bienes y operaciones o cualquier otro elemento físico necesario para verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales¹¹²⁷. Las actuaciones inspectoras tienen como objeto obtener pruebas para la constatación de los hechos declarados y la investigación de los no declarados. En una inspección fiscal se puede obtener cualquier medio de prueba permitido por la ley. Una vez obtenidas las pruebas se califican jurídicamente los hechos interpretando las normas aplicables al caso y reflejando las conclusiones en las actas, que contienen una propuesta de liquidación.

La obtención de pruebas por parte de los inspectores fiscales, incluidas las pruebas contables, se rige por una doble función: por un lado, contienen normas de autoridad (autorización) para el cumplimiento de las obligaciones de cooperación con las partes interesadas u otras personas y, al mismo tiempo, regulan el proceso de obtención de pruebas.

¹¹²⁵ La comprobación de la documentación contable debe ser realizada por los órganos de inspección, De hecho, la LGT (art. 142) ya recoge esta facultad de los órganos de inspección, ya que no limitan el posible examen a la documentación contable, sino que puede afectar a toda la documentación relacionada con el hecho imponible. Los órganos administrativos, al realizar la comprobación, pueden utilizar los datos declarados por el contribuyente, los documentos acreditativos presentados en la declaración o en los requerimientos tributarios, y los antecedentes que mantiene la Administración. En el ejercicio de la función de comprobación, la Inspección de los Tributos dispone también de toda una serie de facultades establecidas en la LGT. Cfr. PÉREZ ARRAIZ, J.: *La liquidación y comprobación tributaria: su titularidad y alcance en el procedimiento de gestión*, Tirant lo Blanch, 2000, pp. 153-154.

¹¹²⁶ Diferencias entre el perito, el auditor y el inspector fiscal contable: i) El perito contable tiene como objetivo emitir un dictamen pericial, generalmente limitado en el tiempo y con una finalidad persuasiva para convencer a un juez o a un decisor ii) El auditor contable es un profesional independiente, que busca analizar la razonabilidad de los informes contables, con un alcance limitado o ilimitado en el tiempo, según lo acordado entre las partes. iii) el inspector fiscal contable es un profesional dependiente, vinculado al Estado, que busca información para hallar pérdidas fiscales por evasión de impuestos o incumplimiento de obligaciones con actitudes persuasivas y compulsivas, limitadas a las instrucciones recibidas de un superior. Cfr. ZARCO PÉREZ, F.: *Prueba pericial...*, cit., p. 107.

¹¹²⁷ Cfr. MARTINEZ LAGO, M. Á. Y OTROS: *Lecciones de Derecho...*, cit., pp. 372-373. Cuando los procedimientos así lo requieran, los agentes que realicen funciones de inspección tributaria podrán ingresar en los inmuebles, establecimientos mercantiles y demás lugares en los que se realicen operaciones sujetas a tributación, existan bienes sujetos a tributación, hechos imposables o supuestos de hecho de las obligaciones tributarias o existan indicios de los mismos. Si la persona en cuya custodia se encuentra los citados lugares se opone a la entrada de los agentes de la inspección tributaria, se requerirá autorización escrita de la autoridad superior o judicial a la que pertenezca el órgano actuante.

La propia obtención de pruebas va precedida en el tiempo por una solicitud de pruebas, que al mismo tiempo representa también la solicitud de cooperación. La solicitud de pruebas tiene la función de preparar la toma de pruebas propiamente dicha por parte de la Administración tributaria. Tiene el carácter de un acto administrativo y, para ser suficientemente específico en cuanto a su contenido, requiere la especificación de un objeto concreto de prueba que requiere ser aclarado¹¹²⁸.

Las funciones de la inspección fiscal incluyen comprobaciones y actuaciones para obtener información de mayor importancia que la que pueden realizar los órganos de gestión tributaria. Su objetivo es investigar los supuestos de hecho de las obligaciones tributarias, para descubrir aquellos que son ignorados por la Administración. En definitiva, se trata de verificar la veracidad y exactitud de las declaraciones fiscales, así como la comprobación del valor de los derechos, ingresos e impuestos¹¹²⁹.

6.1.2 Las facultades de comprobación de la inspección fiscal

Las actividades de inspección se llevan a cabo mediante el examen de documentos, libros, cuentas principales y auxiliares, archivos, facturas y documentos contables en general. Como nos enseña MARTÍN QUERALT, J. Y OTROS¹¹³⁰, lo más habitual contemporáneamente es la inspección en bases de datos informáticas, programas, registros y archivos informáticos relativos a las actividades económicas, así como a través de la inspección de bienes, elementos, operaciones y cualquier otro antecedente o información que deba aportarse a la Administración o que sea necesario para el cumplimiento de las obligaciones tributarias¹¹³¹.

La Administración está obligada a realizar una serie de averiguaciones con los terceros con los que el contribuyente ha establecido relaciones comerciales (proveedores, clientes, empleados, etc.), no solo para determinar la provisión de impuestos que falta, sino también su pago o recepción, según sea el caso. El acceso a las clemencias proporcionadas por terceros,

¹¹²⁸ TIPKE, K. Y OTROS: *Steuerrecht*, cit., p. 1341.

¹¹²⁹ Art. 141 de la LGT.

¹¹³⁰ Cfr. MARTÍN QUERALT, J. Y OTROS: *Curso de Derecho Financiero ...*, cit., p. 922. “Las actuaciones inspectoras se llevarán a cabo mediante el examen de documentos y libros de contabilidad, libros principales y auxiliares, expedientes, facturas, justificantes, correspondencia con trascendencia tributaria, bases de datos informatizadas, programas informáticos, registros y expedientes relativos a las actividades económicas. Así como mediante la inspección de bienes, elementos, operaciones y cualquier otro antecedente o información que deba aportarse a la Administración o que sea necesario para la determinación de las obligaciones tributarias.”

¹¹³¹ Art. 142.1 de la LGT (Facultades de la inspección de los tributos): “1. Las actuaciones inspectoras se realizarán mediante el examen de documentos, libros, contabilidad principal y auxiliar, ficheros, facturas, justificantes, correspondencia con trascendencia tributaria, bases de datos informatizadas, programas, registros y archivos informáticos relativos a actividades económicas, así como mediante la inspección de bienes, elementos, explotaciones y cualquier otro antecedente o información que deba de facilitarse a la Administración o que sea necesario para la exigencia de las obligaciones tributarias.”

incluido el suministro de información, constituye una prueba esencial. El cumplimiento de las distintas obligaciones contables y fiscales accesorias, por parte de los contribuyentes, permite a la Administración obtener un conjunto de información necesaria para reforzar la fundamentación de los supuestos, así como la aprehensión de la actividad efectivamente realizada¹¹³².

Los controles de inspección se basan principalmente en la documentación contable que respalda las operaciones realizadas y que se encuentra en los registros contables y fiscales. Entre la información contable se encuentran: i) Libro de inventario y cuentas anuales ii) Diario en soporte informático. Esta documentación es esencial a efectos de inspección, ya que permite cotejar la información interna con datos de terceros, filtrar ciertas operaciones para verificar su impacto contable y tributario, y conciliarlas con las declaraciones presentadas para el IVA, el IS, las retenciones, etc. Entre la documentación contable destacase aquella de carácter estrictamente fiscal, como el registro de las facturas salientes, incluidas las facturas salientes de todas las operaciones sujetas al IVA, las operaciones eximido y el autoconsumo. Además, se añaden las facturas y los documentos aduaneros de los bienes adquiridos y los servicios recibidos¹¹³³.

Conviene dejar constancia de las medidas que dispone la inspección en los procedimientos tributarios, además de las que aseguran el cobro de la deuda, también están las que tienen por objeto garantizar las pruebas necesarias para controlar el cumplimiento de las obligaciones fiscales. Señalando que dentro del procedimiento de inspección se pueden adoptar medidas cautelares debidamente motivadas para evitar la desaparición, destrucción o alteración de pruebas que determinen la existencia o el cumplimiento de obligaciones tributarias o la posterior negación de su existencia o divulgación¹¹³⁴.

De acuerdo con María RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN¹¹³⁵, estas medidas tienen como objetivo conservar o adquirir datos probatorios preventivos que permitan a los órganos de inspección realizar una futura valoración o evitar tener que recurrir al método de estimación

¹¹³² Cfr. LAGO MONTERO, J. M.: *Las liquidaciones cautelares...*, cit., pp. 16-17. Una comprobación se entenderá realizada cuando se haya verificado la existencia del hecho imponible declarado, se haya investigado el hecho no declarado y se hayan constatado todos los hechos y circunstancias que constituyen o condicionan el hecho imponible y, finalmente, se hayan apreciado todos los elementos que determinan el importe de la deuda tributaria.

¹¹³³ LIZANDA CUEVAS, J. M.: *La comprobación del Impuesto ...*, cit.

¹¹³⁴ Art. 146 de la LGT.

¹¹³⁵ Cfr. RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, M.: «Las medidas cautelares de aseguramiento en los procedimientos tributarios», *Revista Jurídica de la Universidad Autónoma de Madrid*, 26, 2012.

indirecta de la base imponible por carecer de datos fácticos que permitan una determinación directa de la deuda tributaria, lo que puede resultar perjudicial para los intereses de la Hacienda Pública. Así, con el apoyo de la LGT, las medidas podrán incluir, en caso necesario, el cierre, el almacenamiento o la incautación de los bienes o productos objeto de imposición, así como de los libros, registros, documentos, archivos, instalaciones o equipos de procesamiento electrónico de datos que puedan contener la información en cuestión. Esto significa que el órgano administrativo puede elegir el tipo de medida cautelar, ponderando su elección entre la más conveniente para el interés público y la que mejor respete las garantías de los ciudadanos¹¹³⁶.

Como nota final, cabe mencionar que no es necesario que toda evaluación contable vaya estrictamente precedida de una inspección fiscal completa de las cuentas. La inspección de las cuentas no es necesaria cuando es posible verificar la existencia de activos no declarados o la inexistencia de pasivos declarados, aplicando presunciones, siempre que sean serias, exactas y coherentes. En este caso, la apreciación de la falta de veracidad de lo declarado, y en consecuencia de lo contabilizado, se basa en una prueba supuesta: no es necesario, por tanto, que surja ninguna infracción contable en la fase de investigación para proceder a la regularización de los ingresos. Si la razón de la norma es permitir a la Administración demostrar la falta de veracidad de los ingresos declarados, a pesar de una contabilidad formal y aparentemente regular, donde la supuesta reconstrucción basada en presunciones cualificadas es más convincente que la demostración contable, la inspección fiscal se hace innecesaria¹¹³⁷.

6.1.3 Diligencias, informes y documentos contables

La inspección fiscal a los contribuyentes puede examinar los elementos contables que puedan revelar su situación fiscal, particularmente aquellos relacionados con su actividad, o de terceros con los que tengan relaciones económicas y solicitar o llevar a cabo, a saber, en un soporte magnético, las copias o extractos considerados indispensables o útiles. A través de esta se puede realizar el inventario físico, la identificación y la evaluación de los bienes o

¹¹³⁶ Cfr. RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, M.: *Ibid.*, pp. 24-25. “Las medidas cautelares tienen como objetivo la adquisición preventiva de pruebas que luego pueden ser muy difíciles o imposibles de obtener, frustrando así el éxito de los planes de inspección. Su fundamentación, por tanto, puede anclarse en los mismos principios que subyacen a la obtención y preconstitución de pruebas. Hay dos razones procesales que constituyen su fundamento. Por un lado, la realidad procesal del descubrimiento de la verdad y la necesidad de evitar que, por la imposibilidad futura de practicar un determinado medio de prueba, sus resultados se pierdan para el proceso. Por otro lado, la presencia de un interés público en el procedimiento, que justifica que en ocasiones la estricta observancia de las garantías procesales o de procedimiento deba ser exceptuada en aras de la necesidad de otros intereses jurídicos esenciales, en este caso el deber de contribuir al proceso.”

¹¹³⁷ Vide: CARLO, P.: «Legittimo l'accertamento extracontabile senza la preventiva ispezione delle scritture», *Corriere Tributario*, 1, 2004, p. 55.

propiedades relacionados con la actividad de los contribuyentes, incluido el recuento físico de los inventarios, el efectivo y los activos fijos, y la realización de muestras destinadas a la documentación de las acciones de inspección¹¹³⁸. Además, también se puede acceder, consultar y probar los sistemas informáticos de los contribuyentes y, en el caso de utilizar sus propios sistemas de procesamiento de datos, examinar la documentación relativa a su análisis, programación y ejecución, incluso si ha sido preparada por terceros¹¹³⁹.

Cuando trate de actividad internacional puede consultar u obtener datos sobre los precios de transferencia o cualquier otro elemento relacionado con el establecimiento de condiciones contractuales entre empresas o compañías nacionales o extranjeras. Copiar los datos en formato electrónico de los registros y documentos pertinentes a la situación fiscal de los contribuyentes o hacer una imagen de sus sistemas informáticos e incluso tomar declaraciones de contribuyentes, miembros de órganos corporativos, contadores certificados, auditores legales o cualquier otra persona, siempre que su declaración sea de interés para la liquidación de hechos fiscales. No es raro en operaciones internacionales el solicitar información a las administraciones tributarias extranjeras, en el marco de las herramientas de asistencia mutua y cooperación administrativa europea o internacional¹¹⁴⁰.

La función de los informes es esencialmente ampliar, complementar o detallar los resultados de la inspección. Por lo tanto, aunque cumplen una función importante, tienen un contenido preciso y limitado, empleando efectos jurídicos relativos, ya que explican o justifican el acta. El hecho de que expliquen o justifiquen -aunque sea de forma detallada- el informe como documento principal con sus diversas salvedades no permite que se produzcan consecuencias significativas en términos de valor probatorio. En otras palabras, si un informe

¹¹³⁸ Al evaluar los factores de riesgo de la contabilidad fiscal, las banderas rojas deben evaluarse en el contexto de la situación general de riesgo. Las banderas rojas pueden verse en la actitud básica de los representantes de una empresa, expresada a través de las siguientes circunstancias: i) Políticas contables que parecen desviarse de la práctica del sector, ii) Cambios frecuentes en las estimaciones contables que no parecen estar basados en el cambio de las circunstancias. Dentro de los registros contables, las siguientes banderas rojas pueden indicar incoherencias: i) Transacciones comerciales incompletas o registradas fuera de plazo, ii) Transacciones no registradas correctamente en términos de importe, período de información o asignación de cuentas, iii) Transacciones no registradas de acuerdo con las políticas contables adoptadas por la entidad, iv) Transacciones cuyos saldos no se han registrado. Cfr. HLAVICA, C.-HÜLSBERG, F.-KLAPPROTH, U. (EDS.): *Tax Fraud & Forensic Accounting*, Springer Fachmedien Wiesbaden, Wiesbaden, 2017, pp. 286-287.

¹¹³⁹ AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA: *Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (Manual IRC)*, Direção dos Serviços de Informação, Lisboa, 2016, pp. 444-445.

¹¹⁴⁰ Art. 107 de la LGT “Valor probatorio de las diligencias” “1. Las diligencias extendidas en el curso de las actuaciones y los procedimientos tributarios tienen naturaleza de documentos públicos y hacen prueba de los hechos que motiven su formalización, salvo que se acredite lo contrario... 2. Los hechos contenidos en las diligencias y aceptados por el obligado tributario objeto del procedimiento, así como sus manifestaciones, se presumen ciertos y sólo podrán rectificarse por éstos mediante prueba de que incurrieron en error de hecho.”

sólo puede contener aclaraciones de hechos, elementos o circunstancias, su valor probatorio es limitado. Por su parte, las diligencias son documentos elaborados por la autoridad en el procedimiento tributario, para hacer constar cualquier hecho o circunstancia relevante para el servicio, así como las declaraciones de las personas con las que actúa la Inspección. La diligencia se refiere a aquellos aspectos que no son, en sí mismos, aptos para dar lugar a una liquidación de impuestos. Las actas, en cambio, reflejan aquellos elementos del hecho imponible que son decisivos para determinar su existencia y la correspondiente valoración, es decir, para generar una liquidación del impuesto.

6.1.4 Actas de la inspección

Según ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN¹¹⁴¹, las actas de la inspección son los documentos públicos emitidos por la inspección tributaria con el fin de consignar el resultado de las actuaciones de inspección, comprobación e investigación, proponiendo la regularización que considere procedente de la situación tributaria del contribuyente o declarándola correcta¹¹⁴². Cuando el contribuyente esté sujeto a las obligaciones contables y registrales en relación a la obligación tributaria y el período verificado, deberá declarar en acta la situación de los libros o registros contables obligatorios, expresando, en su caso, los defectos o anomalías para la solución del procedimiento o para comprobar la presencia o la calificación de las infracciones tributarias¹¹⁴³.

Las actas de inspección hacen prueba de los hechos que motivan su formalización, salvo que se demuestre lo contrario¹¹⁴⁴. Hay que añadir que los hechos aceptados por los contribuyentes en las actas de inspección se presumen ciertos y sólo pueden ser rectificadas previa prueba de haber cometido un error de hecho¹¹⁴⁵. Según ROMERO PLAZA¹¹⁴⁶, esta presunción de certeza sólo se extiende, de acuerdo con el alcance del valor probatorio legal de los documentos públicos, a los hechos directamente perceptibles u observables por el

¹¹⁴¹ ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.: *Las actas de la inspección de los tributos*, 1. ed, Editorial Civitas, Madrid, España, 1994, pp. 185-190.

¹¹⁴² LIZANDA CUEVAS, J. M.: *La comprobación del Impuesto ...*, cit.

¹¹⁴³ Art. 176.2 de la RGAT.

¹¹⁴⁴ Art. 144 de la LGT - Valor probatorio de las actas.

¹¹⁴⁵ Cfr. RODRÍGUEZ-BEREJO LEÓN, M.: *La prueba en...*, cit., pp. 287-288. Para no desvirtuar el principio de igualdad de armas, el valor privilegiado que se otorga al documento público en el caso de las actas y diligencias de la Inspección no puede ser absoluto en relación con otras pruebas del procedimiento contencioso. Es decir, los documentos públicos no gozan de mayor relevancia que otros medios de prueba admitidos por la ley y, por tanto, no deben prevalecer necesariamente sobre otras pruebas que conduzcan a conclusiones diferentes, ni pueden impedir que el juez forme su convicción a partir de una valoración razonada de las pruebas.

¹¹⁴⁶ ROMERO PLAZA, C.: *Prueba y Tributos*, cit., p. 270.

funcionario público, pero en ningún caso a la veracidad o sinceridad de las declaraciones de las partes que escapan a dicha percepción. Es fundamental advertir que las calificaciones, juicios de valor o simples opiniones que los inspectores hagan constar en las diligencias y actas quedan fuera del ámbito de la presunción de veracidad. Las actas y procedimientos de inspección gozan de presunción de certeza y hacen prueba de los hechos que motivan su formalización, pero admiten prueba en contrario, por lo que el valor de dicha documentación de inspección debe ser corroborado por pruebas suficientes y puede ser contradicho por una valoración conjunta de las pruebas que lleven a conclusiones diferentes¹¹⁴⁷.

La elección entre varias opciones contables por parte de la Administración no está eximida de problemas, entre los cuales surge la controvertida cuestión de las decisiones discrecionales. Las autoridades tributarias que ejercen opciones contables en nombre del contribuyente pueden haber invertido la lógica que subyace a la asignación de opciones contables al propio contribuyente. Se debe examinar la cuestión de si la autoridad tributaria podría tomar algunas decisiones contables¹¹⁴⁸. La Administración tributaria no puede realizar una valoración al margen de los hechos deducidos de la documentación contable sin probar previamente que esta carece de valor probatorio, pero para ello no basta con denunciar defectos en los requisitos formales, sino demostrar una disconformidad sustancial. Por lo tanto, el valor probatorio de los registros contables es especial, ya que va más allá de los documentos privados y no cede ante las deficiencias formales¹¹⁴⁹.

6.1.5 Inspección tributaria contable electrónica

Con el predominio de los documentos contables electrónicos en el ámbito tributario, las declaraciones probatorias se almacenan en ordenadores o en Internet. La red, por tanto,

¹¹⁴⁷ Cabe señalar que no se trata de una verdadera presunción, ya que la Administración no está eximido de probar el hecho controvertido. Se otorga un valor probatorio privilegiado a los hechos establecidos por el funcionario, respecto de los cuales se considera cumplida la carga de la prueba, independientemente de la parte a la que corresponda la carga de la prueba según las normas generales. Esta "presunción" supone en la práctica una exoneración de prueba en el proceso contencioso administrativo por parte de la Administración respecto a los hechos contenidos en los actos dictados en el procedimiento administrativo previo. En consecuencia, el particular sufre una inversión de la carga de la prueba y se ve obligado a refutar el hecho con el que no está de acuerdo. Cfr. GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M. L.: «El valor probatorio de las actas de inspección en el proceso contencioso-administrativo», *Impuestos: Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*, vol. 21, 2, 2005, p. 4/16.

¹¹⁴⁸ Cfr. BÁEZ MORENO, A.: «Las obligaciones alternativas y los derechos fiscales de opción. Solución a un problema tributario desde el Derecho Civil», *Revista Chilena de Derecho*, vol. 29, 2002, p. 44. El momento adecuado para que el sujeto pasivo manifieste su voluntad debe ser el la audiencia al que hace referencia el art 33. 2 del RGIT, audiencia que se concede con carácter previo a la formalización de las actas para que el sujeto pasivo manifieste, si quiere, lo que convenga a su derecho en relación con la propuesta que se vaya a formular.

¹¹⁴⁹ SANZ GADEA, E.: *Efectos probatorios de la...*, cit., pp. 55-56.

desplaza la forma de investigación, que necesita analizar las pruebas contables digitales sobre la ocurrencia del hecho en el mundo virtual. Así, la investigación de la ocurrencia de hechos contables en el ciberespacio requiere nuevas herramientas para entender la información digital, recuperarla y analizarla, naciendo las pruebas contables digitales. La búsqueda de pruebas legales en el ciberespacio recibe el nombre de contabilidad forense informática, una subárea de la contabilidad digital. Aunque ambas ciencias se dedican a la captación, conservación, recuperación y análisis de los datos obtenidos en el entorno electrónico. Por ejemplo, la inspección tributaria digital es más amplia, ya que abarca la búsqueda en cualquier tipo de dispositivo electrónico; mientras que la inspección contable y tributaria computacional estudia la inspección científica y sistemática en entornos informáticos, aislados o en red, con el fin de recabar pruebas que favorezcan la reconstitución de los hechos encontrados. Para ser aceptadas en el ordenamiento jurídico, las pruebas contables electrónicas deben cumplir con las normas de competencia que determinan su método de producción. La investigación contable digital también debe obedecer a las normas legales¹¹⁵⁰.

Frente a la evolución tecnológica que ha llevado a la desmaterialización de casi toda la contabilidad en la actualidad, la autoridad tributaria debe tener equipos de especialistas capaces de intervenir en los temas más importantes y complejos. También tiene herramientas para tratar con empresas más pequeñas y tiene personal capacitado en nuevos métodos de control. Las reglas de procedimiento se han adaptado en consecuencia y algunos se quejan de que ya no son una carga para los negocios, sino que se traducen en una fórmula aún difícil entre los poderes de la Administración y los límites de los negocios.

Las diversas iniciativas llevadas a cabo en este campo facilitan el ejercicio de la misión de la inspección fiscal. De hecho, se está llevando a cabo una reflexión para promover el uso de archivos de auditoría fiscal uniforme que permiten a la empresa simplemente estar exenta de las obligaciones de informe porque su aplicación (*software*) proporciona en su exportación de estos datos, en un formato idéntico, independientemente del programa utilizado. Vives una nueva forma de control fiscal al sugerir que la Administración puede ejercer su control remoto,

¹¹⁵⁰ Cfr. JANINI, T. C.: *Direito tributário eletrônico*, cit., pp. 251-252. La inspección fiscal tiene como atribución la incautación y el análisis de documentos a efectos de la constitución del crédito fiscal. Ocurre que esta fase de recopilación de información puede producirse con la aprehensión física del ordenador en el que se almacenan los deberes instrumentales electrónicos o su búsqueda en otros dominios, como los servidores y la nube. En este último caso, se trataría de una incautación a distancia de los archivos digitales de la empresa. Siempre es oportuno recordar que la actividad inspectora de la Hacienda Pública debe prever los derechos fundamentales del contribuyente, tanto en el análisis de los ficheros almacenados en las máquinas como en el examen de los accedidos a distancia. Cualquier prueba obtenida con desconocimiento de la condición de contribuyente es considerada ilícita por el ordenamiento jurídico.

desde sus oficinas, sin moverse dentro de las empresas auditadas, lo que reduce la carga de la auditoría fiscal¹¹⁵¹.

Este fenómeno hace que ciertos contribuyentes que operan en el nuevo entorno se introduzcan entre los grupos de inspección formados según los antiguos criterios y, por tanto, inadecuados. De acuerdo con ANGULO CASCÁN Y CAYÓN GALIARDO¹¹⁵², correntemente se considera la posibilidad de introducir nuevos criterios de diferenciación para los grupos de contribuyentes, que ayuden a identificar los sectores de actividad con un fuerte apoyo en las tecnologías de la información y las comunicaciones, a fin de proporcionar aspectos de gestión impuestos de manera diferenciada. En esa línea de repensar la organización del trabajo del inspector, deberá adaptar la composición de los equipos de inspección en relación con el perfil de los contribuyentes sujetos a acciones de control fiscal.

La investigación digital ha cobrado fuerza siendo crucial para obtener pruebas electrónicas, mediante aprehensión de documentos fiscales electrónicos, investigación digital e inspección remota. En este contexto, la inspección fiscal ha destinado mayores esfuerzos a constituir el crédito fiscal basado en los derechos escénicos del ciberespacio, las herramientas electrónicas. En una etapa de recogida de datos, se identifican las posibles fuentes de información, como ordenadores personales, servidores de la empresa o incluso otros soportes, como memoria USB, medias digitales; resulta, por tanto, de la investigación de una máquina o dispositivo físico. Sin embargo, esta recogida de datos puede realizarse a distancia a través de Internet, con el uso de programas informáticos específicamente desarrollados para este fin.

En este escenario, se plantea una situación concreta en la que la Hacienda Pública dispondría de mecanismos que le permitirían acceder de forma remota a los expedientes digitales de los particulares, con el fin de obtener información para la determinación de la base imponible. Se trataría de un acto de investigación realizado a través de la web, obtendrían datos suficientes para cobrar al contribuyente.

6.2 Prueba obtenida por intercambio de información contable

Una forma de obtener pruebas contables por la autoridad tributaria, concretamente indicios contables, es mediante el uso de la información intercambiada entre las Administraciones tributarias. La información que se intercambia no tiene carácter de prueba

¹¹⁵¹ EMPTAZ, M.: «La vérification fiscale des compatibilités informatisées», *Gartion & amp*, 2009, pp. 416-417.

¹¹⁵² ANGULO CASCÁN, A.-CAYÓN GALIARDO, A.: *La administración fiscal electrónica*, cit., pp. 195-196.

documental o pericial contable, pero puede ser indicativa de irregularidades, sobre las que las inspecciones fiscales tendrán que converger los esfuerzos para formar pruebas más concretas de posibles irregularidades fiscales.

A continuación, se describen los instrumentos de los que emanan las pruebas resultantes del intercambio de información, así como algunas de las precauciones que deben tomarse con respecto a dichas pruebas indicativas obtenidas del cruce de información entre Administraciones.

6.2.1 Cooperación para el intercambio de información

Con la globalización financiera es muy fácil para los contribuyentes realizar, mantener y gestionar sus inversiones situadas fuera de su país de residencia. La planificación fiscal internacional agresiva es un grave problema para las jurisdicciones de todo el mundo, sean o no miembros de la OCDE¹¹⁵³. La mayoría de los países tienen un interés común en preservar sus sistemas fiscales. En este contexto, la cooperación entre las Administraciones tributaria es crucial para combatir el fraude y los abusos fiscales. Para combatir esas prácticas se ha intensificado el intercambio de información financiera y contable de los contribuyentes¹¹⁵⁴.

Inspirado en el modelo americano FATCA, se ha desarrollado el *Common Reporting Standard* (CRS), que se refiere al intercambio automático obligatorio de información, así como también una Norma Común de Información, cuyo objetivo es optimizar la eficiencia y reducir los costes de las instituciones financieras, y que se inspira en gran medida en el enfoque intergubernamental¹¹⁵⁵.

¹¹⁵³ La dimensión global de la fuga de capitales (a los paraísos fiscales o a los países con secreto bancario) es una gran preocupación mundial. Los ingresos no declarados y no gravados privan a los presupuestos públicos de los gobiernos, además de socavar la distribución justa de la carga entre los contribuyentes y la competencia desleal entre las empresas. Ante la presión internacional, los paraísos fiscales y sus jurisdicciones han relajado su estricto secreto bancario. El intercambio de información es un requisito previo para una lucha eficaz contra la delincuencia económica, que requiere una solución global y en red entre los Estados. Cfr. RODRÍGUEZ ACUÑA, I.: «Lista Falciani»: Validez de la prueba de los documentos bancarios y ficheros contables obtenidos ilícitamente por el empleado de la institución financiera HSBC Private Bank Suiza», *Revista de derecho y proceso penal*, 46, 2017.

¹¹⁵⁴ Se ha intensificado el intercambio automático de información para luchar contra la evasión y el fraude fiscal. Estos procedimientos pretenden evitar que determinados contribuyentes eludan fácilmente su obligación simplemente no declarando determinados ingresos. La evolución reciente de los instrumentos de intercambio de información se ha centrado en la eficacia y la eficiencia y ha aumentado el alcance de las obligaciones de información tanto para los contribuyentes como para los terceros. Cfr. WÖHRER, V.: *Data protection and taxpayers' rights: challenges created by automatic exchange of information*, IBFD, Amsterdam, The Netherlands, 2018, p. Chap. 5.

¹¹⁵⁵ MARTOS BELMONTE, P.: «El nuevo estándar global de intercambio automático de información sobre cuentas financieras de la OCDE («CRS, Common Reporting Standard»): estructura y funcionamiento. Aplicación del mismo en la Unión Europea: Directiva 2014/107/UE del Consejo de 9 de diciembre de 2014», *Crónica tributaria*, 159, 2016, pp. 104-106.

La evolución reciente de los instrumentos jurídicos para el intercambio internacional de información financiera y contable con fines fiscales ha hecho que la OCDE y otros agentes mundiales de la política fiscal internacional, como la Unión Europea, hagan en la rapidez y el alcance de la asistencia administrativa mutua¹¹⁵⁶. La rapidez del flujo de información se refleja en la adopción del intercambio automático de información como norma y en las acciones del Foro Mundial sobre Transparencia e Intercambio de Información con Fines Fiscales. El intercambio automático permite compartir la información contable y financiera disponible en las bases de datos de las autoridades competentes, con trámites reducidos¹¹⁵⁷. Otra característica de la modalidad automática es la adopción de informes estandarizados, de los cuales el Informe País por País (CbC) y la Norma Común de Información (CRS) son ejemplos bien conocidos¹¹⁵⁸. La amplitud de la ayuda para el intercambio de información puede verse en la variedad de contenidos, ya que se intercambia la información contable y bancaria de los contribuyentes¹¹⁵⁹.

¹¹⁵⁶ Existen tres tipos de herramientas de asistencia mutua: los intercambios a petición, los intercambios espontáneos de información y los intercambios automáticos de información. Los instrumentos tienen un alcance diferente que depende de la constelación del caso y de la naturaleza de la información requerida. La solicitud de información es un instrumento adecuado en determinados casos individuales cuando, tras un examen nacional, persiste la incertidumbre sobre hechos arraigados en el ámbito territorial de otro Estado. En cambio, los intercambios automáticos de información tienen cada vez más importancia. Tienen una función más preventiva, mientras que las transferencias de información espontáneas se basan en los riesgos fiscales específicos de cada caso. Su ámbito de aplicación se limita al control de los precios de transferencia en los grupos internacionales de empresas y al comercio entre empresas a efectos del IVA. Cfr. SEER, R.-GABERT, I.: «General report», en European Association of Tax Law Professors, Roman Seer, Markus Achatz (eds.) *Mutual assistance and information exchange: 2009 EATLP Congress, Santiago de Compostela 4 - 6 June 2009*, IBFD, Amsterdam, 2010 (EATLP international tax series), p. 52.

¹¹⁵⁷ El marco jurídico para el intercambio de informaciones: i) los convenios de doble imposición: Disposiciones según el art. 26 del Modelo de Convenio de la OCDE (para aplicar el convenio o la legislación nacional en relación con los impuestos previstos en el convenio y aplicables a los residentes según la definición del convenio); ii) Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal de 1988, protocolo modificado en 2010 (para todas las formas de intercambio, auditorías conjuntas, presencia en oficinas extranjeras, asistencia en las notificaciones y en la recaudación); iii) Acuerdos de intercambio de información, modelo OCDE 2002 (para el intercambio a petición, auditorías conjuntas y asistencia en las notificaciones y en la recaudación); iv) Directiva del Consejo Europeo 2011/16/UE sobre cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad (para el intercambio espontáneo y el intercambio a petición).

¹¹⁵⁸ Se requiere documentación específica, a través del *Master file* (archivo maestro) y del *Local file* (archivo local), y se ha creado la obligación de suministrar información, agregada país por país, sobre la localización global, para grupos multinacionales informado los ingresos, impuestos pagados y otros indicadores contables de su actividad económica. Cfr. FERRAZ CORRELL, G.: «La potenciación del intercambio de información entre autoridades tributarias : intercambio de rulings y documentación de transfer pricing », en José Manuel Almudí Cid, Jorge Alberto Ferreras Gutiérrez (eds.) *El plan de acción sobre erosión de bases imponibles y traslado de beneficios (BEPS): G-20, OCDE y Unión Europea*, 1. ed, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2017 (Colección Grandes tratados Aranzadi), pp. 403-404.

¹¹⁵⁹ Vide: OBERSON, X.: *International exchange of information in tax matters: towards global transparency*, Second edition, Edward Elgar Publishing Limited, Cheltenham, UK, 2018. Para comprender mejor la evolución histórica de las normas internacionales de intercambio de información.

La cooperación internacional de las Administraciones tributarias tiene importantes implicaciones probatorias¹¹⁶⁰. En cuanto a la utilización y valor de la información intercambiada a efectos fiscales, previendo en los acuerdos expresamente la posibilidad de utilizar la información intercambiada como prueba en procedimientos internos en las mismas condiciones que otras informaciones, datos y documentos transmitidos por otras autoridades del Estado miembro, creando un soporte para la validez probatoria de la información transmitida¹¹⁶¹. Debido al intercambio de información, la información recogida por las autoridades fiscales nacionales también se procesa en otras jurisdicciones. Los instrumentos de intercambio de información establecen que la información intercambiada debe ser confidencial y sólo puede ser revelada a las personas y autoridades relacionadas con la fiscalidad y sólo puede ser utilizada con fines fiscales. Las disposiciones sobre el intercambio de información prohíben explícitamente la divulgación al público de la información intercambiada. En general, las autoridades fiscales que reciben información sobre la base de las disposiciones que aplican el intercambio automático de información deben mantener la información confidencial¹¹⁶².

La información contenida en los informes CbC está vinculada a las ventas, la nómina y el capital y puede ser útil para el control de los precios de transferencia¹¹⁶³. Aunque se

¹¹⁶⁰ La cooperación fiscal administrativa entre Estados no representa una limitación de la soberanía fiscal de los Estados, sino un refuerzo de esa soberanía con vistas a la reconstitución de los ingresos, la repatriación de los ingresos ocultos o escondidos. En otras palabras, la cooperación garantiza que cada Estado preserve su identidad fiscal y salvaguarde los sistemas fiscales nacionales. Las medidas de intercambio de información son la mejor imagen actual de esta amplia cooperación entre los Estados y las autoridades fiscales. Cfr. CUGUSI, I.: *Le prove atípiche acquisite nell'interscambio di informazioni e la loro rilevanza nel processo tributario*, 1. ed, Aracne, Canterano (Roma), 2017, p. 55.

¹¹⁶¹ Cfr. RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, M.: «El intercambio de información fiscal entre los Estados y su incidencia probatoria», *Indret: Revista para el Análisis del Derecho*, 3, 2012, pp. 12-15. El principio de proporcionalidad desempeña un papel importante a la hora de arbitrar un sistema ponderado de asignación del riesgo de las pruebas. El principio de proporcionalidad sirve para medir toda la actividad de intervención pública, exigiendo que sea útil en relación con su finalidad, moduladora en relación con otros medios posibles y equilibrada en relación con los costes.

¹¹⁶² Las disposiciones de confidencialidad deben proteger a los contribuyentes de las consecuencias negativas de la divulgación de la información al público o a terceros. Además, las normas de confidencialidad deben impedir el uso de la información fiscal con fines distintos a los fiscales, por ejemplo, con fines políticos.

¹¹⁶³ El objetivo es proporcionar información contextual que permite evaluar la situación de una empresa en relación con los riesgos fiscales internacionales predefinidos. Esta información puede utilizarse para el análisis y la toma de decisiones de las empresas que incurren en riesgos específicos o, con un desarrollo adecuado, en una combinación de riesgos. El uso de nuevas herramientas de análisis y evaluación temprana de riesgos basadas en una mayor cooperación y transparencia de los contribuyentes, promovidas por la OCDE dentro del desarrollo del proyecto BEPS, y también dentro de las propias iniciativas políticas de la Unión Europea, que pretenden dar mayor certeza a las empresas y a las propias autoridades fiscales sobre su comportamiento fiscal con efectos y consecuencias en la planificación de las acciones de control posteriores en relación con ellas. Cfr. MAZZONI, G.: «(Re)defining the Balance between Tax Transparency and Tax Privacy in Big Data Analytics», *Bulletin for International Taxation*, vol. 72, 11, 2018.

reconoce que la información contenida en el informe CbC no es por sí sola una prueba concluyente de que los precios de transferencia sean o no adecuados, la información de los informes CbC puede utilizarse como base para realizar investigaciones adicionales sobre los acuerdos de precios de transferencia de las EMN del grupo o sobre otras cuestiones fiscales en el curso de una inspección fiscal. Los informes CbC tienen un fuerte vínculo con la contabilidad destacando la información sobre "ventas" (ingresos), "nóminas" (número de empleados) y "capital" (tangible)¹¹⁶⁴.

El análisis de los datos intercambiados permite identificar indicios contables de riesgos fiscales que dan lugar a una inspección fiscal. Entre los indicadores de riesgo contable destacan los siguientes: i) importancia (absoluta y relativa) de las operaciones con partes vinculadas; ii) pérdidas continuas o resultados mínimos; iii) caída significativa de la rentabilidad; iv) operaciones significativas con entidades en determinados territorios v) incumplimiento de las obligaciones de información sobre precios de transferencia (pt). vi) royalties y/o transferencias de activos intangibles vii) operaciones financieras o extraordinarias y viii) Servicios intragrupo y acuerdos de reparto de costes (*cost sharing agreements*)¹¹⁶⁵.

6.2.2 Prueba obtenida a través de intercambio de información

Es una regla general de derecho probatorio que las pruebas se acumulan y se multiplican para formar convicción, sin embargo, no es raro ver casos en los que se producen en un procedimiento o por otra Administración tributaria y se transfieren a otra. Tenemos, pues, lo que la doctrina y la jurisprudencia llaman prueba prestada, que significa una prueba que ya ha sido legalmente establecida, pero establecida en otra causa, o en otra a Administración de la que se obtiene para aplicarla a la causa en cuestión¹¹⁶⁶.

¹¹⁶⁴ El informe CbC debe servir para dar una imagen de cómo se distribuyen los ingresos y los impuestos entre las filiales. Algunos ratios contable obtenidos a partir de la análisis automático de CbC data: i) Intensidad del activo: activos materiales/ingresos totales ii) Ratio de partes relacionadas: ingresos de partes relacionadas/ingresos totales iii) Rentabilidad de ativo (ROA): beneficio antes de impuestos sobre la renta/activo material; iv) Rentabilidad del patrimonio (ROC): beneficio antes de impuestos sobre la renta/capital declarado v) Rentabilidad de Ingresos de parte vinculadas: beneficio antes de impuestos sobre la renta/impuestos de las partes vinculadas vii) Activos matariales: activos materiales/número de empleados; vii) Beneficio antes de impuestos: beneficio antes de impuestos/número de empleados

¹¹⁶⁵ En España para el informe CbC, se utiliza el Modelo 231. Declaración Informativa. Declaración de información país por país (CBC/DAC4). *Vide*: www.agenciatributaria.es

¹¹⁶⁶ Para que las pruebas contables encontradas durante una investigación se conviertan en pruebas válidas, el trayecto entre el lugar de incautación o recogida, y el almacenamiento debe cumplir con lo que se conoce como cadena de custodia. Cualquier hueco o laguna puede arruinar las pruebas. Debe garantizarse que desde que se recogen los rastros relacionados con un delito hasta que se convierten en pruebas fehacientes en el momento del juicio, aquello que será objeto de intermediación, publicidad y contradicción de las partes y del juicio.

Los procedimientos de intercambio de información repercuten en la producción de pruebas, cuando el particular discute con el Estado no sólo el impuesto que se le aplica, sino también el propio procedimiento de intercambio de información. Como mecanismo de prueba, se trata de que la información intercambiada tenga tres atributos principales¹¹⁶⁷: i) autenticidad, ii) credibilidad y iii) fiabilidad. La autenticidad, señala que la información intercambiada es lo que representa ser, es decir, que no fue manejada artificialmente para engañar a otros, que no fue objeto de errores de copia, transmisión o transferencia y que debe ser rastreable, se debe conocer la cadena de custodia desde su origen, cuando fue generada hasta el momento en que se une a las actas o expedientes de la Inspección fiscal o se presenta en juicio. La credibilidad de la prueba de información intercambiada es la exactitud, o hasta qué punto los elementos permiten discriminar entre los posibles hechos registrados, por ejemplo, en el caso de los documentos en los que aparecen nombres, debe cuestionarse si existen otros datos que permitan eliminar los problemas de homonimia. Por último, no menos importante, la fiabilidad, si el elemento de prueba que decore del intercambio se ha producido de acuerdo con normas o criterios normalmente aceptados, por ejemplo, normas de muestreo, criterios estadísticos en la determinación de los precios de transferencia o normas contables de los estados financieros.

Cabe advertir que los instrumentos jurídicos de intercambio de información no contienen normas expresas sobre la admisibilidad de las pruebas. En este aspecto, la disciplina de aportación de las pruebas de intercambio de informaciones cabe al sistema jurídico nacional. Se puede suponer que la aplicación de los instrumentos legales para el intercambio de información interfiere en la admisión de pruebas y en el valor probatorio respectivo.

En el caso de la Lista de Falciani¹¹⁶⁸, que son archivos que contienen información contable y financiera sobre los residentes españoles titulares de las inversiones, fueron

En el caso de las pruebas informatizadas, las operaciones se vuelven más complejas, ya que el riesgo de manipulación, contaminación, sustitución o destrucción es muy alto. En particular, con respecto a las pruebas digitales, siempre existe el peligro de que se invaliden fácilmente debido a la relativa inexperiencia de los operadores administrativos o judiciales. Cfr. MUÑOZ SABATÉ, L.: *Diccionario enciclopédico de probática...*, cit., pp. 91-92.

¹¹⁶⁷ ANDERSON, T.-TWINING, W.-WIGMORE, J. H.: *Analysis of evidence: how to do things with facts based on Wigmore's Science of judicial proof*, Northwestern University Press ed, Northwestern University Press, Evanston, Ill, 1998, pp. 65-80.

¹¹⁶⁸ La llamada "Lista Falciani" se refiere al caso derivado del robo ilícito de documentación financiera y contable por parte de un empleado del banco HSBC, que acabaría permitiendo a las autoridades de varios países iniciar procedimientos penales por delitos fiscales contra clientes que tenían dinero, supuesto no declarado, en cuentas de la filial suiza del banco. En estas circunstancias, habrá que determinar la legitimidad del uso de la información con relevancia fiscal que tuvo un origen ilícito, mediante su sustracción por parte de un

obtenidos por las autoridades fiscales españolas de forma legítima, es decir, en aplicación de la cláusula de intercambio de información prevista en un convenio de doble imposición¹¹⁶⁹. En concreto, fueron las autoridades fiscales francesas las que los entregaron a la Agencia Tributaria española, de acuerdo con lo establecido en el art. 27 del Convenio de Doble Imposición (CDI) entre España y Francia. Las autoridades competentes de los Estados contratantes deberán intercambiar la información que resulte necesaria para la aplicación de las disposiciones del Convenio relativas a los impuestos previstos en el mismo, siempre que la tributación exigida no sea incompatible con el Convenio. En el presente caso, se entiende que la fuente inmediata de la información financiera era indiscutible. Los datos contenidos se referían a personas residentes en España que tenían a su disposición cuentas bancarias en *HSBC Private Bank Suisse*, con sede en Ginebra (Suiza)¹¹⁷⁰.

El intercambio de información no está eximido de riesgos, a saber: i) el riesgo de que las revelaciones creen una sensación de malestar al contribuyente; ii) el riesgo de intercambiar información falsa; iii) el riesgo de utilizar la información para otros fines; iv) el riesgo de aumentar los litigios. En este contexto, es esencial para asegurar la confidencialidad de la información cruzada, así como los derechos procesales que permiten al contribuyente comprender cómo se ha intercambiado la información¹¹⁷¹.

El reconocimiento de los derechos procesales de los contribuyentes es esencial cuando la solicitud de intercambio de información cumple las condiciones de pertinencia previsible y los límites previstos en el instrumento de intercambio. Aunque los instrumentos de intercambio prevén los derechos y obligaciones de los Estados, los contribuyentes en general no disponen de mecanismos eficaces para protección de sus derechos en el cuerpo de los

empleado del banco o entidad financiera, pero dado que en la mayoría de los casos esta información conduce a la investigación de delitos contra la Hacienda Pública, la cuestión penal es especialmente relevante. La cuestión que se plantea es si el carácter ilícito de los datos así obtenidos hace que no puedan ser los datos así obtenidos no puedan ser admitidos como prueba, ni puedan ser valorados en una posible causa penal por la comisión de delitos contra la Hacienda Pública. por la comisión de delitos contra la Hacienda Pública. Cfr. BACIOLA PÉREZ, J. A.: «La validez probatoria de la denominada «lista Falciani» a tenor de la reciente jurisprudencia», *Quincena fiscal*, 20, 2017, p. 1/13.

¹¹⁶⁹ AGUSTINA SANLLEHÍ, J. R.: «¿Los Tribunales españoles no deben erigirse siempre en custodios de los derechos fundamentales ante una prueba ilícita en origen?: Comentario a la Sentencia del Tribunal Supremo sobre la licitud de la prueba derivada de la «lista Falciani» (STS núm. 116/2017, de 23 de febrero)», *Revista Aranzadi Doctrinal*, 4, 2017.

¹¹⁷⁰ GARCÍA MORENO, V. A.: ««Lista Falciani», liquidaciones e ilícitos tributarios», *Carta tributaria. Revista de opinión*, 25, 2017, pp. 1-2/14.

¹¹⁷¹ El uso de pruebas adquiridas a través de un delito no puede sino dañar irremediabilmente el principio de "juicio justo", si no el derecho a la defensa. Y es evidente, al igual que la tortura no puede ser utilizada como medio de obtención de pruebas; así, como los valores fundamentales reconocidos al hombre no pueden ser violados ni siquiera por los poderes públicos. Cfr. MULEO, S.: «Acquisizione probatorie illegittime e vizi dell'ato : il caso della lista Falciani», *Rassegna Tributaria*, 1, 2016, pp. 152-153.

tratados, convenios o directivas. Por lo tanto, sin el conocimiento necesario de que hubo una solicitud y su objeto, se perjudica cualquier cuestionamiento sobre la legalidad de la solicitud¹¹⁷². La suposición de que el intercambio internacional de información es sólo un medio para obtener prueba del procedimiento fiscal en curso en el Estado solicitante es en cierto grado una visión miope. Dado que el contribuyente puede tener derechos fundamentales que deben ser protegidos, como la autonomía informativa, la privacidad y la libertad, protección que también comienza en la fase de cooperación internacional.

6.3 Exhibición de la contabilidad

Como importante medio de obtención de prueba contable, se identifica la exhibición judicial de la Contabilidad¹¹⁷³. Mediante esa herramienta se puede tener acceso las pruebas documentales contables, que antes de su uso no se lograría tener¹¹⁷⁴. Téngase en cuenta que, en un sentido amplio, la contabilidad (como medio de prueba) es también, en la mayoría de los casos, un documento. Así, no tiene sentido tratar la figura fuera del ámbito específico en el que se ocupó de la producción de la prueba documental. Efectivamente, la exhibición del documento no deja de ser una forma de producción de la prueba documental, tanto es así que, dentro de ese ámbito, el Código se ocupa de la exhibición del documento, cuando está en posesión de algún organismo público¹¹⁷⁵.

¹¹⁷² Los derechos procesales, como el derecho a inspeccionar los expedientes, a ser notificado, a ser oído, a impugnar y a recurrir el intercambio de información, podrían evitar situaciones en las que el contribuyente se vea perjudicado por una violación de la confidencialidad o un uso indebido de la información intercambiada. Sin embargo, hasta ahora, los instrumentos de intercambio de información no prevén los derechos procesales del contribuyente, reservando esta cuestión a la legislación nacional. La atención se ha centrado en un rápido intercambio de información fiscal, más que en la posición de los contribuyentes cuya información se intercambia. Aunque los instrumentos, por un lado, otorgan a los países el derecho a denegar el suministro de información en algunas circunstancias, esto sólo afecta a la relación horizontal entre las autoridades fiscales de los distintos Estados. Cfr. WÖHRER, V.: *Data protection and taxpayers' rights*, cit., p. Chap. 5.

¹¹⁷³ MARINONI, L. G.-ARENHART, S. C.: *Prova e convicção*, cit., pp. 587-588.

¹¹⁷⁴ Cfr. ADAN DOMÈNECH, F.: «Exhibición de libros de las personas obligadas a llevar la contabilidad en los expedientes de jurisdicción voluntaria», en *Practico - Jurisdicción Voluntaria - V/Lex*, 2019, p. 3. «Las normas de aplicación al expediente de exhibición de libros de las personas obligadas a llevar la contabilidad, están regulados en distintos instrumentos jurídicos: *Ámbito procesal: del Capítulo I, del Título VIII Arts. 112 a 116: De los expedientes de jurisdicción voluntaria en materia mercantil, de la Ley 15/2015, de 2 de julio, de la Jurisdicción Voluntaria (LJV). Ámbito sustantivo: Arts. 25 a 33 Secciones 1.ª, del Título II I: De la contabilidad de los empresarios, del Libro I: De los comerciantes y del comercio en general, del Código de Comercial, entre otros.*»

¹¹⁷⁵ Cfr. GONZÁLEZ PASCUAL, J.: «La contabilidad en el ámbito jurídico, especial referencia a los procesos concursales», *Partida doble*, 118, 2001, pp. 106-107. Existen limitaciones en cuanto a la forma de presentación de las pruebas (exhibición de las cuentas), que deben seguir las siguientes pautas: «1. La comunicación de los libros y otros documentos sólo puede ordenarse en casos concretos, como: sucesión universal, suspensión de pagos, quiebra, liquidación de empresas o entidades mercantiles, expedientes de regulación de empleo, y cuando los socios o representantes legales de los trabajadores tengan derecho a su examen directo. 2. se podrá encargar la exhibición de libros cuando la persona a la que pertenezcan tenga interés o responsabilidad en el objeto del litigio, y la exhibición se limitará a los puntos relativos a dicho objeto. 3. la exhibición tendrá lugar en el lugar de trabajo del empresario, en su presencia o en la de su representante, con la debida atención a la conservación y custodia de los libros.»

La determinación judicial para la exhibición compulsoria de los registros contables presupone obligación legal del propietario o poseedor de suministrar prueba de hechos relatados en una demanda en curso. Conforme ADAN DOMÈNECH¹¹⁷⁶, debemos diferenciar entre las instituciones de exhibición y las de comunicación. El principal aspecto de la diferenciación está en el ámbito de la publicidad. La comunicación es global y de reconocimiento integral. A cambio, la exhibición es más limitada, ya que se pretende que sea solo parcial y el objetivo no es analizar todo el sistema de contabilidad, sino más bien un punto específico.

Según la teoría jurídica, el incumplimiento de la orden de exhibición de los registros contables proporciona al juez un argumento de prueba, y, por otra parte, en caso de incumplimiento de la orden de comunicación, puede llevarse a cabo la ejecución¹¹⁷⁷. En caso de orden de exhibición, el empresario no puede destruir el documento contable que se ha ordenado exhibir en el tribunal. En particular, ni siquiera el hecho de que el empresario ya no esté obligado a llevar una contabilidad debido al vencimiento del plazo de seis años mencionado¹¹⁷⁸.

6.3.1 Exhibición integral de la contabilidad

Dada la existencia de un *deber legal* del comerciante *latu sensu* de proceder a los registros contables, el fundamento jurídico del instituto de la exhibición compulsoria, para fines probatorios, de la contabilidad, está justamente en la circunstancia de hacer comunes, al comerciante y las personas con las cuales entró en relación de negocios, los respectivos asientos y documentación contable respaldada¹¹⁷⁹.

¹¹⁷⁶ ADAN DOMÈNECH, F.: *Exhibición de libros ...*, cit.

¹¹⁷⁷ DI ERMANNIO, B.: *Diritto della Contabilità*, cit., vol. 1 Scritture Contabili, p. 109.

¹¹⁷⁸ Cfr. MARTÍN QUERALT, J. Y OTROS: *Curso de Derecho Financiero ...*, cit., p. 1180. “La LGT menciona expresamente la obligación de llevar y aportar libros de contabilidad, registros, facturas o documentos análogos, el plazo de prescripción del derecho a exigirlos será el previsto en la legislación mercantil o el previsto para exigir las propias obligaciones formales, el que sea mayor.” Hay que tener en cuenta a este respecto que, según el artículo 30.1 del Código de Comercio, los libros y documentos contables deben conservarse durante seis años, por lo que este será el plazo de prescripción, ya que es mayor que el establecido por la LGT con carácter general (cuatro años). Sin embargo, para justificar las bases imponibles negativas, así como para garantizar las deducciones impugnadas, es aconsejable conservar los documentos contables en España durante diez años.

¹¹⁷⁹ La determinación de una orden de exhibición judicial es respaldada en el principio de la cooperación. Siempre que alguna de las partes alegue justificadamente dificultad seria en obtener documento o información que condicione el eficaz ejercicio de facultad o el cumplimiento de carga o deber procesales, debe el juez, siempre que posible, providencia por la eliminación del obstáculo.

Según el art. 32.2 CCom¹¹⁸⁰, la notificación o la fiscalización de los libros, la correspondencia y otros escritos de los empleadores solo podrá disponerse de oficio o a solicitud de parte en los casos de sucesión universal, cesación de pagos, bancarrota, disolución de empresas o sociedades mercantiles, programas de destitución, y cuando los accionistas o los representantes legales de los empleados tienen derecho a inspeccionarlos personalmente. El recurso de la exhibición judicial integral (o comunicación) de la Contabilidad, compulsoria, con finalidad probatoria, presupone *en tesis*, que el comerciante téngase rechazado a mostrar los libros a la persona, que *ex vi legis*, tiene el derecho a examinar por entero la misma¹¹⁸¹.

En el derecho español la exhibición judicial integral de los registros contables está prevista en Código Comercial, en el cual están delimitadas las posibilidades de exhibición judicial que dice que la exhibición judicial de la Contabilidad y de los documentos a ella relativos, solo puede ser ordenada a favor de los interesados, en cuestiones de sucesión universal, fusión o sociedad y en el caso de liquidaciones¹¹⁸². Es decir, según la ley la exhibición judicial solo podría ser ordenada en favor de los interesados, en cuestiones de sucesión *universal*, *fusión* o sociedad y en el caso de insolvencia¹¹⁸³. El comerciante gracias a exhibir en juicio sus libros y registros contables, no puede ser cogido a transportarlo hasta el juicio. Los exámenes de ellos por los interesados, o por peritos, cuando sea el caso, se hay de procesar en su domicilio comercial, en el lugar, por lo tanto, donde los libros y documentación esté físicamente alojada (salvo en el caso de búsqueda y aprehensión)¹¹⁸⁴.

¹¹⁸⁰ Art. 32.2 del CCom: “La comunicación o reconocimiento general de los libros, correspondencia y demás documentos de los empresarios, sólo podrá decretarse, de oficio o a instancia de parte, en los casos de sucesión universal, suspensión de pagos, quiebras, liquidaciones de sociedades o entidades mercantiles, expedientes de regulación de empleo, y cuando los socios o los representantes legales de los trabajadores tengan derecho a su examen directo.”

¹¹⁸¹ Cfr. VALVERDE, T. DE M.: *Fôrça probante dos ...*, cit., p. 89.

¹¹⁸² En Brasil la exhibición judicial de los registros contables está prevista en el art. 1.191 del CC_{BR}, en dispositivo muy semejante al de España, restringiendo las posibilidades de exhibición integral en los siguientes términos: «El juez solo podrá autorizar la exhibición integral de los libros y papeles de los registros contables cuando necesaria para resolver cuestiones relativas la sucesión, sociedad, administración o gestión a la cuenta de otro, o en caso de suspensión de pagos». En el art. 420 del CPC_{BR}, discurre-si nuevamente de la exhibición integral prescribiendo su posibilidad para casos de liquidación de sociedades, sucesión por muerte de socios y cuando la ley determinar.

¹¹⁸³ La "sucesión universal" comprende el fenómeno de la transmisión de los bienes económicos de un patrimonio a otro. La transmisión puede producirse por un acto *intervivos* o *causa mortis*. La sucesión universal *intervivos* sólo puede darse entre personas jurídicas. En la sucesión universal por causa de muerte, el patrimonio de la persona fallecida constituye la herencia. "Comunión" implica los hechos relacionados con la disolución de la sociedad conyugal, i) muerte de uno de los cónyuges, ii) nulidad o anulación del matrimonio iii) separación. "Sociedades", garantizan a los socios el derecho a recibir las cuentas.

¹¹⁸⁴ Cfr. BROSETA PONT, M.-MARTÍNEZ SANZ, F.: *Manual de derecho mercantil*, Tecnos, Madrid, 2016, pp. 118-119.

Además de la exhibición integral de la contabilidad, que sería una medida extrema, dado que presupone su plena disponibilidad para análisis y revisión, en grado más limitado, más puntual y específico a determinados puntos, que podrían ser objeto de apreciación, se destaca la exhibición parcial de la contabilidad. El reconocimiento de la contabilidad puede hacerse por medio de comunicación o exhibición. La comunicación supone un reconocimiento general de los libros, documentación contable, documentación de apoyo y correspondencia. Por otra parte, la exhibición supone un reconocimiento parcial, limitado a los asientos o documentos relacionados con los hechos controvertidos, y es conveniente que el proponente de la prueba especifique los asientos cuya exposición se pretende¹¹⁸⁵.

6.3.2 Exhibición parcial de la contabilidad

La exhibición parcial consiste en el sometimiento al órgano judicial de determinados asientos o de concretos elementos contables. La *actio ad exhibendum* del derecho romano, ha de ser distinguida de la aportación al proceso de extractos o documentos contables, ya que la exhibición es presentación de documentos originales. La exhibición parcial de la contabilidad, con finalidad probatoria, se trata de un medio de obtención de prueba en el ámbito del proceso. Excepto por la exhibición judicial integral de la contabilidad, solo puede procederse a examen de los registros contables y de los documentos del empresario, a instancia de la parte, o de oficio, cuando la persona a quién pertenece tenga interés o responsabilidad en la cuestión en que la presentación sea así exigida¹¹⁸⁶. El examen de los registros contables ocurre, normalmente, en el domicilio profesional o sede de este, en su presencia, limitándose exclusivamente a los ítems que tienen relación directa con la cuestión.

Eso significa que el objeto de la controversia o de la cuestión en litigio delimita el ámbito (o cobertura) del examen judicial, estando limitado a la averiguación y extracción de los elementos que haya relación con la cuestión. Necesita reconocer que raramente la persona a la que la ley atribuye el derecho de examinar, para fines probatorios los libros, por entero, o parcial, tiene conocimientos especializados de contabilidad, o incluso de sistemas de informaciones contables, tales como caracterizarse la mayoría de las plataformas de informática en la actualidad. De ahí la necesidad del auxilio de técnicos y peritos de ciencia de

¹¹⁸⁵ VELÁQUEZ VLOQUE, D: «Aportación de Libros de Comercio», 2010, fecha de consulta 17 marzo 2020, en <http://www.esade.edu/itemsweb/research/ipdp/aportacion-libros-comercio.pdf>.

¹¹⁸⁶ El CCom señala como presupuestos de admisibilidad de esta prueba “cuando la persona a quien pertenezcan (los libros y demás documentos contables) tenga interés o responsabilidad en el asunto en que proceda la exhibición” (art. 32.3).

la contabilidad y con conocimientos de ambientes computacionales y de sistemas de informaciones contables¹¹⁸⁷.

La LEC en su art. 327, define como medio de prueba, entre los documentos privados, los libros contables, haciendo remisión a las leyes mercantiles; no obstante, para los casos motivados y, excepcionalmente, dispone que el juzgado puede exigir que se presenten libros o medios informáticos ante él, siempre y cuando se especifiquen las partidas que se van a inspeccionar. En la llamada prueba de la presentación de los libros de comercio, esta disposición establece que cuando se utilicen los libros de comercio como medio de prueba, las disposiciones del derecho mercantil deben estar previstas y de forma razonada y excepcional. El tribunal podrá exigir que se le presenten libros o soporte informático, siempre que se especifiquen los puestos que se van a examinar. A este respecto, la disposición invocada se refiere en primer lugar a una referencia al derecho mercantil y, por lo tanto, debe referirse al contenido del código comercial que rige los libros contables los comerciantes.

En efecto, se habla de exhibición cuando la orden se refiere a elementos individuales y se realiza extrayendo del libro los asientos relativos al litigio; se habla de comunicación cuando se refiere a los libros en su conjunto¹¹⁸⁸. Esta aclaración es necesaria porque la orden de exhibición, por regla general, no puede referirse a los documentos elaborados para uso propio o privado o, en todo caso, para uso interno, por lo que no puede, por regla general, referirse a los libros del empresario, sus registros contables y su correspondencia. Sin embargo, la ley admite expresamente el orden de exposición completa, o la comunicación de ésta, en los casos en que la propia naturaleza del litigio así lo requiera, es decir, en los casos de disolución de la sociedad, comunidad de bienes y sucesión por causa de muerte, por tratarse de operaciones que afectan al negocio de la sociedad en su conjunto.¹¹⁸⁹

En las luchas que envuelven a los comerciantes y sociedades comerciales, no es raro que las partes aleguen razones de secreto comercial para no poner a disposición sus registros

¹¹⁸⁷ Cfr. VALVERDE, T. DE M.: *Fôrça probante dos ...*, cit., p. 95. “Exhibición judicial de libros contables y examen pericial de ella, se conjugan en el proceso de la *actio ad exhibendum*, quiere cuánto medida preparatória, quiere cuánto manifestada por una o ambas partes en la pendencia de la Lide. [...]. Cuánto medida preparatoria (caso de exhibición integral), la indicación del perito o de los peritos solamente podrá hacerse después de decisión del juez que deferir o conceder la medida.” (NT).

¹¹⁸⁸ Es posible que el juez, en ejecución de la resolución de presentación de documentos, decida entrar en el domicilio o empresa, siempre que de forma prudente y tras agotar otros medios menos gravosos, valorando previamente sobre la posible colisión de derechos constitucionalmente protegidos, razonando sobre la legalidad o necesidad de la medida y determinando su alcance, todo ello para garantizar y justificar la excepcionalidad y proporcionalidad de la restricción. de un derecho fundamental. Cfr. CALVO GUTIÉRREZ, C.-DONNAY CAMPO, M.: «La exhibición de libros, documentos y soportes contables de las personas obligadas a llevar contabilidad», en *Cuadernos de derecho para ingenieros*, 2016, pp. 84-85.

¹¹⁸⁹ Cfr. VERNA, G.-VERNA, F.: *Accertamento e processo tributario...*, cit., pp. 88-89.

y documentación contable¹¹⁹⁰. El rechazo de la parte, comerciante o empresario (o su prepuesto, contador u oficina de contabilidad), como de resto de cualquier persona en el *deber de cooperación* para el descubrimiento de la verdad, solo es legítima en las situaciones siguientes: a) violación de la integridad física o moral de las personas; b) intromisión en la vida privada o familiar, en el domicilio, en la correspondencia o en las telecomunicaciones; y e) violación del sigilo profesional o de funcionarios públicos, o de secreto del Estado.

No obstante, la tutela del secreto contable, se admite la posibilidad de acceso a la contabilidad por parte de terceros; tales son los casos de “comunicación” (reconocimiento general) y “exhibición” (reconocimiento parcial). El secreto comercial no está complementado en la regla mencionada, se debe verifique lo que la ley exceptúa, la exhibición judicial, por entero, de los libros y registros contables y documentos a ella relativos por el dispuesto en la legislación comercial. El secreto comercial no se constituiría en un argumento satisfactorio para evitarse el *deber de cooperación* con el descubrimiento de la verdad. De ese modo, no sería facultada la parte la posibilidad de rechazarse a presentar los registros o documentación contable¹¹⁹¹.

Dado que las cuentas de los empresarios son secretas, la exhibición o presentación de los libros solo puede adoptarse en uno de los siguientes casos: i) en el procedimiento de insolvencia, ii) en los registros de empleo de los reglamentos de empleo, iii) cuando los miembros o representantes legales de los empleados tienen derecho a un examen directo (Art. 32.2 del CCom).

6.3.3 Efectos del rechazo de la exhibición judicial de la contabilidad

¿Qué ocurre si el contribuyente rechaza exhibir sus registros contables? El tribunal podrá ordenar la aprehensión del documento y condenar al notificado la multa, viéndose implicado en la búsqueda y aprehensión, que en términos de la contabilidad puede hacer inviable su continuidad. Rechazada la exhibición judicial, salvo por motivo justificado, puede conducir a que se invierta la carga de la prueba¹¹⁹². Se presumirá como verdadero todo lo que

¹¹⁹⁰ El art. 32.1 del CCom establece “La contabilidad de los empresarios es secreta, sin perjuicio de lo que se derive de lo dispuesto en las leyes”

¹¹⁹¹ Para efectos fiscales, existe el *deber accesorio de cooperación* de contribuyentes con la Administración, abarcando la obligación de entregar y facultar la Administración Fiscal toda documentación y registros contables, tendente al cálculo de la materia tributable, contribuyendo así el acusado para su *autoincriminación*. Cfr. SANTOS, H. L. DOS S.: *O recurso aos métodos...*, cit., p. 18.

¹¹⁹² Según la ley brasileña, en el caso de rechazo de la presentación de libros y documentos contables, los mismos serán incautados judicialmente y se tendrá como verdadero el alegado por la parte contraria. La confesión resultante del rechazo podrá ser elidida por prueba documental en contrario (art. 1.192 del CCBR).

la otra parte vaya a alegar, frente a inaccesibilidad de la contabilidad. Criminallymente, el rechazo a la orden judicial puede ser entendido como un crimen de desobediencia a funcionario. Añádase, además, que debe quedar a criterio del juez apreciar la sinceridad del comerciante que alega no poseer contabilidad, por ser exiguo su comercio.

En resumen, si una persona se niega a exhibir la contabilidad, una vez que ha sido exigido por el juez, se le pueden imponer multas. Así, el art. 591 de la LEC da derecho al deber de colaboración e incluye la obligación de colaboración de los "terceros" con los petición que les haga el órgano judicial para el deseado fin de la ejecución¹¹⁹³.

6.4 Búsqueda y aprehensión de documentación contable

La búsqueda y aprehensión son medios de obtención de pruebas usuales en el campo penal. Se constituyen en herramientas cruciales para traer pruebas contables para el proceso. Sostenido en el principio de no auto incriminarse, no se tendría acceso de otro modo a la documentación contable, con miras a la dificultad de colaboración de la parte. La búsqueda y aprehensión es el recurso, muchas veces, inevitable para recabar pruebas en el ámbito del proceso penal, autorizadas por el juez, aprueban el descubrimiento de objetos que proveen la comisión de un crimen. Cuando se encuentran hallazgos, serán incautados para constituirse en medios de prueba¹¹⁹⁴. Las búsquedas son ordenadas cuando haya indicios de que, en lugar reservado o no libremente accesible al público, se encuentran objetos relacionados a un crimen o que puedan servir de prueba a otra persona que deba ser detenida¹¹⁹⁵.

Por su parte, las aprehensiones, se destinan a recoger los objetos que pueden haber sido producto de un crimen, así como elementos que son susceptibles de ser utilizados como prueba. La aprehensión no solo es un medio de obtención y conservación de pruebas, pero

¹¹⁹³ Artículo 591 de la LEC apuntan que: «1. *Todas las personas y entidades públicas y privadas están obligadas a prestar su colaboración en las actuaciones de ejecución y a entregar al Secretario judicial encargado de la ejecución o al procurador del ejecutante, cuando así lo solicite su representado y a su costa, cuantos documentos y datos tengan en su poder, y cuya entrega haya sido acordada por el Secretario judicial, sin más limitaciones que las que imponen el respeto a los derechos fundamentales o a los límites que, para casos determinados, expresamente impongan las leyes. Cuando dichas personas o entidades alegaran razones legales o de respeto a los derechos fundamentales para no realizar la entrega dejando sin atender la colaboración que les hubiera sido requerida, el Secretario judicial dará cuenta al Tribunal para que éste acuerde lo procedente.*»

¹¹⁹⁴ Cfr. MARCHESELLI, A.: *Il giusto procedimento tributario: principi e discipline*, CEDAM, Padova, 2013, p. 513. Existen tres teorías sobre la viabilidad de una búsqueda y aprehensión sin la debida autorización judicial. En la primera teoría, la violación determinaría siempre la inutilidad de los resultados. Una teoría intermedia considera que la gravedad de la infracción también debe evaluarse para determinar las consecuencias. También existe una tercera teoría, preferida por el autor, que afirma que la conducta de los operadores debe evaluarse caso por caso, a la luz del principio de proporcionalidad. En esta perspectiva, los límites y las modalidades no son rígidamente vinculantes ni meramente indicativos: si se superan en ausencia de justificaciones materiales y razonables, los elementos adquiridos serán inutilizables.

¹¹⁹⁵ Cfr. ANTUNES, M. J.: *Direito Processual Penal*, cit., p. 113.

también de seguridad para garantizar la ejecución, aunque en la gran mayoría de los casos esos objetos sirvan como medios de prueba¹¹⁹⁶. La búsqueda y aprehensión de documentación contable, se trata de un importante medio de obtención de pruebas en crímenes que envuelven el enriquecimiento ilícito. A través de la búsqueda, se obtiene acceso las importantes pruebas documentales de naturaleza contable que caracterizan el suceso de hechos descritos en los tipos penales¹¹⁹⁷.

Un correcto número de documentos contables debe ser sistemáticamente analizado para identificar potenciales evidencias de hechos susceptibles de ser calificados/calificados como infracciones penales. Entre esos documentos contables, se destacan las demostraciones financieras y fiscales, los libros contables (digitales o no), los informes de auditorías, los registros en las asambleas societarias y del consejo de administración, registros de personal, balance de clientes y proveedores y cualesquier hojas que pongan de manifiesto pagos o comisiones, que pueden estar ocultas de la Contabilidad presentada para terceros¹¹⁹⁸.

La prueba documental contable es la espina dorsal de la mayoría de las investigaciones criminales financieras. Incluso las investigaciones conducidas usando bases de datos digitales tendrá que ser fundamentada en documentos y otras evidencias físicas antes de la investigación concluir, para la toma de decisiones en un juicio, los documentos pueden a veces ser más seguro y confiable del que la prueba testimonial. Documentos no olvidan, no cometen perjurio y - asumiendo que sean apreciados correctamente por la pericia contable – cuentan los mismos hechos todo el tiempo¹¹⁹⁹.

Los documentos contables pueden suministrar evidencias relacionadas al acto, ocultación o conversión de recursos financieros recurrentes de ilícitos criminales. Los extractos bancarios pueden mostrar que los cheques emitidos a la empresa eran depositados en beneficio del investigado o la cuenta bancaria de un cómplice. Los documentos de registros públicos, internet y otras fuentes pueden ser incluidos como parte de un método del perfil financiero indirecto, tales como el método de patrimonio líquido han descubierto (u oculto), para demostrar que la persona tiene renta de fuentes desconocidas y, por lo tanto, se benefició del acto de conversión¹²⁰⁰. Con la búsqueda y aprehensión se pueden identificar activos ocultos

¹¹⁹⁶ Cfr. SILVA, G. M. DA: *Curso de processo penal*. 2, cit., p. 242.

¹¹⁹⁷ Conforme prescribe el art. 174.º n.º. 3 del CPPPT, «las revistas y las búsquedas son autorizadas u ordenadas por despacho por la autoridad competente, debiendo esta, siempre que posible, presidir la diligencia» (NT).

¹¹⁹⁸ DELHOMME, M.-MULLER, Y. (EDS.): *COMPTABILITÉ ET DROIT PÉNAL*, pp. 418-419.

¹¹⁹⁹ KRANACHER, M.-J. Y OTROS: *Forensic accounting and ...*, cit., pp. 207-208.

¹²⁰⁰ KRANACHER, M.-J. Y OTROS: *Ibid.*, pp. 208-213.

o fuentes desconocidas de recursos, así como cuentas financieras inscritas en un paraíso fiscal (*offshore*), transacciones y préstamos camuflando transferencia de recursos de naturaleza ilícita.

Los accesos quedan abiertos al domicilio del contribuyente, que está sujeto a la liberación de la autorización de los indicios graves de evasión que, a su vez, solo pueden emitirse en presencia a través de los datos utilizados en el frente se ha solicitado. y obtuvo la autorización, y también para los que se colocan en la base de esta. La inspección del documento se extiende a todos los libros, registros o conservación que están disponibles. La Administración puede obtener autorización, así como también por períodos de tiempo y otras circunstancias, a quienes se refieren las solicitudes de verificación de personas que no sean el titular del domicilio. Se extiende a todos los libros, registros, documentos y registros, incluidos aquellos que no son obligatorios, que se encuentran en las instalaciones¹²⁰¹.

6.4.1 Búsqueda y aprehensión en despachos y oficinas

La búsqueda y la aprehensión de documentos contables por parte de la inspección fiscal en los despachos profesionales de los asesores fiscales en el curso de un procedimiento de auditoría e investigación fiscal plantean cuestiones relativas a la protección tanto de los derechos del sujeto inspeccionado como de los derechos de sus clientes. Salvaguardar el derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio, prescrito en el art. 18.2 de la CE, y la cuestión de su extensión a los despachos contables, así como la cuestión del derecho a la intimidad, son de suma importancia, así como los despachos contables profesionales, así como la garantía del secreto profesional en el transcurso del registro y la incautación de la documentación requerida por la inspección fiscal¹²⁰². El juez puede ordenar la incautación judicial de los registros contables, a petición de una parte, si el destinatario de la orden de exhibición se niega a cumplirla. Se ordenará al custodio de los registros contables que los presente en el tribunal, una vez que se haya validado la incautación. El empresario, que ha sido objeto de la incautación, no puede apelar contra esta orden.

En cuanto al acceso a los sistemas informáticos, hay que distinguir entre la contabilidad informatizada, a la que se puede acceder de la misma manera que a la contabilidad en papel, los documentos y la correspondencia informatizados. Para los dos primeros, se aplican las normas previstas para la contabilidad y los documentos, con las adaptaciones oportunas; la

¹²⁰¹ ALBERTI, P.: *Fisco 2018*, Eutekne, Torino, 2018, p. 64.

¹²⁰² GARCÍA MARTÍNEZ, A.: «La entrada de la Inspección tributaria en los despachos de abogados a la luz de la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos», *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos*, 433, 2019, pp. 44-45.

copia se realiza por duplicado de archivos y se prevé expresamente que el contribuyente puede rechazar la utilización de sus propios sistemas y personal, para el tratamiento y copia de los soportes de almacenamiento. El uso no autorizado de los sistemas, aunque es ilegítimo, no parece implicar un fallo en el procedimiento, dado que los datos pueden seguir adquiriéndose. Cuando se opone el secreto del contenido de los documentos informáticos, se aplican las normas comunes. Por último, es interesante el problema de la correspondencia electrónica (correo electrónico), ya que la práctica administrativa supone que los mensajes ya "abiertos" por el cliente de correo se asimilarían con la correspondencia abierta. Los que aún no han sido abiertos por el cliente equivaldrían a los sobres cerrados y a aquellos para los que se hace valer el secreto profesional¹²⁰³.

6.4.2 Deber de confidencialidad de los responsables de la contabilidad

La contabilidad de sus clientes en oficinas de contabilidad es secreta, sin perjuicio de lo que se derive de las disposiciones de las leyes. Se establece así un derecho general de reserva a favor del empresario sobre la documentación contable de la empresa, no significando un derecho absoluto al secreto, porque prevalecen ciertas normas que declinan en beneficio de intereses superiores del intervalo sobre el interés selecto del empresario en reservar su documentación (recaudación de impuestos, información de socios, terceros, empleados, instrucción sumarial, declaración en concurso a petición de acreedores).

Por consiguiente, el secreto de la contabilidad (y otra documentación comercial) significa, en sentido estricto, que se reserva el derecho a una protección jurídica adecuada de su carácter antes de acceder a su conocimiento por medios ilícitos y antes de su utilización, divulgación y difusión no autorizada o abusiva. Además, los directivos de las empresas están obligados a cumplir este deber, incluso después de haber cesado en sus funciones, sin embargo, el empresario y sus representantes orgánicos, no pueden invocar la naturaleza secreta de su contabilidad para negar su divulgación ante suposiciones como las siguientes: (i) información a favor de los auditores; (ii) el interés del Estado en la recaudación de impuestos y su actividad de protección de los clientes de determinadas entidades y el buen funcionamiento de determinadas empresas de interés o significado sensible para el sistema de mercado en general, (iii) en el caso de las sociedades, con vistas al ejercicio del derecho de información de los socios; (iv) en relación con el derecho a la transparencia y a la información de los inversores en las

¹²⁰³ MARCHESELLI, A.: *Il giusto procedimento...*, cit., p. 517.

empresas que cotizan en los mercados de valores y (v) la obligación de depositar y publicar las cuentas anuales impuesta a las sociedades de capital y otras entidades¹²⁰⁴.

En la actualidad, la búsqueda y aprehensión de la documentación contable enfrenta cada vez más los desafíos tecnológicos modernos. Informaciones cifradas y almacenamiento en la “nube” protegidas por señas son realidades triviales en nuestros días que desafían los agentes públicos en su trabajo de obtener evidencias del suceso de delitos de naturaleza patrimonial.

¿Tendrían los profesionales u oficinas de contabilidad el deber de colaboración en la búsqueda de la verdad material, o estos podrían rechazarse a disponibilidad, sin autorización de sus clientes?, por ejemplo, ¿llaves de acceso a datos cifrados y claves para obtención de acceso las informaciones en la nube? Esa, entre muchas otras, son cuestiones en desafío con vistas a los avances tecnológicos, contexto revenido con la comprensión de que las partes tienen el derecho a no auto incriminarse y existe el deber de confidencialidad de los responsables de la contabilidad¹²⁰⁵.

Conforme ha prescrito, si se ordenara a las personas sujetas a secreto profesional la presentación de documentos u objetos que deban ser incautados y ellas invoquen secreto profesional en el cual la autoridad judicial decidirá sobre la procedencia o no de la rechaza, se observa que la decisión de la autoridad judicial o del tribunal se suele tomar oyendo al organismo representativo de la profesión relacionada con el secreto profesional en causa¹²⁰⁶. De ese modo, cuando de la búsqueda y aprehensión de documentos en oficinas de Contabilidad, que actúan como prepuestos de las partes. ¿Tienen estas el deber legal de colaborar con los procedimientos de investigación, para cualquier documento que tuvo acceso en su relación con el cliente? O pueden alegar sigilo de información (confidencialidad) como justificación para la no revelación de informaciones contables de las partes y, eventualmente, ¿de otras personas que no son objeto de la investigación? Esa es una *vexata quaestio*.

¹²⁰⁴ ALONSO GONZÁLEZ, L. A.: «La consideración de los pasivos ficticios como incrementos de patrimonio no justificados en el impuesto sobre sociedades», *Revista técnica tributaria*, 56, 2002, pp. 28-29.

¹²⁰⁵ En Portugal, la Ley n.º 109/2009 (Ley del Cibercrime), de 15 de septiembre, constituye importante marco legal, acogiendo los principales crímenes practicados en el ambiente digital. Entre otros está prescrita en su art. 16.º que cuando, en el decurso de una pesquisa informática o de otro acceso legítimo a un sistema informático, sean encontrados datos o documentos informáticos necesarios a la producción de prueba, con miras al descubrimiento de la verdad, la autoridad judicial competente autoriza u ordena por despacho la aprehensión de los mismos.

¹²⁰⁶ SILVA, G. M. DA: *Curso de processo penal*. 2, cit., p. 246.

¿Estarían esas búsquedas y aprehensión en oficinas de contabilidad, en la cual los profesionales rechacen a entregar, pero lo hacen por fuerza de la presión (hasta en ciertos casos coacción) de las autoridades judiciales y fiscales, que poden por ejemplo amenazar la responsabilidad del profesional de contabilidad, sujetas a ser tenidas como pruebas prohibidas?¹²⁰⁷ Y en lo que se refiere a los investigados, que tuvieron sus datos revelados, podrían estos solicitar una eventual reparación a las oficinas de contabilidad por los perjuicios eventualmente causados.

Personalmente, no debe quedar duda de que el derecho al sigilo (deber de confidencialidad) no es absoluto, y no puede ser utilizado para cubrir ilegalidades. Por otro lado, entiendo que debe preservarse la intimidad mientras ella no alcance la esfera de derechos de otros. Todos tienen derecho a la privacidad, pero nadie tiene el derecho de invocarla para abstenerse de cumplir la ley o para huir de su alcance. Tanto es así que, en mi opinión, confirmo que el sigilo profesional no fue creado para que se puedan encubrir prácticas de crímenes impunemente.

Respecto a las prohibiciones de búsquedas, en el caso de profesionales de contabilidad, donde más allá de la protección del domicilio profesional se junta la protección del secreto profesional, cabe reflejar si las oficinas de contabilidad no gozarían de la misma prerrogativa que es aplicada a las oficinas de abogacía¹²⁰⁸ y consultorios médicos. Eventualmente, podemos entender que en un nivel singular las oficinas de abogacía no se identifican en un sentido de no ampliar esa prerrogativa a los consultorios médicos y no a las oficinas de contabilidad, o incluso cualquier actividad que prevea el sigilo profesional.

Los registros médicos y documentos contables establecen facetas de la salud de una persona, física y financiera, no habiendo *a priori* cualquier diferencia entre los mismos en el tocante al valor de la privacidad objeto de cotejo. El derecho a la privacidad es una garantía constitucional, que debe ser respetada. Indudablemente, es proteger la vida privada de terceros, incluyendo la obligatoriedad de la presencia del juez presidiendo esas búsquedas y aprehensión en aquellas entidades que tiene el deber de confidencialidad.

¹²⁰⁷ Cfr. ANDRADE, M. DA C.: *Sobre as proibições de prova em processo penal*, Coimbra Editora, Coimbra, 2013.

¹²⁰⁸ Se recurre a aquí la reflexión de Francisco MARCOLINO DE JESUS: “La búsqueda en oficina de abogado o consultorio médico, además de exigir que sean ordenados por el juez, bajo penas de nulidad, deben aún ser presididas personalmente por este. [...] El deber de sigilo vincula al abogado, incluso contra su gana en el interés de su cliente” (NT), Cfr. JESUS, F. M. DE: *Os meios de obtenção da prova em processo penal*, Almedina, Coimbra, 2015, pp. 235-236.

Los poderes conferidos a los organismos y agentes de la administración tributaria no son absolutos, ya que el Estado, en materia tributaria, incluso en materia de inspección tributaria, está sujeto a la observancia de un conjunto de derechos fundamentales. La Administración tributaria, por esta misma razón, aunque puede hacer mucho, no puede hacerlo todo. Las facultades de las autoridades y agentes tributarios están sujetas al límite de la ley, especialmente cuando se ejercen frente al contribuyente, por tal razón, no pueden ser transgredidas por quienes ejercen la autoridad en nombre del Estado¹²⁰⁹.

En una vertiente opuesta, se defiende la hipótesis de que, de igual manera para los profesionales de contabilidad, que deben mantener el sigilo profesional, es fuertemente recomendable que la búsqueda y aprehensiones sean presididas por el juez, para que asegure la preservación en la medida del posible el sigilo previsto en la legislación. Igualmente, este procedimiento en oficinas de contabilidad debería ser acompañado por representante de la organización profesional de contables públicos. Si no se procede, tomando cuidados en ese sentido, entiendo que, a ejemplo de búsquedas y aprehensión en oficinas de abogacía y consultorios médicos no presididas por juez, podrá considerarse nulo dicho procedimiento.

6.5 Inspección judicial en materia contable

La prueba por inspección tiene por finalidad la percepción directa de hechos por el tribunal, teniendo en cuenta que el resultado de la inspección es libremente apreciado. El tribunal podrá, por iniciativa propia o el requerimiento de las partes, realizar inspección sobre las cosas y personas, a fin de esclarecer sobre cualquier hecho de interés a la decisión de la causa, pudiendo desplazarse al lugar en cuestión o mandar proceder a la reconstitución de los hechos, cuando lo entienda necesario. Efectivamente, se nota el carácter *sui generis* de ese instrumento procesal, mientras en la prueba documental, en la prueba pericial y en la prueba testimonial, entre los hechos a probar y el juez, permea un instrumento probatorio, que es un documento o el informe pericial, o el testimonio de los testigos; al contrario, en la inspección

¹²⁰⁹ El derecho a la inviolabilidad del domicilio (más exactamente, de la casa, entendida como habitación, vivienda), impidiendo la entrada sin el consentimiento del habitante, salvo en casos excepcionales. El concepto de domicilio puede ampliarse para incluir los compartimentos no abiertos al público, donde alguien ejerce una profesión o actividad. Los agentes de las agencias de inspección fiscal necesitan entrar en estos lugares (empresas y oficinas contables) para poder realizar eficazmente su función de inspección, no sólo en lo que se refiere al crédito fiscal, sino también en lo que se refiere a la actividad del contribuyente y también en la identificación de fraudes y sus autores. Cfr. MICHELOTI, M. A.: «A desnecessidade de ordem judicial para ingresso em estabelecimentos empresariais e escritórios de contabilidade por parte da fiscalização: validade da prova produzida», *BDJur*, 2014, fecha de consulta 1 abril 2021, en <http://bdjur.stj.jus.br/dspace/handle/2011/70751>.

judicial, el juez recoge por sí mismo la prueba, entra en contacto directo, por así decir, sin interponerse nada entre su percepción y el hecho que se aprecia¹²¹⁰.

La inspección judicial tiene un carácter doble, pues a la vez que es «*medio para obtención de prueba*», se constituye también en «*medio de prueba*», pues al ser realizada posibilita que el juez tenga un contacto directo con el hecho a ser cotejado. Con la inspección judicial se examinan personas, lugares y cosas, buscando identificar detalles cruciales, que pueden pasar desapercibidos de la apreciación de pruebas indirectas. La inspección sería así un medio de obtención de prueba por el cual el juzgador, o el tribunal, recoge medio de prueba¹²¹¹. Hay que destacar que, en diferencia al perito, la inspección no exige conocimientos especializados, quedando el resultado sujeto a la libre apreciación del juzgador. De ese modo, es perfectamente, aceptable que el juez para llegar a una conclusión de materias que envuelven pruebas contables tenga interés en tener un acceso más directo con las mismas.

Al apreciar la documentación contable, el juez puede tener la necesidad de querer conocer de cerca los procedimientos de registro contable de la parte, para notar si la misma transmitirle confiabilidad. Al revisar un informe pericial puede, eventualmente, desear verificar *in locu* la validez y coherencia de algunas premisas realizadas por el perito contable en su evaluación. Esto puesto, incluso que no tenga conocimientos contables, el juez podrá realizar inspección judicial, si juzgue oportuno para firmar su convencimiento.

Otro «medio de obtención de pruebas», las verificaciones no judiciales calificadas, presente en las leyes procesales portuguesas y francesas, que siempre que sea legalmente admisible la inspección judicial, pero el juez entienda que no se justifica, frente a la naturaleza de la materia, la percepción directa de los hechos por el tribunal puede verse realizada por un técnico o persona calificada para proceder actos de inspección de cosas y presentar su informe. Las verificaciones no judiciales calificadas, pueden ser útiles como medio para obtención de prueba contables, y posteriormente medio de prueba, materializada en el informe sobre determinado aspecto contable examinado por el técnico, con carga valorativa evidente se tenga la cualificación y conocimientos contables compatibles para apreciar tales hechos que le fueron expuestos.

¹²¹⁰ Cfr. RODRIGUES, F. P.: *Noções fundamentais de ...*, cit., p. 281.

¹²¹¹ Cfr. JESUS, F. M. DE: *Os meios de obtenção da prova em processo penal*, cit., pp. 181-182.

Por lo tanto, surge la duda de ¿Cuándo sería el caso de la prueba pericial o de la verificación no judicial calificada?¹²¹². La “originalidad” del dispositivo y la preocupante confusión de papeles entre el perito y técnico, las verificaciones no judiciales calificadas en aspectos de naturaleza contable serán libremente apreciados por el tribunal. El régimen francés merece ser mencionado porque divide la intervención técnica en tres modalidades: la “constatación”, la “consultation” y la reservada situación más desafiante: la “expertise”¹²¹³. La “constatación” sería hecha por un técnico, sin envolver cualquier opinión para verificar un hecho de que una empresa no está operando, y presenta indicios de que no está en operación hace muy tiempo, o nunca operó en la magnitud puesta de manifiesto en su contabilidad. La “consultation” ya envuelve la solicitud de un parecer. La pericia (*expertise*) envolvería una actividad más compleja, dedicando más tiempo, recurso y exigiendo conocimientos especializados.

6.5.1 Prueba contable en reconocimiento judicial

Para la convicción judicial, eventualmente, puede ser necesario que el juez tenga un contacto inmediato con la situación contable de hecho a aclarar. En este contexto, o reconocimiento es el medio de obtención de prueba consistente en la inspección ocular o «*in situ*» del objeto probatorio realizada directa y personalmente por el funcionario instructor del procedimiento¹²¹⁴. La práctica de esta prueba supone normalmente el desplazamiento al lugar

¹²¹² Cfr. CAPELO, M. J.: «As verificações não judiciais qualificadas : reforço ou desvirtuamento da prova por inspeção judicial?», *Revista de Legislação e de Jurisprudência*, vol. A. 144, 3992, 2015, p. 333. En esa línea cabe apuntar la correcta advertencia “Y como se diferencia el perito del técnico referido en el art. 494.º? [...], modelo procesal parece asentar en el tratamiento del perito y del técnico como figuras distintas y autónomas. Esta duplicación de sujetos (con dimensión técnica) es una “originalidad” de nuestro sistema, que no se configura muy razonable ni encuentra paralelo en sistemas europeos más próximos. En una comprensión unitaria del régimen procesal, decir-se-á que el perito es un técnico, pero ni toda la intervención de un técnico en el proceso se reconduce a una pericia.”

¹²¹³ Cfr. CAPELO, M. J.: *Ibid.*, p. 334., la verificación no judicial calificada tiene semejanzas con la figura del derecho procesal francés de la “constatation”, dentro del cuadro prescrito en el art. 232 del *Code de Procédure Civile* Francés.

¹²¹⁴ Cfr. DELGADO MARTÍN, J.: *Investigación tecnológica...*, cit., pp. 74-75. El reconocimiento judicial se acordará cuando, para el esclarecimiento y valoración de los hechos, sea necesario o conveniente que el tribunal examine algún objeto, lugar o persona por sí mismo (art. 353 LEC), por lo que es un medio de prueba idóneo para incorporar la prueba digital al juicio. Recordemos que en el proceso penal se refiere a la inspección ocular realizada por el juez de instrucción (arts. 326 y ss. LECRIM) o por el propio órgano judicial de instancia (art. 727 LECRIM). De este modo, el juez puede examinar por sí mismo: el contenido del propio dispositivo electrónico proporcionado por una de las partes, y el juez puede acceder a su contenido a través de los medios técnicos adecuados; en otro lugar, se examinan las consecuencias de la necesidad de disponer de estos medios técnicos.

en el que se encuentra la prueba a examinar. El resultado del reconocimiento debe formalizarse en diligencias¹²¹⁵.

La inspección judicial puede ser "directa" o "indirecta". Será directa cuando el objeto sea inspeccionado directamente por el juez, que sólo estará asistido por técnicos. Cuando el juez exige que un perito inspeccione directamente la cosa o la persona, transmitiendo inmediatamente su información, la prueba se considera indirecta. Sustancialmente, pues, la diferencia reside en saber quién hace el examen de la cosa o de la persona, si el juez o el perito¹²¹⁶.

Uno de los problemas que hay que abordar es el de si los actos de investigación pueden ser realizados fuera de una audiencia por los jueces, en particular mediante la inspección judicial. Por este medio de prueba el juez tiene conocimiento directo de los hechos que van a ser sometidos a su juicio, y la inspección, que puede ser un medio de prueba por el que el juez tiene conocimiento directo de los lugares, sitios, documentos e impresiones de las personas. Otra cuestión importante es si el acto debe realizarse con la participación de todo el colegio de jueces o si puede delegarse en uno de sus miembros.

Los jueces pueden delegar la ejecución de las investigaciones preliminares en uno de sus miembros. En general, en los procedimientos ordinarios, el problema no se plantea, al menos en primera instancia, ya que puede existir la figura del juez de instrucción, que es el único responsable de la investigación. Parece adecuado, por tanto, considerar que la eventual actividad de inspección, de retirada de documentos. La pregunta clave es cuáles son los límites del principio de colegialidad para los distintos casos¹²¹⁷.

La esencia de la distinción debe buscarse en la forma en que se realiza la prueba. Si el examen indirecto (realizado por el perito) tiene la formalidad propia de la prueba pericial - con la elaboración de un informe, formulación de preguntas, etc. existe una verdadera prueba pericial. Por el contrario, cuando el análisis se realiza de forma inmediata, sin necesidad de las formalidades propias de la prueba pericial, la hipótesis será de inspección indirecta¹²¹⁸. Por ejemplo, el contenido de material en Internet también puede ser examinado directamente por

¹²¹⁵ El reconocimiento judicial está excluido como medio de prueba en el procedimiento de gestión tributaria, no tanto por el carácter administrativo del órgano decisorio, sino porque la comprobación personal del funcionario debe estar normalmente apoyada en otro medio de prueba; en caso contrario, la invocación de la falta de prueba en la revisión determinará su desconocimiento o nulidad. Cfr. PITA GRANDAL, A. M.: *La prueba en el ...*, cit., p. 254; ROMERO PLAZA, C.: *Prueba y Tributos*, cit., p. 263.

¹²¹⁶ MARINONI, L. G.-ARENHART, S. C.: *Prova e convicção*, cit., p. 918.

¹²¹⁷ CANTILLO, M.: *Il processo tributario*, Editoriale scientifica, Napoli, 2014, p. 257.

¹²¹⁸ MARINONI, L. G.-ARENHART, S. C.: *Prova e convicção*, cit., p. 918.

el juez (navegando por la red) para valorar la realidad de los hechos alegados por el interesado, ya que puede ser considerado como un "sitio" (virtual) o incluso como un objeto¹²¹⁹. Se puede realizar el reconocimiento judicial: i) de oficio o a petición de la parte, ii) de forma autónoma, o en combinación con otro medio de prueba: con la prueba pericial, o con el interrogatorio de las partes y/o testigos¹²²⁰.

6.5.2 Valoración de la prueba decurrente de inspección judicial

Según NIEVA FENOLL¹²²¹, la prueba recurrente de inspección judicial es la prueba de más difícil valoración, una vez que, en la inspección judicial, el juez no posee nada más que su propia percepción para basar su juicio. No dispone de un elemento que le ofrece una información que debe interpretar, como en todos los otros casos de pruebas. En realidad, esa supuesta información procede del propio objeto observado e incluso que la inspección pueda ser acompañada por testigos, técnicos y peritos, su valoración será exclusivamente recurrente del foro íntimo¹²²². La inspección judicial es la prueba de libre valoración, donde el juez utilizará su propio intelecto para interpretar los hechos de la realidad que se presentan como prueba. Pues bien, cuando se reconoce judicialmente un objeto, persona o lugar, simplemente hace de la manera que examinaría cualquiera otro medio de prueba.

Se debe advertir que la inspección judicial no es una prueba libre de errores. En este sentido, debemos destacar los fallos de percepción comunes o mismos errores de valoración técnica del hecho observado, por ejemplo, tratándose de cuestiones contables, salvo si el juez tiene un profundo conocimiento en la materia, que no es un elemento usual, el mismo puede dejarse impresionar por argumentos de las partes, formulando conclusiones equivocadas. El juez en el contexto de la Inspección Judicial, no se trata como al testigo que por casualidad percibió y se sorprendió con algún hecho. El juez es conducido expresamente, y decidió

¹²¹⁹ Cfr. PÉREZ ARRAIZ, J.: *La prueba en los...*, cit., pp. 83-84. Sin embargo, se reconoce que la mayoría de los autores afirman que en el ámbito fiscal no sería posible hablar de reconocimiento judicial, ni siquiera por analogía. En los procedimientos económico-administrativos, las diligencias de investigación y comprobación suelen ser llevadas a cabo por la Inspección; y, en caso de que el asunto llegue a la jurisdicción contencioso-administrativa, por regla general, está suficientemente depurado de controversias como para no requerir el uso de este medio de prueba.

¹²²⁰ DELGADO MARTÍN, J.: *Investigación tecnológica...*, cit., pp. 74-75.

¹²²¹ NIEVA FENOLL, J.: *La valoración de la prueba*, Marcial Pons, Madrid, 2010, pp. 333-335.

¹²²² Cfr. LÓPEZ YAGÜES, V.: *La prueba de reconocimiento judicial en el proceso civil*, La Ley, Las Rozas, Madrid, 2005. Según la autora, la prueba por inspección judicial sería tan singular que la doctrina defiende que escaparía al sistema de valoración, pues esta sería el propio testimonio judicial, que en la esencia no podría ser valorado por su propio autor.

realizar la inspección judicial. Este, en cierto modo, estará buscando aquello que fue dicho al mismo, pero puede ser llevado a ignorar otros hechos igualmente relevantes.

En ese contexto, debe reconocerse que la prueba por inspección judicial en cuestión de naturaleza contable es extraordinariamente peligrosa, si no fuera realizada acompañada de un perito o técnico especializado en contabilidad. Debe expresarse, además, la posibilidad del Tribunal a ser auxiliado por un técnico en el momento de la realización de la inspección judicial, indicando que se permite al tribunal hacerse acompañar de una persona que tenga cualificación para dar luz sobre la investigación e interpretación de hechos que se propone a observar.

La presencia de un perito contable acompañando un juez en esta lucha y envolviendo hechos contables, es pertinente en por lo menos dos sentidos: la realización de una pericia con la presencia del juez constituye una garantía adicional, contra un eventual cuestionamiento de la imparcialidad del perito. Si el juez está presente, podrá verificar la actitud del perito en su labor. Por otro lado, el trabajo del perito también podrá ser facilitado, pues el juez podrá ayudar, conduciendo para que se detenga en aquellos detalles que realmente interesan y que son discutidos en el proceso¹²²³.

La figura 4 ilustra los medios de obtención de prueba contable tratados en este capítulo.

¹²²³ Cfr. NIEVA FENOLL, J.: *La valoración de la prueba*, cit., pp. 333-336. “La doctrina notó que la inspección judicial posee algo diferente del restante de los medios de prueba. La diferencia principal se fundamenta en el hecho de que en las otras pruebas el juez debe procesar informaciones expresadas a través del lenguaje que ofrece el objeto (documento o informe de contabilidad) el sujeto (parte, testigo o perito) de la prueba. Sin embargo, en la inspección judicial, la información no acostumbra a surgir de ninguna fuente cifrada como es el lenguaje, sin embargo emerge directamente de la observación del objeto por el sujeto, directamente”.

Medios de Obtención de Prueba Contable

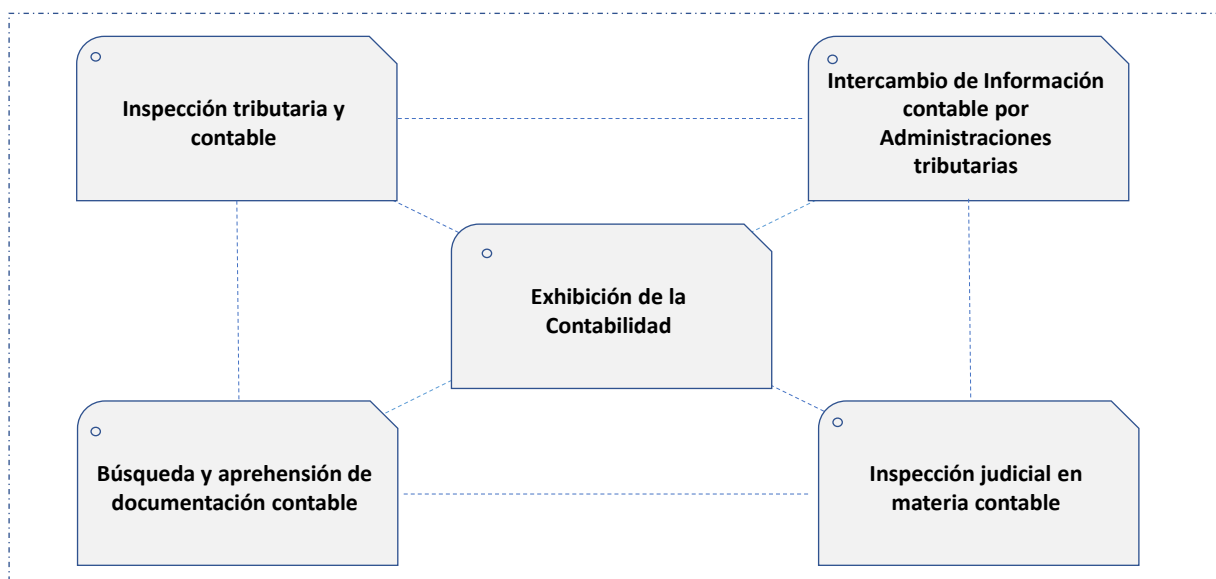


Figura 4 : Medios de obtención de prueba contable

7 VALORACIÓN DE LA PRUEBA CONTABLE

“La cuestión de los criterios que pueden guiar la valoración del material fáctico por el órgano encargado de la aplicación del derecho, reviste un gran interés teórico y práctico, por el lugar que esta operación ocupa en el proceso jurídico de toma de la decisión, y por la importancia que tiene en la configuración del propio proceso decisonal.”

MARIA RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN¹²²⁴

La valoración de la prueba contable consiste en la formación de juicios de razonabilidad y racionalidad sobre los hechos contables relevantes para la resolución del caso a fin de juzgarlos como probados o no probados¹²²⁵. Este juicio debe tener en cuenta las reglas de la lógica del pensamiento formal, así como las máximas de la esta experiencia común¹²²⁶, de modo que sea coherente con los sucesos de la vida real, y debe formarse en función de los medios de prueba del que se trate y de las pruebas contables que se produzcan, debiendo ser aún más refinado cuando el proceso coexiste con medios de prueba contables no coincidentes entre sí y contradictorias¹²²⁷.

Sólo vamos a poder interpretar las pruebas contables si se pueden valorar. Sea cual sea el sistema de valoración, el resultado de la misma se traduce en la existencia de un hecho

¹²²⁴ RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, M.: *La prueba en...*, cit., p. 196.

¹²²⁵ El proceso que sigue a la obtención de pruebas y que lleva a la formación de la convicción del tribunal se circunscribe al término "valoración de la prueba". El juez debe decidir libremente, teniendo en cuenta todo el contenido de la causa y el resultado de la eventual práctica de pruebas, si una afirmación de hecho debe considerarse cierta o no. El juez u órgano judicial decide según su libre convicción obtenida del resultado global del proceso. Por tanto, es puramente subjetivo y permite al juez ponderar libremente la multitud de hechos constatados a partir de una (correcta) práctica de la prueba. La libre valoración de la prueba, sin embargo, sólo permite al juez asumir la equivalencia de todas las pruebas en principio; no cubre las "decisiones arbitrarias" ni las conclusiones de hecho que violan la lógica natural. Cfr. SCHMIDT, M.: *Die Problematik der...*, cit., pp. 31-34. Para algunos autores existe una diferencia entre los términos "apreciar" y "valorar", señalando que el término "apreciar" es más amplio que "valorar", ya que contiene dos operaciones como son la interpretación y la valoración. En la interpretación, se trata de determinar el resultado de cada prueba. En otras palabras, se trata de determinar el resultado de cada prueba, es decir, es necesario precisar lo que el testigo declaró, lo que se puede deducir del documento, lo que el perito dijo. Sin embargo, en la valoración de la prueba, lo que hay que determinar es el valor concreto que hay que atribuir a cada prueba, es decir, ahora se trata de determinar si el documento es auténtico y verdadero, si el testigo merece crédito, si el perito apoya su razonamiento en función de la lógica. Cfr. PÉREZ ARRAIZ, J.: *La prueba en los...*, cit., p. 89.

¹²²⁶ Para la valoración de la prueba contable, las máximas de experiencia del juez desempeñan un papel esencial. Sobre lo que es estas máximas de experiencia, véase: STS, Sala Primera, de lo Civil, Sentencia 759/2007 de 29 Jun. 2007, Rec. 2094/2000. Ponente: José Antonio Seijas Quintana, *“las llamadas máximas de experiencia, deducciones o inferencias lógicas basadas en la experiencia que posibilitan juicios hipotéticos, obtenidos de hechos o circunstancias concluyentes que llevan a conclusiones razonables en un orden normal de las cosas y que el Juez puede utilizar sin sobrepasar por ello el principio de que la aportación de los hechos corresponde a las partes”*.

¹²²⁷ La valoración es el momento culminante y decisivo de la actividad probatoria. Cfr. MÁRQUEZ, A. S.: *Prueba y valoración...*, cit., p. 135. *“Se trata de una operación mental que tiene por fin conocer el mérito o valor de convicción que pueda deducirse de su contenido. Cada medio de prueba es susceptible de valoración individual y en ocasiones puede bastar una para formar la convicción del juez.”*

contable probado o en la existencia de la falta de prueba¹²²⁸. Si el hecho contable ha sido probado, la decisión debe basarse en él para aplicar la norma jurídica y determinar la decisión. Sin embargo, si el hecho contable no se ha probado, el juez tendrá que aplicar las reglas de la carga de la prueba.

Los libros contables o mercantiles constituyen un documento privado unilateral de singular relevancia en el ámbito tributario. Ha sido tradicional considerar que la contabilidad goza de presunción de veracidad si se lleva de acuerdo con lo establecido en el CCom y demás disposiciones legales aplicables, especialmente cuando la base imponible se determina sobre el resultado contable, entendiéndose que la contabilidad goza de presunción de certeza. Esa presunción de veracidad de la contabilidad se construyó sobre la afirmación de que la contabilidad se lleva de acuerdo a los requisitos del CCom, y como hecho presumible derivado de ello, que la contabilidad es verdadera¹²²⁹. Por otro lado, la presunción de certeza de la contabilidad se deriva de su vinculación o correlación con la declaración de la renta. Si la contabilidad sirve de base a lo declarado en la declaración de la renta, parece lógico concluir que la presunción de certeza de la que gozan las declaraciones de la renta es también aplicable a la documentación contable en su conjunto¹²³⁰.

¹²²⁸ ¿Cuál es la diferencia entre interpretar y evaluar una prueba contable? La interpretación es el resultado de una prueba que establece una primera operación mental que indica lo que la prueba dice y lo que no dice. En una primera operación mental que identifica el contenido de un documento contable- A su vez, la valoración de las pruebas contables consiste en dar la debida credibilidad a las pruebas agrupadas, en virtud de los sistemas de valoración establecidos por el legislador. Cfr. GONZÁLEZ GRANDA, P.: «La valoración de la prueba», en *La prueba (La prueba en el proceso civil)*, vol. 2, Tirant lo Blanch, Madrid, 2017, pp. 132-133.

¹²²⁹ Las reglas de valor probatorio son reglas que reconocen un valor probatorio específico a determinados medios de prueba. Su confusión con las normas presuntivas se debe, por lo general, al singular estilo de redacción que a veces utiliza el legislador para declarar esta fuerza probatoria extraordinaria, que consiste en presumir la certeza o veracidad de los medios de prueba en cuestión. Como es sabido, las declaraciones de impuestos se presumen verdaderas y sólo pueden ser rectificadas si el contribuyente demuestra que ha cometido un error de hecho al hacerlas. Si bien esta disposición contiene una regla de presunción que permitiría dar por probada la certeza o corrección de las declaraciones tributarias, su naturaleza es diferente. No se trata de una norma que se establezca para facilitar la prueba de un hecho acreditando otro, sino de una norma que pretende dar a las declaraciones fiscales un cierto valor probatorio. Cfr. MARÍN-BARNUEVO FABO, D.: *Presunciones y técnicas...*, cit., pp. 203-208.

¹²³⁰ La regla de valor probatorio aplicable a los mismos es la del artículo 1.288 del CC, ya que el artículo 31 del CC se limita a establecer que “*el valor probatorio de los libros de los empresarios y demás documentos contables será apreciado por los Tribunales conforme a las reglas generales del Derecho.*” La regla de valor probatorio contenida en el citado precepto ha sido matizada por la jurisprudencia, entendiéndose que no es aplicable a la contabilidad por referirse a documentos elaborados para el uso privado de su autor y no a documentos que deban ser conservados, legalmente accesibles al público o elaborados para ser utilizados como prueba en juicio. Cfr. ROMERO PLAZA, C.: *Prueba y Tributos*, cit., pp. 272-273.

El objetivo del juez es obtener suficientes pruebas competentes y suficientes que proporcionen una base razonable para formarse una opinión en las circunstancias¹²³¹. Las pruebas son suficientes cuando, ya sea por los resultados de una sola prueba o por la concurrencia de varias pruebas diferentes, se han obtenido una cantidad suficiente para que el decisor pueda cerciorarse de que los hechos que trata de probar dentro de un universo y los criterios cuya corrección juzga han quedado satisfactoriamente establecidos¹²³². En la mayoría de los casos, el responsable de la toma de decisiones se verá obligado a recurrir a pruebas más convincentes¹²³³. En el derecho tributario, y a pesar de la concesión de especial valor probatorio a los registros contables, no puede entenderse que estos gocen de una fuerza probatoria fija, sino que el CCom establece como regla para la valoración de este medio de prueba la de su libre apreciación, según las reglas generales del derecho.

En este capítulo vamos a profundizar en la etapa de valoración y apreciación de las pruebas contables, sin olvidar que en el capítulo 3 (punto 3.4) ya se han tratado los conceptos iniciales sobre la axiología de la prueba contable. Asimismo, cuando se trataron los distintos medios de prueba en el capítulo 5, se hizo referencia al procedimiento de valoración de cada uno de ellos. En este capítulo se expondrán algunos principios específicos de valoración de la prueba contable, así como también la distinción de los sistemas de valoración de la prueba por libre valoración, sana crítica y la necesidad de motivación de la valoración probatoria. También se presenta una reflexión sobre las pruebas contables que no cumplen con los requisitos del

¹²³¹ La conclusión de un caso tributario requiere que las partes hayan cumplido una determinada carga de persuasión, basada en un estándar de prueba. Esta carga o estándar de se relaciona con el peso o la cantidad de pruebas que la administración y el contribuyente deben aportar al decisor para que éste pueda concluir el valor probatorio de las pruebas y emitir una decisión o sentencia. El estándar de "prueba más allá de toda duda razonable" es mucho más alto que el estándar de "preponderancia de la prueba" - o "balance de probabilidades". En Europa, se reconoce generalmente un estándar de "plena convicción" del juez, aplicable en los casos penales y civiles, que implica la "convicción en tiempo" o "convicción razonada" del juez. En Estados Unidos, existe un estándar de prueba intermedio conocido como "prueba clara y convincente", aplicable en determinados casos civiles. Aparte de estos estándares, hay muchos otros, por ejemplo, causa razonable, causa probable, algunas pruebas, pruebas *prima facie*, razonable para creer, pruebas sustanciales, aire de realidad, algunas pruebas creíbles. *Vide*: PICHÉ, C.: «Evidentiary standards and assessment of evidence across legal systems: general report», en *La prueba en el proceso: II Conferencia Internacional - XXVI Jornadas Iberoamericanas de Derecho Procesal*, Atelier, Salamanca, 2018, pp. 235-237.

¹²³² La dosis de prueba o el estándar de prueba constituye la regla mínima de suficiencia probatoria y se identifica con la noción anglosajona de *standard of proof*. Estándares de prueba del Common Law. En palabras del Tribunal Supremo de los Estados Unidos, el estándar de prueba pretende "*instruir al jurado sobre el grado de confianza que debe tener en la certeza de las conclusiones fácticas de una determinada declaración*". *Vide*: ABEL LLUCH, X.: «Estándares de prueba y valoración probatoria», en *La prueba en el proceso: II Conferencia Internacional; XXVI Jornadas Iberoamericanas de Derecho Procesal*, Atelier, Salamanca, 2018, pp. 202-203.

¹²³³ Cfr. BALAGUÉ DOMÉNECH, J. C.: *La evidencia en...*, cit.', p. 16. "Pruebas suficientes (característica cuantitativa) y pruebas competentes (característica cualitativa) proporcionan al juez la convicción necesaria para tener una base objetiva para su examen." Las pruebas son competentes cuando se refieren a hechos, circunstancias o criterios cualitativamente relevantes para el asunto examinado y las pruebas realizadas son válidas y adecuadas.

debido proceso y termina con un análisis de algunas situaciones fiscales concretas en las que se impone la necesidad de pruebas contables. específicas.

7.1 Principios de valoración de la prueba contable

Esta parte presenta algunos principios cruciales específicos para la evaluación de las pruebas contables, en más detalles que los presentados en la sección 3, que trató de la axiología de la prueba contable.

7.1.1 Principio de la unidad probatoria contable

La información registrada en la contabilidad debe entenderse en conjunto, puesto que son conceptos inseparables. Por lo tanto, es impracticable que la parte que pretende invocar dichas pruebas en el tribunal se base en la parte que le favorece, descartando el resto. La disposición está justificada, ya que los libros contables deben seguir siempre una secuencia cronológica, registrando en ellos todos los hechos ocurridos y pertinentes para la empresa¹²³⁴. Por lo tanto, los libros contables han de presentar una cierta homogeneidad, propia de la peculiar forma en la que se realizan, además de contar con que el conjunto puede resultar pertinente, por sí mismo, como prueba de determinados actos. Por lo tanto, sería inaceptable ignorar esta misma naturaleza de los libros mercantiles, permitiendo que cierta información sea sacada de su contexto y utilizada de esta manera para interferir en la convicción judicial.

Debe observarse que, en función de la presunción de veracidad de la contabilidad, existe una prevalencia de los libros contables sobre las declaraciones de impuestos. Esto significa que, si los importes declarados en la declaración de la renta difieren de los que figuran en los libros de contabilidad, prevalecen estos últimos. Cabe señalar que esto se refiere no sólo a las declaraciones de impuestos sobre la renta y el patrimonio, sino también a las declaraciones de impuestos sobre las ventas o las declaraciones de retenciones. En el mismo sentido, hay que señalar que existe una prevalencia de los documentos contables sobre los asientos contables, es decir, si los valores registrados difieren de los valores en los documentos externos, referidos a costes, deducciones y exenciones, el valor en los documentos deberá prevalecer. Esto se debe a que en la contabilidad los hechos económicos deben ser registrados y respaldados por documentos contables externos e internos.

¹²³⁴ MARINONI, L. G.-ARENHART, S. C.: *Prova e convicção*, cit., pp. 736-737.

7.1.2 Principio de la indivisibilidad de la contabilidad

La contabilidad es indivisible, y si de los hechos resultantes de los asientos contables, unos son favorables al interés de su autor y otros son contrarios a él, ambos serán considerados conjuntamente, como una unidad. Es la llamada indivisibilidad de la contabilidad. Así, el valor probatorio de la contabilidad es indivisible, es decir, quien depende del valor de la contabilidad, debe aceptar tanto lo que está a su favor como lo que está en contra. No es posible aceptar como prueba una parte de la contabilidad, y la otra parte que no le conviene no aceptarla. Así, la parte que acepta los libros de su oponente a su favor está obligada a revisar todas las declaraciones que le perjudican, si estas cumplen los requisitos legales y si no se demuestra la existencia de fraude¹²³⁵.

Aunque no se puede equiparar la figura de la documentación contable a la confesión, es cierto que en muchos temas (por igualdad funcional) sus tratamientos específicos se comunican. Sin embargo, la presunción de veracidad derivada de la inviolabilidad de la contabilidad no es absoluta; cualquier parte puede impugnarla, pero, en tal caso, corresponderá a la parte probar plenamente la impugnación. Contradiendo la regla de la indivisibilidad, la parte puede aceptar lo que le conviene e impugnar lo que le perjudica. En este caso, sin embargo, se invierte la norma que regula la carga de la prueba: se deja a la parte contraria la carga de probar plenamente la falsedad de todos los hechos que impugna, incluso de aquellos que, en otras condiciones, le correspondería probar. La inculpabilidad, por tanto, puede ser atacada siempre que la carga de la prueba sea asumida en su totalidad por la parte contraria. De lo contrario, la presunción derivada de la indivisibilidad sería absoluta, “*iuris et de iure*”, lo que no está ni en el texto ni en el espíritu de la ley, que la convirtió en una presunción “*iuris tantum*”¹²³⁶. Pero quien quiera aprovecharse de ellos deberá admitirlos en la medida en que les perjudique¹²³⁷.

¹²³⁵ Vide: TSJ de Andalucía de Granada, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª, Sentencia 3133/2012 de 12 Nov. 2012, Rec. 2321/2006. Ponente: Ernesto Eserverri Martínez: “*IVA. Deducciones y devoluciones. Deducción IVA soportado. Cuando un contribuyente se ve sometido en casos como el planteado a una comprobación por la Inspección y se regulariza la situación, para evitar un perjuicio grave al mismo, en la liquidación correspondiente, debe atenderse a todos los componentes, IVA devengado e IVA soportado deducible, que deberían haber constado en la práctica de la obligada autoliquidación. La regularización ha de ser íntegra, alcanzando tanto a los aspectos positivos como negativos para el obligado tributario. No es comprensible una mera regularización parcial de la situación tributaria en la parte que beneficia a la Administración, esto es, únicamente por la falta de ingreso de las cuotas del IVA devengadas y no regularizar al mismo tiempo el importe del impuesto deducible derivado de las mismas operaciones en el periodo de liquidación. En consecuencia, procede la estimación de la pretensión y anulación de la liquidación en este extremo.*”

¹²³⁶ MARINONI, L. G.-ARENHART, S. C.: *Prova e convicção*, cit., p. 739.

¹²³⁷ El art. 1.228 del CC prescribe: “*Los asientos, registros y papeles privados únicamente hacen prueba contra el que los ha escrito en todo aquello que conste con claridad; pero el que quiera aprovecharse de ellos habrá de aceptarlos en la parte que le perjudiquen*”.

Para ilustrar la indivisibilidad de la contabilidad es el principio de inscripción, registro y reconocimiento contable¹²³⁸. Este establece que los gastos no reflejados a nivel contable en la cuenta de pérdidas y ganancias no son fiscalmente deducibles¹²³⁹. Por lo tanto, un gasto devengado pero no registrado no será deducible fiscalmente hasta su registro en la cuenta de pérdidas y ganancias. En este caso, el período impositivo al que debe acusarse es aquel en el que se produjo el devengo. No obstante, el gasto puede acusarse al período impositivo en el que se registra "siempre que ello no suponga una menor tributación". La combinación del principio de devengo y del principio de inscripción o reconocimiento contable lleva a la consecuencia de que no se ha abandonado el principio tradicional de independencia de los ejercicios. Se ha flexibilizado, ya que se permite situar un gasto en un ejercicio posterior al que le corresponde según el principio de devengo, desde que no ocurra una "menor tributación".

7.1.3 Principio de la suficiencia y adecuación de la prueba contable

La suficiencia es la medida de la cantidad de pruebas contables que apoyan una convicción. A su vez, la adecuación es la medida de la calidad de las pruebas contables, es decir, su relevancia y fiabilidad a la hora de respaldar o hallar incorrecciones en las clases de transacciones contables, los saldos de las cuentas y las revelaciones relacionadas y los estados financieros. Un juez debe considerar la suficiencia y adecuación de las pruebas contables aportadas al evaluar el riesgo. La cantidad de pruebas contables requeridas se ve afectada por el riesgo de incorrección o falsedad contable (cuanto más alto sea el riesgo, más pruebas se requerirán) y también por la calidad de esas pruebas contables (cuanto más alta sea la calidad, menos pruebas se requerirán). Por consiguiente, la suficiencia y la adecuación de las pruebas contables están interrelacionadas. Sin embargo, la simple obtención de más pruebas contables puede no ser relevantes si son de menor calidad¹²⁴⁰. Es decir, la cantidad de pruebas, en sí misma, no es determinante para su persuasión. Por ejemplo, la obtención de más pruebas del

¹²³⁸ Art. 11.3 de la LIS "3. 1.º No serán fiscalmente deducibles los gastos que no se hayan imputado contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas si así lo establece una norma legal o reglamentaria, a excepción de lo previsto en esta Ley respecto de los elementos patrimoniales que puedan amortizarse libremente o de forma acelerada. Los ingresos y los gastos contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas en un período impositivo distinto de aquel en el que proceda su imputación temporal, según lo previsto en los apartados anteriores, se imputarán en el período impositivo que corresponda de acuerdo con lo establecido en dichos apartados. No obstante, tratándose de gastos imputados contablemente en dichas cuentas en un período impositivo posterior a aquel en el que proceda su imputación temporal o de ingresos imputados en las mismas en un período impositivo anterior, la imputación temporal de unos y otros se efectuará en el período impositivo en el que se haya realizado la imputación contable, siempre que de ello no se derive una tributación inferior a la que hubiere correspondido por aplicación de las normas de imputación temporal prevista en los apartados anteriores."

¹²³⁹ SANZ GADEA, E.: *El impuesto sobre sociedades ...*, cit.', p. 864.

¹²⁴⁰ Para un análisis de los conceptos *sufficient appropriate evidence* desde la perspectiva de la auditoría contable, véase SAS No. 122: *Audit Evidence in* <https://www.aicpa.org/content/dam/aicpa/research/standards/auditattest/downloadabledocuments/sas-142.pdf>

mismo tipo puede no compensar su falta de adecuación. Sin embargo, a medida que aumenta la calidad de las pruebas de auditoría la necesidad de pruebas adicionales disminuye. En función de la consideración de relevancia y fiabilidad, la información obtenida de una única fuente puede proporcionar prueba persuasiva.

La relevancia de la prueba contable se refiere a su relación con la afirmación o con el objeto comprobado. La fiabilidad de las pruebas depende de la naturaleza y la fuente de las mismas, así como las condiciones en las que se obtuvieron. Las pruebas obtenidas de una fuente conocedora e independiente de la empresa son más confiables que las obtenidas únicamente de fuentes internas de la empresa. La información obtenida directamente (por ejemplo, la observación de un documento o un reconocimiento judicial) puede ser más fiable que la obtenida indirectamente o por inferencia (por ejemplo, la pericia contable); sin embargo, cuando la información se ha obtenido de forma indirecta o por inferencia, el juez debe evaluar la fiabilidad de esa prueba, por ejemplo, cotejándola con otras pruebas.

La fiabilidad de la información contable generada internamente por la empresa aumenta cuando los controles de la empresa sobre esa información son eficaces y proporcionada por personas independientes. Las pruebas proporcionadas por documentos originales son más seguras que las pruebas proporcionadas por fotocopias o por documentos digitalizados o convertidos de otra manera en formato electrónico, de la que su fiabilidad depende de los controles y el mantenimiento de esos documentos.

7.2 Sistema de valorización de prueba contable

Existen tres sistemas posibles en cuanto a la valoración de la prueba¹²⁴¹: 1. el sistema de la *prueba tasada*, en el que el ordenamiento jurídico establece y gradúa el valor de los distintos medios de prueba, de forma que la función del juez se convierte en automática. 2. el de la *prueba libre*, en el que el juez actúa con absoluta discrecionalidad, sin reglas de ningún tipo que limiten su libertad de valoración. 3. *prueba mixta*, en la que la ley no determina el valor de los distintos medios de prueba, sino que establece las condiciones de admisibilidad¹²⁴².

¹²⁴¹ ARIAS VELASCO, J.: *Procedimientos tributarios*, Nueva ed. (1990) puesta al día, M. Pons, Madrid, 1990, pp. 79-80.

¹²⁴² Para convencerse, el juez debe ponderar cada una de las pruebas. La prueba contable debe inducir suficientemente la existencia del objeto de la prueba contable, de modo que pueda considerar que el hecho contable que se pretende probar está establecido. Pueden existir hasta tres grandes modelos de valoración probatoria: (1) la doctrina de la prueba legal modernizada con una limitada libre valoración de la prueba, (2) la carga de la persuasión del derecho común y la valoración de la prueba basada en la probabilidad (un modelo intermedio), y (3) el sistema de libre valoración de la prueba, que hace énfasis en la constatación de pruebas

La validez probatoria de los registros contables suele estar sujeta a la libre valoración de los jueces. Los libros y la documentación contable complementaria constituyen una documentación privada especializada que presupone una declaración de conocimiento por parte de quien los lleva y que goza de una presunción de veracidad "*iuris tantum*". Los registros contables de los empresarios no tienen carácter jurídico público y como documentos privados, se conforman como una prueba contra la persona que los ha redactado en todo lo que conste claramente¹²⁴³. Así pues, cuando el hecho registrado en la contabilidad es un gasto o una partida deducible, las cuentas deben ir acompañadas de otras pruebas, como la factura o el documento de sustitución e incluso la realidad de la operación que dio lugar al gasto. Eses factores dan seguridad y convicción al juez a la hora de valorar las pruebas.

En determinados casos, el valor probatorio de los medios de prueba se establece por ley, que es el sistema de prueba legal que constituye una excepción en el sistema jurídico¹²⁴⁴. La ley impone un cierto valor probatorio a los medios de prueba, que es considerado por el juez. El ejemplo paradigmático del sistema probatorio legal es el caso de los documentos públicos, a los que la ley atribuye plena fuerza probatoria y que no pueden ser sustituidos por ningún otro medio de prueba. Asimismo, la ley puede establecer la fuerza probatoria de la confesión judicial escrita, que es plena contra el confesor. Respecto a los documentos privados, incluyendo la contabilidad, tienen plena fuerza probatoria respecto a las afirmaciones atribuidas a su autor, sin perjuicio de la impugnación y prueba de la falsedad del documento¹²⁴⁵.

En el sistema de libre valoración, la convicción del juez debe formarse espontáneamente en función de las pruebas producidas y de las particularidades del litigio, lo que tiene la ventaja de permitir que el juicio probatorio se adapte a las particularidades del caso en cuestión¹²⁴⁶. Es cierto que la valoración depende de las características de cada juez, de sus

"objetivas" e "históricas", que conducen a la "verdad material". Cfr. PICHÉ, C.: *Evidentiary standards and...*, cit., pp. 231-235.

¹²⁴³ El valor probatorio de los registros contables no se ve comprometido por la existencia de errores ocasionales, retrasos, omisiones o falsedades de escasa entidad, debiendo tenerse en cuenta lo que se deduce del conjunto de los libros y demás documentos contables. Cfr. ROMERO PLAZA, C.: *Prueba y Tributos*, cit., pp. 346-347.

¹²⁴⁴ Cfr. LIZANDA CUEVAS, J. M.: *La comprobación del Impuesto ...*, cit. La LGT establece las siguientes especialidades en materia tributaria de la valoración de la prueba a) Requisitos formales de deducibilidad (art. 106.2 LGT). b) Justificación prioritariamente mediante factura de los gastos y deducciones (art. 106.3 LGT). c) Compensación o deducción de cantidades procedentes de ejercicios prescritos (art. 106.4 LGT). d) Valor probatorio de las diligencias y actas de inspección (arts. 107 y 144 LGT). y e) Presunciones en materia tributaria (art. 108 LGT).

¹²⁴⁵ ARIAS VELASCO, J.: *Procedimientos tributarios*, cit., p. 79.

¹²⁴⁶ En la Europa continental persiste el modelo de libre valoración de la prueba por parte del juez. Por ejemplo, en Francia existe una norma de íntima convicción judicial (*intime conviction*). Esta entendida

valores y de su forma de percibir la realidad, pero el sistema de libre valoración es el medio más adecuado para alcanzar la verdad material. Al valorar las pruebas, para evitar un error judicial y cualquier apariencia de discrecionalidad, el juez debe tener en consideración que no se requiere una convicción de certeza absoluta, sino que basta con que su convicción se base en un juicio de probabilidad o de verosimilitud suficiente¹²⁴⁷.

El principio de libre valoración de la prueba no debe confundirse con la valoración en conciencia o según la íntima convicción del juez, es decir, según un criterio puramente subjetivo que no requiere motivación¹²⁴⁸. La valoración libre significa la evaluación según las máximas de la experiencia, que son normas que permiten deducir la certeza de un hecho a partir de las pruebas. La libre evaluación significa que es el juez quien establece estas reglas. Por el contrario, en la prueba jurídica es la ley la que establece las máximas de experiencia aplicables. La libertad del juez en la aplicación de las reglas de la buena crítica implica el deber de explicar esta aplicación en la motivación de la sentencia. Consiste no solo en razonar sobre el derecho, sino que también requiere la fijación de los hechos, incluyendo una exposición de

como persuasión subjetiva e intuitiva fundado en las reacciones psicológicas e incluso emocionales del juez, y por la influencia de las concepciones psicológicas y quizás incluso irracionalistas de la decisión judicial. En Alemania se adopta la libre valoración de las alegaciones de los hechos por las partes y también la libre valoración de las pruebas (*freie Beweiswürdigung*). En consecuencia, el tribunal puede tomar en consideración todas las alegaciones y todo lo sucedido durante el proceso, ya que, por ejemplo, también puede sacar conclusiones del propio comportamiento de las partes durante el proceso (por ejemplo, si han cumplido o no con su deber de veracidad). Cfr. ANDINO LÓPEZ, J. A.: «La valoración de la prueba: un estudio de derecho comparado», *La Ley Probática*, 3, 2021, Wolters Kluwer España, p. 5/14; SERPA, F. R.-GUTIÉRREZ, J. P. T.: «La valoración racional de la prueba», *Jurídicas CUC*, vol. 7, 1, 2011, Universidad de la Costa, pp. 197-198.

¹²⁴⁷ Cfr. PENNINGTON, N.-HASTIE, R.: «La evaluación de la evidencia en la toma de decisiones compleja», *Studies in Psychology = Estudios de Psicología*, 42, 1990, Fundación Infancia y Aprendizaje, pp. 38-39. Existen cuatro tipos de modelos tradicionales que intentan explicar la tarea de un juez o jurado en la toma de decisiones frente a las pruebas. a) *Modelos de integración e información*, que describen el proceso de decisión como un cálculo de valor promedio que implica la integración de la información en una única dimensión de culpabilidad a través de una opinión inicial y de elementos de información que afectan a la culpabilidad. Cada hecho o prueba se evalúa independientemente de sus implicaciones para la culpabilidad, y al final del juicio, todos los elementos evaluados se ponderan y promedian para determinar un juicio final de probabilidad de culpabilidad. b) *Modelos bayesianos*, que describen el proceso de decisión como una serie de datos resultantes de la multiplicación de una medida de la opinión previa y una medida del valor diagnóstico de cada prueba. La mayoría de las aplicaciones del modelo bayesiano tratan las distintas pruebas como si aportaran información de forma independiente, aunque también es posible incluir en el modelo algunas dependencias condicionales entre lo que sostienen los distintos elementos de prueba; c) *Modelos de procesos estocásticos de Poisson* describen la decisión como un proceso de acumulación constante de pruebas hasta que un acontecimiento concreto haga que el peso se fije en un valor determinado. En ese momento, el peso aparente de las pruebas se compara con un criterio de decisión y se toma una decisión; d) *Modelos de ponderación secuencial*, que describen el proceso como una serie de procesos de revisión de opiniones, en los que en cada revisión se calcula la media ponderada del valor asignado a un juicio anterior y el valor de las pruebas actuales.

¹²⁴⁸ La valoración no puede ser discrecional ni arbitraria, sino que debe estar razonada. Expresiones como *libre convicción* o condena, valoración según las *reglas de la sana crítica* o *valoración razonada*, indican la necesidad de justificar la decisión en todo momento. Las decisiones y sentencias se resuelven en función del material probatorio aportado, valorándolo según su valoración jurídica. Cfr. ROMERO PRADAS, M. I.: «La valoración de la prueba», en *La prueba (La prueba en el proceso laboral)*, vol. 4, Tirant lo Blanch, Madrid, 2017, p. 255.

la relación entre ellos y las pruebas¹²⁴⁹. La libre convicción del juez en la valoración de las pruebas y de los hechos no representa arbitrariedad o puro subjetivismo, ya que, además de la fuerza probatoria legal de determinadas pruebas, esta convicción o certeza y en la lógica, debiendo ser racional y susceptible de ser motivada en términos de reconocimiento de una capacidad objetiva (o intersubjetiva) de convicción¹²⁵⁰.

Cabe señalar que la ausencia de motivación de la evaluación de las pruebas queda enmascarada en muchos casos por la práctica de la evaluación conjunta de las pruebas. Esto ocurre cuando la valoración global de los medios utilizados no complementa la valoración individual de cada uno de ellos. Además de la carencia de motivación, esta práctica puede llevar a la violación de las normas legales de evaluación. La valoración conjunta de la prueba contable supone relacionar los distintos medios de prueba contable practicados en el proceso y procedimientos para dar a cada uno el valor o eficacia que realmente le corresponde en la acreditación de los hechos contables objeto del proceso¹²⁵¹. Por tanto, la valoración conjunta de las pruebas contables no excluye la valoración individual de cada uno de los medios, que debe realizarse previamente. En los casos en los que se produzcan resultados contradictorios o complementarios entre medios de prueba contables sometidos al mismo sistema de evaluación se debe recurrir a una evaluación conjunta, ya que es una forma de determinar un relato fáctico coherente¹²⁵².

A diferencia de la carga de la prueba, que responde a la cuestión de quién debe sucumbir si las pruebas presentadas se consideran insuficientes, el estándar de prueba (dosis de prueba) responde a la cuestión de cuántas pruebas deben presentarse para que -a efectos de tomar una decisión- se considere probado un determinado hecho. Ambas cuestiones son planteadas por el sistema jurídico, tanto la definición de cuántas pruebas (estándar de prueba) deben estar presentes para demostrar una hipótesis como qué parte (carga de la prueba)

¹²⁴⁹ PALAO TABOADA, C.: *La prueba en el proceso...*, cit.', pp. 74-75.

¹²⁵⁰ El principio de la libre valoración de la prueba no se traduce en una pura discrecionalidad para el juez. El juez tendrá la decisión de valorar una determinada prueba de forma más o menos racional y, de manera que convenza a las partes y a la comunidad en general de su decisión. Cfr. NETO, S. C.-TRINDADE, C. C.: *Contencioso tributário*, Edições Almedina, Coimbra, 2017, p. 97.

¹²⁵¹ NOYA FERREIRO, M. L.: «La valoración de la prueba», en *La prueba (La prueba en el proceso contencioso-administrativo)*, vol. 3, Tirant lo Blanch, Madrid, 2017, pp. 204-208.

¹²⁵² *Vide*: STS, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 1ª, Auto de 26 Feb. 2021, Rec. 1448/2020. Ponente: Ángel Ramón Arozamena Laso: “PRUEBA. *Apreciación de la prueba. Apreciación conjunta de la prueba...* En este caso, de la valoración conjunta de la prueba obrante en autos -tres informes técnicos aportados por la recurrente y otros tres por la administración- la Sala de instancia se inclina a favor de la tesis de la Administración, poniendo de relieve el valor primordial que el Tribunal Supremo ha concedido a los informes técnicos oficiales”.

sucumbirá si no se cumple el estándar aplicable, ya que ambas son cuestiones jurídicas y no meramente epistémicas¹²⁵³.

Según FERRER BELTRÁN¹²⁵⁴, los estándares de prueba son normas que determinan el nivel de suficiencia de una prueba para certificar la verdad de una hipótesis que se quiere demostrar (o corroborar suficientemente). Tres son sus funciones en el proceso de toma de decisiones en materia de pruebas: (1) proporcionar los criterios esenciales para justificar una decisión en términos de suficiencia probatoria; (2) servir de salvaguarda para las partes, permitiéndoles tomar sus propias decisiones sobre la estrategia probatoria y controlar la exactitud de la decisión fáctica; y (3) distribuir el riesgo de error de una decisión entre las partes. Cuanto más exigente es un estándar de prueba, menor es el riesgo de que se produzca un error, por lo que cuanto más exigentes son los estándares de prueba, existe menor probabilidad de que se condene a un inocente o se absuelva a un culpable.

En la práctica, dependiendo de lo que sea socialmente aceptable en una sociedad determinada, el estándar de prueba debería ser capaz de distribuir la proporción de errores en una proporción soportable. Por lo tanto, corresponderá al legislador fiscal determinar el umbral de suficiencia probatoria, estableciendo los riesgos de error, o sea, de atribución de un impuesto indebido o de eximir un contribuyente que debería pagar. Naturalmente, un procedimiento extremadamente deficiente de suficiencia probatoria para identificar si se debe o no pagar el impuesto dará lugar a muchas decisiones erróneas, que irán en detrimento de los ciudadanos.

7.3 Valoración da prueba contable por la sana critica

La sana crítica y la evaluación razonada o la libre valoración razonada significan lo mismo. El término "sana crítica" significa lo mismo que libertad para evaluar las pruebas según la lógica y las reglas de la experiencia, de acuerdo con el juicio personal del juez. Por lo tanto, se utiliza "sana critica" para denotar un sistema de valoración probatoria que no admite diferencias a pesar de las diferentes denominaciones. Tampoco se hace la distinción cuando se

¹²⁵³ TRENTO, S.: *As cortes supremas ...*, cit., pp. 76-81. Los estándares de prueba pueden incluir pruebas "razonables", "claras y convincentes", "preponderancia". Obsérvese que la vaguedad es inherente a las normas de la prueba, lo que no significa que las normas sean subjetivas; pueden -y deben- entenderse objetivamente. El aspecto crucial para entender las expresiones utilizadas en la elaboración del estándar de prueba no es el psicológico, sino el epistemológico: la creencia subjetiva del juez es una cuestión distinta y secundaria; la cuestión principal es el peso de las pruebas.

¹²⁵⁴ FERRER BELTRÁN, J.: *Prueba sin convicción. Estándares de prueba y debido proceso*, Marcial Pons, 2021, pp. 109-138.

habla de libre valoración, siempre que no se entienda como libertad de arbitrariedad y apreciación irracional (absurdo) en la apreciación de la prueba¹²⁵⁵.

A la hora de valorar los medios de prueba contables, el juzgador desarrolla en esencia tres operaciones mentales y diferentes en secuencia¹²⁵⁶. La primera operación consiste en identificar la eficacia de los medios de prueba contables, ya sean tributarios o libres. Objetivamente, se puede afirmar que la prueba tasada se mantiene en algunas pruebas documentales, y el resto de las pruebas -documentos contables, peritajes contables, indicios y testigos contables- se valoran libremente. Como segunda operación está la libre valoración de las pruebas contables según las reglas de la sana crítica. Estamos delante de una "libertad razonada", de manera que la valoración, siendo libre en el sentido de no estar predeterminada de antemano por el legislador, debe, por ello mismo, ser razonada en el sentido de que el proceso mental del juez debe ser convincente¹²⁵⁷. Finalmente, una tercera operación mental consistirá en valorar conjuntamente los distintos medios de prueba contables, de modo que un medio de prueba puede aparecer corroborado por otro (concordancia de pruebas contables) o contradicho o matizado por otro (colisión de medios de prueba contable), en cuyo caso el juez deberá aplicar el criterio de preferencia entre pruebas tasadas y libres¹²⁵⁸.

¹²⁵⁵ Las expresiones "sana crítica" o "valoración razonada" tienen el mismo significado desde un punto de vista lógico y jurídico. Como conclusión, se puede establecer que, a diferencia del sistema de tarifas legales, nos encontramos con otro que se ha denominado "sana crítica", "valoración razonada", "libre convicción" o "íntima convicción", pero que conceptualmente significa lo mismo en las diferentes expresiones: la libertad del juez para valorar la prueba. De todas las denominaciones, el término "sana crítica" parece ser el más adecuado al significado del término: adoptado por la legislación hispana, que en su significado etimológico se refiere al "sano arte de juzgar". Cfr. VARELA, C. A.: *Valoración de la prueba: procedimientos civil, comercial y penal*, 2. ed. actualizada y ampliada, Editorial Astrea de A. y R. Depalma, Ciudad de Buenos Aires, 1998, pp. 157-161.

¹²⁵⁶ ABEL LLUCH, X.: *Estándares de prueba...*, cit., p. 219.

¹²⁵⁷ La valoración de las pruebas por parte de un juez es razonable si se puede comprobar que el razonamiento es formalmente correcto, es decir, si no se ha transgredido ninguna ley de pensamiento. Una valoración razonada supone una validez universal y una legitimación lógica formal. Entre las reglas del pensamiento lógico cabe destacar las siguientes: i) *Regla de la contradicción*, que nos dice que no se puede afirmar y negar lo mismo sobre algo al mismo tiempo. Por lo tanto, si tenemos dos afirmaciones contradictorias no pueden ser ambas verdaderas al mismo tiempo. ii) *Regla del tercio excluido*, que establece que dos proposiciones contradictorias no pueden ser ambas falsas. Así, tenemos que "si es cierto que X es A, es falso que X no sea A". iii) *Regla de identidad* que establece que todo concepto y juicio debe ser idéntico a sí mismo. Por tanto, es ilógico cambiar arbitrariamente una idea por otra; si se hace así, se incurre en "sustitución de concepto o de la tesis". iv) *Regla de la razón suficiente*, que prescribe que nada es sin que haya una razón para que sea o sin que haya una razón para explicarlo. Es decir, ningún hecho puede ser verdadero o existir y ningún enunciado puede ser verdadero sin que haya una razón suficiente para que sea así y no de otra manera. Cabe destacar que esta regla asegura que en la aplicación de la libre valoración de la prueba se puede exigir una adecuada motivación del juicio de valor que justifica la decisión del juez. Cfr. ROMÁN, J. L. S.: «La valoración de la prueba», *Derecho y Cambio Social*, vol. 5, 13, 2008.

¹²⁵⁸ El momento de valorar las pruebas comienza cuando estas ya han sido recogidas. El responsable de la toma de decisiones debe evaluar las pruebas individualmente y en su conjunto. La evaluación individual es una condición previa indispensable para la evaluación de conjunto. La evaluación individual es un

La regularidad presume que la contabilidad debidamente llevada puede ser admitida en juicio como prueba entre comerciantes como evidencia de una transacción comercial. Si se ha conservado de forma irregular, no puede ser invocado por su autor en su propio beneficio. Sin embargo, tampoco en este caso existe un sistema legal de pruebas. Es cierto que no hay duda de que cuanto más regularmente se mantenga, mayor será su valor probatorio. El valor probatorio de una cuenta no se verá amenazado por irregularidades triviales, que no son susceptibles de poner en duda la buena conservación general de los documentos contables. Ni siquiera la repetición de pequeños errores es suficiente para considerar irregulares unas cuentas completas y coherentes respaldadas por documentos justificativos¹²⁵⁹.

Por otro lado, las omisiones o irregularidades graves y numerosas privan a los documentos contables de su valor probatorio. Es el caso, por ejemplo, de una empresa que no ha presentado un libro de inventarios, ni determinadas facturas, que contabiliza sus ingresos en conjunto a fin de cuentas y presenta saldos acreedores en efectivo, circunstancia que implicaría la existencia de apuntes "negativos". Por otro lado, los tres saldos acreedores por importes pequeños y la confusión entre los recibos del hotel y del restaurante en algunas de las notas entregadas a los clientes no son suficientes, en ausencia de otras anomalías, para considerar las cuentas como irregulares.

Es evidente que los registros contables reconstituidos después del inicio del procedimiento fiscal no pueden tener ningún valor probatorio, ya que las pruebas exigidas al contribuyente deben prepararse con antelación. Sin embargo, no se discute que algunos de sus elementos, que son "sólidos", pueden utilizarse como prueba. Por el contrario, la Administración puede invocar estos mismos elementos contra la empresa. Los documentos resultantes de la contabilidad oculta, es decir, los realizados a sabiendas sin el conocimiento de las autoridades fiscales, pueden utilizarse como prueba.

La empresa que respeta las normas contables formales se beneficia de una presunción de sinceridad: siempre corresponde a la Administración demostrar que una contabilidad que respeta los requisitos formales no es, en realidad, sincera. La carga de la prueba recae en las autoridades fiscales desde que las cuentas son regulares. Sin embargo, la regla se mantiene:

paso previo esencial a la evaluación del conjunto, y consiste en analizar la fiabilidad de cada prueba. La valoración de conjunto, en cambio, relaciona las pruebas con las distintas hipótesis. las pruebas en relación con las distintas hipótesis de hecho y permitirá concluir el grado de corroboración que aportan las pruebas para cada una de las hipótesis. En un sistema de evaluación libre de las pruebas, este momento se regirá por reglas generales de racionalidad (reglas epistemológicas). Cfr. FERRER BELTRÁN, J.: *Prueba sin convicción...*, cit., p. 23.

¹²⁵⁹ LA MARDIÈRE, C. DE: *La preuve en...*, cit., p. 25.

cuanto más regulares sean los documentos contables, más difícil será para la Administración demostrar que no son sinceros. La falta de sinceridad se constata en cuanto no se registran todas las operaciones realizadas. Por ejemplo, si no se registran determinadas ventas. En tal caso, la prueba de las deficiencias encontradas autoriza a rechazar las cuentas, aunque se lleven regularmente¹²⁶⁰.

Es habitual que la administración tributaria valore la conducta de las partes durante el procedimiento administrativo tributario, primero, y el juicio, después, y extraiga de ello una indicación sobre cómo aplicar las normas de valoración de la prueba. A este respecto, podemos distinguir dos grupos de hipótesis. El primer grupo -que podríamos definir como de origen legal- está representado por la previsión *ex positiva jure* de conductas específicas de no cooperación y el consiguiente establecimiento formal de las consecuencias legales vinculadas a dichas conductas. Estos son los casos en los que la ley dicta normas de exclusión de pruebas contra la conducta negligente o inerte del contribuyente durante la investigación primaria.

En otros casos, por el contrario, es la jurisprudencia la que utiliza dicha conducta como fuente de prueba para considerar fundada la liquidación impugnada, en hipótesis dudosas, o, en todo caso, para solicitar a la administración cierto rigor. Este es, por ejemplo, el caso de la falta de respuesta a los cuestionamientos sobre datos contables de la autoridad fiscal. Durante la inspección fiscal, no es raro que el contribuyente haga declaraciones a las autoridades fiscales en su contra. La jurisprudencia reconoce generalmente la naturaleza de la admisión de tales declaraciones. En efecto, la declaración del particular contra sí mismo se traduce, desde el punto de vista probatorio, en una *relevatio ab onere probandi* a favor de la Administración en el sentido de que la admisión del hecho exime a la Administración del cumplimiento (ahora superfluo) de su propia carga demostrativa. Todas aquellas hipótesis en las que el contribuyente se comporta de forma inerte durante la investigación primaria, no sólo no reconociendo la veracidad de las afirmaciones de hecho realizadas, sino impugnándolas expresamente. En general, y sin perjuicio de las verificaciones que se realicen en cada caso con referencia al modelo procesal considerado.

De un comportamiento inerte del contribuyente en el curso de la actividad de control el juez puede extraer elementos de convicción sobre los hechos del caso, y algunas veces puede

¹²⁶⁰ LA MARDIÈRE, C. DE: *Ibid.*, p. 26.

utilizarlos para basar su decisión exclusivamente en él¹²⁶¹. Un comportamiento inerte o negligente, la falta de colaboración de una parte en la búsqueda de la verdad aparece como expresión de prueba. El carácter contradictorio de declaraciones o, más generalmente, de la conducta ante el tribunal puede reflejar la falta de fundamento de la demanda. En estos casos, esa conducta de una de las partes determina la necesidad de que el adversario sea menos riguroso en el cumplimiento de su carga probatoria. Por lo tanto, el comportamiento de las partes es argumento probatorio contra la parte que en el proceso no realiza ninguna actividad de defensa o, en todo caso, se comporta de forma negligente en el juicio.¹²⁶²

Los procedimientos que se extiendan en el curso de acciones y actuaciones tributarias tienen carácter de documentos públicos y aportan la prueba de los hechos que justifican su ejecución, salvo que se acredite lo contrario¹²⁶³. No hace de estos documentos una verdad absoluta e incontestable, que no sería constitucionalmente admisible, pero que puede ceder a otras pruebas, ya que nada le impide utilizar los medios de prueba adecuados, lo que no significa invertir la carga de la prueba, sino actuar contra las pruebas aportadas por la parte contraria. La presunción de inocencia puede convertirse en presunción de culpabilidad frente a la acusación formalizada en el acta de la inspección y trasladar la carga de la prueba de la Administración al sujeto pasivo, colocando al contribuyente en una situación de indefensión, obligándole a acreditar imposibles hechos generalmente negativos, para proclamar su compatibilidad con la presunción de inocencia¹²⁶⁴.

Como última advertencia, hay que reconocer que en la valoración de la prueba contable se aprecia una doble vertiente: i) vertiente subjetiva, que depende de la inmediatez, de la percepción directa de la prueba contable por parte del juez o autoridad juzgadora, y ii) vertiente objetiva, que implica la estructuración de una motivación racional necesaria para la decisión

¹²⁶¹ En general, y sin perjuicio de las comprobaciones que deban realizarse con referencia al modelo procesal examinado, los fenómenos "impugnación" y "admisión" no expresada son conceptualmente distintos: uno exime provisionalmente de la prueba del hecho adjunto, pero no excluye su posterior impugnación; el otro, en cambio, no se limita a hacer pacífico el hecho (originalmente) impugnado, sino que aporta una prueba plena. Cfr. CIPOLLA, G. M.: *La prova tra...*, cit., pp. 681-683.

¹²⁶² Se puede extraer pruebas de la conducta procesal de las partes en los casos en que una parte no cumpla los requisitos de la investigación preliminar. En estos casos, el hecho de no hacer una *ficta confessio*, o de no cumplir con una orden de investigación preliminar, no constituye ni una *ficta confessio* ni una admisión tácita de la falta de fundamento de la demanda presentada ante el tribunal. No es una *ficta confessio* porque, con independencia de la cuestión de la admisibilidad de la prueba confesional en el procedimiento tributario, la inercia, a falta de una disposición legal que le atribuya eficacia, sólo puede considerarse como lo que es y nada más; no es un reconocimiento tácito porque la inercia no dice nada sobre las razones reales por las que la parte no ha cumplido la orden judicial. Cfr. CIPOLLA, G. M.: *Ibid.*, pp. 684-687.

¹²⁶³ El art. 107.1 de la LGT.

¹²⁶⁴ DELGADO GARCIA, A. M.-OLIVER CUELLO, R.: *Normas Comunes sobre...*, cit., p. 463.

que se tome sobre la prueba contable. Es fácil ver que el aspecto subjetivo de la valoración de la prueba no es revisable, ya que es una facultad libre del juez, además de que es imposible revisar el sentido íntimo del razonamiento de la autoridad juzgadora. Sin embargo, en lo que respecta al segundo aspecto objetivo en la valoración de las pruebas contables, la lógica, la experiencia y los conocimientos científicos, estos aspectos pueden ser eventualmente revisados en diferentes instancias judiciales¹²⁶⁵.

En resumen, la evaluación de la prueba contable está sujeta al principio de libre valoración y apreciación conjunta. La valoración sobre la prueba contable debe estar debidamente motivada, no siendo admisible una decisión o sentencia que no exprese sus motivaciones para determinada valoración de la prueba, así como la aplicación del caso concreto a la ley¹²⁶⁶. La falta de motivación fáctica de una decisión o sentencia conduce a la violación de las normas procesales y a la declaración de nulidad de las actuaciones. Así, un razonamiento fáctico deficiente puede llevar a declarar la nulidad del procedimiento y a determinar la devolución a un tribunal inferior para una nueva decisión o juicio¹²⁶⁷.

7.4 La prueba contable sin el debido proceso

En armonía con el conjunto de normas que regulan el ejercicio de la Administración tributaria, así como con el uso del canon hermenéutico según el cual las normas se interpretan "*magis ut valeant quam ut pereant*" (es mejor que una cosa tenga efecto a que se anule), no se puede dejar de reconocer que sus normas de derecho probatorio deben expulsar del ámbito del juicio fáctico todas las pruebas recabadas de forma contraria a derecho, específicamente cuando su obtención se produjo en virtud de un poder de investigación atípico¹²⁶⁸.

¹²⁶⁵ FERNÁNDEZ, F. G.-RAMÍREZ, D. M.: «Valoración de la prueba en el delito fiscal», en Joaquín Fuentes Bardají (ed.) *Manual de delitos contra la hacienda pública*, Thomson Reuters Aranzadi, 2008, pp. 403-405.

¹²⁶⁶ Cfr. GONZÁLEZ GRANDA, P.: *La valoración de...*, cit., pp. 158-159. La motivación de las sentencias se recoge como mandato constitucional en el art. 120.3 CE, y como exigencia del orden jurisdiccional civil contenida en el artículo 218.2 LEC, en los siguientes términos: "2. *Las sentencias se motivarán expresando los razonamientos fácticos y jurídicos que conducen a la apreciación y valoración de las pruebas, así como a la aplicación e interpretación del derecho. La motivación deberá incidir en los distintos elementos fácticos y jurídicos del pleito, considerados individualmente y en conjunto, ajustándose siempre a las reglas de la lógica y de la razón.*"

¹²⁶⁷ *Vide*: STS, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia 1096/2021 de 27 Jul. 2021, Rec. 6012/2019. Ponente: Rafael Fernández Valverde: "GESTIÓN TRIBUTARIA. Actuaciones y procedimientos. Comprobación limitada. Aportación de documentación tardía. Cabe en sede de revisión admitir documentación no aportada en sede de gestión. La admisión de la prueba obliga a la Sala a dar una respuesta razonada y motivada respecto de la valoración de la prueba aportada y declarada pertinente sin que puede denegarse tal respuesta con base en el carácter revisor de la jurisdicción contenciosa administrativa."

¹²⁶⁸ En armonía con el conjunto de normas que regulan el ejercicio de la Administración tributaria, así como haciendo uso del canon hermenéutico según el cual las normas se interpretan "*magis ut valeant quam ut pereant*", no se puede dejar de reconocer que sus normas de derecho probatorio deben expulsar del ámbito del

En los litigios entre un empresario y un no empresario (por ejemplo, un consumidor, el comprador de bienes vendidos en un establecimiento comercial), el empresario nunca puede utilizar como prueba los registros contables que lleva, que solo pueden constituir una prueba para su oponente. Por otra parte, en las relaciones entre empresarios, los libros y demás registros contables, siempre que se lleven regularmente, pueden utilizarse también como prueba a favor del empresario al que pertenecen, para las relaciones inherentes a la gestión de la empresa; si no se han llevado regularmente, solo pueden utilizarse como prueba en contra de este. En lo que respecta a los registros y documentos contables, solo pueden probarse contra estos últimos, aumentado y transmitido en soporte informático y el valor probatorio relativo con especial atención a la llamada firma electrónica, o como principio general, son una prueba¹²⁶⁹.

Es posible distinguir las pruebas ilícitas de las ilegítimas¹²⁷⁰. Las pruebas ilegítimas son aquellas que se recogen violando el derecho procesal, viendo que algunas disposiciones del derecho procesal contienen normas que excluyen determinadas pruebas, como, por ejemplo, la prohibición de que un profesional de la contabilidad declare contra su cliente en asuntos protegidos por el secreto profesional¹²⁷¹. La sanción en caso de incumplimiento de estas normas suele encontrarse en las normas del mismo procedimiento. Por otro lado, la prueba ilícita, o la prueba obtenida ilícitamente, es la prueba obtenida en violación de las normas o principios del derecho sustantivo. Por ejemplo, el registro y la incautación de documentación contable sin la debida autorización judicial¹²⁷². Además de la distinción, es importante referirse

juicio fáctico todas las pruebas recabadas de forma contraria a derecho, específicamente cuando su obtención se produjo en virtud de un poder de investigación atípico. CIPOLLA, G. M.: *La prova nel diritto tributario*, cit.', pp. 609-611.

¹²⁶⁹ DE ANGELIS, L.: *Elementi di diritto contabile*, cit., p. 5.

¹²⁷⁰ En el sistema procesal civil español no existe una distinción basada en la ley entre "prueba ilícita" y "prueba ilegal". El artículo 287 de la LEC define como "prueba ilícita" aquella que ha vulnerado un derecho fundamental en el momento de su obtención o en el origen de la prueba. En cuanto una parte tenga conocimiento de que se ha obtenido una prueba que vulnera un derecho fundamental, deberá alegarlo ante el tribunal. Cfr. MALLANDRICH MIRET, N.: «España», en Frederico Bueno de Mata, Lorenzo M. Bujosa Vadell (eds.) *La prueba en el proceso: perspectivas nacionales*, Tirant lo Blanch, 2018, pp. 316-317.

¹²⁷¹ Cfr. ANDINO LÓPEZ, J. A.: «Estudio del artículo 283.3 LEC. ¿Puede el juez inadmitir una prueba que vulnere la legalidad ordinaria?», *Study of article 283.3 LEC. Can the judge reject evidence that infringes the law?*, 1, 2014, p. 237. "El art 283 de la LEC establece los criterios que el juez debe tener en cuenta para admitir las pruebas propuestas por la parte. En su sección tercera establece que "nunca se admitirá como prueba ninguna actividad prohibida por la ley". Asimismo, cabe señalar que el estudio del artículo 283.3 LEC debe realizarse tomando como referencia el art 287 de la LEC (que regula la prueba ilícita, es decir, toda prueba que en su obtención u origen vulnera un derecho fundamental)."

¹²⁷² La cuestión de la prueba ilícita está siempre relacionada con la cuestión de las libertades públicas, en las que se aseguran los derechos y garantías relativos a la intimidad, la libertad y la dignidad humana, pero también con el derecho penal, civil y administrativo, en el que ya están definidos otros derechos o disposiciones legales que pueden oponerse a las exigencias de la seguridad social y la averiguación de la verdad, como la propiedad, la inviolabilidad del domicilio, el secreto de la correspondencia y otros. Por la violación de

al momento de la trasgresión: mientras que en la prueba ilegítima la ilegalidad se produce cuando la prueba se introduce en el proceso (o procedimiento), la prueba ilícita presupone una violación en el momento de la recogida de la prueba, previa o concomitante al proceso, pero siempre externa a él¹²⁷³.

Una prueba documental contable en los registros es nula de pleno derecho cuando su producción está viciada por actos ilícitos. Las pruebas contables ilícitas surgen por referencia a la forma en que se obtuvieron los documentos contables. Así, nunca se admitirán como pruebas contables las obtenidas directa o indirectamente que vulneren derechos o libertades fundamentales, por cualquier actividad prohibida por la ley¹²⁷⁴. Los procedimientos de investigación tributaria que sean basados en la violencia, la astucia o el engaño son inadmisibles, al igual que cualquier trabajo de búsqueda e investigación que pueda violar un derecho fundamental. La ilegalidad de las pruebas obtenidas por la Administración determina su nulidad absoluta en el proceso, salvo en lo que pueda favorecer al particular¹²⁷⁵.

La prueba inválidamente constituida es relevante en el contexto de la prueba constituida ya que, en el caso de la prueba preconstituida, presupone su producción en un momento anterior a la presentación de la demanda, y en el caso de la producción inválida de la prueba extraprocesal, el problema radicará en saber si la prueba será o no admisible, y, en caso de serlo, qué valor probatorio tendrá en el juicio. Sólo nos queda, en sentido estricto, la prueba constituida, es decir, la producida en el curso de la fase de descubrimiento.

estas normas, es el derecho sustantivo el que establece sus propias sanciones. Así, normalmente, en el caso de violación del secreto de la correspondencia o de la inviolabilidad del domicilio, o incluso en el caso de pruebas obtenidas bajo tortura, habrá sanciones penales para el infractor. Cfr. AVOLIO, L. F. T.: *Provas Ilícitas - Intervenções Telefônicas, Ambientais E Gravações Clandestinas*, Thomson Reuters, São Paulo, 2019, caps. 3, RB-3.1.

¹²⁷³ El derecho de las pruebas regula qué pruebas pueden admitirse en el juicio y en qué condiciones. Las pruebas admisibles deben ser admitidas, pero antes de que puedan serlo, las pruebas tienen que superar dos obstáculos. El requisito fundamental es que las pruebas sólo pueden ser admitidas si son pertinentes. Sin embargo, aunque sean legalmente relevantes, la admisión de las pruebas en el juicio puede seguir siendo problemas. En primer lugar, las pruebas relevantes pueden ser excluidas por completo porque caen en una de las reglas de exclusión de pruebas del derecho. Cfr. MUNDAY, R. J. C.: *Evidence*, Ninth edition, Oxford University Press, New York, NY, 2017, p. 14.

¹²⁷⁴ DURO VENTURA, C.: «Proposición de la prueba en el procedimiento ordinario en la LJCA», en *Tratado de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa*, vol. II, Editorial Aranzadi, 2008, p. 4/7.

¹²⁷⁵ En cuanto al destino de las pruebas ilícitas, hay tres posiciones en la doctrina. Una primera postura, y basada en que las pruebas ilícitas no pueden producir ningún efecto, sería que el juez ordenara la destrucción de las mismas. Una segunda postura, no tan extrema, sería que el juez ordenara la devolución de las pruebas a la parte que las aportó. Y una tercera postura, aparentemente más suave y razonable, sería que el juez ordenara la custodia de las pruebas ilícitas. Esta última solución ofrece la ventaja de que, en caso de impugnación de la declaración de ilicitud, el tribunal superior tendrá acceso al material sobre el que se hizo la declaración judicial y será más fácil enjuiciar la posible responsabilidad por violación de un derecho fundamental y evitar el riesgo de que la prueba ilícita pueda desaparecer. Cfr. ABEL LLUCH, X.: *Estándares de prueba...*, cit., pp. 216-218.

La prueba es calificada como constituida de forma inválida cuando la invalidez no afecta a la prueba en sí, sino a los actos procesales de admisión o producción de la prueba, que impiden su admisión en el proceso. Se trata de la observancia de la legalidad en el acto de la admisión o la presentación de pruebas, que no pueden aceptarse si existe una infracción, por ejemplo, el principio de contradicción¹²⁷⁶.

En el tema de las pruebas ilícitas, se enfrenta con frecuencia con las pruebas ilícitas por derivación, que, por imposición lógica, solo se plantea en los sistemas en los que prevalece el principio de inadmisibilidad de las pruebas obtenidas ilícitamente. Se refiere, por ejemplo, a las hipótesis en las que las pruebas contables fueron obtenidas legalmente, pero basadas en información extraída de pruebas obtenidas ilegalmente. Es el caso de la obtención de datos bancarios sin romper judicialmente el secreto bancario, a partir de los cuales se puede comprobar la incompatibilidad de las operaciones financieras con los ingresos declarados, de los que se identifica (o se presume) la omisión de ingresos; o de la interceptación telefónica clandestina, a través de la cual se llegan a conocer circunstancias que, recogidas legalmente, conducen a la comprobación de hechos contables que indican el incumplimiento de las obligaciones fiscales. La cuestión es si dicha prueba, formalmente lícita, pero derivada de una prueba materialmente ilícita, puede ser admitida en el proceso.

Según la doctrina americana de los "frutos del árbol venenoso" (*fruits of the poisonous tree*), el vicio del árbol se trasmite a todos sus frutos, por lo que deben excluirse las pruebas derivadas de prácticas ilegales. Sin embargo, existen moderaciones en la aplicación de esta tesis, el argumento fundamental se basa en la necesidad de averiguar la verdad, que podría verse frustrada por una hábil maniobra de la parte interesada, provocando alguna irregularidad para excluir elementos probatorios importantes. Otros encuentran apoyo en viejas posturas sobre la distinción entre la legalidad sustancial y la admisibilidad procesal, para sostener la admisibilidad de las pruebas obtenidas como resultado de una prueba ilícita. Esta ilegalidad encuentra su límite en los casos de los llamados "descubrimientos inevitables", en virtud de

¹²⁷⁶ En cuanto a la cuestión del efecto psicológico de las pruebas ilícitas. La primera solución es que la prueba ilícita se valore junto con el resto de las pruebas, porque se dice que es difícil que el juez pueda ignorar la realidad fáctica introducida por la prueba ilícita, posición cuestionable frente a la que implicaría reconocer la eficacia de la prueba ilícita, recordando que la libre valoración de la prueba sólo puede operar respecto de los medios de prueba legales, pero no respecto de los ilícitos. La segunda solución consistiría en negar al juez que tuviera contacto con las pruebas para evitar que éstas no tuvieran efecto en la resolución del caso. La tercera solución es negar toda eficacia a las pruebas ilícitas sin necesidad de recusar al juez y controlar la influencia de las pruebas ilícitas exigiendo al juez que motive sus decisiones. Esta última solución parece la más racional, pero siempre existe el riesgo de que el juez "camufle" el efecto psicológico de las pruebas ilegales. Cfr. ABEL LLUCH, X.: *Ibid.*, pp. 217-218.

los cuales las pruebas restantes y el propio procedimiento no estarían contaminados si se pudiera establecer una desconexión causal entre las pruebas en las que se basa la decisión judicial o administrativa y las pruebas obtenidas ilegalmente. Sin embargo, la dificultad radica en determinar con precisión los casos en los que opera dicha desconexión causal.

En España, en el tratamiento jurisprudencial de la prueba ilícita, se observa claramente una confrontación entre los intereses públicos y privados, donde, en la búsqueda de la solución de problemas concretos, se producen evoluciones o involuciones, buscando recalibrar estos intereses, preocupándose por los garantismos, pero también por evitar la impunidad¹²⁷⁷. Por tanto, se puede afirmar que existe una cierta relativización sobre lo que es una prueba ilícita y su validez en el ámbito de los procesos. El tema es muy actual y, sin duda, hay una tensión hermenéutica sobre cómo tratar este asunto. La imposibilidad de admitir pruebas ilícitas se origina de la posición preferencial de los derechos fundamentales en el sistema jurídico y de su estatus inviolable¹²⁷⁸, por lo tanto, una vez que se establece que la prueba fue obtenida con violación de los derechos fundamentales, su acogida procesal implicaría un desconocimiento de las garantías de los derechos fundamentales¹²⁷⁹.

¹²⁷⁷ Cfr. URBANO CASTRILLO, E. DE-TORRES MORATO, M. Á.-MARTÍ MINGARRO, L.: *La prueba ilícita penal: estudio jurisprudencial*, 5ª ed, Aranzadi, Pamplona, 2010, pp. 71-77. “El principio de “relativización de la prueba ilícita” abre la vía del “margen de discrecionalidad” que corresponde a los órganos judiciales -en una tendencia observable en los países anglosajones- para ponderar todas las circunstancias del caso, los bienes constitucionales implicados y la concreta incidencia procesal de la vulneración producida.” La “calidad del razonamiento” de la decisión adoptada funciona como un elemento de contraste decisivo para su control en la apelación. La cuestión se aclara, por un lado, pero al mismo tiempo se complica por la ausencia de una ley sobre el tema -que es difícil o imposible de redactar, dada su casuística y su resistencia a las especificaciones totalmente vinculantes-. Esto hace recaer en las autoridades juzgadoras la responsabilidad de determinar no sólo si hubo una prueba ilegal, sino también de precisar su alcance y efectos, en términos de la conexión de ilegalidad que revela el nexo causal en la obtención de la prueba.

¹²⁷⁸ Art. 11.1 de la LOPJ “ En todo tipo de procedimiento se respetarán las reglas de la buena fe. No surtirán efecto las pruebas obtenidas, directa o indirectamente, violentando los derechos o libertades fundamentales.”

¹²⁷⁹ Vide: STC , Sala Segunda, Sentencia 114/1984 de 29 Nov. 1984, Rec. 167/1984. Ponente: Luis Díez-Picazo Ponce de León. En la sentencia se pronuncia sobre la observancia del art. 6 del Convenio para la Protección de los Derechos Humanos y las Libertades Fundamentales (CEDH), que prescribe el derecho a un proceso equitativo: “En el derecho español el problema de la prueba ilícitamente obtenida sigue abierto, por la carencia de disposición expresa. El recurso a la vía interpretativa impuesta por el art. 10.2 CE no resulta concluyente, por no existir pronunciamiento al respecto por parte del Tribunal Europeo de Derechos del Hombre. Existe, sin embargo, una resolución en este ámbito que debe mencionarse, por más que su sentido no resulte de necesaria consideración en nuestro derecho sobre la base del citado art. 10.2 CE . ..En esta decisión se acordó que no había implicado violación del art. 6.1 de la Convención (derecho a la jurisdicción) la utilización por un Tribunal nacional de un registro fonográfico como medio de prueba, que fue tachado en cuanto a su procedimiento de obtención por el recurrente..”. Y continúa: “ En realidad el problema de la admisibilidad de la prueba ilícitamente obtenida se perfila siempre en una encrucijada de intereses, debiéndose así optar por la necesaria procuración de la verdad en el proceso o por la garantía -por el ordenamiento en su conjunto- de las situaciones jurídicas subjetivas de los ciudadanos. Estas últimas acaso puedan ceder ante la primera exigencia cuando su base sea estrictamente infraconstitucional pero no cuando se trate de derechos fundamentales que traen su causa, directa e inmediata, de la norma primera del ordenamiento. En tal supuesto puede afirmarse la exigencia prioritaria de atender a su plena efectividad, relegando a un segundo término los intereses públicos ligados a la fase probatoria del proceso.”

Con la evolución de la jurisprudencia se comprobó que la regla de exclusión no puede ser tan estricta y rotunda como para no permitir que, en determinados casos, matices o salvedades a la hora de aplicarla. Del repaso jurisprudencial se desprende que desde hace unos años se está aplicando la "teoría de la conexión de antijuridicidad"¹²⁸⁰, expresión jurídica utilizada en respuesta a los efectos de la teoría de los "frutos del árbol envenenado", cuya esencia no es sólo una cuestión de nulidad de una prueba concreta, sino sobre todo un problema de efectos. El cuerpo judicial debe analizar todas las características del caso individual, comparar los valores en juego y emplear el principio de proporcionalidad, logrando así la tan ansiada justicia en el caso concreto¹²⁸¹.

La evolución del concepto de prueba ilícita también se ha producido en asuntos relacionados con la prueba contable. En este ámbito, destaca el caso Faciani, en el que se aceptó una prueba contable obtenida por un empleado, y, tras haber sido negociada en el marco de un procedimiento en España, por entender que no vulneraría las normas legales que preservan los derechos fundamentales de los contribuyentes¹²⁸². En la sentencia del Tribunal Supremo se confirmó la inexistencia de vulneración de derechos fundamentales, así como un propósito de parcialidad probatoria¹²⁸³. En el mismo sentido, el TC confirmó la sentencia

¹²⁸⁰ *Vide*: STC, Pleno, Sentencia 81/1998 de 2 Abr. 1998, Rec. 3140/1994. Ponente: Tomás Vives Antón. "... pruebas reflejas son, desde un punto de vista intrínseco, constitucionalmente legítimas. 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)... Para tratar de determinar si esa conexión de antijuridicidad existe o no, hemos de analizar, en primer término la índole y características de la vulneración del derecho al secreto de las comunicaciones materializadas en la prueba originaria, así como su resultado, con el fin de determinar si, desde un punto de vista interno, su inconstitucionalidad se transmite o no a la prueba obtenida por derivación de aquélla; pero, también hemos de considerar, desde una perspectiva que pudiéramos denominar externa, las necesidades esenciales de tutela que la realidad y efectividad del derecho al secreto de las comunicaciones exige.."

¹²⁸¹ Cfr. BUENDÍA RUBIO, M. DEL C.: «La prueba ilícita penal: el artículo 11.1 de la Ley Orgánica del Poder Judicial. Provisión de la prueba violentando derechos o libertades fundamentales», *Drets.Revista Valenciana de Reformes Democràtiques*, 2, 2018, pp. 212-213. La comprensión matizada de la regla de exclusión parte de la consideración de condiciones que permiten guiar al juez siempre que se contemple la posibilidad de exceptuar la regla de exclusión, debiendo mencionarse, sin carácter exhaustivo, los siguientes: "a) La gravedad o entidad objetiva del daño causado al derecho fundamental. b) La intencionalidad del infractor, según haya actuado con dolo o con buena fe. c) La naturaleza objetiva y la entidad del acto investigado realizado por el infractor. d) La dificultad probatoria del infractor para defender sus pretensiones por medios lícitos. e) El carácter rígido o flexible del derecho fundamental afectado. f) Las consecuencias de la aplicación de la regla de exclusión sobre otros bienes y valores dignos de protección."

¹²⁸² ZARAGOZA TEJADA, J. I.-GUTIÉRREZ AZANZA, D. A.: «La prueba ilícita. Una reflexión tras la STS del 23 de febrero del 2017», *Revista de derecho y proceso penal*, 47, 2017.

¹²⁸³ Para el tratamiento de los documentos financieros y los registros contables en el caso de la Lista Falciani, *Vide*: STS, Sala Segunda, de lo Penal, Sentencia 116/2017 de 23 Feb. 2017, Rec. 1281/2016. Ponente: Manuel Marchena Gómez "Documentos bancarios y ficheros contables. Valor probatorio y alcance del art. 11 LOPJ. Principios de no indagación y doble incriminación. Doctrina jurisprudencial. Inexistencia de vulneración en el caso. Validez probatoria de la "lista Falciani" - información filtrada por un ex trabajador del banco HSBC relativa a clientes con depósitos opacos- cedida por las autoridades francesas a la AEAT, base de la investigación. Ausencia de toda finalidad de preconstitución probatoria. Particular desconectado de los aparatos del Estado que no buscaba prefabricar pruebas, sino obtener un lucro. Lo que proscribe el

anteriormente dictada, indicando la validez probatoria de las pruebas contables obtenidas a través del intercambio de información de las autoridades fiscales, independientemente de la naturaleza de la obtención original de las pruebas, por ejemplo, un trabajador de una entidad financiera obtuvo datos contables relacionados con depósitos opacos de clientes¹²⁸⁴.

7.5 Prueba contable en casos prácticos

En este punto vamos a presentar algunos escenarios prácticos de valoración de pruebas contables.

7.5.1 Compensación de bases negativas del impuesto de sociedades

Conceptualmente, la base imponible se define como el importe de las rentas obtenidas en el período impositivo, menos la compensación de las rentas imponibles de años anteriores¹²⁸⁵. Aumentar las rentas obtenidas en cada periodo impositivo, con independencia de las obtenidas en otros periodos impositivos, puede generar una tributación excesiva si el contribuyente tributa en los años fiscales en los que obtiene rentas positivas sin tener en cuenta aquellos años fiscales en los que la base imponible es negativa. Para hacer frente a este reto, mitigando el principio de independencia de los ejercicios fiscales, se introducen mecanismos para conectar los años con beneficios y los años con pérdidas fiscales¹²⁸⁶.

art. 11 LOPJ es la obtención de pruebas ilícitas como prevención frente a los excesos del Estado en la investigación del delito y en la búsqueda de la verdad. Los archivos comprometedores para los afectados no guardan conexión con la vulneración de los datos personales que protegían a los evasores fiscales. Regularidad de la cadena de custodia de los archivos informáticos.”

¹²⁸⁴ La sentencia del TS en el caso “Lista Faciani” fue confirmada por el TC, Pleno, Sentencia 97/2019 de 16 Jul. 2019, Rec. 1805/2017. Ponente: Alfredo. Montoya Melgar, lo cual sentencio: “*En relación con el derecho a la presunción de inocencia. Inexistente vulneración de tales derechos fundamentales en la obtención de datos bancarios de la Lista Falciani. Un informático aprovechó el acceso que, por razones laborales, tenía a datos de clientes del banco para elaborar sus propios ficheros para realizar perfiles específicos, y venderlos a terceros. Los datos que son utilizados por la Hacienda Pública se refieren a aspectos periféricos e inocuos de la llamada "intimidad económica". No se han introducido dentro del proceso penal datos de concretos movimientos de cuentas, que puedan revelar hábitos de vida del interesado. Intromisión en la intimidad fuera del territorio donde rige la soberanía española. España no tiene un sistema jurídico de opacidad bancaria que exija instrumentalizar el proceso penal para prevenir este tipo de violaciones de derechos fundamentales entre particulares.*”

¹²⁸⁵ Art. 10.1 de la LIS.

¹²⁸⁶ ROJI CHANDRO, L. A.-ROJI PEREZ, S.: «Las bases imponibles negativas en el impuesto sobre sociedades: Compensación, comprobación y contabilización», *Revista Contable*, vol. 40, 2016, (Editorial Wolters Kluwer), pp. 18-19. La mayoría de los sistemas fiscales modernos permiten la compensación de las pérdidas fiscales a través de la articulación del mecanismo de compensación de uno de los siguientes sistemas: a) Compensación de pérdidas hacia atrás (*Carry Back*), que permite compensar las bases imponibles positivas del ejercicio, con las pérdidas fiscales (bases imponibles negativas) de ejercicios posteriores, mediante la devolución de los impuestos ya pagados. b) Compensación de pérdidas hacia adelante (*Carry Forward*), que permite compensar la renta imponible del ejercicio con las pérdidas fiscales de años anteriores.

Corresponde al contribuyente demostrar que cumple todos las exigencias legales para disfrutar de la posibilidad de compensar bases negativas¹²⁸⁷. En estos casos, no basta con mostrar el documento, sino que el contribuyente debe demostrar ante la Administración el cumplimiento de los requisitos cuantitativos, cualitativos y temporales que regulan la citada posibilidad. Así, por ejemplo, un contribuyente que quiera hacer una compensación de una base imponible negativa deberá aportar la prueba de la liquidación o autoliquidación de la que se deriva, la contabilidad y el soporte documental adecuado, con independencia del año en que se hayan originado.¹²⁸⁸ Así que, de hecho, las bases imponibles debían probarse a partir de documentos contables y justificativos¹²⁸⁹.

Para que sea posible compensar resultados negativos de ejercicios anteriores, se requiere acreditar su ocurrencia con documentación contable que justifique el resultado fiscal negativo que el contribuyente desea compensar. Independientemente del periodo fiscal en el que se hayan materializado las pérdidas fiscales, la documentación debe ser apta para la inspección. Por lo tanto, es crucial reunir las cuentas y los documentos justificativos adecuados¹²⁹⁰.

¹²⁸⁷ Art. 26.1 de la LIS: “Las bases imponibles negativas que hayan sido objeto de liquidación o autoliquidación podrán ser compensadas con las rentas positivas de los periodos impositivos siguientes con el limite del 70 por ciento de la base imponible previa a la aplicación de la reserva de capitalización establecida en el artículo 25 de esta Ley y a su compensación.”

¹²⁸⁸ La procedencia y cuantía de las bases imponibles negativas puede acreditarse siempre que el contribuyente presente la autoliquidación, la contabilidad y el soporte documental adecuado, trasladando a la Administración tributaria la carga de probar la inexactitud de los datos aportados o la inadecuación de las calificaciones jurídicas realizadas por el contribuyente en la determinación de las bases. Señalando que la prueba y justificación de dicha realidad recae en quien pretende ejercer dicha compensación, es decir, en el contribuyente, de manera que si este no logra probar la eficacia de la base negativa, no podrá ejercer dicho derecho. Cfr. CORDERO GONZÁLEZ, E. M.: «El derecho a comprobar e investigar bases imponibles negativas, créditos fiscales y demás elementos originados en periodos prescritos, tras la Ley 34/2015, de modificación parcial de la Ley General Tributaria», *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos*, 396, 2016, p. 28.

¹²⁸⁹ Ver que la prueba contable es indispensable para la posibilidad de deducción: STS, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia de 17 Nov. 2015, Rec. 882/2014, Ponente: Manuel Vicente Garzón Herrero: “*Impuesto sobre Sociedades: Compensación de bases imponibles negativas de ejercicios ya prescritos: necesidad de acreditación por el interesado en los términos del art. 23.5 LIS: es necesaria también la prueba contable de que tales bases imponibles no han sido ya compensadas mediante la depreciación de la participación de la entidad adquirente en el capital de la transmitente si ambas forman parte de un grupo: posibilidad de la Administración de comprobar dichos extremos aunque se refieran a ejercicios ya prescritos si la compensación se realiza en un ejercicio no prescrito.*”

¹²⁹⁰ Para tener un activo intangible, debe cumplirse el criterio de identificabilidad. Este criterio implica que el activo intangible debe cumplir uno de los siguientes requisitos: debe ser separable, es decir, susceptible de ser separado de la empresa y vendido, transferido o entregado para su uso, alquilado o intercambiado; y debe surgir de derechos legales o contractuales, independientemente de que tales derechos sean transferibles o separables de la empresa o de otros derechos u obligaciones. Cfr. CALVO VÉRGEZ, J.: «La compensación de bases imponibles negativas en el impuesto sobre sociedades», *Actum fiscal*, 61, 2012, pp. 9-10.

7.5.2 Amortizaciones de inmovilizado intangible

Para fines tributarios los intangibles¹²⁹¹ son considerados como teniendo vida útil definida y se amortizarán en función de su vida útil¹²⁹². Cuando la vida útil no pueda estimarse de forma fiable, la amortización contable se realizará por un periodo de 10 años (salvo que la ley o la normativa dispongan lo contrario). La amortización fiscal se realizará a lo largo de la vida útil. Cuando la vida útil no pueda establecerse de forma fiable, la amortización fiscal se realizará, por lo general, en un periodo de 20 años, incluyendo la amortización del fondo de comercio¹²⁹³.

El valor contable registrado en los libros se amortizará de forma prospectiva. A estos efectos, se asumirá que la vida útil del fondo de comercio será el periodo de tiempo que falte para que se cumpla el plazo de veinte años, a menos que se demuestre lo contrario. Los gastos de amortización deben contabilizarse periódicamente en la cuenta de pérdidas y ganancias, ya que el régimen de amortización reduce la base de cálculo del impuesto de sociedades¹²⁹⁴.

¹²⁹¹ CALVO VÉRGEZ, J.: «Tratamiento contable y fiscal del fondo de comercio en el IS a la luz de la reciente doctrina administrativa», *Quincena fiscal*, 4, 2012, p. 1.

¹²⁹² El art. 39 del CCom, en su disposición final primera, apartado cuatro, establece: "4. Los Inmovilizados Intangibles son activos de vida útil definida. Cuando la vida útil de estos activos no pueda estimarse de manera fiable se amortizarán en un plazo de diez años, salvo que otra disposición legal o reglamentaria establezca un plazo diferente. El Fondo de Comercio únicamente podrá figurar en el activo del balance cuando se haya adquirido a título oneroso. Se presumirá, salvo prueba en contrario, que la vida útil del fondo de comercio es de diez años."

¹²⁹³ La LIS, señala en el apartado 2 del art. 12: "2. El inmovilizado intangible se amortizará atendiendo a su vida útil. Cuando la misma no pueda estimarse de manera fiable, la amortización será deducible con el límite anual máximo de la veinteaava parte de su importe".

¹²⁹⁴ Cfr. SANZ GADEA, E.: «El Impuesto sobre Sociedades en 2015. Los intangibles», *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos*, 397, 2016, p. 64. La primera redacción del art. 39.4 CCom establecía que el valor del fondo de comercio no será objeto de amortización, pero deberán realizarse las correcciones de valor pertinentes, al menos anualmente, en caso de pérdida. Con la ley 22/2015 el fondo de comercio tiene ahora una vida útil de diez años, salvo prueba en contrario. Por consiguiente, el fondo de comercio está sujeto a un proceso de amortización a lo largo de su vida útil, que puede ser igual, inferior o superior a diez años, y corresponde a la empresa demostrar, a efectos contables, la duración de la vida útil distinta de diez años. Cfr. AMADOR FERNÁNDEZ, S.-GONZÁLEZ GARCÍA, Á.: «El fondo de comercio. Aspectos contables y fiscales», *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos*, 407, 2017, p. 266. En España, la amortización del fondo de comercio es deducible hasta un límite máximo anual de una vigésima parte de su valor. Al igual que ocurre con otros activos intangibles cuya vida útil no puede estimarse de forma fiable, el gasto deducible tendrá un límite máximo del 5 % anual y, en todo caso, el gasto contable deberá registrarse, de la misma forma que para otras amortizaciones del inmovilizado, para ser deducible. A partir de 2016, la diferencia entre la amortización fiscal y la contable dará lugar a una diferencia temporaria deducible que generará un pasivo fiscal hasta su reversión.

7.5.3 Gastos deducibles y su atribución temporal

Los gastos, para ser deducibles, deben estar debidamente justificados en la contabilidad¹²⁹⁵. La naturaleza de la prueba varía en función de la causa del gasto en cada caso: así, por ejemplo, para probar los gastos financieros con pago y gastos de préstamos, la persona jurídica debe probar que los fondos se obtuvieron y utilizaron en la actividad de la persona jurídica¹²⁹⁶. Los gastos deben probarse mediante un documento válido (factura o documento equivalente que contenga los elementos esenciales establecidos en la ley)¹²⁹⁷. La regularidad del registro en una cuenta de cargos es condición necesaria, pero no suficiente, de la cuenta de deducciones de cargos fiscales. El contribuyente tenía que justificar la escritura de cargos en su motivo y en su monto, la carga para que la administración demuestre un acto de gestión de para si es necesario¹²⁹⁸.

Como regla general, el comprobante de la contraprestación recibida resultará de una factura que lo hará presumir. Por supuesto, la autoridad tributaria puede, a su vez, solicitar a la compañía información que pueda justificar la realidad y el valor de los beneficios, pero la única circunstancia de que la compañía no hubiera respondido de forma suficiente a estas preguntas. Las reclamaciones no son suficientes para permitir la restitución del gasto en disputa en el resultado imponible. En la contabilidad comercial, la prueba del pago de los cargos es igualmente irrelevante, desde el momento en que el contribuyente aporta elementos suficientes a estos cargos y la existencia y el valor de la contraprestación que retiró de sus gastos¹²⁹⁹.

Otro punto de reflexión sería si los gastos existen y son legítimos, es decir, son normales y habituales, aunque no estén contabilizados, ya que algunos defienden que Hacienda

¹²⁹⁵ Cfr. MARCO, B.: «Regole di deducibilità dei costi non annotati nelle scritture contabili», *Bilancio e reddito d'impresa*, 11, 2013, p. 27. En particular, corresponderá a la ley prescribir que los gastos y otros componentes negativos sean en todo caso deducibles sí: (i) que se imputaron en un ejercicio anterior y la deducción se aplazó de acuerdo con las normas que permiten el aplazamiento; (ii) - que aunque no pasen por la cuenta de pérdidas y ganancias, son deducibles por ley.

¹²⁹⁶ Para que el gasto sea deducible, debe cumplir otra serie de requisitos, como estar justificado documentalmente, contabilizado, es decir, registrado conforme a las normas y principios contables, e imputado adecuadamente. Cfr. MONTERO FERNÁNDEZ, J. A.: «El concepto de gasto deducible y de liberalidad en el impuesto sobre sociedades. Consecuencias fiscales y extrafiscales de la calificación como liberalidad de determinados conceptos de gasto», en Manuel José Baeza Díaz-Portales (ed.) *X Congreso Tributario: la justicia: ¿garantía del Estado de Derecho?*, Ediciones Foro Jurídico, Valencia, 2015, pp. 101-102.

¹²⁹⁷ TEIXEIRA, G.: *Manual de Direito Fiscal*, Almedina, Coimbra, 2016, p. 74.

¹²⁹⁸ Cfr. GUTIÉRREZ BENGOCHEA, M.: *Las presunciones y ficciones...*, cit., p. 142. La contabilidad debe ser considerada no sólo como un medio de prueba de los ingresos obtenidos y de los gastos realizados por la empresa, sino también como una *conditio sine quo non* para la deducción de determinados gastos realizados por las empresas, y sólo en casos de fuerza mayor y de forma subsidiaria se admitirían otras pruebas para la deducción de los gastos contables, que en todo caso estarían dentro de la decisión discrecional del órgano de control.

¹²⁹⁹ BISSY, A. DE-SERLOOTEN, P.: *Comptabilité et fiscalité: ...*, cit., p. 28.

no puede desconocer el derecho a la deducción a pesar de la falta de contabilidad. El deber de considerar los importes relativos a los gastos no registrados en los libros deriva del hecho de que la actuación inspectora ha de respetar el principio de verdad material vinculado al hecho imponible del impuesto. La mera falta de contabilización no elimina el derecho del contribuyente al beneficio fiscal de las cantidades relacionadas con los ingresos y, por las mismas razones, no debe ser causa para eliminar el derecho al beneficio de la deducibilidad. Se trata de una cuestión controvertida, pero en realidad, el contribuyente tiene la obligación de trabajar a su favor, por lo que la Administración Tributaria no está obligada a defender los intereses del contribuyente¹³⁰⁰.

Según MAGRANER MORENO¹³⁰¹, el concepto de “gasto deducible” está vinculado a la “necesidad” del gasto “para obtener la renta”, sin descartar que también debe estar documentado y reflejado en la contabilidad, y debe imputarse a la base imponible del ejercicio en el que se produce. De tal manera que el gasto debe ser acreditado por el contribuyente a través de los medios de prueba adecuados. En definitiva, para que el gasto sea deducible fiscalmente, además del de necesidad, es necesaria que se tengan en cuenta una serie de requisitos: 1. la justificación documental del asiento contable; 2. la contabilización; y 3. su atribución a la base imponible en el ejercicio en que se produjo.

Ha de probarse que los gastos son necesarios para la generación de ingresos. En ese sentido, la condición de que los gastos tuviesen la consideración de «necesarios» para la obtención de los ingresos de la entidad, adjetivo mayoritariamente interpretado en el sentido de gasto forzoso, imprescindible u obligatorio que planteó no pocas dudas en su aplicación. Así las cosas, una interpretación rígida del aludido término conducía a un ensanchamiento de los conceptos que cabía considerar como meras «liberalidades», como sabemos no deducibles, extremo que acarrea varios problemas a las empresas, situadas en muchas ocasiones en la obligación de probar extremos difíciles de justificar en términos absolutos.¹³⁰²

¹³⁰⁰ ANDRADE FILHO, E. O.: *Imposto de renda das empresas*, cit., pp. 242-243.

¹³⁰¹ MAGRANER MORENO, F. J.: «Aspectos actualmente controvertidos sobre la prueba en los procedimientos tributarios en España», *Revista Boliviana de Derecho*, 24, 2017, p. 242.

¹³⁰² PITA GRANDAL, A. M.: *La prueba en el ...*, cit., p. 234. En el caso de gastos contabilizados cuya realidad pueda ser demostrada a través de otro documento, la Administración puede exigir la presentación de este documento porque la ley ampara esta acción. El contribuyente no sólo está obligado a contabilizar los gastos, sino que debe conservar los medios de prueba de los mismos, y está obligado a presentarlos cuando se le solicite. No hay que olvidar que el valor probatorio de los registros contables no impide subordinar la deducción de los gastos necesarios para la obtención de los ingresos a su debida justificación. Sin embargo, esto no significa que este medio de prueba sea siempre necesario además de la contabilidad. Tampoco impide que en algunos casos sea necesario valorar las cuentas como único medio de prueba. Puede darse el caso de que el contribuyente no

Grupo de gastos no deducibles, a aquellos que se hallen «correlacionados con los ingresos», expresión que ha sido interpretada por una parte de la doctrina como heredera del término «necesidad». Esto es, se ha entendido que esa correlación que ahora se exige entre los gastos y los ingresos de la entidad significan que, aunque se haya eludido la referencia a la «necesidad», este requisito continúa en la delimitación de los distintos supuestos que conforman el concepto de gasto deducible¹³⁰³

En resumen, la existencia de una factura en la que se encuentre algún error o inexactitud en los requisitos exigidos para cumplimentarla, no debiera implicar la denegación por parte de la Administración del derecho a deducir lo reclamado por los sujetos pasivos, siempre y cuando este pueda probar la realidad de la operación de la que trae causa tal documento. A este respecto, la aplicación de los aludidos principios de proporcionalidad, junto con la prueba conjunta y libre, deberán conducir a la Administración a aceptar la deducción de gastos en el IS si el empresario puede probar de forma «suficiente» la realidad de los gastos y su «correlación» con los ingresos, todo ello en los términos señalados. También sobre esta cuestión pueden apreciarse respecto al IVA, donde se opta por la rigidez y la interpretación de este tema, algunos indicios de flexibilización al respecto, tratando de relativizar la importancia de aspectos formales cuando el empresario puede acreditar la eficacia de la operación¹³⁰⁴.

La omisión o incorrecta contabilización de los gastos es un obstáculo para la deducibilidad de los mismos que debe y puede ser salvado por el contribuyente con una actividad probatoria dirigida a complementar este procedimiento. La omisión o la contabilización incorrecta debe corregirse mediante una actividad probatoria, y la previsión de un gasto no impide su deducibilidad si el contribuyente obtiene otras pruebas, las facturas, por ejemplo, constituirán una prueba suficiente.

7.5.4 Operaciones entre partes vinculadas

En las operaciones internacionales es importante verificar el importe del beneficio, y la documentación exigida debe ser de un nivel razonable, evitando los excesos¹³⁰⁵. Por lo

disponga de ningún otro medio de prueba, ya que teniendo en cuenta, principalmente, la exactitud de los balances contables, es el único posible; otra solución colocaría al contribuyente en una situación de indefensión rechazada por la ley.

¹³⁰³ ÁLVAREZ BARBEITO, P.: *La prueba para la deducción ...*, cit.', p. 3.

¹³⁰⁴ ÁLVAREZ BARBEITO, P.: *Ibid.*, p. 6.

¹³⁰⁵ Cfr. LAGO MONTERO, J. M.: «La litigiosidad que preocupa en el ámbito internacional», en José María Lago Montero, Rosa María Alfonso Galán, María de los Ángeles Guervós Maíllo (eds.) *Litigiosidad tributaria: estado, causas y remedios*, Editorial Aranzadi, Pamplona, 2018, p. 383. «Una planificación fiscal agresiva en los foros de la

general, no se pretende que se impongan requisitos de documentación más gravosos en relación con tales tratos que las que se aplican a las transacciones entre empresas asociadas¹³⁰⁶. Además, al igual que en el caso de la documentación sobre precios de transferencia a que se refieren las Directrices sobre precios de transferencia de la OCDE, los requisitos no deben aplicarse de manera que se impongan a los contribuyentes costes y cargas desproporcionadas con respecto a las circunstancias. No obstante, teniendo en cuenta la singularidad de la naturaleza de una negociación, los países desean exigir a los contribuyentes que demuestren claramente que sería apropiado reconocer la negociación¹³⁰⁷.

Así, por ejemplo, un registro contable y una documentación contemporánea que muestre la transferencia de riesgos, responsabilidades y beneficios económicamente significativos sería un punto de partida útil a los efectos de atribuir beneficios. Se anima a los contribuyentes a preparar dicha documentación, ya que puede reducir sustancialmente el potencial de controversias con respecto a la aplicación del enfoque. Las administraciones tributarias darían efecto a dicha documentación, a pesar de su falta de efecto jurídico, en la medida en la que la documentación sea compatible con el fondo económico de las actividades que tienen lugar en la empresa, tal como lo revela al análisis funcional y fáctico; las disposiciones documentadas en relación con el trato, vistos en su totalidad, no difieren de los que habrían sido adoptados por empresas independientes comparables que se comportarían de manera comercialmente racional, o si lo hacen, la estructura la documentación del contribuyente no impide prácticamente que la administración tributaria dedique un precio de transferencia adecuado; y la negociación presentada en la documentación del contribuyente no

OCDE. *aprovecha la facilidad con la que las multinacionales pueden establecerse en territorios que cooperan poco o nada con las autoridades fiscales de otros países que mantienen sistemas de baja o nula tributación. Los beneficios obtenidos en un país se trasladan a otro desde el que operan, o dicen operar, y en lo que tributan poco o nada, gracias a una o varias sociedades creadas ad hoc.*"

¹³⁰⁶ Cfr. CALVO VÉRGEZ, J. C.: «El régimen contable y fiscal de los negocios conjuntos. La aplicación de la Norma de Valoración 21 del nuevo PGC como instrumento de planificación fiscal», *Gaceta fiscal*, 292, 2009, p. 7/10. "Por lo general, se considera que una parte está relacionada con otra cuando una de ellas, o un grupo que actúa conjuntamente, ejerce o tiene la posibilidad de ejercer, directa o indirectamente, o en virtud de acuerdos o convenios entre accionistas o miembros, el control sobre otra parte o, en su caso, una influencia significativa sobre las decisiones financieras y operativas de la otra parte."

¹³⁰⁷ La documentación sobre los precios de transferencia son documentos solicitados por la Administración fiscal, que deben estar preparados y fácilmente disponibles para permitir una visión rápida y organizada de cuál es la práctica de la empresa en materia de precios de transferencia y cómo se establecen y comparan los precios, con el fin de confirmar que tienen una base puramente comercial. No tener la documentación al día suele ser objeto de sanciones. Las empresas tienden a seguir las normas de documentación de la jurisdicción nacional en lugar de las orientaciones internacionales. En los países donde las normas son más estrictas y se aplican sanciones, la regularidad se considera prioritaria. Para ser eficiente, la documentación de los precios de transferencia debe ser proporcional a la importancia de las transacciones que se documentan. Cfr. VAN HERKSEN, M.: «Documentação de preço de transferência e seu uso na avaliação do preço de transferência; Há outras formas de abater o dragão?», en D Britto, M. P Caseiro (eds.) *Direito tributário internacional: teoria e prática.*, Revista dos Tribunais, São Paulo, 2014, p. 355.

viola los principios del enfoque presentado en el Informe al pretender transferir los riesgos de una manera que los separa de las funciones¹³⁰⁸.

Cabe señalar que las normas que rigen los ajustes del valor razonable de los activos y pasivos influyen en la determinación del coste de producción. En este sentido, es natural que en el cálculo del parámetro del precio de control de los precios de transferencia que adoptan el coste de producción como punto de partida, que son el método del coste de producción más el beneficio y el método del coste de adquisición o producción más los impuestos y el beneficio, tenga cierta influencia sobre el valor razonable de los activos¹³⁰⁹.

Las prácticas contables actuales implican la valoración de algunos activos, por ejemplo, los biológicos, así como de los pasivos, a su valor razonable, lo que puede repercutir en el valor del coste de producción, que se verá incrementado (o incluso reducido). En este contexto, la prueba del coste de producción, a efectos de estimar el precio de transferencia, puede reforzarse con un informe elaborado por una empresa de auditores externos independientes contratada por el proveedor vinculado desde el extranjero, que certifique que el valor del coste de adquisición de los bienes fue calculado de acuerdo con la regulación contable, actualmente guiada por las NIIFs¹³¹⁰.

¹³⁰⁸ Cfr. CM OCDE Comentario ao Art. 7, par. 26.

¹³⁰⁹ STS, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia 390/2021 de 18 Mar. 2021, Rec. 6428/2018. Ponente: Isaac Merino Jara. “IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. Regularización de operaciones que afectan a sociedades del mismo grupo. Partidas no deducibles, gastos derivados del contrato marco de prestación de servicios de matriz con sus filiales. La Inspección tributaria no está obligada a tener en consideración la política de precios de transferencia del grupo empresarial, en particular cuando se base en el método del margen neto del conjunto de operaciones (TNMM: Transactional Net Margin Method), a la hora de regularizar operaciones que afectan a sociedades del mismo grupo multinacional, cuando no sea posible realizar el pertinente ajuste bilateral, para proceder a una regularización íntegra de la situación del obligado tributario.”

¹³¹⁰ Algunas operaciones contables relacionadas con determinadas actividades aumentan el riesgo de que el precio de transferencia sea incorrecto, dependiendo de los hechos y circunstancias de cada caso: 1) Activos intangibles utilizados por empresas del grupo, pero sin pago de cánones. 2) Reparto de costes sin beneficios previsible. 3) Empresas involucradas en transacciones que pueden pasar desapercibidas. 4) Empresas con pérdidas durante varios años. 5) Pérdidas sufridas por las entidades locales, pero beneficios (globales) en el grupo. 6) Los márgenes contables disminuyen repentinamente sin justificación. 7) Empresas con filiales en el extranjero con pérdidas iniciales. 8) Inexistencia de un acuerdo formal de prestación de servicios o de provisión financiera sin recargo de gastos. 9) Desplazamientos en comisión de servicio en condiciones "no comerciales" (es decir, sin recarga y sin acuerdos). 10) Empresas con operaciones con partes vinculadas en las que la parte vinculada tiene un tipo impositivo marginal bajo y realiza pagos que parecen ser grandes en referencia a la relación. 11) Niveles de endeudamiento, préstamos intragrupo y garantías "no comerciales". 12) Saldo de deudores comerciales - interempresa, a largo plazo, sin intereses. Cfr. SIM TZI YONG, S.: *The logic and practice of transfer pricing*, LexisNexis, Singapore, 2014, p. 188.

8 INCUMPLIMIENTO DE DEBERES CONTABLES Y EFECTOS PROBATORIOS

“El delito contable encierra múltiples problemas, tal vez originados por su carácter interdisciplinario. Un análisis en profundidad no puede prescindir de las aportaciones de los especialistas en las diversas disciplinas afectadas. Sin la cooperación de penalistas, tributaristas, mercantilistas y expertos contables cualquier intento de comprensión seguirá caminos equivocados y conducirá a resultados absurdos”.

JUAN CARLOS FERRE OLIVE¹³¹¹

La falta de organización de la contabilidad y de otros registros con relevancia fiscal en términos de las disposiciones legales aplicables o de las normas de normalización contable se consideran una infracción. Esto mismo se aplica a la manipulación de la contabilidad o de los sistemas utilizados para llevarla (incluidos los programas informáticos de contabilidad), así como a las inexactitudes, tergiversaciones o falta de cuidado razonable en la conservación o destrucción de los documentos necesarios para la contabilidad¹³¹².

Cualquier circunstancia que suponga el incumplimiento de los deberes contables tiene un efecto probatorio impactante. En primer lugar, corrompe la validez de la contabilidad como instrumento de prueba, ya que la misma ya no representa una imagen fiel de la realidad. En un segundo momento, ante la inexistencia de un soporte contable fiable para el cálculo de la base imponible, la Administración tributaria tiene que recurrir a métodos inductivos de estimación indirecta para acercarse a lo que sería la base imponible.

Si los registros contables no se llevan de forma ordenada o si sólo se registra una parte de las operaciones del negocio, no será posible obtener una imagen completa del patrimonio ni determinar el movimiento real del negocio¹³¹³. De ahí que se deduzca la existencia de un

¹³¹¹ FERRE OLIVE, J. C.: *El delito contable: análisis del artículo 350 bis del código penal*, Praxis ; Wolters Kluwer, Barcelona, 1988, p. XVI.

¹³¹² Cfr. PISTONE, P. Y OTROS: *Fundamentals of taxation...*, cit., p. 9/16, Chapter 6. Los posibles incumplimientos de los deberes contables son: i) no emitir o retrasar la emisión de una factura legalmente exigible; ii) emitir facturas sin toda la información obligatoria (como la identificación de las partes o de la transacción y su valor); iii) emitir facturas que no se corresponden con la realidad económica; iv) tener en cuenta facturas emitidas por empresas inexistentes o en quiebra; y v) falsificar facturas de empresas existentes o inexistentes.

¹³¹³ Cfr. CARLO, P.: «L'omessa sottoscrizione delle scritture contabili legittima l'accertamento induttivo», *Corriere Tributario*, 19, 2003, p. 1580. Cuando es imposible determinar los ingresos de forma analítica debido a la falta de fiabilidad general de los registros contables. En tales circunstancias, la legislación permite a la Administración tributaria prescindir de los resultados de los registros contables y realizar determinaciones de ingresos basándose también en presunciones "muy simples" (sin los requisitos de exactitud), es decir, basándose en los elementos conservados por la Administración, entre los que pueden figurar ciertamente los índices de rentabilidad media de un determinado sector o de una determinada categoría de empresas.

elemento fraudulento en la gestión de la empresa destinado a imposibilitar o dificultar enormemente la reconstrucción del patrimonio o del movimiento empresarial. Los registros contables que no sean fiables en su conjunto debido a las graves, numerosas y reiteradas irregularidades se consideraron como no conservados¹³¹⁴.

Existen al menos tres tipos de infracciones con referencia a la contabilidad específicamente identificadas¹³¹⁵: a) no tener un sistema de contabilidad; b) no llevar o conservar la contabilidad y c) llevar una contabilidad irregular, es decir, según métodos y criterios distintos de los previstos en las normas¹³¹⁶.

Los sujetos pueden ser todos los contribuyentes que estén obligados a llevar los citados registros y la conducta de no llevar registros contables, aparte del caso en que el contribuyente no haya materializado o en presencia de irregularidades graves, numerosas y reiteradas, de modo que los registros en su conjunto no sean fiables¹³¹⁷. La negligencia con los deberes legales de dirección de cuentas puede ser sancionada tanto en el ámbito criminal como en el administrativo, y que dicha conducta sea constitutiva de delito o de infracción administrativa, es decir, el deber de llevar la contabilidad, una vez que resulta en su configuración mercantil,

¹³¹⁴ MENTI, F.: «L'omessa esibizione di documenti in sede di accesso e l'inutilizzabilità a favore del contribuente», *Diritto e Pratica Tributaria*, 5, 2010, pp. 820-821.

¹³¹⁵ FERRAJOLI, L.-LORIO, A.: «L'omessa tenuta delle scritture contabili alla luce degli ultimi orientamenti giurisprudenziali», *IL Fisco*, 44, 1998, p. 14315.

¹³¹⁶ LEHNEN, F.: *Estudo jurídico-contábil da prova pericial*, Editora LTr, São Paulo, 2001, p. 187.

¹³¹⁷ El derecho penal de la contabilidad es el conjunto de normas penales y administrativas que sancionan las conductas ilícitas en la entrega veraz, oportuna y transparente de la información financiera y patrimonial o que impiden los mecanismos de auditoría o fiscalización de dicha información. Se prevén todos los delitos contables en sentido amplio y estricto, pero también los delitos relativos a la ocultación o entrega sesgada de cualquier otra información financiera de la organización o empresa, esté o no registrada en los libros contables, y que por ley debe estar disponible de forma transparente y oportuna. Por lo tanto, la noción de delitos contables en sentido amplio abarca todos los delitos del derecho penal de la contabilidad en los que la conducta típica se refiere a la información financiera contenida en los libros de contabilidad, incluyendo tanto los delitos contables comerciales (delitos contables en sentido estricto). Por último, la noción de delitos contables en sentido estricto abarca sólo los delitos contables relativos a la llamada contabilidad comercial, es decir, la regulada en el CCom y las leyes comerciales con respecto a las personas jurídicas con fines comerciales. En este sentido, el delito contable supone toda omisión de elaboración, ocultación, incorrección formal, falsedad, carácter incompleto o inutilidad de la información financiera expresada en los libros contables que debe mostrarse a los socios, a terceros, a los auditores o a la autoridad reguladora. Ese delito ocurre con el fin de ocultar, en el sentido de esconder o disfrazar, la verdadera situación financiera del patrimonio de la empresa. En este artículo, sólo trataremos los delitos contables en el ámbito comercial. Cfr. VARELA VENTURA, L.: «Delitos contables mercantiles en el Derecho penal económico chileno: Sistematización de su marco regulatorio, elementos comunes de sus tipos penales y desafíos pendientes», *Política Criminal: Revista Electrónica Semestral de Políticas Públicas en Materias Penales*, vol. 11, 21, 2016, p. 272.

se convierte verdaderamente en tal cuando se le superpone la obligación tributaria; obligación, como es sabido, de carácter eminentemente público¹³¹⁸.

Según la LGT, las infracciones tributarias en función del perjuicio económico que generan pueden clasificarse en leves, graves y muy graves. De acuerdo con el grado de culpabilidad de la conducta del infractor, la infracción es grave si ha habido ocultación, uso de facturas falsas o si hay anomalías contables en cierta medida, y muy grave si se han utilizado medios con evidente intención fraudulenta¹³¹⁹. En ausencia de circunstancias agravantes, la infracción será leve, así como en los casos en que el importe de la deuda descubierta sea pequeño. En el caso de las infracciones sin perjuicio económico directo, el marco dependerá de la gravedad de la conducta¹³²⁰.

En este capítulo se analizarán algunos incumplimientos de los deberes contables que comprometen el valor probatorio de la contabilidad. En primer lugar, se presentarán algunas infracciones de los deberes contables, para, posteriormente, tratar el sistema de estimación indirecta, al que recurre la administración en caso de inexistencia o inviabilidad de registros contables que sirvan como medio de prueba para determinar la base imponible. En este capítulo también se habla de la falsedad en los informes financieros y brevemente del delito contable prescrito en la legislación española, así como su relación con el delito fiscal.

¹³¹⁸ El cumplimiento de las obligaciones contables y registrales, la conservación y custodia de las facturas como prueba de registro para ser puestas a disposición de la Administración tributaria, constituyen la esencia del deber legal y constitucional de colaboración con la inspección tributaria. Su ausencia o falsedad implica la utilización de medios fraudulentos en la práctica de las infracciones fiscales, y las convierte en una infracción muy grave. El incumplimiento del deber de expedir, presentar y conservar las facturas repercute directamente en la deducibilidad de los gastos contabilizados y es un requisito imprescindible para la justificación final de las obligaciones fiscales y registrales. Cfr. LÓPEZ GARCÍA, C.: *Particularidades de la prueba...*, cit., pp. 15-17.

¹³¹⁹ Cfr. ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: «Infracciones tributarias graves: tipos», *Crónica tributaria*, 98, 2001, Instituto de Estudios Fiscales, p. 77. La infracción tributaria grave requiere culpabilidad o dolo por parte del contribuyente, sólo será posible iniciar el correspondiente procedimiento penal tras la inevitable investigación por parte de los órganos de inspección tributaria, por lo que, por ejemplo, en el caso de la infracción tributaria grave de impago, si el órgano administrativo decide iniciar un procedimiento de ejecución o practicar una liquidación provisional de oficio tras un procedimiento abreviado de comprobación tributaria, no es posible calificar la conducta delictiva e imponer sanciones.

¹³²⁰ Cfr. MARTÍN QUERALT, J. Y OTROS: *Curso de Derecho Financiero ...*, cit., p. 1253. «Entre las infracciones tributarias muy graves, producto de las inconformidades contables, se identifican en primer lugar las anomalías sustanciales en la contabilidad y en los libros o registros contables establecidos por la legislación tributaria.... El concepto de anomalías sustanciales en la contabilidad, enumera los tres casos en los que una anomalía contable puede ser calificada como sustancial: 1) incumplimiento absoluto de la obligación de llevar la contabilidad en los términos establecidos por la normativa fiscal; 2) dirección de cuentas diferentes para una misma actividad y ejercicio que no permitan conocer la verdadera situación de la empresa; y 3) dirección incorrecta de los libros de contabilidad o de los libros o registros establecidos por la normativa fiscal, siempre que represente más del 50% del valor de la base de la sanción. Además, se considera una infracción muy grave la utilización de facturas y justificantes falsos o falseados, siempre que su incidencia represente un porcentaje superior al 10% del importe base de la sanción; la utilización de personas o entidades interpuestas con el fin de ocultar la identidad.»

8.1 Infracciones y sanciones tributarias en materia de deberes contables

Entre las anomalías sustanciales en el cumplimiento de las obligaciones contables, con trascendencia tributaria, se encuentran las siguientes: i) no llevar los libros contables obligatorios, así como los documentos que permitirían determinar, en régimen de estimación directa, la base imponible del contribuyente; ii) incumplimiento del deber de confeccionar puntualmente el balance y la cuenta de pérdidas y ganancias o elaborar balances; iii) incumplimiento de los principios y definiciones establecidos en el plan general de contabilidad, iv) retraso en el registro puntual de las anotaciones en los libros contables y iv) retraso en la legalización de los libros contables¹³²¹.

Cuando los registros contables en su conjunto no son fiables ante las omisiones e informaciones falsas e inexactas o las irregularidades formales, las irregularidades son tan graves, numerosas y reiteradas que hacen que los registros en su conjunto no sean fiables debido a la falta de garantías de un sistema contable sistemático. En tal contexto la inspección está facultada para prescindir de la contabilidad y proceder a una valoración inductiva, utilizando también elementos circunstanciales¹³²².

Desde el punto de vista fiscal, son tres las posibles consecuencias del incumplimiento de los deberes contables¹³²³: i) la imposibilidad de deducir de la base imponible, cantidades

¹³²¹ Cfr. RAMÍREZ PASCUAL, B.: *Ley General Tributaria: su reforma en el ámbito estatal y navarro*, La Ley Thomson Reuters, Madrid, 2017, pp. 233-235. “*Constituyen delitos contra la hacienda pública de carácter contable, entre otros, los siguientes La inexactitud u omisión de operaciones en la contabilidad o en los libros y registros exigidos por las normas fiscales. La utilización de cuentas con un significado distinto al que les corresponde, según su naturaleza, lo que dificulta la comprobación de la situación fiscal del deudor. Incumplimiento de la obligación de llevar o conservar la contabilidad, los libros y registros establecidos por la normativa fiscal, los programas informáticos y los ficheros que los soportan y los sistemas de codificación utilizados. Llevar diferentes cuentas para una misma actividad y ejercicio dificulta conocer la verdadera situación del contribuyente. Un retraso de más de cuatro meses en la dirección de los libros y registros contables establecidos por la normativa fiscal. Un retraso en la obligación de llevar los Libros de Registro a través de la sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, facilitando los registros de facturación en los términos establecidos por la normativa*”.

¹³²² LUIGI, R.: «In tema di applicabilità del giudizio presuntivo nel processo tributario», *GT - Rivista de giurisprudenza tributaria*, 8, 1999.

¹³²³ Los art. 200 e 201 de la LGT definen as infracciones tributarias por incumplir obligaciones contables y por incumplir obligaciones de facturación o documentación.

El art. 200 de la LGT “*Infracción tributaria por incumplir obligaciones contables y registrales:*

1. *Constituye infracción tributaria el incumplimiento de obligaciones contables y registrales, entre otras:*

a) *La inexactitud u omisión de operaciones en la contabilidad o en los libros y registros exigidos por las normas tributarias.*

b) *La utilización de cuentas con significado distinto del que les corresponda, según su naturaleza, que dificulte la comprobación de la situación tributaria del obligado.*

c) *El incumplimiento de la obligación de llevar o conservar la contabilidad, los libros y registros establecidos por las normas tributarias, los programas y archivos informáticos que les sirvan de soporte y los sistemas de codificación utilizados.*

d) *La dirección de contabilidades distintas referidas a una misma actividad y ejercicio económico que dificulten el conocimiento de la verdadera situación del obligado tributario.*

cuya realidad no pueda ser demostrada a través de una factura o documentación contable que cumpla con todos los requisitos exigidos por la normativa fiscal; ii) la eliminación de la presunción "*iuris tantum*" de adecuación de los registros contables; iii) el recurso a la aplicación del régimen de estimación indirecta de la base imponible cuando se caracterice el incumplimiento sustancial de dichos deberes contables¹³²⁴.

El deber de llevar la documentación contable de la empresa no se correlaciona inmediatamente con los derechos subjetivos a favor de ninguna persona. El correcto cumplimiento de este deber, tanto en sus aspectos formales o externos como en el orden de la veracidad del contenido, es el presupuesto de la tutela por los diferentes derechos e intereses de los sujetos afectados de forma directa o indirecta por el conocimiento de la situación económica real de cualquier empresario u operador económico. Sobre esta base, el incumplimiento o el cumplimiento incorrecto, en la forma o en el fondo, del deber de llevar cuentas constituye en sí mismo un acto antijurídico que, por consiguiente, puede tener diversas consecuencias jurídicas¹³²⁵.

A continuación, se presentan algunos incumplimientos de los deberes contables que, en algunos casos, pueden ser considerados como delitos, ya que pretenden crear, de forma intencionada y maliciosa, obstáculos a la correcta determinación de la base imponible. En esencia, estos incumplimientos o hechos contables anómalos desvirtúan la prueba contable en el derecho tributario, imponiendo a la sociedad la necesidad de sancionar el incumplimiento de tales deberes.

e) *El retraso en más de cuatro meses en la dirección de la contabilidad o de los libros y registros establecidos por las normas tributarias.*"

A su vez el art. 201 de la LGT prescribe la infracción tributaria por incumplir obligaciones de facturación o documentación:

"1. *Constituye infracción tributaria el incumplimiento de las obligaciones de facturación, entre otras, la de expedición, remisión, rectificación y conservación de facturas, justificantes o documentos sustitutos.*"

¹³²⁴ El art. 200 de la LGT contiene diferentes hipótesis de hecho de las infracciones contables. Mientras que se refiere simplemente a las transacciones en la contabilidad, en otro momento se refiere a diferentes cuentas, como la ausencia de cuentas, llevar dos conjuntos de cuentas o atrasos. Una cuestión relevante sería determinar a qué se refiere la norma al considerar el concepto de contabilidad. La referencia a la contabilidad es imprecisa y podría mejorarse para precisar su alcance, en consonancia con el principio de seguridad jurídica, esencial en materia de sanciones. Cfr. BLÁZQUEZ LIDOY, A.: «Incumplimientos de obligaciones contables y registrales (art. 200 de la LGT)», en Alvaro Rodríguez Bereijo y otros (eds.) *Tratado sobre la Ley general tributaria: homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*, 1. ed, Aranzadi, Cizur Menor, Navarra, 2010 (Colección Grandes tratados / Aranzadi), pp. 1006-1007.

¹³²⁵ ALONSO ESPINOSA, F. J.: *El deber de documentación...*, cit., p. 5.

8.1.1 Ocultamiento o destrucción de la contabilidad

La ocultación o destrucción de documentos contables¹³²⁶ tiene lugar cuando con el fin de evadir impuestos, alguna persona oculta o destruya total o parcialmente los registros o documentos contables cuya conservación sea obligatoria, para no permitir la reconstrucción de la renta o los ingresos¹³²⁷. La calificación se refiere a la conducta maliciosa que afecta materialmente a los documentos, que además de ya existir, deben mantenerse intactos y visibles (obligación de conservación)¹³²⁸. La acusación de un delito de destrucción y ocultación de documentos contables tiene una importancia significativa en el contexto del sistema tributario, dado que, por un lado, esta infracción está concebida para castigar al contribuyente que, consciente de la ilegitimidad de su conducta anterior, pretende eliminar las huellas de la misma, eliminando su contabilidad o documentos contables (de las que es posible obtener de la que se puede obtener la prueba de la evasión tributaria)¹³²⁹.

El ilícito fiscal empieza a ser consumado -y por tanto, el término comienza a correr - desde el momento de la presentación de la declaración de impuestos. Por su vez, el momento de consumación del delito de ocultación o destrucción, por tratarse de un delito permanente,

¹³²⁶ La ocultación consiste en mantener los libros ocultos, incluso en lugares distintos de aquellos en los que, según las comunicaciones de Hacienda, deben guardarse; La destrucción, en cambio, se refiere a la eliminación, supresión o destrucción de registros, documentos o soportes electrónicos. La destrucción puede producirse tanto en el caso de la eliminación física de la documentación como en el de su transformación para hacerla inadecuada para la reconstrucción de los ingresos o del volumen de negocios. Cfr. CONIGLIARIO, M.-ROMANO, A.: «Occultamento e distruzione delle scritture contabili: reato sole se ne è provata la regolare istituzione», *Il Fisco*, vol. 23, 2018, p. 2250.

¹³²⁷ Cfr. MARTÍN QUERALT, J. Y OTROS: *Curso de Derecho Financiero ...*, cit., p. 1259. «La STS de 28 de enero, 6 de febrero y 29 de abril de 2004 no habría ocultación cuando la Administración conoce los datos de las declaraciones realizadas por el propio contribuyente. Es decir, no se puede hablar de ocultación cuando un determinado concepto no constaba en el Impuesto de Sociedades cuando aparece como gasto en la cuenta de explotación de la entidad o cuando los elementos supuestamente ocultos ya son conocidos por la Administración?».

¹³²⁸ Cfr. BECCALI, C.: «Il reato di occultamento e distruzione di documenti contabili presuppone la prova dell'istituzione della contabilità», *IL Fisco*, 7, 2018, p. 667. Hay que tener en cuenta que los registros contables no son sólo el Diario y el libro de inventario, sino cualquier otro documento requerido por la naturaleza y el tamaño de la empresa. Es necesario tener en cuenta los documentos exigidos por la normativa fiscal y, en general, todos aquellos que, establecidos por otra fuente, influyen en el cálculo del impuesto. Dado que la creación de los registros y la presencia de los documentos establecen la base para la identificación de la conducta delictiva, sólo la prueba de la existencia previa del objeto del delito, es decir, la contabilidad, puede conducir a la detección de la ocultación o la destrucción. En definitiva, según esta línea de pensamiento, los auditores, al haber realizado un acceso al contribuyente y no encontrar documentos y registros, no deben tender hacia la falta de establecimiento e inexistencia original, sino hacia su presencia previa, salvo que hayan sido ocultados o destruidos totalmente.

¹³²⁹ Cfr. ILIE, L. F.: «Forensic Investigation of the Crime of Tax Evasion», *Investigarea Criminalistica a Infracțiunilor de Evaziune Fiscală*, vol. 15, 5, 2014, p. 1760. Se caracteriza como un acto de evasión el que consiste en la destrucción de los documentos contables -o de los dispositivos de memoria cargados, y otros soportes de almacenamiento de datos- y la contabilización que implica la alteración de sus memorias. El momento de la intervención flagrante es el que se produce durante la operación de destrucción o inmediatamente después de haber alterado los dispositivos de memoria cargados, u otros soportes de almacenamiento de datos, al destruirlos o alterarlos o inmediatamente después.

se encuentra en el momento en el que se concluye la liquidación del impuesto. No es necesaria la imposibilidad material para reconstruir los ingresos o el volumen de negocios del interesado, pues ya es suficiente la necesidad de recurrir, aunque sea fructíferamente, a más documentación respecto a la destruida u ocultada¹³³⁰. Además, no se excluye la existencia del delito si, tras la ocultación o destrucción, el particular opta por colaborar con los agentes averiguadores ayudándoles a reconstruir el curso de los negocios, siendo esta conducta de reminiscencia sólo una razón para atenuar la gravedad de la sanción que se imponga¹³³¹. El punto central para resguardar el contribuyente es la identificación de los libros y documentos contables cuya la conservación es obligatoria para evitar las consecuencias sancionadoras, así como la definición del plazo o periodo de tiempo en el que debe garantizarse dicha conservación¹³³².

La existencia de una doble contabilidad¹³³³ en relación con una misma actividad y ejercicio, tiene como objetivo, la mayoría de las veces, ocultar la verdadera realidad del contribuyente. La existencia de registros contables que muestran resultados diferentes para ofrecer una imagen y unos resultados distintos a los reales, con el objetivo de pagar menos impuestos. En una doble contabilidad, hay un conjunto de cuentas para fines fiscales y otro conjunto de cuentas para su propio conocimiento o para otros fines, promoviendo registros para un valor inexistente, mayor o menor que el real¹³³⁴. Si el empresario lleva una contabilidad paralela y oculta, en contraposición a la contabilidad "oficial", es decir, la que se presenta en los libros contables obligatorios, es evidente que los registros contables son manifiestamente

¹³³⁰ Cfr. CHRISTIAN, D.: «Il reato di occultamento e distruzione di scritture contabili», *GT - Rivista di giurisprudenza tributaria*, 2, 2003, p. 161. Se plantea la cuestión de si existe un delito de ocultación o destrucción de documentos contables cuando estos no son exigidos por la ley pero son conservados por el empresario y, en particular, de todos aquellos documentos contables que puedan constituir la llamada "contabilidad negra" del contribuyente.

¹³³¹ SANTORIELLO, C.: «Quali documenti conservare per non incorrere nel reato di distruzione e occultamento di documenti contabili», *Il Fisco*, 44, 2018.

¹³³² *Vide*: TSJ de Andalucía de Sevilla, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 4ª, Sentencia 1076/2017 de 11 Dic. 2017, Rec. 553/2017. Ponente: José Ángel Vázquez García. "INSPECCIÓN FINANCIERA Y TRIBUTARIA. Autorización de entrada en domicilio. Cabe estimar conforme a derecho la autorización referida ya que de evitarse la acción sorpresiva que la entrada en las instalaciones de la empresa supone, podría producirse una destrucción u ocultación de la contabilidad, sus soportes documentales y resto de documentación mercantil, habiendo la Administración alcanzado, tras la realización de diligencias de investigación, una conclusión valorativa que se acepta como racional, fundada y justificada en orden al otorgamiento de la autorización de entrada."

TSJ del Principado de Asturias, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª, Sentencia 504/2004 de 18 May. 2004, Rec. 163/2001. Ponente: Jesús María Chamorro González. "INSPECCION FINANCIERA Y TRIBUTARIA. Consta acreditado que hubo una omisión de compras en el cálculo de las bases imponibles y esta evidencia se deduce de la existencia de unas actas firmadas de conformidad, donde, además, se detecta también una omisión en los libros de contabilidad de estas compras... Respecto a la sanción, existe culpabilidad pues se constata una falta clara de diligencia derivada del ocultamiento de elementos en la base imponible derivados de unas compras realizadas o al menos ya pagadas y que por tanto debieron haber tenido reflejo en las declaraciones realizadas."

¹³³³ Art. 310.b de CP.

¹³³⁴ BLÁZQUEZ LIDOY, A.: *Incumplimientos de obligaciones...*, cit.', p. 1025.

poco fiables. Esos no son adecuados para representar la realidad financiera y económica de la empresa y las operaciones comerciales efectivamente realizadas.

La eficacia probatoria de los documentos (contabilidad paralela) no se limita al operador económico que los ha utilizado o del que se han encontrado materialmente, sino que se extiende -en relación con el contenido más o menos detallado y preciso de dichos documentos- también a diferentes cuestiones verificadas por la Administración Tributaria¹³³⁵.

De este modo, si durante la inspección fiscal de una empresa se encontraron notas y otros escritos que contenían datos que se referían de forma abstracta a compras o ventas de bienes realizados en el curso de la actividad empresarial, que, sin embargo, no estaban relacionados con las correspondientes operaciones facturadas regularmente¹³³⁶, y, dado que la citada documentación que los inspectores consideraron que se refería a operaciones distintas de las facturadas y declaradas en la contabilidad regular de la empresa, fue tomada como base para impugnar el incumplimiento de las obligaciones de facturación y declaración, se plantea la cuestión de si deben considerarse correctas las actuaciones de la Administración tributaria basadas fundamentalmente en pruebas inciertas, en la medida en que están representadas por los denominados asientos extracontables.

El principal problema, por tanto, no radica en la utilidad abstracta de estos datos extracontables, sino en su uso concreto. En realidad, lo importante es siempre y en todo caso el proceso reconstructivo de la renta (o de la mayor renta) de acuerdo con los datos normativos. Por lo tanto, es necesario comprobar la gravedad de las infracciones contables

¹³³⁵ ANTONIO, V.: «Valità probatoria della documentazione extracontabile», *Azienda & Fisco*, 13, 2007, p. 40.

¹³³⁶ *Vide*: AN, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª, Sentencia de 8 Jun. 2017, Rec. 577/2014. Ponente: Sandra María González de Lara Mingo. “INSPECCIÓN FINANCIERA Y TRIBUTARIA. Procedimiento inspector. En el caso, los motivos de las regularizaciones propuestas por la Inspección fueron, los siguientes: -De la documentación y archivos informáticos retirados por la Inspección de los locales de la empresa como consecuencia de la medida cautelar adoptada, la Inspección aprecia la existencia de una dobles contabilidad, esto es, una que se refleja en las declaraciones presentadas y otra, en la que existen ventas sin IVA y gastos que no incluye en sus declaraciones.”

TSJ de Galicia, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 4ª, Sentencia 261/2010 de 17 Mar. 2010, Rec. 16040/2008. Ponente: Juan Selles Ferreiro. “INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS. Culpabilidad. Ánimo defraudatorio. El hecho de que la recurrente llenara una dobles contabilidad para el mismo ejercicio fiscal denota un claro ánimo defraudatorio del que se trasluce con claridad la concurrencia del elemento culpabilístico inherente a toda infracción tributaria por lo que la imposición de la sanción no vulnera el principio de culpabilidad que ha de concurrir en todo procedimiento sancionador.”

constatadas, es decir, si los elementos no oficiales recogidos son tan numerosos y por importes tan importantes que hacen que todo el sistema contable no sea fiable¹³³⁷.

La tarea de la inspección fiscal, en estos casos, no es en absoluto trivial, ya que presupone la reconstrucción de los hechos ocurridos (por ejemplo, las ventas o compras realizadas fuera de los libros), y la correlativa determinación de los posibles ingresos derivados de esas operaciones no contabilizadas, a partir de un razonamiento inductivo, pero no irracional. En conclusión, incluso en el caso del descubrimiento de datos contables paralelos y ocultos que no se corresponden con los que resultan de la contabilidad oficial, la Administración tributaria no puede evitar realizar una reconstrucción razonada de la base imponible, y el juzgador no puede sustraerse al control sobre el fondo de la corrección (al menos lógica) de la reconstrucción inductiva realizada por la inspección fiscal¹³³⁸.

8.1.2 Coste desproporcionado

La atribución de costes puede hacer presumir una mayor renta imponible de la sociedad por el mismo importe, y las características de la sociedad pueden hacer presumir el reparto de dichos beneficios entre los accionistas. La carga de la prueba de la existencia y relevancia de los componentes negativos de la renta recae en el contribuyente; esta prueba puede aportarse también por medios distintos de los registros contables, siempre que constituyan elementos ciertos y precisos. En ocasiones, los costes contabilizados por la empresa no se deducen (el llamado principio de imputación), por lo que la determinación de la renta empresarial se ve afectada¹³³⁹.

¹³³⁷ Cfr. MENTI, F.: «La contabilità ufficiale e quella informale: scritture contabili che fanno prova contro l'imprenditore», *Diritto e Pratica Tributaria*, 6, 2004, p. 1463. La documentación manuscrita irregular o los archivos digitales encontrados en los locales de la empresa o en los domicilios del contribuyente o de los socios de la empresa son, registros contables de la empresa y contribuyen a la definición de la contabilidad paralela. Sin embargo, estos documentos merecen ser examinados en un contexto mucho más amplio que el de los registros comerciales irregulares o la doble contabilidad. que los considera como prueba de la existencia de transacciones no contabilizadas. Es necesario que la documentación empresarial, en el sentido de los registros contables, se prevea desde la perspectiva del cumplimiento de las obligaciones contables impuestas al empresario comercial y al contribuyente que realiza actividades comerciales por las normas del derecho tributario. De hecho, cambiando el ángulo visual de las irregularidades contables, en el sentido de que esta contabilidad oculta se convierte en una condición que legitima a la Administración Tributaria a adoptar métodos inductivos de valoración de las operaciones de renta o de IVA, para la definición de las obligaciones contables. Ahora es pertinente verificar la relación que existe entre los documentos individuales, los registros y la contabilidad en su conjunto.

¹³³⁸ CARLO, P.: «La sola contabilità «parallela» non basta per la rettifica indutiva del reddito d'impresa», *Corriere Tributario*, 38, 2008, p. 3099.

¹³³⁹ Cfr. MASSIMO, P.: «Costi non contabilizzati e principio dell'inerenza», *Rivista di giurisprudenza tributaria*, 8, 2006, p. 678. Los componentes negativos de los ingresos sólo son deducibles sí y en la medida en que se reconozcan en la cuenta de pérdidas y ganancias de la empresa. Inicialmente, aparte de la disposición por la que el legislador fiscal no permitía la deducción de dichos gastos y costes si no se consignaban en la cuenta de

La legitimidad de la Administración tributaria para negar la deducibilidad de un coste cuando es desproporcionado en relación con los ingresos o el objeto de la empresa está limitado por la valoración del empresario en cuanto a la necesidad u oportunidad de incurrir en el gasto. La razón es que las citadas evaluaciones forman parte de las que definen las estrategias empresariales para la gestión del negocio, que son responsabilidad selecta del empresario y no pueden, por tanto, ser objeto de control por parte de la Administración. De ello se desprende que la recuperación de un coste u otro componente negativo, por falta del requisito de inherencia, es una operación legítima cuando la recuperación se refiere al importe total del coste o componente negativo. Entretanto, cuando la recuperación es parcial para referirse a la parte del importe del coste o componente que se valora como desproporcionado en relación con los ingresos o el objeto de la actividad de la empresa.

La circunstancia de que el importe de los costes sea desproporcionado con respecto a los ingresos debe evaluarse teniendo en cuenta la continuidad en el tiempo de la actividad empresarial en relación con la cual se toman las decisiones de gestión, incluidas las de incurrir en costes para adquirir bienes y servicios. Son valoraciones que pertenecen a la gestión de la empresa y se caracterizan por ser tomadas de forma compatible con el riesgo económico de la empresa, de ahí que no se pongan en cuestión las opciones de gestión que se asignan dentro de las valoraciones mencionadas, con la consecuencia en el importe de los costes incurridos en comparación con el importe de los ingresos obtenidos en un ejercicio determinado. Esa proporcionalidad encuentra su límite en las estrategias comerciales de conducción de la empresa.

Definir un coste o carga como desproporcionado sobre la base de un juicio de gestión no económica y considerarlo, en consecuencia, no deducible de los ingresos empresariales, aun cuando tal juicio sea admisible en el ámbito del IS, implica que se debe evaluar primero el contexto de las operaciones en las que se sitúa el coste o la carga y las estrategias empresariales que contribuye a realizar. Y si se pone de manifiesto que la cuantía del coste o de la tasa entra en conflicto con el tamaño de la empresa y el tipo de actividad desarrollada, es posible considerar la desproporción como consecuencia de una elección antieconómica.

En una situación en la que no se cuestiona la realidad del coste o cargo, ni el hecho de que su ocurrencia persiga un objetivo de fraude o abuso fiscal, la cuestión del importe

pérdidas y ganancias adjunta a la declaración. Así aquellos gastos y costes que debían consignarse en registros contables especiales a efectos del impuesto sobre sociedades tampoco podían deducirse si la consignación se había omitido o realizado de forma irregular

considerado desproporcionado en relación con la capacidad económica de la empresa introduce la distinción entre la parte de dicho importe que se ajusta en proporción al tamaño de la empresa y al tipo de actividad desarrollada y la parte que excede de dicha proporción. De ello se desprende que la determinación de la parte del coste o carga que debe considerarse no deducible por anormalidad económica se convierte en una cuestión de prueba. Y la Administración tributaria tendrá que ajustar el coste o la carga para demostrar la anormalidad y, en consecuencia, justificar que la parte no deducible del coste o la carga corresponde a la realizada en función de criterios no económicos¹³⁴⁰.

8.1.3 Facturación de una operación inexistente

La facturación de operaciones inexistentes se caracteriza por la divergencia entre la realidad y lo descrito en la factura u otro documento de similar valor probatorio. La definición de facturas u otros documentos de transacciones inexistentes es relevante tanto a efectos fiscales como penales¹³⁴¹. Las facturas y otros documentos similares emitidos en relación con transacciones que no se han realizado realmente en su totalidad o en parte se consideran inexistentes. - o que indiquen pagos o impuestos sobre el valor añadido que superen el valor real. En otras palabras, remiten la transacción a partes distintas de las reales¹³⁴².

Hay que distinguir entre: i) “inexistencia objetiva”: la operación no se ha realizado, total o parcialmente, en los términos objetivos representados en el documento fiscal (el objeto es totalmente inexistente o se factura por cantidades o valores superiores a los reales); e ii) “inexistencia subjetiva”: que pone de manifiesto una irregularidad particular en la factura consistente en indicar, como emisor, a una persona distinta de la real (irregularidades distintas de esta, como indicar bienes o valores superiores a los reales, califican la operación como inexistencia objetiva)¹³⁴³.

¹³⁴⁰ MENTI, F.: «Il costo sproporzionato e il principio di ineranza», *Diritto e Pratica Tributaria*, 3, 2018, p. 1240.

¹³⁴¹ Art. 310.d del CP.

¹³⁴² BUSA, V.: «La fatturazione per operazioni inesistenti: la rilevanza del comportamento secondo buona fede ai fini dell'integrazione della condotta punibile», *Bollettino Tributario d'Informazioni*, vol. 19, 2014, pp. 1370-1371.

¹³⁴³ La inexistencia objetiva debe entenderse como la ausencia absoluta, en la realidad fenoménica, de la operación documentada (la llamada inexistencia absoluta) o de una representación documental divergente (la llamada inexistencia relativa). La inexistencia subjetiva se produce, en particular, cuando se indica en la factura una persona que no ha participado en la ejecución de la operación y que, por lo tanto, no tiene ninguna relación efectiva con la persona que aparece en el documento como contraparte comercial. Asume así el papel de "intermediario ficticio" entre las partes de la operación efectivamente realizada. Cfr. CHIARIZIA, G.: «Fatture per operazioni inesistenti», *Bollettino Tributario d'Informazioni*, vol. 20, 2014, p. 1459.

Un contribuyente, acusado por las autoridades fiscales de haber utilizado facturas de operaciones inexistentes para documentar los costes empresariales deducidos de los ingresos imposables, tiene la carga de probar la veracidad de dichas facturas¹³⁴⁴. Para demostrar la corrección y legitimidad de las operaciones resultantes de las facturas impugnadas, el contribuyente debe presentar los documentos contables correspondientes¹³⁴⁵.

El tratamiento de la facturación de operaciones inexistentes a efectos penales se tipifica como un único delito, pero a efectos fiscales se diferencia según el tipo de impuesto (IRPF e IVA) y según el tipo de falsedad (inexistencia objetiva o inexistencia subjetiva)¹³⁴⁶. La regularidad formal de los documentos contables no es suficiente para establecer el derecho a deducir y devolver el impuesto facturado¹³⁴⁷. Asimismo, es necesario que los documentos contables se correspondan con la operación económica efectivamente realizada; mientras que

¹³⁴⁴ En la práctica, la carga de la prueba recae sobre el contribuyente ante situaciones que: a) dan lugar a una reducción de la carga fiscal; b) dan derecho a una devolución; c) dan lugar a exenciones o beneficios fiscales. Por otro lado, la Administración tributaria puede presumir, mientras no se demuestre lo contrario, que las operaciones sostenidas no se han realizado, o han sido de hecho ilegales, y desautorizar las correspondientes deducciones, a reserva también de la prueba Cfr. PAOLO, B.: «Necessità di elementi indiziari per considerare la fatturazione relativa ad operazioni inesistenti», *Corriere Tributario*, 2, 2008, p. 138.

¹³⁴⁵ Los documentos contables legitimadores que el contribuyente debe presentar para demostrar que la factura no se refiere a operaciones objetiva o subjetivamente inexistentes son todos aquellos que acreditan la realidad de las operaciones y que el contribuyente está obligado a conservar. A este respecto, es importante señalar que la factura, al estar basada en un acuerdo subyacente, se convierte en un documento de segundo grado si este acuerdo está plenamente documentado; si, por el contrario, falta la documentación del acuerdo, la factura asume la función de un documento de primer grado. Y es esta última función la que predomina en la práctica empresarial, ya que el acuerdo se concluye mayoritariamente de forma oral. El contribuyente puede presentar dicho documento para probar la realidad de la operación facturada y los gastos realizados, la ausencia, en cambio, de un documento que acredite el acuerdo entre el contribuyente, el comprador de bienes o el cliente de bienes o servicios, no es suficiente para probar la validez del acuerdo. Cfr. MENTI, F.: «Le fatture per operazioni inesistenti e l'onere del contribuente di provare l'effettività delle operazioni ritenute inesistenti», *Diritto e pratica tributaria*, vol. 81, 1, 2010, pp. 8-10.

¹³⁴⁶ DAMIANI, M.: «Indebita detrazione della fatture ai fini IVA e delle imposte dirette ripartito l'onere della prova», *Rivista di Giurisprudenza Tributaria*, vol. 5, 2018, p. 3.

¹³⁴⁷ Vide: STS, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia de 12 Nov. 2012, Rec. 6460/2010. Ponente: Joaquín Huelín Martínez de Velasco. “*INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS. Procedimiento sancionador. IVA. Sanción derivada de Acta de Disconformidad por infracción consistente en haber dejado de ingresar las cuotas de IVA al haber deducido incorrectamente las cuotas que provienen de auto facturas que derivan de facturas emitidas por sociedades que no realizan actividad económica real, con domicilio ficticio. Apreciación de un fraude en cadena. No vulneración del principio de tipicidad. La sanción impuesta no vulnera el principio de neutralidad, ya que no se sanciona a la empresa por defectos en la configuración de las facturas, sino por la falacia e inexistencia de las operaciones que reflejaban. El acuerdo sancionador establece, expresamente, que no se llegaron a realizar las entregas. Inexistencia y mendacidad de los hechos imposables reflejados en las facturas, formalmente bien cumplimentadas, que generaron un indebido derecho a su deducción.*”

TSJ de Andalucía de Granada, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia 4030/2012 de 26 Dic. 2012, Rec. 1891/2007. Ponente: Ernesto Esevenri Martínez. “*SIMULACIÓN EN LA FACTURACIÓN. Regularización de la base imponible declarada por una mercantil en el Impuesto sobre Sociedades. Entidad cuya actividad (confección de prendas de vestir) era llevada a cabo en estimación objetiva también por 2 de las socias y propietarias del capital social. Simulación en la facturación realizada por las empresarias individuales que ocultaban la existencia de ventas realmente efectuadas por la mercantil, al objeto de disminuir artificialmente la carga fiscal a soportar...PRUEBA DE INDICIOS. Doctrina jurisprudencial relativa a cuándo debe concederse autenticidad a dicha prueba indirecta. En este caso existen datos indiciarios, no un hecho aislado sino una serie de ellos que se consideran suficientes por la Inspección para concluir que el importe de las facturas que se identifican corresponden a la mercantil y no a las socias.*”

hechos como la no ejecución de la prestación prevista en el contrato o la rescisión del mismo por inexecución no permiten calificar la operación como inexistente a efectos fiscales¹³⁴⁸. Estos derechos sólo pueden ser impugnados si un examen de la intención comercial de las partes revela la naturaleza elusiva de la transacción o la intención fraudulenta de ocultar una transacción subjetiva u objetivamente inexistente¹³⁴⁹.

De acuerdo con MEDINA JIMÉNEZ¹³⁵⁰, en la Unión Europea, el peligro que supone la falta de control del comercio de mercancías desde el punto de vista administrativo entre los distintos países miembros supuso que las mercancías pudieran circular libremente, pero con el consiguiente riesgo que supone la ausencia de control aduanero. La eliminación de estas fronteras ha supuesto que los empresarios o profesionales que realizan entregas intracomunitarias deban cumplir inexorablemente una serie de requisitos formales para garantizar que la mercancía ha sido puesta a disposición del comprador situado en otro país miembro de la Comunidad Europea¹³⁵¹. Por ejemplo, para que quienes realicen entregas intracomunitarias se beneficien de la exención fiscal, deben cumplir una serie de obligaciones

¹³⁴⁸ Cfr. COCO, C.-MALINCONICO, G.: *Dichiarazione fraudolenta e falsa documentazione contabile*, cit., pp. 217-218. Las irregularidades en las anotaciones contables obligatorias, en la declaración de la renta y en los estados financieros, pueden materializarse en la ocultación de componentes positivos de la renta o en la simulación de componentes negativos de la misma. La ocultación de "componentes positivos" se materializa en una conducta omisiva (no declarativa). La ocultación puede implicar la creación de mecanismos de "deceptio", capaces de frustrar la verificación, frente a la mera omisión. La "disimulación" y la "simulación" pueden perpetrarse operando con trucos contables concretos que se materializan en una falsedad ideológica activa u omitida, realizada conjuntamente en la cuenta de resultados anual y, en su caso, en los registros contables obligatorios, en los estados financieros. La omisión se convierte en oculta cuando se repite en varios documentos, si se tiene en cuenta que se trata de un delito complejo, cuya formación requiere una serie de omisiones o falsas afirmaciones en documentos interconectados, que, una vez anotados en los registros contables, se comunican en la declaración de la renta.

¹³⁴⁹ Cfr. MENTI, F.: «La fattura e il diritto di detrazione dell'iva», *Diritto e Pratica Tributaria*, 6, 2014, p. 21028. La regularidad formal de los documentos contables no es suficiente para establecer el derecho a deducir y devolver el impuesto facturado. Asimismo, es necesario que los documentos contables se correspondan con la operación económica efectivamente realizada; mientras que hechos como la no ejecución de la prestación prevista en el contrato o la rescisión del mismo por inexecución no permiten calificar la operación como inexistente a efectos fiscales. Estos derechos sólo pueden ser impugnados si un examen de la intención comercial de las partes revela la naturaleza elusiva de la transacción o la intención fraudulenta de ocultar una transacción subjetiva u objetivamente inexistente.

¹³⁵⁰ MEDINA JIMÉNEZ, A.: «Fraude en el IVA: ¿están realmente exentas las entregas intracomunitarias?», *Actum fiscal*, 49, 2011, p. 14.

¹³⁵¹ Cfr. MARCO, P.: «La prova dell' uscita delle merci dalla comunità.», *Pratica Contabile*, 5, 2003, p. 38. No siempre es fácil para el exportador obtener la prueba de la exportación; es el caso, por ejemplo, de la venta con transporte por el cesionario extranjero o en su nombre, y de las transacciones triangulares. En estos como en otros casos, se plantea el problema de la posibilidad de utilizar medios de prueba "alternativos" al documento aduanero, debidamente sellado por la Aduana. De hecho, un examen de la legislación comunitaria muestra que la prueba de la exportación es gratuita; simplemente se afirma que la entrega de bienes expedidos o transportados por el vendedor o por su cuenta fuera del territorio de la Comunidad" está eximido (es decir, no es imponible). La dependencia de las normas del IVA de las normas aduaneras, aunque es innegable, debe valorarse adecuadamente, ya que el concepto de exportación a efectos del IVA no coincide exactamente con el aplicable a efectos aduaneros.

contables. El más importante de estos trámites es demostrar que la mercancía ha sido transportada y puesta a disposición del adquirente en otro Estado miembro de la Unión Europea. Si no existe ese control, podemos descubrir que hay comerciantes que simulan la salida de mercancías del territorio donde se aplica el impuesto, cuando en realidad dicha salida no se produce, con la consiguiente evasión del IVA. Para acreditar una salida intracomunitaria, y la consiguiente exención del IVA, también se pueden utilizar las facturas y los registros contables obligatorios, tal y como establece el RIVA art. 13.2.2 ¹³⁵². “

En su momento, la falta de emisión o conservación de facturas, documentos contables justificativos o sustitutos constituye una infracción fiscal. Las infracciones relacionadas con el envío o la utilización correcta de los documentos contables exigidos por la normativa fiscal específica. También cabe destacar en este punto la reciente introducción del art. 201 bis de la LGT que crea un nuevo tipo de delito fiscal de *"fabricación, producción y comercialización de sistemas y programas informáticos o electrónicos de apoyo a los procesos de contabilidad, facturación o gestión por parte de personas o entidades que realicen actividades económicas que no cumplan con las especificidades exigidas por las normas contables aplicables"*¹³⁵³.

8.1.4 Saldo negativo de conta caja

El saldo negativo de la cuenta "caja", además de ser una anomalía contable, constituye una prueba presuntiva de la existencia de ingresos no registrados¹³⁵⁴. El “saldo de caja

¹³⁵² El RIVA art.13, dispone: “1. Estarán exentas del impuesto las entregas de bienes efectuadas por un empresario o profesional con destino a otro Estado miembro cuando cumplan las condiciones y requisitos establecidos en la LIVA art.25. - 2. La expedición o transporte de los bienes al Estado miembro de destino se justificará por cualquier medio de prueba admitido en derecho y, en particular, de la siguiente forma: - 1º. Si se realiza por el vendedor o por su cuenta, mediante los correspondientes contratos de transporte o facturas expedidas por el transportista. - 2º. Si se realiza por el comprador o por su cuenta, mediante el acuse de recibo del adquirente, el duplicado de la factura con el estampillado del adquirente, copias de los documentos de transporte o cualquier otro justificante de la operación.”

¹³⁵³ Se introduce el Art. 201 bis de la LGT a partir del 11/10/2021 por Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal. Entre las infracciones señaladas para los sistemas informáticos contables se encuentran: “a) permitir llevar contabilidades distintas; b) permitir no reflejar, total o parcialmente, la anotación de las operaciones realizadas; c) permitir el registro de operaciones distintas a las anotaciones realizadas; d) permitir la alteración de operaciones ya registradas en contra de la normativa aplicable; e) no cumplir con las especificaciones técnicas que garanticen la integridad, conservación, accesibilidad, legibilidad, trazabilidad e inalterabilidad de los registros, así como su legibilidad por los órganos competentes de la Administración Tributaria.”

¹³⁵⁴ La anomalía contable de una cuenta de caja con saldo negativo y las razones que probablemente la han provocado (ocultación de ingresos) hace recaer sobre el contribuyente la carga de probar que el saldo negativo debe atribuirse a errores de registro o a problemas de enfoque contable y, por tanto, no a ingresos obtenidos pero no registrados. De ahí también la deducción de que la existencia de un saldo de caja negativo, cuando la razón del mismo no es ni la falta de registro de los ingresos obtenidos ni errores o ajustes contables, puede ser consecuencia, de operaciones de préstamo o aportación recibidas por un importe correspondiente a dicho saldo, ya que las salidas de caja no pueden ser mayores que los ingresos. El vínculo que se identifica entre el saldo negativo de caja puesto de manifiesto por el examen de la cuenta correspondiente y el no registro de los ingresos devengados exige analizar el alcance de la anomalía con referencia al registro de las operaciones

negativo” debe corresponder a una presunción de la existencia de ingresos no registrados correspondientes al importe del déficit de caja observado. El corolario de esta conclusión es que se exime a la Administración tributaria de la carga de la prueba en cuanto al registro de ingresos omitidos por los ingresos obtenidos. Esto viene como consecuencia de la imposibilidad de preverlo debido a la complejidad del examen contable que sería necesario para establecer si el saldo de caja se corresponde con el importe del déficit. que sería necesario para establecer si el saldo negativo depende de errores en la contabilización de los hechos a los que se vinculan los ingresos y desembolsos de caja o por la falta de registro de la entrega de bienes o servicios¹³⁵⁵.

Apropiado para esta anomalía contable es el principio de trazabilidad o proximidad de la prueba que integra la regla general sobre la carga de la prueba, de modo que cada vez que la Administración tributaria se encuentra en la imposibilidad de ofrecer una prueba positiva. Tal y como exige el último precepto presuntivo, revierte en el contribuyente como sujeto que conoce o está en posesión de hechos y documentos que sólo él puede representar y aportar para acreditar que el saldo negativo no se debe a la omisión de la contabilidad de ingresos, y ello por la posición en la que se encuentra respecto a la procedencia de la prueba de la irregularidad que es imputable al mismo contribuyente que fue responsable del registro de los ingresos y gastos de dinero en la cuenta de caja¹³⁵⁶.

La inferencia de que el saldo de tesorería negativo da lugar a la presunción de la existencia de ingresos no registrados en una medida al menos igual al déficit debe considerarse con respecto a las transacciones que dieron lugar a los flujos de efectivo que se registraron como ingresos y a los mismos flujos que se registraron como gastos¹³⁵⁷. De ello se desprende

comerciales antes de deducir que subyace al no registro de los ingresos devengados y que, en consecuencia, corresponde al contribuyente probar que el saldo negativo no depende de los ingresos devengados y no registrados, sino de otras operaciones financieras que no tienen relevancia inmediata a efectos económicos y fiscales. Cfr. MENTI, F.: «Il Saldo negativo del conto cassa e l' esistenza di ricavi non dichiarati», *Diritto e pratica tributaria*, vol. 86, 1, 2015, p. 20042.

¹³⁵⁵ *Vide*. TSJ de Andalucía de Granada, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia 72/2012 de 23 Ene. 2012, Rec. 1951/2005. Ponente: Ernesto Eserverri Martínez. “IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. Conformidad a derecho de la liquidación practicada. Existencia de irregularidades en la contabilización de facturas de ventas e ingresos no contabilizados. Correcta actuación de la inspección al computar los saldos acreedores existentes en la caja del balance referidos a los 3 ejercicios investigados como mayores ventas de cada uno de ellos. Regularización de la situación de la mercantil con la aplicación del régimen de estimación directa.”

¹³⁵⁶ Cfr. RUSSO, A.: «Il principio della vicinanza alla prova nel processo tributario», *Bollettino Tributario d'Informazioni*, vol. 21, 2017, p. 1565.

¹³⁵⁷ Cfr. ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: *Infracciones tributarias graves*, cit.!, pp. 123-124. Hay quien alega el principio de inocencia para combatir cualquier exacción fiscal que tenga como causa la aplicación de una presunción legal *iuris tantum*. Sin embargo, hay que tener en cuenta que la regla de presunción no elimina la actividad probatoria de los órganos de la Administración Tributaria, sólo la alivia y modera. De este modo, aunque

que la anomalía contable de registrar en la cuenta de tesorería salidas de efectivo superiores a las entradas de efectivo no representa necesariamente un déficit de tesorería debido a la falta de registro de las entradas de efectivo¹³⁵⁸.

8.1.5 Retraso en la contabilidad

Un retraso en la diligencia debida y en la legalización de los registros contables podría dar lugar a la aplicación de sanciones¹³⁵⁹ e incluso a la pérdida de un beneficio fiscal¹³⁶⁰. Con el incumplimiento de las obligaciones contables se produce un retraso en el cumplimiento de una obligación formal, pero la imposibilidad de aportar los registros contables puede haberse producido por causas de fuerza mayor, por lo que sería desproporcionado atribuir a esta circunstancia la pérdida del derecho a disfrutar del beneficio fiscal, sin apreciar si existían razones justificadas para el retraso¹³⁶¹.

En principio, los registros contables constituyen una prueba a favor del contribuyente, siempre que se conserven en debida forma y en el momento oportuno. Para que se entienda que se conservan en debida forma, los registros contables deben cumplir los requisitos de presentación, conservación y registro en tiempo y forma. Por ello, cuando la autoridad fiscal exige la presentación de las cuentas y estas no son aportadas por el contribuyente, no pueden ser invocadas como prueba a su favor en un momento posterior. Por lo tanto, corresponde a

se utilicen presunciones legales, corresponde a la Administración comprobar la realidad del hecho básico que le permite llegar al hecho presumido. Por lo tanto, hay una actividad probatoria moderada, pero no deja de tener esta característica.

¹³⁵⁸ Cfr. LEHNEN, F.: *Estudio jurídico-contábil...*, cit., pp. 187-191. Las irregularidades relacionadas con el efectivo y los bancos suelen estar relacionadas con: i) irregularidad en el registro de las transacciones bancarias; ii) existencia de un gran saldo de efectivo en la cuenta de caja; iii) anticipos de efectivo no contabilizados; iv) existencia de un saldo acreedor de efectivo; v) anticipos ficticios para reforzar el efectivo y falta de conciliación bancaria.

¹³⁵⁹ Según el art. 200.3 de la LGT: “El retraso en más de cuatro meses en la dirección de la contabilidad o libros y registros exigidos por las normas tributarias se sancionará con multa pecuniaria fija de 300 euros. El retraso en la obligación de llevar los Libros Registro a través de la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria mediante el suministro de los registros de facturación en los términos establecidos reglamentariamente, se sancionará con multa pecuniaria proporcional de un 0,5 por ciento del importe de la factura objeto del registro, con un mínimo trimestral de 300 euros y un máximo de 6.000 euros.”

¹³⁶⁰ Las irregularidades en materia de contabilidad son, entre otras, las siguientes: i) retraso y falta de teneduría de libros; ii) incumplimiento de las formalidades relativas al registro de libros; iii) teneduría de libros irregular e iv) registro de gastos e ingresos inexistentes. Cfr. LEHNEN, F.: *Estudio jurídico-contábil...*, cit., pp. 191-193.

¹³⁶¹ *Vide*: STS, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia 1586/2016 de 29 Jun. 2016, Rec. 172/2015. Ponente: Manuel Vicente Garzón Herrero. “IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS. Ganancias patrimoniales no justificadas. Mecanismo de la presunción iuris tantum. Ausencia de libros-registro exigidos por la normativa IRPF. Duración de actuaciones inspectoras. Retraso en las actuaciones imputable al recurrente. Aportación tardía e insuficiente de los elementos contables y documentales imprescindibles para reflejar el estado económico del investigado. Quien incurre en omisiones por falta de la responsabilidad debida no puede obtener beneficio alguno de sus propias contravenciones. Liquidación y sanción tributaria procedentes.”

la autoridad fiscal poder demostrar que el contribuyente no presentó las cuentas a tiempo, y que este hecho se considerará una prueba en su contra¹³⁶².

8.2 Estimación indirecta

La estimación indirecta es la solución que se plantea en casos que el contribuyente no cumple con sus obligaciones contables y de colaboración con las autoridades fiscales, lo que hace imposible la verificación de los ingresos imposables¹³⁶³. En tales casos, es legítimo utilizar un sistema indirecto para establecer la base imponible, ya que, de lo contrario, la persona que no cumpla estaría en mejor situación que los demás contribuyentes.¹³⁶⁴ Estimar significa determinar el valor de algo o calcular aproximadamente.

El método de estimación indirecta tiene aplicación auxiliar a los regímenes de estimación directa y objetiva y siempre que se verifique alguna de las siguientes hipótesis de hecho¹³⁶⁵: a) no presentar declaraciones o su presentación incompleta o inexacta; b) resistir, obstruir, excusar o rechazar la inspección; c) incumplir sustancialmente los requisitos contables o de registro; d) la desaparición o destrucción, incluso por fuerza mayor, de los libros y

¹³⁶²Se definen las consecuencias jurídicas adversas para el contribuyente que no aporta la prueba contable, que consiste, por tanto, en un desconocimiento del control de los costes, las deducciones, los descuentos y las obligaciones. Luego debe sé aportar la contabilidad cuando esté obligado a ello, o demostrar que no puede hacerlo por hechos constitutivos de fuerza mayor o circunstancias imprevisibles. Por otro lado, una regla de juicio para la Administración en el sentido de que cuando no se aporte la prueba contable o no se acrediten las circunstancias especiales señaladas, deberá prescindir de los gastos, deducciones, pasivos y descuentos. Muchas veces la ley tributaria ha dado un carácter especial a la prueba circunstancial, ya que basta con que se dé el hecho calificado como circunstancial -sin presentación contable- para que proceda válidamente el rechazo de los gastos, deducciones, descuentos y pasivos. Cfr. LUQUEZ RIVERA, E. L.: «Criterios de la carga de la prueba respecto de los costos y deducciones en el impuesto de renta», *Revista de Derecho Fiscal*, 11, 2017, pp. 17-18.

¹³⁶³ Cfr. TIPKE, K. Y OTROS: *Steuerrecht*, cit., p. 1339. Las bases imposables deben estimarse en particular si no pueden determinarse o calcularse porque el contribuyente ha incumplido sus deberes de cooperación. El incumplimiento de la obligación de colaborar (por ejemplo, la no presentación o la presentación incompleta de la declaración de renta) no da derecho automáticamente a la estimación por parte de la Agencia Tributaria. Más bien, la autoridad fiscal debe agotar primero todos los medios de conocimiento cuya obtención y utilización le sea posible y razonable. Por otro lado, la autoridad fiscal es libre de elegir el método de estimación y no está obligada a revisarlo aplicando otro método, siempre que éste sea adecuado para obtener un resultado razonable que se ajuste a la realidad.

¹³⁶⁴ Art 53 de la LGT (Método de estimación indirecta) y art. 158.1 de la LGT (Aplicación del método de estimación).

¹³⁶⁵ Cfr. CAAMAÑO ANIDO, M. A.-ALONSO GONZÁLEZ, L. M.-GARCÍA NOVOA, C.: *Derecho y práctica tributaria*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2016, pp. 231-232; PELÁEZ MARTOS, J. M.-FERNÁNDEZ-VÁZQUEZ MAESO, M. Á.: *Todo procedimiento tributario 2015-2016*, Wolters Kluwer-CISS, Madrid, 2015, pp. 788-789. Los supuestos incumplimientos contables son los siguientes: “1) Cuando el obligado tributario incumpla la obligación de dirección de contabilidad. Se presumirá su omisión cuando no se exhiban a requerimiento de los órganos de inspección. 2) Cuando la contabilidad no recoja fielmente la titularidad de las actividades, bienes o derechos; 3) Cuando los libros o registro contengan omisiones, alteraciones o inexactitudes que oculten o dificulten la constatación de las operaciones realizadas, 4) Cuando la incongruencia probada entre las operaciones contabilizadas y las que debieran resultar del conjunto de operaciones.”

registros contables, así como de los documentos que acreditan las operaciones registradas en ellos ¹³⁶⁶.

Este método se basa en indicios o estimaciones (datos y antecedentes relevantes que muestran indirectamente las rentas normales, el patrimonio, los ingresos, las ventas o los costes en el sector productivo correspondiente, teniendo en cuenta el tamaño de la unidad productiva o familiar o la valoración de los índices, módulos o signos de riqueza de los respectivos contribuyentes, según los datos y antecedentes en casos similares o análogos) ¹³⁶⁷.

Por último, hay que tener en cuenta que la administración no dispone de los datos necesarios para la obtención completa de la base imponible. Este es un aspecto clave, ya que debería ser imposible liquidar el impuesto según el método de estimación directa o utilizando pruebas que no sean circunstanciales. No en vano se exige un informe motivado de la Inspección de Hacienda sobre las razones para aplicar el método de valoración indirecta. ¹³⁶⁸

Tal y como enseña ESEVERRI MARTÍNEZ ¹³⁶⁹, existen notables diferencias entre la presunción de impuestos y los sistemas de estimación (ya sean indirectos o de cualquier otro tipo), y porque la presunción siempre está en el ámbito de juicio y de estimaciones. En la mayoría de los casos, la presunción es una forma de determinar a quién corresponde el deber

¹³⁶⁶ Según el art. 193.4 de la RGAT se entenderá que existe incumplimiento sustancial de las obligaciones contables:

a) Cuando el obligado tributario incumpla la obligación de dirección de la contabilidad o de los libros registro establecidos por la normativa tributaria. Se presumirá su omisión cuando no se exhiban a requerimiento de los órganos de inspección.
b) Cuando la contabilidad no recoja fielmente la titularidad de las actividades, bienes o derechos.
c) Cuando los libros o registros contengan omisiones, alteraciones o inexactitudes que oculten o dificulten gravemente la constatación de las operaciones realizadas.
d) Cuando aplicando las técnicas o criterios generalmente aceptados a la documentación facilitada por el obligado tributario no pueda verificarse la declaración o determinarse con exactitud las bases o rendimientos objeto de comprobación.
e) Cuando la incongruencia probada entre las operaciones contabilizadas o registradas y las que debieran resultar del conjunto de adquisiciones, gastos u otros aspectos de la actividad permita presumir..., que la contabilidad o los libros registro son incorrectos.”

¹³⁶⁷ El art. 53.2 de la LGT señala varios métodos para estimar las bases de rendimiento:

“Las bases o rendimientos se determinarán mediante la aplicación de cualquiera de los siguientes medios o de varios de ellos conjuntamente:

a) Aplicación de los datos y antecedentes disponibles que sean relevantes al efecto.
b) Utilización de aquellos elementos que indirectamente acrediten la existencia de los bienes y de las rentas, así como de los ingresos, ventas, costes y rendimientos que sean normales en el respectivo sector económico, atendidas las dimensiones de las unidades productivas o familiares que deban compararse en términos tributarios.
c) Valoración de las magnitudes, índices, módulos o datos que concurren en los respectivos obligados tributarios, según los datos o antecedentes que se posean de supuestos similares o equivalentes.”

¹³⁶⁸ La Administración debe agotar los medios a su alcance para llegar al conocimiento de la realidad de los hechos en el ámbito de su deber de investigación, y sólo cuando no pueda calcular de forma directa y precisa la base imponible mediante datos reales, podrá recurrir a la estimación indirecta. Es necesario trabajar activamente en la recogida de datos y elementos necesarios para su convicción. Cfr. ROMERO PLAZA, C.: *Prueba y Tributos*, cit., p. 305.

¹³⁶⁹ Cfr. ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: *Presunciones legales y derecho tributario*, cit., p. 18.

de probar, mientras que la estimación indirecta de las bases es una forma de sustituir los rigores de la prueba o porque el fin de la presunción es solo valorar las cosas y crear la apariencia de un hecho con trascendencia tributaria mediante un proceso de deducción lógica, de modo que después de la presunción del hecho su valor se hace necesario.

8.2.1 Presupuestos de la estimación indirecta

Para que se admita la estimación indirecta, debe verificarse el incumplimiento sustancial de sus obligaciones de información, contabilidad o colaboración con la Inspección y, además, dicho incumplimiento debe imposibilitar la determinación de la base imponible¹³⁷⁰. Debe hacerse constar que no puede entenderse como falta de cumplimiento significativo de las obligaciones contables en el caso de que se verifique la dirección de los libros de ingresos y gastos, lo que permite, con apoyo en la contabilidad de la empresa, reconstruir sus operaciones y establecer la base imponible¹³⁷¹.

Un mantenimiento regular de las cuentas no significa que la veracidad de los datos reportados en ella esté probada que permite el ajuste si a) los elementos indicados en la declaración no corresponden a los del balance general, la cuenta de pérdidas y ganancias y cualquier declaración explicativa requerida; b) las disposiciones sobre la determinación de los ingresos del negocio en cuestiones de depreciación, provisiones, valoraciones, c) la incompletitud, falsedad o inexactitud de los elementos indicados en la declaración y en los anexos relativos resulta, de una manera cierta y directa, del acta y de los cuestionarios; d) la falta de integridad, falsedad o inexactitud de los elementos indicados en la declaración y en los anexos relativos resultantes de la inspección de los registros contables y veracidad sobre la base de las facturas y de las demás escrituras y documentos relacionados con la empresa, así

¹³⁷⁰ Cfr. PÉREZ ARRAIZ, J.: *La prueba en los...*, cit., pp. 158-159. Puede resultar difícil determinar qué debe entenderse por incumplimiento sustancial de las obligaciones contables, pero en general se entiende que dicho incumplimiento se produce cuando no es posible verificar la declaración del contribuyente o determinar con exactitud la base o la renta sujeta a verificación. La omisión de una sola operación en la contabilidad puede facultar a las autoridades fiscales para determinar la base imponible según la estimación indirecta, ya que ello puede hacer presumir la existencia de otro tipo de omisiones. Sin embargo, la omisión de una operación en la contabilidad no obliga a la administración a utilizar la valoración indirecta, sobre todo si, a partir de otros elementos aportados por el sujeto pasivo o en poder de la administración, puede establecerse la base imponible real. Cfr. CALVO VÉRGEZ, J.: «La aplicación del régimen de estimación indirecta con motivo de la existencia de anomalías contables», *Crónica tributaria*, 2, 2010, p. 5. El sistema de estimación indirecta sólo se aplicará cuando se produzca un incumplimiento absoluto de la obligación de llevar la contabilidad.

¹³⁷¹ *Vide*: TSJ de Castilla y León, Valladolid (Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección Unica) Sentencia num. 503/1999 de 21 abril. Rec. 1854/1993. Ponente: José María Lago Montero: “*El incumplimiento sustancial de obligaciones contables. ... no basta por sí solo para legitimar la aplicación del régimen indiciario, subsidiario y excepcional que contemplamos. Como ha señalado una ya reiteradísima jurisprudencia, hace falta, además, que tal incumplimiento haya producido la imposibilidad objetiva de acudir al régimen ordinario de determinación de la base imponible y que tal imposibilidad resulte debidamente probada por la Administración actuaria en el acta o en el informe ampliatorio de la misma.*”

como de los datos y las noticias recopiladas por la Autoridad Tributaria. La existencia de activos no declarados o la no existencia de pasivos declarados también puede deducirse sobre la base de presunciones simples, siempre que sean serias, precisas y coherentes.¹³⁷²

Es indudablemente cierto que la naturaleza analítica de la evaluación impone al mismo tiempo la necesidad de basar el ajuste exclusivamente en ciertos elementos, aunque no faltan problemas de interpretación a este respecto. La hipótesis considerada en la letra d), que se presenta en el caso que aquí se examina, constituye el caso extremo de la evaluación analítica. De hecho, el legislador, que también recurre a presunciones, siempre que tengan los requisitos de gravedad, precisión y concordancia, impuso el ajuste analítico de las partidas individuales del presupuesto, pero no la prueba segura de los mayores ingresos¹³⁷³.

En la práctica, una vez se ha observado que la declaración es infiel, incompleta o falsa, es decir, de una manera cierta y directa, la cuantificación del mayor ingreso imponible también puede tener lugar supuesto. Sin embargo, no hay duda de que la integración o la corrección inductiva de algunos componentes del ingreso aún deben evaluarse en la evaluación analítica de ingresos para los cuales se refieren a supuestos funcionales que son muy diferentes de aquellos que apoyan la hipótesis de una evaluación global resumida de los ingresos, dando lugar, al mismo tiempo, a prescripciones particularmente rigurosas tanto para la motivación de los avisos relativos de evaluación como para la consecuente carga probatoria¹³⁷⁴.

¹³⁷² *Vide:* TSJ de Castilla y León, Valladolid (Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 3a) Sentencia num. 2228/2012 de 26 diciembre. Rec. 1307/2009. Ponente. José María Lago Montero. “*TRIBUTOS-INSPECCION: Estimación indirecta: fijación de la base imponible a partir de la documentación y contabilidad aportada por el interesado: aplicación del régimen de estimación indirecta inexistente, aún cuando la Administración haya realizado nuevos cálculos a efectos de determinar las existencias finales: determinación de las existencias y de las promociones inmobiliarias imputables a cada ejercicio: examen.*” En la sentencia se puede ver la discusión del procedimiento de inspección. “*La valoración inspectora de las existencias finales no ha sido rebatida por el sujeto pasivo mediante los dictámenes de encargo que se acompañan, como tampoco la realidad de los arrendamientos y las ventas no declaradas. La comisión de la infracción por dejar de ingresar se ha llevado a cabo mediando ocultación, pues se omiten ingresos más que notables y se computan gastos en ningún modo deducibles, siendo las declaraciones fiel reflejo de las omisiones e inexactitudes relevantes, en los términos que han quedado expuestos, con el resultado deliberado de dejar de ingresar. Se aprecia voluntad defraudatoria más que probada, intención de disminuir la cifra de deuda tributaria a pagar deliberadamente, en conducta no amparable en interpretación razonable de normativa alguna, por lo que no cabe sino confirmar liquidación y sanciones...*”

¹³⁷³ Así, por ejemplo, la falta de registro de los ingresos debería constituir la prueba en cuestión si lo es: i) recurrente en el tiempo; ii) relativa a múltiples operaciones; iii) de un importe total que afecte significativamente a los ingresos del contribuyente. El otro caso de infracción contable que justifica la adopción del método inductivo está representado por las irregularidades de carácter formal, también graves, numerosas y reiteradas, que provocan la falta de fiabilidad, en su conjunto, del sistema contable. Cfr. LUIGI, M.: «Accertamento induttivo per i soggetti tenuti agli obblighi contabili», *Corriere Tributario*, 35, 2001, p. 2639.

¹³⁷⁴ Además de la ausencia total de determinados asientos contables, la falta de fiabilidad del sistema puede derivarse, por supuesto, del hecho de que no se hayan efectuado correctamente, lo que socava sustancialmente su credibilidad. Esta situación, que legitima el uso del método inductivo, puede plantearse en dos hipótesis distintas 1º.) la de los registros formalmente intachables, porque cumplen con las de los registros

Por otra parte, no se basa en la realidad del sujeto o de los hechos agravados, sino en indicaciones o cálculos estimados, datos y antecedentes relevantes, elementos que incluso indirectamente prueban los ingresos, bienes, rentas, ventas o costos normales en el sector productivo correspondiente, teniendo en cuenta el tamaño de la unidad productiva o familiar o la valoración de los índices, módulos o signos de los respectivos contribuyentes, según los datos y antecedentes en casos similares o análogos¹³⁷⁵.

La desestimación de las pruebas indiciarias llevaría, en algunas ocasiones, a la impunidad de ciertos delitos, en especial los cometidos con artimañas, lo que produciría una gran inseguridad social. El ámbito tributario debe tener sus mecanismos para tratar los casos de falta de rigor probatorio, que en muchas ocasiones premiaría a quienes no quieren colaborar con la Administración, a diferencia de quienes cumplen diligentemente con sus obligaciones contables¹³⁷⁶. En este contexto, está justificada una evaluación indirecta, pero hay que evitar los excesos de formular requisitos basados en una decisión que sólo tiene en cuenta indicios y no determinados hechos. Los menores requisitos probatorios de la valoración indirecta nunca pueden implicar arbitrariedad.

formalmente irreprochables, porque cumplen con las normas de mantenimiento y conservación pertinentes, pero son sustancialmente falsos; 2º.) la de los registros formalmente irregulares. La primera hipótesis se produce cuando, en el momento de la evaluación analítica, se detectan omisiones o informaciones falsas o inexactas, tan graves, numerosas y repetidas, que conducen a la falta de fiabilidad. Cfr. ENZA, C.: «Legittimo l'accertamento analitico-indutiuivo se il campione é adeguato», *Pratica Contabile*, 12, 2003, pp. 61-62.

¹³⁷⁵ Vide: STJ de Andalucía de Granada, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia 3192/2012 de 19 Nov. 2012, Rec. 407/2007. Ponente: Ernesto Eseverri Martínez. “INSPECCIÓN FINANCIERA Y TRIBUTARIA. Estimación indirecta de bases. Procedencia. El actuario, ante la falta de datos aportados por la deudora principal en lo que se refiere a los gastos a deducir de los ingresos, y debido a que en caso de aplicar los escasamente justificados por la mercantil resultaría una base imponible "desmesurada" para la actividad de construcción por ella ejercida, decide acudir a la muestra de gastos obtenida a través de los clientes de la entidad”. En la sentencia se puede ver la discusión del procedimiento de estimación indirecta: “Del expediente administrativo incoado se desprende que la inspección, para llevar a cabo la estimación indirecta de las bases imponibles imputables a la sociedad por el Impuesto sobre Sociedades partió de los propios datos económicos referidos a la entidad investigada que obtiene a través de sus clientes mediante una toma de datos pormenorizada; asimismo, se basó en un estudio económico referido a contribuyentes de características similares a la mercantil comprobada, cuantificándose la cifra de negocios sobre la base del volumen de operaciones proveniente de siete empresas similares a la investigada que habían sido previamente inspeccionadas por la Administración tributaria, cuya muestra se adjunta como anexo al informe emitido por el actuario justificando la aplicación del régimen de estimación indirecta.”

¹³⁷⁶ Vide: Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia 1903/2016 de 20 Jul. 2016, Rec. 3338/2015. Ponente: Rafael Fernández Montalvo, “En el caso de autos como razona la Inspección era procedente la aplicación del régimen de estimación indirecta para determinar el importe de las operaciones en cada uno de los ejercicios comprobados, por concurrir el supuesto que contempla el artículo de 53.1.c) de la LGT, al no poderse aplicar la estimación directa dado las anomalías sustanciales de la contabilidad que fueron detectadas, en consideración a que en que en la comprobación de las compras consumidas (sobre la base de las compras realizadas y las existencias declaradas) han resultado existencias negativas para algunos de los productos ...por lo que ello junto con los márgenes que se aplican a la actividad y los gastos de personal, se concluye que las bases imponibles declaradas no guardan relación con el volumen de operaciones, además de las anomalías detectadas en las facturas registradas y contabilizadas... por lo que a su vez sus declaraciones son incompletas e inexactas.”

8.2.2 Naturaleza de la estimación indirecta

La función de la estimación es reconstruir la base imponible a partir de los componentes individuales. Cuando la Administración fiscal conoce las fuentes de ingresos del contribuyente, determina las categorías de ingresos individuales y calcula la base imponible sumándolas. La actividad de investigación previa se concreta en la posibilidad, tanto para la Administración, de poner en marcha una serie de actividades que se concretan en: a) accesos, inspecciones y verificaciones; b) investigaciones bancarias; c) solicitudes de circularización. La determinación de la base imponible debe ser “razonada”, indicando los supuestos de hecho y las razones jurídicas que los justifican¹³⁷⁷. La evaluación analítica se refiere a los ingresos individuales y el ajuste debe realizarse con un acto único y con referencia analítica a los ingresos de las distintas categorías¹³⁷⁸.

Entre las características esenciales del método de evaluación indirecta destacan las siguientes: i) subsidiario, en el sentido de que sólo debe aplicarse cuando no sea posible determinar con certeza la base imponible y, en definitiva, cuando no pueda obtenerse un conocimiento cierto de la misma a través de la estimación directa¹³⁷⁹, ii) limitado o restrictivo, en el sentido de que sólo debe aplicarse en casos excepcionales y limitados previstos por el legislador, iii) alternativo, en tanto que no aspira a medir con certeza la magnitud abstracta que la norma define como base, sino que, renunciando a la certeza y, en definitiva, a la y, en definitiva, a su determinación, busca únicamente medir una magnitud distinta -una “base

¹³⁷⁷ En la regularización de la renta se debe explicar el carácter incompleto, la falsedad y la inexactitud de los elementos indicados en la declaración de la renta. Si el carácter incompleto, la falsedad o la inexactitud de los elementos indicados en la declaración y sus anexos resultan de la inspección de los registros contables o de otras auditorías o de la comprobación de la integridad, exactitud y veracidad de los registros contables a partir de las facturas y otros valores y documentos relativos a la empresa. Cfr. CHINDEMI, D.: *Il processo e le prove nel contenzioso tributario: notificazioni, giudizio davanti alle commissioni* ., Maggioli, Santarcangelo di Romagna (Rimini), 2009, pp. 334-335.

¹³⁷⁸ La inspección tributaria ha de seguir el procedimiento previsto en el art. 158 de la LGT:

“1. Cuando resulte aplicable el método de estimación indirecta, la inspección de los tributos acompañará a las actas incoadas para regularizar la situación tributaria de los obligados tributarios un informe razonado sobre:

a) Las causas determinantes de la aplicación del método de estimación indirecta.

b) La situación de la contabilidad y registros obligatorios del obligado tributario.

c) La justificación de los medios elegidos para la determinación de las bases, rendimientos o cuotas. d) Los cálculos y estimaciones efectuados en virtud de los medios elegidos.

2. La aplicación del método de estimación indirecta no requerirá acto administrativo previo que lo declare, pero en los recursos y reclamaciones que procedan contra los actos y liquidaciones resultantes podrá plantearse la procedencia de la aplicación de dicho método.”

¹³⁷⁹ Cfr. PASCUAL PEDREÑO, E.-HERNANZ TUDELA, D.-MORA LAVANDERA, A.: *Practicum contable 2015*, Lex Nova, Valladolid, 2014, p. 109. “La Administración deberá acreditar que el contribuyente ha incumplido sus obligaciones, así como la relación causa-efecto entre dicho incumplimiento y la imposibilidad de aplicar el régimen ordinario de estimación. Si, a pesar del incumplimiento de las obligaciones contables y registrales del empresario o profesional, la Administración puede determinar la base imponible por cualquier otro medio (existencia de un histórico del sistema informático, existencia de facturas, información facilitada por clientes y proveedores...). por clientes y proveedores, no se puede utilizar el sistema de estimación indirecta.”

algebraica”- para hacer posible la cuantificación inmediata del impuesto, y iv) estimativo, en la que se utilizan medios indirectos o presuntos para establecer la “base imponible”¹³⁸⁰.

Por último, cuando la administración no dispone de los elementos necesarios para la fijación integral de la base imponible¹³⁸¹ es particularmente pertinente, ya que no basta con que se cumplan las hipótesis de legitimación mencionadas, sino que también debe ser imposible liquidar el impuesto con arreglo al método de estimación directa o utilizando pruebas no informativas¹³⁸².

Hay que tener en cuenta que este conjunto de requisitos relativos a la estimación indirecta está dirigido a la Administración y no a un juez. Este último no está obligado a seguirlas, independientemente de que pueda utilizarlas como una valiosa herramienta interpretativa. El método proporcional sólo otorga un conocimiento probable de la base imponible y de la deuda tributaria¹³⁸³.

8.3 Falsedad y fraudes contables fiscales

El diccionario legal más utilizado en los Estados Unidos, *Black's Law Dictionary*¹³⁸⁴, define el fraude como: «todos los múltiples medios que el ingenio humano puede idear, y que son recurridos por un individuo te consiguen una ventaja sobre otro por falsas sugerencias o supresión de la verdad»^(NT). Según el FRAUD EXAMINERS MANUAL da ACFE¹³⁸⁵, la falsa

¹³⁸⁰ DURÁN-SINDREU BUXADÉ, A.: *Comprobación, prueba...*, cit., pp. 112-113.

¹³⁸¹ Cfr. MARTÍN QUERALT, J. Y OTROS: *Curso de Derecho Financiero ...*, cit., p. 522. Para evitar posibles arbitrariedades o excesos de discrecionalidad por parte de la Administración tributaria, el art. 158.1 LGT exige un informe motivado de la Inspección sobre las razones de la aplicación del sistema, destacando la contabilidad del contribuyente, los medios utilizados y las valoraciones realizadas basándose en ellos.

¹³⁸² Cfr. LAGO MONTERO, J. M.: «La escasa operatividad de otros remedios ya incorporados a la L.G.T. por las reformas 2015 Y 2003», en José María Lago Montero, Rosa María Alfonso Galán, María de los Ángeles Guervós Maíllo (eds.) *Litigiosidad tributaria: estado, causas y remedios*, Editorial Aranzadi, Pamplona, 2018, p. 223. Existe una preferencia de la Inspección por este cómodo sistema para establecer la base imponible a través de presunciones, pasando por alto que se trata de un sistema excepcional, que no puede utilizarse en cuanto surjan dificultades evidentes, sino sólo cuando éstas sean insuperables. El art. 158 de la LGT aclara que es admisible utilizar datos de años anteriores o posteriores, regular por muestreo las operaciones para las que existe información "fiable" y utilizar estudios sectoriales económicos, siempre que se identifique la fuente. También permite el uso de muestras de actividades o negocios similares, siempre que se identifiquen tanto la fuente como la muestra. Advierte que en los impuestos que gravan la renta, las ventas y/o las compras se pueden estimar indirectamente, dependiendo de cuáles sean inciertas. Y en los impuestos indirectos, tanto las bases imponibles como los impuestos ascendentes y/o descendentes, según sean inciertos.

¹³⁸³ CALVO VÉRGEZ, J.: «La valoración de la prueba en el delito fiscal», *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos*, 401, 2016, pp. 93-94.

¹³⁸⁴ Cfr. GARNER, B. A.-BLACK, H. C. (EDS.): *Black's law dictionary*, Tenth edition, Thomson Reuters, St. Paul, MN, 2014.

¹³⁸⁵ Cfr. ASSOCIATION OF CERTIFIED FRAUD EXAMINERS: *Fraud examiners manual: financial transactions and fraud schemes: law: investigation: fraud prevention and deterrence*, Association of Certified Fraud Examiners, Austin, TX, 2016, pp. 2201-2202.

representación material de hechos, «*misrepresentation of material facts*», es el fraude más usual. La manipulación en la representación de hechos se constituye en una ofensa, en la forma en la que deliberadamente se realiza una afirmación falsa, buscando inducir en la víctima a un determinado comportamiento, de la cual se busca apropiarse parte de su patrimonio. Los fraudes pueden asumir diferentes formas, lo que hace su concepto una labor compleja. Para que se pueda establecer un proceso civil o penal en torno a fraude de modo general se exige¹³⁸⁶:

- El reo haya hecho una afirmación falsa (o incompleta).
- La afirmación falsa (o incompleta) es material, es decir, suficientemente relevante para influenciar la realización de una decisión.
- El reo sabía que la afirmación era falsa, o no creía en su veracidad.
- La víctima se basó en la representación falsa, que presumió verdadera.
- La víctima sufrió daños materiales como resultado.

En los casos civiles es necesario que se prevea que la “víctima” se basó en las afirmaciones falsas y efectivamente sufrió una pérdida patrimonial, sin embargo, esos elementos de prueba no son necesarios en un proceso criminal, dependiendo del crimen en el que los hechos serán subsumidos¹³⁸⁷. Generalmente, la materialidad puede ser presumida sin ser probada, dependiendo del crimen denunciado. De este modo una falsa representación/afirmación de “hechos preexistentes” puede dar origen a la atribución de una responsabilidad jurídica de reparación.

Los fraudes de estados financieros resultan en acto intencional (doloso), buscando destruir u omitir hechos contables, criterios de valoración o divulgaciones en el relato financiero de forma que se engañe a sus usuarios, con miras siempre a la obtención de un beneficio para sí. Como ejemplo de anomalías contables recurrentes usadas para “maquillaje” de los estados financieros, destáquense: i) inventarios con valores diferentes de la realidad; ii) pasivos ficticios y/o deudas inexistentes, mantenidas para intentar encubrir entrada de recurso no regularmente registrada; iii) falsos desembolsos de capital; y iv) gastos registrados en la

¹³⁸⁶ Según U.S. Supreme Court en 1988 cuando sistematizó una definición de fraude, y los requisitos para su caracterización, en el caso de *Southern Development Co. v. Silva*, 125 U.S. 247, 8 S. C. Rep. 881, 31 L. Ed. (1888). Cfr. SILVERSTONE, H.-SHEETZ, M.: *Forensic accounting and fraud investigation for non-experts*, 2nd ed, Wiley, Hoboken, N.J, 2007, pp. 4-5.

¹³⁸⁷ LOPO MARTINEZ, A.: «Fraudes de relato financeiro e a tutela jurídico-penal | Julgar», *Julgar Online*, 2017, fecha de consulta 24 febrero 2021, en <http://julgar.pt/fraudes-de-relato-financeiro-e-a-tutela-juridico-penal/>.

contabilidad en que no hube efectivamente la prestación de un servicio o adquisición de una mercancía/servicios, entre otras¹³⁸⁸.

Anhelando condicionar percepciones de riesgos de los usuarios de las informaciones contables, los fraudes de estados financieros¹³⁸⁹ pueden alterar los estados contables, sin cualquier soporte en la realidad fáctica. En ese sentido se destacan algunos procedimientos artificiales y deliberados, tales como: i) alteración de saldos de ejercicios anteriores; ii) clasificación indebida de deuda de corto para largo plazo; iii) omisión de informaciones relevantes en notas explicativas; iv) no reconocimiento/reconocimiento contable de contingencias fiscales, laborales y/o ambientales; v) mantenimiento de activos ficticios y vii) simulación de capital social para obtener más crédito¹³⁹⁰.

Los fraudes de relato financiero, de modo general, son practicadas por los más altos gestores de una sociedad comercial, con conocimiento de los responsables técnicos, con miras a su capacidad de influenciar en la manipulación de los registros contables y eliminación de controles, produciendo informaciones falsas¹³⁹¹. Estamos, entonces, ante un crimen de cuello

¹³⁸⁸ Artificios contables en los estados financieros: A) Sobrevaloración de los bienes y derechos que integran el patrimonio, como: i) Gastos activados sin proyección económica futura. ii) Activos ficticios o inexistentes. iii) Activos cuya titularidad real no corresponde a la empresa. iv) Ausencia de correcciones valorativas. v) Mantenimiento de derechos e intangibles sin sustrato económico. vi) Activos financieros no actualizados. B) Infravaloración del pasivo: i) No hay provisión para pasivos contingentes. ii) Pasivos ocultos. C) Clasificación incorrecta y terminología confusa y errónea: i) No se distinguen los saldos relativos a empresas vinculadas como activos y pasivos. ii) Compensación de cuentas de crédito y débito. iii) Clasificación incorrecta de las cuentas a cobrar y a pagar según su vencimiento. Artificios en la cuenta de pérdidas y ganancias. D) Incremento ficticio de ingresos: i) Ventas ficticias o inexistentes. ii) Ventas realizadas y devoluciones posteriores. iii) Ventas a empresas vinculadas y afiliadas. iv) Ventas con pacto de recompra. v) Activación de gastos. E) Reducción de gastos: i) Ausencia de amortización y/o provisión. ii) Desvío de gastos a empresas vinculadas o relacionadas. iii) Pérdidas de activos incobrables; iv) No dar de baja activos sin proyección futura. F) Clasificación o terminología incorrecta: i) Compensación de gastos e ingresos; ii) Variación de márgenes: operativos, financieros extraordinarios; iii) Falta de distinción entre operaciones relacionadas con empresas vinculadas. Cfr. VILLAREAL, A. B. M. DE-FUENTES BARDAJÍ, J.: «El delito contable: artículos 310,261 y 290 del código penal», en *Manual de delitos contra la hacienda pública*, Thomson Reuters Aranzadi, 2008, pp. 600-602.

¹³⁸⁹ Los fraudes de estados financieros se manifiestan primordialmente como: a) Manipulación, falsificación o alteración de registros contables o documentos de soporte; b) Representación incorrecta u omisión intencional de eventos, transacciones u otras informaciones importantes; c) Aplicación incorrecta intencional de los principios contables referentes a montantes, clasificaciones, modos de presentación o divulgación Cfr. GONÇALVES, S. C. DA S. M.: «Fraude de Relato Financeiro – Procedimentos de auditoria em resposta aos riscos avaliados de distorção material das Demonstrações Financeiras em virtude do reconhecimento inadequado do rédito (ISA 240, NCRF 20)», *Revisores e Auditores*, vol. 52, 2011.

¹³⁹⁰ Cfr. KRANACHER, M.-J. Y OTROS: *Forensic accounting and ...*, cit., pp. 294-446.

¹³⁹¹ La información es falsa existirse divergencia entre el mensaje y el referente. Información incompleta si el referente no haya sido totalmente enunciado. La información es exagerada si la exposición afectiva del lenguaje, pasan por una adjetivación alterada y fuera del razonable. La información tendenciosa es a que presenta parcial, distorsionando la realidad directamente. Cfr. VEIGA, A. B. DA-COMISSÃO DO MERCADO DE VALORES MOBILIÁRIOS: *Crime de manipulação, defesa e criação de mercado*, Almedina, Coimbra, 2001, pp. 41-45.

blanco (*white collar crimes*), o crímenes cometidos por persona con prestigio y proyección económica, ocupando funciones en grandes corporaciones privadas y del sector público¹³⁹².

Aunque queda claro el aparente afinamiento de los autores, ya que esos crímenes en general son escandalosos por las cifras monumentales envueltas, se pone de manifiesto las oportunidades que la «nueva economía» propició para el crecimiento de la criminalidad económico-financiera, fundamentado en un sistema de auto regulación, y disciplina de mercado. Sin embargo, este sistema es muy restrictivo en el control de los agentes y en el enfrentamiento de los gravísimos problemas de agencia creados en la separación entre el principal (accionista) y el agente (ejecutivo), como consecuencia de la grave asimetría informativa.

En el art. 290 del CP fue consagrado el crimen de falsificación de balance o de la información social, dentro del capítulo de los delitos societarios. Ese tipo penal español versa sobre la falsedad de las cuentas anuales y otros documentos que deben reflejar la condición jurídica o financiera de la sociedad¹³⁹³. El artículo prescribe que los directores que distorsionen las cuentas anuales u otros documentos, que deben reflejar de manera adecuada la situación jurídica y financiera de la entidad, para causar un daño a la misma, a uno de sus miembros o a un tercero, serán castigados con pena de prisión de uno a tres años y una multa de seis meses. Estas leyes agravan la pena dependiendo de si el resultado concreto termina en perjuicio económico para alguien, circunstancia en la que se atribuirían penas en su mitad superior¹³⁹⁴.

Se nota que el bien jurídico protegido sería la funcionalidad de la documentación contable de la sociedad como instrumento esencial para obtener información completa y verdadera sobre la situación económica y patrimonial de la sociedad. En suma, se cela por la

¹³⁹² Cfr. FOFFANI, L.: «Escándalos económicos Y reformas penales: Prevención y represión de las infracciones societarias en la era de la globalización», *Revista Penal*, vol. 23, 2009. Ese importante autor italiano al informar sobre expansión de la criminalidad económico-financiera y los desafíos impuesto para el derecho penal, así nos enseña: «*El sistema penal se encuentra sobrecargado, y por ello a su vez corre el riesgo de sufrir una verdadera convulsión por estas nuevas demandas, sin embargo, no puede eludir la petición de tutela por parte de la sociedad. En el campo de la criminalidad económica y societaria, la primera (cronológicamente) y más contundente respuesta por parte de los poderes públicos.*»

¹³⁹³ El punto clave es identificar la información como falsa. En cuanto a la información contable, se produce cuando las cuentas anuales contienen alguno de los siguientes elementos erróneos: 1) Presentación de elementos inexistentes. 2) Omisión u ocultación de información. 3) Violación de los principios contables. que, por su contenido engañoso y con independencia de su finalidad específica, pueda inducir a error a cualquier tercero que sea destinatario o receptor de la información divulgada. La falsa contabilidad puede materializarse en los tres principales ámbitos de información contable: la cuenta de pérdidas y ganancias, el balance y el informe anual y de gestión. Cfr. GALLIZO LARRAZ, J. L.: «La falsedad contable en el código penal», en *Estudios de contabilidad y auditoría: En homenaje a Don Carlos Cubillo Valverde, 1997, ISBN 84-89006-39-3, págs. 905-925*, Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, 1997, p. 911.

¹³⁹⁴ Cfr. CRUZ DE PABLO, J. A. (ED.): *Comentarios al Código penal. Parte especial, Arts. 138 a 639*, Difusion Jurídica, Barcelona, 2008.

transparencia externa de las entidades y por la eficaz prestación de cuentas¹³⁹⁵. La conducta típica se concreta en una manipulación o simulación que se dirige a la alteración de los estados financieros. Según la norma, la falsificación podrá realizarse de modo activo o pasivo por omisión, cuando se omiten aspectos en el relato de los hechos, con miras a que la información incompleta puede alterar la percepción del usuario de la información contable.

Existe, por tanto, la previsión del crimen de falsificación de documentos públicos y mercantiles previsto en el art. 390 del CP, destacándose en el caso de falsificación de los estados contables el ítem en lo que respecta a una narración de los hechos no verídicos. Es ahí donde se encuentra el "maquillaje" de cuentas para esconder ciertos asientos contables o traer una conclusión en el saldo positivo o negativo, en consonancia con los intereses del autor¹³⁹⁶. A continuación, será presentada la diferencia entre errores y fraudes en el relato, la naturaleza jurídica del que serían los fraudes de estados financieros, y los tipos de falsedades.

8.3.1 Diferenciar los errores y fraudes de estado contable.

En la preparación de los informes financieros existen los riesgos de error y fraude. En el primero, la adicción recae sobre la exterioridad de la información contable de modo involuntario; en el segundo, recae sobre el sentido de las afirmaciones/declaraciones relatadas por los estados financieros con el evidente objetivo de defraudar percepciones.¹³⁹⁷ Entre las

¹³⁹⁵ Cfr. MUÑOZ CONDE, F.: *Derecho penal. Parte especial*, 20a ed., completamente rev. y puesta al día, Tirant lo Blanch, Valencia, 2015, pp. 459-480.

¹³⁹⁶ En ese sentido merece traer para reflexión la sentencia que condena administrador de institución financiera española por el delito de falsedad contable, demarcando la importancia reservada por el sistema penal español a los delitos contables derivados de fraudes de estados financieros, especialmente en el caso en que estos podrían resultar en un perjuicio a los operadores del mercado- *Vide*: Audiencia Nacional, Sala de lo Penal, Sección 3ª, Sentencia 18/2016 de 13 Mayo. 2016, Rec. 3/2016. Ponente: Juan González González Pablo.: "DELITO SOCIETARIO. Falsedad contable. El administrador de hecho de Caja Castilla La Mancha envía estados financieros inveraces al Banco de España que desvelan una imagen patrimonial saneada, cuando lo cierto es que la entidad se encontraba en una situación financiera crítica. Y este falseamiento es apto para causar un perjuicio a los operadores del mercado a los que se destina la información. Los criterios contables utilizados se apartan radicalmente de los dictados por el Banco de España. SUJETO ACTIVO. El acusado por encargo del Consejo de Administración es el máximo responsable de la confección de las cuentas y protagoniza el envío al Banco de España. El concepto de administrador de hecho reviste notas características en el ámbito penal. OBJETO MATERIAL. "Numerus apertus". El carácter provisional de los estados no es pretexto para enviar una información falseada; caben en el objeto material del delito. COAUTORÍA. Del Presidente del Consejo de Administración, destinatario de los requerimientos, y que actúa de consumo con el autor material, tal cual se desprende de las actas del Consejo. Autoría en comisión por omisión, dada su posición de garante. ATENUANTE DE DILACIONES. La complejidad de la causa justifica la duración del proceso. La Sala de lo Penal de la Audiencia Nacional, Sección 3ª, confirma la sentencia del Juzgado Central de lo Penal, que condena a los acusados como coautores del delito societario de falsedad contable".

¹³⁹⁷ Cfr. DALMAU, L. Á. G.: «El Derecho en la Aplicación de la contabilidad forense», 2011, Universidad de Granada, Bayamo, Cuba, p. 35. Los errores son actos u omisiones, tanto esporádicos como involuntarios, que alteran los hechos contables y sus resultados. Se puede clasificar los errores: i) Error de principio: se produce debido a la aplicación incorrecta de los principios contables establecidos. También puede considerarse al aplicar incorrectamente las normas y procedimientos fijados ii) Errores de omisión: omisión en los. Iii) Error de la comisión: se producen por descuido y se reflejan en las cuentas y registros.

causas que generan falta de seguridad y de confiabilidad de la documentación contable, reduciendo la calidad valorativa, se destacan los errores, fraudes e insuficiencia de datos en los estados financieros¹³⁹⁸.

El error representa a un engaño, cometido en los registros contables, pudiendo ser representado por asientos indebidos, errores de valores, de conciliación o inversión del asiento.¹³⁹⁹ A este respecto, cabe señalar que se produce un error contable siempre que no se aplique un principio contable o se aplique incorrectamente, siempre que se disponga de la información y los datos necesarios para la correcta aplicación del principio en el momento en que se cometió el error. También incluye las inexactitudes causadas por errores matemáticos, la mala interpretación de los hechos y la negligencia a la hora de reunir toda la información requerida para un tratamiento contable adecuado. Por otro lado, los cambios en las estimaciones y los cambios en los principios contables no se incluyen en la definición de error. Con arreglo a las NIC/NIIIF, se produce un error contable en el caso de omisiones e inexactitudes en las partidas de los estados financieros que se derivan de la no utilización o la utilización incorrecta de la información que estaba disponible o que podría esperarse que se utilizara en la elaboración de los estados financieros¹⁴⁰⁰. Esto incluye también los errores matemáticos, los errores en la aplicación de los principios contables y las sobreestimaciones o interpretaciones erróneas de los hechos (véase la NIC 8).

Muchas variables pueden estar en el origen de un error contable: un imprevisto en los procedimientos administrativos de la empresa, una simple distracción, una información mal estructurada o un fallo en el sistema informático. De hecho, es difícil catalogar los errores contables dentro de una clasificación rígida. Cada error es único, al igual que la combinación de sucesos que pueden haberlo provocado, siendo un ejemplo claro el caso de la imputación

¹³⁹⁸ LOPO MARTINEZ, A.: “Fraudes de relato...”, cit.

¹³⁹⁹ Existe un “error material” y un “error no material”: Un error es material si puede, individualmente o en combinación con otros errores, influir en las decisiones económicas que los usuarios toman a partir de los estados financieros. La importancia de un error depende de la magnitud y la naturaleza del mismo y se evalúa según las circunstancias. Los errores no materiales son todos los demás casos. Cfr. DEZZANI, F.: «Correzione degli errori contabili: iscrizione in bilancio e rilevanza fiscale», *Il Fisco*, vol. 20, 2018, p. 1963.

¹⁴⁰⁰ Los errores se pueden clasificar de la siguiente manera: 1) clasificación causal: los errores se clasifican en función de su prevención, con el fin de eliminar sus causas para el futuro, los errores de desatención, de desinformación, de ineficacia, los errores de registro y los errores voluntarios (fraude) 2) clasificación cronológica: los efectos de los errores y la posibilidad de rectificación se analizan en función del momento en que se descubren. 3) clasificación funcional: los errores se clasifican según el tipo de error cometido (omisiones, repeticiones, compensaciones, duplicidades, valoración e interpretación) 4) clasificación por efectos fiscales se realiza en función del tratamiento fiscal que se aplica a las diferencias de ingresos derivadas de los ajustes (neutralidad o imposición). Cfr. MANGUSO, G.: «La gestione degli errori contabili determinanti la violazione del principio di competenza», *Bollettino Tributario d'Informazioni*, vol. 22, 2013, p. 1626.

incorrecta de un coste plurianual según el principio de devengo, que puede deberse simplemente a un error de cálculo por parte del elaborador de los estados financieros, o, por otra parte, ser el resultado de una entrada incorrecta, o puede ser el resultado de una información incorrecta proporcionada por el departamento de compras, que puede haber engañado al elaborador de los estados financieros sobre la vida útil restante del gasto.

Esto, sin embargo, no quita que siga siendo posible una taxonomía por clases amplias de posibles errores contables. De hecho, los errores contables, aunque son diferentes en cuanto a su naturaleza, efectos y morfología, tienen, al menos en los macro grupos, algunos elementos de similitud: por lo tanto, si por un lado no es posible darles una clasificación completa, por otro lado, sí es posible agruparlos para proporcionar una serie de criterios lógicos para su puesta en prueba y corrección¹⁴⁰¹.

El fraude, por su parte, al contrario del error, es premeditada, y busca provecho en causa propia o de otros. La contabilidad no merece credibilidad cuando presenta adicciones, errores e inexactitudes que, no siendo suplidos en el plazo legal, inviabilizan cálculos de la riqueza patrimonial y su eventual variación. El fraude podrá ser un delito del tipo doloso, cuando la ley tipifique cómo siendo punible. El error es *a priori* cometido por simple falta de celo, siendo involuntario¹⁴⁰². El fraude se caracteriza, así como un acto cometido de forma premeditada, planeado y calculado, para obtener beneficio propio con el perjuicio de terceros¹⁴⁰³.

Por ser un acto intencional, se busca el provecho en causa propia o de grupos, el autor del *fraude de estados financieros*¹⁴⁰⁴, buscará con astucia acciones que demandan más labor para

¹⁴⁰¹ FACCHINETTI, I.-MONTANI, D.: *Gli errori nelle scritture contabili: prevenzione, individuazione e rettifica: trattamento civilistico e fiscale*, Il Sole 24 Ore, Milano, 2002, pp. 138-146.

¹⁴⁰² El rasgo distintivo entre el error y el fraude sería entonces la naturaleza intencional del fraude. El error sería el resultado de un acto fortuito y no intencionado, y no tendría el propósito de distorsionar la situación económica y financiera de las entidades que divulgan información contable. El fraude sería un acto intencionado o deliberado, con el propósito de obtener beneficios ilícitos e ilegales. Con el fraude contable se pretende engañar a los usuarios de la información contable (financieros, inversores, Estado y trabajadores). También hay quienes definen las irregularidades como un tipo de fraude sin rastro de ilegalidad, es decir, para obtener una ventaja ilegal. Cfr. LOPES, C. M.-MARTINS, A.: *A Tributação por Métodos Indiretos. Uma Análise do Enquadramento Jurisprudencial dos Pressupostos Contabilísticos-Fiscais*, Almedina, Coimbra, 2014, pp. 74-75.

¹⁴⁰³ Si el fraude no es un error, ¿qué es el fraude? El fraude es un acto cometido con la intención de aprovecharse, perjudicar o engañar a alguien. El fraude y el error presentan características distintas. Un error es un acto cometido por un individuo que, creyendo saber algo, actúa sujeto, actúa de manera equivocada. Aclarando un poco más sobre el error, la filosofía lo define como el acto por el cual el espíritu juzga verdadero lo que es falso y recíprocamente. Cfr. TIMI, S. R. R.-HEIMOSKI, V. T. M.: *Fraudes documentais e contábeis*, Editora Intersaberes, Curitiba, 2020, p. 121.

¹⁴⁰⁴ Las principales causas para suceso del fraude de relatos financieros son: i) incentivos/presiones vivida por los autores, ii) oportunidad percibida (ausencia o ineficacia de los controles

su detección, requiriendo perspicacia y, en otras ocasiones, técnica para el descubrimiento. El error puede ser fruto de la desidia o ignorancia, siendo los ilícitos denominados culposos, teniendo su origen en situaciones como negligencia, impericia e imprudencia¹⁴⁰⁵.

Hay quienes entienden que no hay violaciones involuntarias de las infracciones tributarias, aunque hay quienes no son maliciosos o malintencionados. Las pequeñas violaciones de los deberes formales son ciertamente, en muchos casos, el resultado de un error o de la falta de información; pero el error o la ignorancia se derivan de una falta de diligencia que se considera culpable y, como tal, punible¹⁴⁰⁶. Requiere esclarecer que tanto el error como el fraude, desde el punto de vista jurídico pueden causar daños y pérdidas, motivo para acciones de responsabilidad. La diferencia es que, en el fraude, tenemos el agravante denominado dolo, y en el error posible atenuante denominada culpa¹⁴⁰⁷.

Las posibilidades prácticas de gestión de resultados contables (*earnings management*) están limitadas solo a la imaginación de los gestores y sus colaboradores en la preparación de los estados financieros. La contabilidad creativa no es necesariamente ilegal, pero en muchos casos es por lo menos dudosa. No hay fronteras claras entre lo que sería una gestión de resultados contables y un fraude de los estados contables¹⁴⁰⁸. La forma de presentación de los estados financieros tiene influencia sobre la percepción de los usuarios. El efecto *framing*¹⁴⁰⁹ indica que una elección es influenciada por la forma como el problema es presentado. La presentación del balance en determinado formato condicionaría las decisiones de inversores.

internos); e iii) actitud/racionalización (conjunto de valores éticos que permiten al individuo cometer y justificar actos deshonestos). Cfr. LUNDELIUS, C. R.: *Financial reporting fraud: a practical guide to detection and internal control*, Second Edition, AICPA/American Institute of Certified Public Accountants, New York, NY, 2011, pp. 10-12.

¹⁴⁰⁵ Los errores y deficiencias más comunes en consonancia con los motivos pueden ser clasificados, a saber: a) errores de cálculo, b) error por omisiones, c) error en la interpretación de las normas contables, d) error de duplicidad. Los errores además de las clasificaciones relevantes en el derecho penal, pueden existir por descuido, trabajo en exceso, deficiencias físicas y la simple falta de capacitación.

¹⁴⁰⁶ DURÁN-SINDREU BUXADÉ, A.: *Obligaciones contables y formales ...*, cit., pp. 186-187.

¹⁴⁰⁷ Cualquier error cometido en el reconocimiento temporal de los gastos e ingresos puede corregirse mediante la presentación de una declaración de impuestos modificada, si aún es posible. En caso contrario, se puede reclamar la devolución de los mayores impuestos pagados como consecuencia del error cometido en el reconocimiento de los componentes de la renta, con un plazo para realizar la reclamación. Estos principios mencionados también se aplican en el caso de que la no deducción de un coste haya dado lugar a un beneficio o a la reducción de una pérdida fiscal. Cfr. D'UGO, A.: «Le indicazioni dell'agenzia delle entrate per la correzione degli errori contabili», *Bollettino Tributario d'Informazioni*, vol. 6, 2014, p. 423.

¹⁴⁰⁸ Cfr. DEGOS, J. G.: «Sécurité et fraude dans les systèmes comptables», *Projet Fraudes*.

¹⁴⁰⁹ El efecto *framing* es una consecuencia de la *teoría de los prospectos*, que surgió de críticas la teoría de las elecciones basada en la utilidad marginal. La economía de comportamiento reconoce que algunas limitaciones interfieren en las decisiones. La primera es representada por la emoción que muchas veces destruye el autocontrol esencial a la toma racional de decisiones. La segunda procede de las personas que muchas veces no consiguen entender plenamente con que están tratando, ajustando los problemas (*framing*) dentro del contexto que le sea más comprensible. Cfr. KAHNEMAN, D.-TVERSKY, A. (EDS.): *Choices, values, and frames*, Russell sage Foundation ; Cambridge University Press, New York : Cambridge, UK, 2000.

La clasificación oportunista de las cuentas en los estados financieros podría desenfocar la realidad, modificando los coeficientes de endeudamiento de la deuda [deuda / capital] o [deudas / activos]. ¿Tendríamos ahí un fraude o solo uso estratégico de las normas contable? Esa es una cuestión aún abierta a discusiones, pero que no está cerca del objeto de este estudio.

En el error contable, en vista de la naturaleza involuntaria del delito cometido, se acepta que la corrección puede ser solicitada tanto por el contribuyente (a través de un reclamo contencioso) como por la Administración (durante una auditoría contable). En la práctica, la dialéctica entre las partes es a menudo más sutil; la Administración corregirá el error y el contribuyente se opondrá a la compensación derivada de la naturaleza retroactiva del cambio contable.¹⁴¹⁰ Por ejemplo, un contribuyente que ha gastado en una inversión puede, si es necesario, compensar el aumento de sus ganancias notificado por la Administración con la deducción de la depreciación de la propiedad en cuestión. Además, un contribuyente que no ha declarado un producto correspondiente a un servicio prestado, pero aún no facturado puede oponerse a la pérdida derivada de la naturaleza incobrable de su reclamo, siempre que, sin embargo, demuestre. De manera similar, un contribuyente que ha hecho una provisión para cierto cargo, líquido y exigible, comete un error, pero puede solicitar que las sumas permanezcan deducidas del mismo resultado que las deudas, además de las que se acaban de informar¹⁴¹¹.

¹⁴¹⁰ Sobre los errores que repercuten en la contabilidad, *Vide*: TSJ de Castilla y León, Valladolid (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 3ª) Sentencia num. 1437/2012 de 24 julio, Rec. 2131/2008, Ponente: José María Lago Montero. “No se puede sancionar a un contribuyente por aplicar el criterio general, deducido de su contabilidad intachable y aplicado a todas sus operaciones ordinarias, y no el especial previsto para el caso concreto. El error de derecho en una ley complicada como la del IVA no es sancionable, máxime cuando el contribuyente nada oculta, declara todas sus operaciones e ingresa en el mes siguiente lo que debió de ingresar en el anterior, regularizando su situación. Se anula la resolución impugnada.” y TSJ de Castilla y León, Valladolid (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 3ª) Sentencia num. 2230/2012 de 26 diciembre, Rec. 1342/2009, Ponente: José María Lago Montero. “De la documentación obrante en el expediente y en los autos se deduce que el contribuyente, con sus criterios contables erróneos de imputación temporal de ingresos y gastos, en unos ejercicios se perjudicó y en otros se benefició, siendo así que la A.E.A.T. sólo le regulariza lo que le perjudica y no lo que le beneficia. La Sala no puede entrar a revisar la liquidación así practicada porque no ha sido impugnada, no forma parte del objeto del proceso. Pero sí puede inferir que la sanción impuesta adolece de fundamento, toda vez que el contribuyente solicitó la rectificación del error cometido mediante escrito..., días antes de ganar la prescripción que le hubiera liberado de cualquier responsabilidad, en un intento de regularización voluntaria que, aunque fuera defectuoso, avala su ausencia de afán defraudatorio. La A.E.A.T. no ha acreditado el ánimus defraudandi de este sujeto, no ha practicado prueba de cargo de su voluntad defraudatoria, siendo así que lo que se deduce del expediente es exactamente lo contrario, su nula voluntad de dejar de ingresar.”

¹⁴¹¹ GATTI: «La correzione degli errori contabili in materia di competenza nella prassi dell'agenzia delle entrate», *Bollettino Tributario d'Informazioni*, vol. 5, 2014, p. 350. Para la corrección de los errores relativos a los componentes positivos, el procedimiento de corrección prevé, con carácter prioritario, la presentación de una declaración complementaria (desfavorable) dentro del período de evaluación para corregir el error consistente en la omisión de la asignación de los componentes positivos. A diferencia de lo que ocurre con los componentes de ajuste negativos deducidos erróneamente por el contribuyente, el contribuyente que, ante la omisión de la imputación de un componente positivo en un determinado ejercicio fiscal, lo registró en un período fiscal posterior someténdolo (erróneamente) a tributación, en este caso, lo razonable debería ser corregir el doble error.

8.3.2 Naturaleza jurídica de los fraudes de los estados financieros

Conforme a lo que ya hemos expuesto, los fraudes de los estados financieros se caracterizan cómo la acción de publicar, certificar y autorizar informes financieros y contables falsos e incompletos, con el propósito de influenciar el comportamiento de aquellos que utilizan las informaciones contables societarias, causándoles perjuicio económico. En los fraudes de los estados financieros se informa con falsedad y reticencia¹⁴¹². Se produce una anomalía o irregularidad sustancial en la contabilidad a efectos tributarios cuando las cuentas de la empresa no reflejan la verdadera situación financiera, es decir, cuando se ocultan, simulan, alteran o manipulan intencionadamente datos u operaciones de importancia económica en las cuentas con evidente perjuicio para los intereses de Hacienda¹⁴¹³.

La elaboración de los estados financieros por las sociedades comerciales se trata de un acto de gestión de sus administradores. Previamente la aprobación en asamblea existe una actuación coordinada entre los órganos de Administración y órganos de fiscalización, en el cual los primeros presentan los estados financieros, para que tengamos una revisión legal de cuentas¹⁴¹⁴. Los estados financieros adquieren virtualidad jurídica en el momento en el que la asamblea de accionistas o reunión de socios las aprueba. En caso oportuno o previsto en normas, la asamblea podrá designar una comisión revisora encargada de evaluar y analizar los estados contables antes que se proceda un acto de votación formal.

Es muy relevante, para definir la naturaleza jurídica, identificar la acción que se concreta con cualquiera de los cuatro verbos, a saber:

1. “Publicar” quiere decir el hacer público, poniendo la disposición de un número indeterminado de usuarios las informaciones relativas a los relatos financieros.

Al igual que en el caso de la corrección de errores relativos a los componentes negativos, el procedimiento también debería permitirse en el caso de que una entidad ya haya contabilizado y gravado erróneamente un componente positivo en un ejercicio anterior al del devengo.

¹⁴¹² Cfr. RUSENAS, R. O.: *Balances falsos e incompletos: responsabilidades de directores, síndicos y auditores*, La Ley, Buenos Aires, 2002, pp. 55-61. La acción de informar admite dos alternativas, con posibles consecuencias jurídico-criminales: a) La «falsedad», que es afirmar algo que no es verdadero; b) La «reticencia», que es ocultar informaciones o la omisión de hacer conocer las mismas aquellas personas para las cuales debería tener comunicado.

¹⁴¹³ DURÁN-SINDREU BUXADÉ, A.: *Obligaciones contables y formales ...*, cit., pp. 194-195.

¹⁴¹⁴ El art. 65 del CSCPT, que trata del deber de la administración y la rendición de cuentas, estipula que los miembros de la gestión deben preparar y presentar a los órganos competentes de la empresa el informe de gestión, las cuentas del ejercicio y los demás documentos exigidos por la ley para la rendición de cuentas de cada año natural. El art. 262, que trata de la auditoría, establece que las empresas que no tienen Consejo Fiscal deben nombrar un auditor de cuentas que revisará los estados financieros de una determinada entidad, certificando si dan una imagen fiel de su situación financiera, resultados y operaciones y otros aspectos, de acuerdo con las normas contables aplicables. Cf. CORDEIRO, A. M.: *Manual de direito das sociedades*, Almedina, Coimbra, 2007.

Al publicar damos conocimiento a terceros por medio de canales de difusión normales, que pueden ser desde la publicación en periódico, sitio en internet, distribución física de los estados financieros o la colocación de las mismas la disposición en lugar definido.

2. “Certificar”¹⁴¹⁵ consiste en afirmar con certeza y verdad sobre algo, o asegurar la autenticidad de la verdad. En los estados financieros, los administradores certifican que las afirmaciones presentes en los relatos financieros, teniendo consecuencias jurídicas esos actos.
3. “Autorizar” que significa facultar a otro que pueda realizar algo. Jurídicamente, puede tener los sentidos de “consentir” o “aprobar”. De hecho, ese término jurídico no propicia una gran seguridad, datos sus múltiples acepciones.
4. “Informar” que corresponde a informar; ofrecer informaciones. La acción de informar puede canalizar-se por dos vías, oral y escritura. En el caso de la escritura consúmase con la entrega del documento o su disponibilidad en medio digital.

En el contexto de las informaciones societarias contables, el acto de informar se realiza cuando se pone a la disposición de los socios, accionistas y demasiado interesados las informaciones. Puede ser, por ejemplo, cuando se produzca la reunión social de la asamblea de accionistas.

El objeto material de un eventual delito relacionado el fraude de los estados financieros son los «Estados Financieros», no es la contabilidad o a de los registros contables. Tenga siempre presente las diferencias entre contabilidad, procedimientos de registro contable y estados financieros, puesto que expresan conceptos afines. La contabilidad representa un área del conocimiento humano (técnico y científico) mientras que los procedimientos de registro contable son la aplicación (técnica) de las normas establecidas por la contabilidad para describirse el patrimonio, las variaciones que él sufrió y los resultados que nacieron de esas variaciones. Los «Estados financieros» son, en la esencia, el producto de los procedimientos de registro contable que constituyen para los usuarios de la información contable, el motivo (fin) por el cual se justifica la existencia de la contabilidad y de los registros contables.

¹⁴¹⁵ Importante no confundir “certificar” con “dar un parecer”. Pues el parecer es una opinión técnica basada en elementos de juicio disponibles, no teniendo, por lo tanto, la dimensión de seguridad propiciada por el certificado.

Las dos más importantes de los estados financieros son el balance y la cuenta de pérdida y ganancias. En el balance se presenta la composición de las fuentes de recursos (*financial inputs*) dirigidas para las actividades de financiación e inversión y cuánto fue colocado para préstamos, títulos mobiliarios y otros fondos utilizados (*financial outputs*) en un determinado momento el tiempo. Acompañan otras piezas contables, de entre las cuales se destacaría la demostración de flujo de caja, demostración de las alteraciones en los capitales propios. Adicionalmente, de suma importancia, se destaca el anexo a los estados financieros que esclarece diversos puntos relevantes a través de memoria explicativa.

Los estados financieros (relatos financieros) reflejan una exposición general del patrimonio de una entidad en determinada fecha, e indican la situación económica, patrimonial y financiera de una empresa. Por lo tanto, los estados financieros retratan de una forma resumida, o sintética, las operaciones realizadas por un ente en determinado periodo. Para su relevancia como referencia en relaciones de contratos, los estados financieros deben brindar la sociedad con un alto grado de confianza y seguridad. Los fraudes de los estados financieros comprometen la fe pública de las informaciones societaria, bien jurídico a ser protegido¹⁴¹⁶.

8.3.3 Falsedad en los Estados financieros

Un peligro grave en los estados financieros es que estas sean falsas. La falsedad en los estados financieros puede presentarse a través de dos modos principales: falsedad material o extrínseca y falsedad intelectual o intrínseca¹⁴¹⁷. La falsedad material se manifiesta en la dimensión física de la documentación contable, buscando alterar sus características originales,

¹⁴¹⁶ Vide: STS, Sala Segunda, de lo Penal, Sentencia 338/2019 de 3 Jul. 2019, Rec. 803/2018 Ponente: Vicente Magro Servet: “*FALSEDADES: alterar un documento en alguno de sus elementos o requisitos de carácter esencial: existencia: alterar programa informático de contabilidad en sus aspectos esenciales con ánimo falsario y con un fin de enriquecimiento computando por duplicado salidas de oro, no anotando entradas o haciendo constar más mermas que las habidas; es documento mercantil el sistema informático contable que utiliza empresa para su actividad; presunción de inocencia: inexistencia de prueba: la aislada firma de un documento en una cadena de ellos llevados a cabo por su autor, no puede determinar una condena a la autora de la firma si no concurre una debida motivación de los elementos subjetivos y objetivos del tipo penal.*”. En la STS, Sala Segunda, de lo Penal, Sentencia 365/2018 de 18 Jul. 2018, Rec. 2184/2017, Ponente: Vicente Magro Servet, consideró que se trata de un delito de falsificación en documento mercantil del art. 392 del CP en relación con el art. 390.1 del CP la alteración de los libros de contabilidad, señalando que “*la falsedad operada por el acusado en la contabilidad de la empresa, con fines de apropiación indebida, incide no solamente sobre tales apuntes contables, sino que afecta a los terceros que contratan con la mercantil, tiene efectos respecto a la Hacienda Pública, interesa a los socios de la persona jurídica e incluso trasciende a otras entidades como las entidades bancarias que mantienen relaciones con la mercantil. En este caso, no solamente podemos hablar de falsedad en la contabilidad como simulación de un documento (los apuntes de un balance contable), incuestionablemente simulado, por hacerse entrar en él datos ficticios, que cuadran para evitar el descubrimiento del fraude, sino que trascienden a terceros.*”

¹⁴¹⁷ Cfr. FREITAS, J. L. DE: *A falsidade no direito probatório : contribuições para o estudo da prova documental*, cit., pp. 48-49. La falsedad puede ser vista en varias dimensiones, destáquese: a) la suposición del documento, falsedad en los autores, fecha y certificado; b) la viciación del contexto, fecha o firma, refiriéndose aquí la alteración material o gráfica; c) la suposición de parte o testigo, consistiendo en declararse cómo teniendo interviniendo en el acto documentado alguna persona que en él de hecho, no intervino y d) la mención de hecho que no se verificó.

mediante recursos como enmiendas y sustitución o adición de números. La falsificación ideológica se caracteriza por versar sobre el contenido intelectual. No hay enmienda o añadido, y sí relato falso. En el aspecto material, la documentación contable es de toda verdadera, sin embargo, el documento es factualmente no verídico o incompleto¹⁴¹⁸.

Aquí hay que destacar además una distinción entre dos tipos de falsificación: la falsificación por comisión, que resulta de un acto positivo, y la falsificación por omisión, que consiste en omitir intencionadamente ciertas declaraciones que deberían figurar en el documento. Por ejemplo, la omisión de una operación contable que debía especificarse constituía una falsificación por escrito¹⁴¹⁹.

La falsedad de los estados financieros representa esencialmente desajuste intencional de la «información». Debido a ella, los relatos financieros no retratan correctamente el hecho, pudiendo llevar los usuarios de la información a tomar decisiones alternativas las que tomarían caso tuvieran la información correcta cometer errores, al fundarse en premisa de hechos falsas. La falsedad material se puede verificar en alteración de facturas y documentos relativos las operaciones comerciales, y como falsedad intelectual o ideológica en un asiento contable falso en los registros contables, que se reflejará en una alteración de la información en los estados financieros¹⁴²⁰. La insuficiencia de datos en los estados financieros puede transcurrir de

¹⁴¹⁸ La falsificación material consiste en añadir, *a posteriori*, una anotación a un escrito verdadero, o en alterar o falsificar un escrito. En otras palabras, es la fabricación de un documento o su alteración. Esta falsificación se refiere al *instrumentum*. A modo de ejemplo, un acta notarial retroactiva o una factura que contenga una alteración gráfica de la escritura, como la imitación de una firma, puede constituir una falsificación material. Se dice que la falsificación es "intelectual" cuando consiste en la elaboración de un documento cuyas afirmaciones son contrarias a la verdad, que expone hechos inexactos. La falsificación intelectual se caracteriza por las mentiras u omisiones. En este caso, no se trata del *instrumentum*, sino del trato, es decir, de la propia sustancia del escrito que se ve afectada. Es el caso de las facturas falsas que mencionan la realización de servicios ficticios o la celebración de contratos ficticios. Cfr. BOUFFLETTE, S.: *La preuve et le faux.*, Anthemis, Louvain-La Neuve, 2017, pp. 143-144.

¹⁴¹⁹ Cfr. RUEDA CRUZ, D.: «Impuesto sobre las sociedades: rentas no declaradas, afloración por la determinación de pasivos ficticios», en *El control tributario: potestades, procedimientos y garantías*, vol. 92, Delta Publicaciones Universitarias, 2004, p. 61. La contradicción entre la realidad material de la empresa y lo registrado en las cuentas es posiblemente el más grave incumplimiento de los deberes contables. En efecto, si concebimos el derecho contable como el objetivo de proporcionar información sobre la situación económica y las operaciones de las empresas, de acuerdo con determinados principios técnicos, el más importante de los cuales es reflejar la imagen fiel de la entidad, y con sujeción a determinadas normas contables, un delito contra el bien jurídico protegido por el derecho contable es una infracción muy grave.

¹⁴²⁰ Aunque la contabilidad se lleve realmente con regularidad y los registros sean regulares tanto desde el punto de vista formal como de fondo, aunque el contribuyente haya presentado regularmente los libros y registros durante la auditoría, la información del balance y de la cuenta de pérdidas y ganancias adjunta a sus declaraciones fiscales puede no representar la verdad. De hecho, una contabilidad regular no significa que los datos contenidos en ella sean verdaderos. El carácter incompleto, la falsedad o la inexactitud de los elementos en las declaraciones fiscales resulta, de manera cierta y directa, de la inspección de los registros contables y de la comprobación de la integridad, exactitud y veracidad de la contabilidad a partir de las facturas y demás documentos contables. Cfr. ENZA, C.: "Legittimo l'accertamento...", cit., p. 55.

informaciones irreales, o sea, aquellas que no representan la realidad de los hechos, como, por ejemplo, el saldo de la cuenta caja, en determinada fecha, está registrado como siendo un valor y, en la verdad, aquel valor no existe en efectivo. O aquellas informaciones que existen, sin embargo, no están registradas, como, por ejemplo, las contingencias laborales, fiscales y ambientales.

Para GIUSSEPPE STASSANO y MATEO STASSANO¹⁴²¹, la falsedad contable se caracteriza por su naturaleza de la infracción pluriofensiva. En el entender de los autores, comunicaciones corporativas falsas perjudican intereses heterogéneos, tanto internos como externos a las sociedades comerciales. Se tratan, por lo tanto, de conductas pluriofensivas que dañifican o expone a peligro de lesión más de un bien jurídico, previstos en tipos legales penales. Entre los intereses jurídicos potencialmente perjudicados, además de los socios, se destacan los de los futuros compañeros, potenciales acreedores y partes interesadas en general. A ello debemos aplicar la comunidad en general (pública), resguardando el buen funcionamiento de las sociedades comerciales. La falsedad del comportamiento ofensivo puede ser perjudicial a toda la economía, que perderá la confianza en las informaciones de los estados financieros. Actividades relacionadas la formulación de previsiones y estimativas, no podrán más utilizarse esas informaciones como premisas para proyecciones. En suma, la falsedad es dañina a varios intereses, siendo una conducta de peligro pluriofensivo, destacándose como bien jurídico la confianza de público de la información societaria contable¹⁴²².

En otra obra dedicada al estudio jurídico de la falsedad contable, ERMANO ZIGIOTTI¹⁴²³ propone una taxonomía de las diferentes naturalezas de falsedad en el relato de los estados financieros, constituyéndose en una tentativa para organizar en consonancia con la lógica contable a relato contable falso. Se clasificó la naturaleza de la falsedad contable en cuatro categorías, a saber: i) falsedad material, ii) falsedad en las evaluaciones; iii) falsedad cualitativa; iv) falsedad por inducción.

¹⁴²¹ STASSANO, G.-STASSANO, M.: *Il falso in bilancio: discrezionalità valutativa e responsabilità degli amministratori, sindaci, direttori generali e società di revisione: profili generali, casi pratici, rassegna giurisprudenziale*, Giuffrè, Milano, 1996, pp. 17-18.

¹⁴²² STASSANO, G.-STASSANO, M.: *Ibid.*, p. 46. Según los autores: “La omisión o irregularidad en la elaboración de las cuentas anuales constituye, por tanto, un incumplimiento de un deber específico impuesto por la ley a los administradores y, por tanto, una irregularidad en la gestión de la sociedad, que debe ser calificada como “grave” porque, por un lado, afecta a la función de información objetiva y veraz que deben cumplir las cuentas anuales respecto al balance de la sociedad, y, por otro lado, afecta a la función de información corporativa de dicho documento, respecto a los datos de la cuenta de pérdidas y ganancias, es decir, al flujo de ingresos obtenidos y a los gastos realizados durante el ejercicio” (NT).

¹⁴²³ ZIGIOTTI, E.: *Il falso in bilancio nei suoi fondamenti di ragioneria*, CEDAM, Padova, 2000, pp. 10-13.

La falsedad material se manifiesta por la realización de afirmaciones en los estados financieros sobre ingresos, gastos, activos y pasivos que no existen, o, inversamente, en su omisión en el caso de su existencia real. Esta configuración también se extiende en las informaciones contables contenidas en las cuentas de extrapatrimoniales fuera del balance (*off-balance sheet*) tales como compromisos y garantías contingentes, además de aquellas hechas en las notas explicativas que acompañan como Anexo y el informe de gestión en forma numérica y literal. De modo generalizado, se vuelve al caso clásico de apropiación indebida de activos de la empresa en favor de terceros, a través de fallos en el reconocimiento de las recetas y / o imputación de gastos y costes inexistentes, así como en otras hipótesis como en la inclusión de pasivos ficticios.

La falsedad en las evaluaciones incluye los casos en que, en virtud de estimativas y otras determinaciones cuantitativas operacionales hechas por la gestión, en violación de las reglas dictadas por las normas contables. Notoriamente, la contabilidad es muy conocida por tratar con cierta subjetividad en sus estimativas y proyecciones. En las estimativas del valor justo (*fair value*), prueba de deterioro (*impairment test*) y gastos de amortización, si se utilice en las metodologías de evaluación premisas o datos incorrectos como datos en un modelo de evaluación, podrán ser asignados falsos valores, aumentando o disminuyendo los ítems patrimoniales.

Por falsedades cualitativas son designadas numerosas irregularidades contables que poseen un denominador común, la violación de las normas adecuadas de procedimiento de registro contable. Cítese tres irregularidades, que se incluyen en el tipo de falso cualitativo: a) la falsedad en cuanto a los costes efectivamente soportados; b) la omisión tácita de parte de los activos y pasivos; c) la compensación de rúbricas del balance sobrevaloradas con otras subvaloradas.

Por último, pero no menos importante, incluye el caso en que la falsedad por inducción que es producida “por reflejo” en la secuencia del recibimiento de una información falsa de terceros, cuando el balance incluye datos falsos de los estados financieros de otras empresas, tenemos la falsedad por inducción. Esto es lo que ocurre usualmente en conglomerados. Hay una serie de prácticas usuales en grupos empresariales que conducen la falsedad, por ejemplo,

creación de cuentas artificiales de crédito deuda entre una empresa y otra, precios de transferencia de operaciones irreales o inflados¹⁴²⁴.

8.3.4 Declaración contable fraudulenta

Podemos identificar una declaración fraudulenta mediante documentos de operaciones inexistentes o mediante la representación falsa de las cuentas. Existen dos tipos de operaciones inexistentes: 1) las operaciones subjetivamente inexistentes, es decir, aquellas operaciones en las que si bien los bienes están a disposición de la empresa que utiliza las facturas, la cual ha pagado regularmente la contraprestación, se verifica que una o ambas partes de la relación documentada por la factura son falsas; y 2) las operaciones objetivamente inexistentes, referidas a aquellas operaciones en las que las entregas de bienes y prestaciones de servicios nunca se realizaron¹⁴²⁵. En lo que respecta a las operaciones objetivamente inexistentes, corresponde a la Administración tributaria demostrar la inexistencia objetiva de las operaciones, consistente en aportar elementos adecuados, incluso presuntivos, capaces de probar que las operaciones controvertidas no se realizaron realmente. En el ámbito del IVA, la factura es un documento capaz de representar un coste del negocio, incluyendo la incidencia del impuesto sobre el precio de compra de los bienes.

¹⁴²⁴ Ejemplos de fraude contable con posibles implicaciones fiscales: i) Rúbrica falsa: Para confundir la interpretación u ocultar el hecho contable, el defraudador utiliza una rúbrica inadecuada para una cuenta. ii) Clasificación falsa: Se realiza un asiento en la cuenta equivocada con el fin de perjudicar a terceros. iii) Valoración falsa: Registro de un valor inferior o superior que no se corresponde con la realidad. iv) Historial falso: describir o identificar falsamente un hecho contable registrado. v) Falsa constatación: Obtención de un resultado de beneficios o pérdidas de forma a propósito. vi) Falsa transferencia: Transcripción de datos errónea en el momento de un año fiscal o para cambiar una hoja. vii) Cálculo falso: Errar intencionadamente en los cálculos con el propósito de producir pérdidas. viii) Falsa justificación: Realización de un asiento contable basado en una información falsa o documento falso o adulterado. ix) Doble entrada: Repetir un asiento contable. x) Entrada omisiva: Excluir una entrada para ocultar un acto de engaño. xi) Entrada parcial: Publicar sólo una parte de una entrada. xii) Publicación inoportuna: Publicar fuera de la hora correcta para conseguir otros resultados. xiii) Prueba falsa: Excluir o incluir activos en los registros contables para fraudá-los. Cfr. SÁ, A. L. DE-HOOG, W. A. Z.: *Corrupção, fraude e contabilidade*, Juruá Editora, Curitiba, 2005.

¹⁴²⁵ Según Art. 184.3 de la LGT :

"A efectos de lo establecido en este título, se consideran medios fraudulentos:

a) Las anomalías sustanciales en la contabilidad y en los libros o registros establecidos por la normativa tributaria.

Se consideran anomalías sustanciales:

1.º El incumplimiento absoluto de la obligación de llevarza de la contabilidad o de los libros o registros establecidos por la normativa tributaria.

2.º La llevarza de contabilidades distintas que, referidas a una misma actividad y ejercicio económico, no permitan conocer la verdadera situación de la empresa.

3.º La llevarza incorrecta de los libros de contabilidad o de los libros o registros establecidos por la normativa tributaria, mediante la falsedad de asientos, registros o importes, la omisión de operaciones realizadas o la contabilización en cuentas incorrectas de forma que se altere su consideración fiscal. La apreciación de esta circunstancia requerirá que la incidencia de la dirección incorrecta de los libros o registros represente un porcentaje superior al 50 por ciento del importe de la base de la sanción.

b) El empleo de facturas, justificantes u otros documentos falsos o falseados, siempre que la incidencia de los documentos o soportes falsos o falseados represente un porcentaje superior al 10 por ciento de la base de la sanción..."

Una vez que la Administración tributaria ha cumplido con la carga de la prueba presentando elementos de hecho que demuestran la inexistencia de la operación o mecanismo fraudulento, la carga se traslada al contribuyente, que deberá demostrar la existencia de las operaciones controvertidas. En vista de la evasión o de las irregularidades cometidas por el emisor de la factura, o el valor de la transacción deducido como base del derecho, que se considera que no se ha realizado realmente, se establecerá a la luz de factores objetivos y de conformidad con los principios que rigen la carga de la prueba en vigor en el Estado miembro¹⁴²⁶.

Las autoridades fiscales determinan la renta empresarial a partir de los datos e informaciones recogidos o puestos en su conocimiento, pudiendo prescindir total o parcialmente de los resultados de los estados financieros y de los registros contables, tal y como existen, así como hacer uso de presunciones sin los requisitos de seriedad, exactitud y coherencia.¹⁴²⁷ Así cuando se desprenda del acta de inspección que las omisiones, indicaciones falsas o inexactas e irregularidades formales en los registros contables son tan graves, numerosas y reiteradas que hacen que los registros en su conjunto no sean fiables por falta de las garantías propias de una contabilidad sistemática. El sujeto pasivo basado en el balance que llevaba una doble contabilidad, omitiendo la transcripción en los registros oficiales relativos a la venta de bienes, es legítima la liquidación de regularización realizada por la Administración tributaria con el sistema inductivo, prescindiendo en todo o en parte de los resultados de dichos registros, ya que, al existir una irregularidad contable sustancial, la omisión conduce a la falta de fiabilidad de los propios registros¹⁴²⁸.

8.4 Delito contable-tributario

El delito contable es un delito fiscal, que se produce en el marco de la relación jurídico-tributaria. El peligro que representa la conducta típica se refiere a la posibilidad de que se perjudique el interés jurídico protegido en los delitos contra la Hacienda Pública. Por lo tanto,

¹⁴²⁶ CARACCIOLI, I.-MATTIA, S.-PINTALDI, L.: «Fatture per operazioni inesistenti e onere della prova», *Il Fisco*, 40, 2016, p. 3.

¹⁴²⁷ LUIGI, L.: «Contabilità in nero e accertamento induttivo», *Azienda & Fisco*, 17, 2006.

¹⁴²⁸ *Vide*: TSJ de Andalucía de Granada, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia 415/2009 de 29 Jun. 2009, Rec. 3425/2001. Ponente: Ernesto Eserverri Martínez. “INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS. Requisitos. Intencionalidad. Generalidades. La contribuyente es responsable de la sanción impuesta ya que la inspección tributaria deja probado en el acta de disconformidad que la contribuyente presentaba anomalías sustanciales en su contabilidad equivalente a considerarlas como utilización de medios fraudulentos en el cumplimiento de sus deberes fiscales por el Impuesto y ejercicios considerados. Sanciones. Graduación de sanciones. Resulta conforme a derecho la agravación por advertir que las anomalías sustanciales en contabilidad suponía el empleo de medios fraudulentos mereciendo el ilícito la calificación de muy grave, siendo sancionado entre el 100 por 100 y el 150 por 100 de la base de la sanción.”

el delito contable definido en el art. 310 del CP es un delito contable-tributario¹⁴²⁹. Esta denominación la distingue de otras posibles infracciones contables, que son típicas según el CP, en particular las incluidas en el art. 290 CP. No sólo la ubicación sistemática del art. 310 CP avala esta posición, sino que sólo la conexión con los delitos de defraudación fiscal, y el interés constitucional en la defensa de la política de ingresos del Estado, como instrumento para la satisfacción final de las necesidades individuales, legitima el recurso al uso de las penas para castigar las conductas contrarias a la norma que impone los deberes de contabilidad¹⁴³⁰.

Los documentos contables y administrativos de las empresas son los que nos dicen su vida real, son los que nos ayudan a probar la culpabilidad o inocencia en el delito fiscal, por lo que es fundamental mantener una buena contabilidad y una mejor gestión, la forma de demostrar una buena organización y control ayudará a la empresa a evitar sanciones¹⁴³¹. Y para todo esto es esencial tener buenos y expertos asesores¹⁴³².

El delito contable puede adoptar la forma de una omisión de contabilidad, a través de una falta absoluta de contabilidad, especialmente cuando el contribuyente está sujeto a un régimen de estimación directa de la base imponible. También puede materializarse en la doble contabilidad, en la medida en que expresa un peligro en abstracto. También hay una contabilidad falsa y ficticia. En la contabilidad falsa hay falsedad en los asientos contables,

¹⁴²⁹ Art. 310 del CP “Será castigado con la pena de prisión de cinco a siete meses el que estando obligado por ley tributaria a llevar contabilidad mercantil, libros o registros fiscales:

a) Incumpla absolutamente dicha obligación en régimen de estimación directa de bases tributarias.

b) Lleve contabilidades distintas que, referidas a una misma actividad y ejercicio económico, oculten o simulen la verdadera situación de la empresa.

c) No hubiere anotado en los libros obligatorios negocios, actos, operaciones o, en general, transacciones económicas, o los hubiese anotado con cifras distintas a las verdaderas.

d) Hubiere practicado en los libros obligatorios anotaciones contables ficticias.

La consideración como delito de los supuestos de hecho, a que se refieren los párrafos c) y d) anteriores, requerirá que se hayan omitido las declaraciones tributarias o que las presentadas fueren reflejo de su falsa contabilidad y que la cuantía, en más o menos, de los cargos o abonos omitidos o falseados exceda, sin compensación aritmética entre ellos, de 240.000 euros por cada ejercicio económico.”

¹⁴³⁰ Cfr. CHOCLÁN MONTALVO, J. A.: «El delito contable-tributario», *la Ley*, 7742, 2016, pp. 1-2/8. “El delito contable se presenta como un delito de peligro que tiene el sentido de proteger anticipadamente a la Hacienda Pública ante la lesión del bien jurídico, del incumplimiento del deber legal de llevar la contabilidad, como instrumento de control al servicio de la Administración tributaria.” Por ello, en su especificidad castiga las conductas que dificultan la determinación de la base imponible, tratándola como “obstruccionismo fiscal”.

¹⁴³¹ STS, Sala Segunda, de lo Penal, Sentencia 136/2017 de 2 Mar. 2017, Rec. 932/2016 Ponente: Antonio del Moral García. “FALSEDAD. En documento privado. Simulación total de documentos contables. Aportación en juicio de tales documentos, que difieren de los que los acusados aportan a una Inspección Tributaria. ESTAFA PROCESAL. En grado de tentativa. DELITO SOCIETARIO. Alteración de contabilidad en orden a mostrar una situación patrimonial de la entidad que no responde a la realidad. Absolución por los tres delitos por aplicación del principio pro reo. Supuesto de determinación alternativa del hecho en la sentencia de condena, pues no se aclara en el *factum* cuál de las dos contabilidades es falsa, de modo que la lógica conclusión es que no se ha podido acreditar y que por tanto no se puede precisar cuál de las dos hipótesis la ajustada a la realidad. Por ello, hay que inclinarse por la hipótesis más favorable al acusado por exigencia del *in dubio pro reo*.”

¹⁴³² COMAS, J. M.: «La contabilidad, clave para detectar el fraude fiscal», *Estrategia Financiera*, vol. 339, 2016, p. 6.

registros y omisión de operaciones realizadas o la contabilización incorrecta en las cuentas. También puede ocurrir el uso de personas interpuestas con el fin de ocultar a las personas. Por último, la contabilidad ficticia implica el registro de transacciones que no existen en la realidad. Este es el caso de las facturas, recibos y otros documentos falsos¹⁴³³.

8.4.1 Sujeto activo y pasivo del delito

El delito contable pretende sancionar el incumplimiento de las obligaciones formales, dada la importancia que tiene en el sistema tributario la colaboración activa de los contribuyentes. Es una infracción de actividad, que no tiene resultado, sino que castiga el incumplimiento de las obligaciones formales.

Para este delito, el Código Penal español establece una pena de prisión de cinco a siete meses que se impondrá a toda persona que, estando obligada por la legislación fiscal a llevar contabilidad comercial, libros o registros fiscales. Se pueden identificar las siguientes situaciones para esta infracción¹⁴³⁴: i) incumplir absolutamente la obligación de estimación directa del régimen de la base imponible. ii) llevar una contabilidad diferente que, referida a una misma actividad y ejercicio, oculte o simule la verdadera situación de la empresa. iii) no registrar en los libros obligatorios cualquier negocio, acto, operación o, en general, transacción económica, o registrarlos con números distintos a los verdaderos. iv) realizar anotaciones contables ficticias en los libros obligatorios¹⁴³⁵.

De la norma se desprende que tenemos modalidades de conductas delictivas que representan puras infracciones contables, los puntos i) y ii) destacan la importancia de la correcta dirección de la contabilidad para conocer la verdadera situación de las empresas, y en los otros, los puntos iii) y iv) requieren la concordancia de un dato cuantitativo y otro fiscal¹⁴³⁶.

¹⁴³³ CHOCLÁN MONTALVO, J. A.: *El delito contable-tributario*, cit.

¹⁴³⁴ Art. 310 y 310 bis del CP, Un requisito común a todos los tipos de delitos previstos es la exigencia personal expresada en el primer párrafo del artículo 310: el delito se refiere siempre a una persona que está obligada por la legislación fiscal a llevar contabilidad o libros fiscales o registros comerciales.

¹⁴³⁵ Cfr. MARTÍN QUERALT, J. Y OTROS: *Curso de Derecho Financiero ...*, cit., p. 1427. Según STS, Sala Segunda, de lo Penal, Sentencia 264/2001 de 16 Feb. 2001, Rec. 1906/1999- Ponente: Enrique Abad Fernández: “**DELITO CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA. Registro de facturas falsas en los libros contables de una sociedad mercantil. Tipicidad de las anotaciones fraudulentas realizadas mediante procedimientos informáticos. Cooperación necesaria del asesor fiscal.**” Con relación al registro de facturas falsas en los libros de contabilidad de una sociedad mercantil, atesta que «efectivamente sólo puede considerarse autor directo del delito sancionado el obligado por ley tributaria a llevar los libros y contabilidad de la empresa», pero, con respecto al asesor fiscal, resto demostrada su decisiva intervención en la contabilización de facturas falsas, por tanto «no hay duda de que nos encontramos con una cooperación eficaz con trascendencia en el resultado final de la operación planeada, que si no puede ser encuadrada en el párrafo primero del art. 28 del CP, por no ser el acusado sujeto pasivo de ninguna obligación tributaria, sí supone la prestación de una indispensable colaboración en la realización del delito cometido».

¹⁴³⁶ MARTINEZ LAGO, M. Á. Y OTROS: *Lecciones de Derecho...*, cit., p. 490.

En el delito contable, el sujeto pasivo será el titular del bien jurídico protegido y el sujeto activo en la relación jurídico-tributaria. En otras palabras, la acción típica del delito contable se refiere siempre a una persona que está obligada por la legislación fiscal a llevar la contabilidad empresarial o los libros o registros fiscales, y sólo a esa persona. De este modo, se produce una inversión de posiciones respecto a la relación tributaria, ya que es justamente el sujeto activo de esta relación el que se convierte en sujeto pasivo del delito del art. 310 del CP¹⁴³⁷.

Como, requisito para la existencia del delito es la previa creación de una relación jurídica tributaria, la persona inmediatamente perjudicada por el incumplimiento de sus obligaciones y deberes contables por parte del contribuyente será precisamente el acreedor tributario¹⁴³⁸. En definitiva, el sujeto pasivo de la infracción contable será el organismo público titular del crédito, cuyo no cumplimiento es un requisito necesario para la existencia de la infracción¹⁴³⁹.

8.4.2 Relaciones del delito fiscal y delito contable

Según FERRÉ OLIVÉ y GÓMEZ DE LA TORRE¹⁴⁴⁰, existen dos teorías sobre el bien jurídico en los delitos fiscales: i) la tesis patrimonialista estática, que concibe el bien jurídico

¹⁴³⁷ TOLEDO Y UBIETO, E. O. DE: «Los delitos relacionados con la observancia, a efectos tributarios, de la actualización y el orden en la contabilidad mercantil y en los libros y registros fiscales (art.310 CP): Revisión del bien jurídico y características comunes (I)», *La Ley: Revista jurídica española de doctrina, jurisprudencia y bibliografía*, 2, 2003, p. 11/20.

¹⁴³⁸ Se entiende que los contables también pueden ser responsables en cierta medida de la ilegalidad traducida en la violación de una o varias normas que consagran los respectivos deberes de asunción de la regularidad técnica en los ámbitos contable y fiscal. Para que haya responsabilidad debe haber culpabilidad, es decir, el contable debe haber actuado con intención o negligencia. Es pertinente recurrir a la figura del *bonus pater familias*, según la cual el estándar de comportamiento exigido a un contable es el de un profesional medio y cuidadoso que es consciente de sus deberes al asumir la responsabilidad de la regularización técnica en el ámbito contable y fiscal o al firmar las declaraciones fiscales, los estados financieros y sus anexos. Naturalmente, no hay presunción de culpabilidad y la carga de la prueba sobre el incumplimiento culpable de los deberes del contable recae en las autoridades fiscales. Las causas de exclusión de la culpabilidad se aceptan con cierta parquedad: error excusable, miedo invencible y excusabilidad. Cfr. MATOS, C. G. DE: *A responsabilidade dos contabilistas certificados no exercício da sua atividade profissional: a responsabilidade tributária*, Almedina, Coimbra, 2016, p. 118.

¹⁴³⁹ La delimitación del círculo de sujetos activos de la infracción se establece de forma indirecta, lo que implica la necesidad de determinar, por un lado, el contribuyente y, por otro, la necesidad de verificar el contenido de la obligación de llevar la contabilidad. Estas dos cualidades (la condición de contribuyente y el deber de llevar contabilidad, libros o registros), como elementos objetivos típicos de la autoría, conducen a la calificación de estos delitos como especiales que, a falta de otro elemento común concomitante, deben ser considerados también como delitos específicos. Con la consecuencia de que pueden intervenir en los hechos como partícipes (inductores, cooperadores necesarios o cómplices), en ningún caso pueden ser considerados como autores (ni directos y únicos, ni coautores, ni autores por medio). Cfr. APARICIO PÉREZ, A.-ÁLVAREZ GARCÍA, S.: «El llamado delito contable», *Crónica tributaria*, 136, 2010, pp. 15-16.

¹⁴⁴⁰ Cfr. FERRÉ OLIVÉ, J. C.-GÓMEZ DE LA TORRE, I. B.: «Estimación indirecta y delito fiscal», *Anuario de derecho penal y ciencias penales*, vol. 43, 3, 1990, pp. 793-795. Todo este conjunto de preceptos, delito fiscal e delito contable, tiene como objetivo la protección de la Hacienda Pública, entendida como un bien jurídico

como el patrimonio de la hacienda pública, es decir, los intereses patrimoniales del Estado que recauda los impuestos; y ii) la tesis funcionalista, que ve la hacienda pública desde una perspectiva funcional y dinámica, referida a la protección del sistema o a su funcionamiento como proceso de recaudación de ingresos y su distribución en el gasto público¹⁴⁴¹. En cuanto a los bienes jurídicos tutelados en el delito contable, la doctrina está dividida. Algunos consideran que lo que se protege es el interés público en el mantenimiento, por parte de los contribuyentes, de una contabilidad adecuada, que permita conocer la verdadera realidad de la empresa, es decir, la exactitud y veracidad de las cuentas, mientras que otros consideran que lo que se protege es la realización efectiva de las previsiones de recaudación de los impuestos según la normativa de cada uno de ellos, es decir, las posibilidades del Estado de llevar a cabo una política financiera y fiscal justa.

Para tipificar el delito fiscal se debe realizar la actividad probatoria necesaria para demostrar que el sujeto actuó con una intención específica de defraudar y con el conocimiento y la voluntad de conseguir un determinado resultado que se materializa en el impago de las cantidades debidas¹⁴⁴². Los datos y circunstancias que se hayan podido identificar en el proceso de inspección fiscal pueden llevar a la demostración de la existencia de dicha intención fraudulenta¹⁴⁴³. Así, la intención fraudulenta estará presente cuando, en primer lugar, se utilicen anomalías contables sustanciales para generar una reducción de ingresos¹⁴⁴⁴. En este sentido,

dinámico y valorado, como sistema de recaudación de ingresos y realización de gastos públicos. Por tanto, se trata de delitos socioeconómicos que protegen un bien jurídico generalizado que pertenece a todos los miembros de la sociedad.

¹⁴⁴¹ Cfr. CHANG KCOMT, R. A.: «El Delito Contable regulado en el literal a) del artículo 5 de la Ley Penal Tributaria Peruana: breve análisis de los delitos de peligro», *Foro Jurídico*, vol. 0, 12, 2013, p. 116.

¹⁴⁴² El art. 305 del CP delito fiscal se sitúa en el Título XIV (de los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social): “1. *El que, por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de ciento veinte mil euros será castigado con la pena de prisión de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía, salvo que hubiere regularizado su situación tributaria en los términos del apartado 4 del presente artículo.*”

¹⁴⁴³ Cfr. ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: «La actuación de la agencia tributaria en el delito fiscal», en *Estudios jurídico penales y criminológicos: en homenaje a Lorenzo Morillas Cueva*, vol. 2, Dykinson, 2018, p. 1966. Los órganos de la Inspección de Hacienda actúan en el ejercicio de las funciones de auxilio judicial, siempre lo hacen porque han sido requeridos para ello, bien por el Ministerio Fiscal, bien por el juez que instruye la causa penal. Por tanto, cuando proceden a denunciar posibles infracciones tributarias como consecuencia de la instrucción de procedimientos de inspección, actúan o intervienen como meros denunciadores. Esa denuncia puede ser admitida a trámite o no, pero si lo es, en su condición de denunciadores serán parte del procedimiento penal, lo que les inhabilita para ser designados como peritos por razones de imparcialidad en la causa.

¹⁴⁴⁴ En el delito fiscal el infractor es un deudor tributario, aunque no es necesario que la conducta típica sea realizada por su propia mano. Se trata de una conducta esencialmente omisiva, pero no se limita a la mera pasividad en la presentación de la declaración de la renta o a su inexactitud, ya que requiere una conducta con artificios engañosos y su resultado es causar un perjuicio económico a la Hacienda Pública, donde el perjuicio

las anomalías contables especialmente dirigidas a evitar el pago de los impuestos debidos con un significado falso o engañoso pueden considerarse fraudulentas¹⁴⁴⁵.

Entre los delitos fiscales para los que la prueba contable especializada es muy necesaria están los llamados delitos de enriquecimiento. Entre otros, cabe destacar dos grandes grupos: "delitos contra el patrimonio y contra el orden socioeconómico" y "delitos contra la hacienda pública y la seguridad social". Entre los primeros, cabe destacar también los robos, los fraudes (estafas y apropiaciones indebidas), las insolvencias punibles, la alteración de precios en concursos y subastas públicas, etc., así como los siguientes delitos públicos y subastas, los daños y perjuicios, los delitos relativos a la propiedad intelectual e industrial, los delitos de mercado y de consumo, los delitos societarios, la receptación y el blanqueo de capitales¹⁴⁴⁶.

causado debe derivar de esta actividad engañosa. *Vide*: ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: «Recensión de «Precisiones jurisprudenciales sobre el delito contra la Hacienda Pública» de Antonio Martínez Lafuente. Civitas, 2019», *Revista española de Derecho Financiero*, 187, 2020, p. RR-12-1.

¹⁴⁴⁵ Un ejemplo común que manifiesta intención fraudulenta es mantener diferentes cuentas en la misma empresa. Cuentas separadas para una misma actividad con el fin de evitar que se informe de la verdadera situación de la empresa. Otro de los medios utilizados para calificar una conducta como fraudulenta es la utilización de documentos o soportes falsos o falseados para aparentar el cumplimiento de las obligaciones fiscales. Las facturas falsas o falsificadas, o cualquier otro documento, se utilizan tanto para la creación artificial de una apariencia como para la transformación de la realidad. Cfr. ANEIRO PEREIRA, J.: «El Delito Fiscal», en Marta Villar Ezcurra, Antonio Martínez Lafuente, César Albiñana García-Quintana, Pedro Manuel Herrera Molina, Instituto de Estudios Fiscales (España) (eds.) *Estudios jurídicos en memoria de Don César Albiñana García-Quintana*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2009, pp. 1526-1527.

¹⁴⁴⁶ CÁMARA RUIZ, J.: *La prueba pericial contable en el proceso civil*, Universidade da Coruña, 2012, p. 63, fecha de consulta 19 abril 2021, en <https://ruc.udc.es/dspace/handle/2183/9176>.

9 CONCLUSIONES

"Todas las cosas ya fueran dichas, pero como nadie escucha es preciso repetir las cada mañana".

ANDRÉ GIDE

El camino recorrido hasta ahora nos permite sacar algunas conclusiones a modo de recapitulación sobre la aportación, obtención y valoración de las pruebas contables en el derecho tributario. En esta parte final entendemos que vamos a añadir nada nuevo a lo dicho, ya que estas conclusiones las consideramos una especie de recapitulación global de todos los aspectos mencionados hasta ahora.

1. Del análisis histórico, se constató que la contabilidad nació no como una obligación impuesta por el derecho, sino como una práctica espontánea del comerciante, dotada de relevancia jurídica, particularmente como medio de prueba. Con el fortalecimiento del Estado, la contabilidad fue regulada para dar seguridad a las relaciones sociales, particularmente aquellas de naturaleza económico-financiera. La contabilidad como lenguaje universal de los negocios sería él instrumentó (posiblemente el único) a través del cual se captaría la realidad concreta de los actos y transacciones económicas. Asimismo, procesaría esas «informaciones» y comunicaría los hechos de naturaleza patrimonial, aproximándonos de la comprensión de la “realidad” patrimonial de las entidades. En este sentido, es razonable entender que el Derecho y la contabilidad están destinados a una vida común, en el contexto del derecho contable vigente, en una ósmosis permanente entre el ordenamiento jurídico y la realidad social.

2. Uno de los propósitos fundamentales de la contabilidad es servir como medio de pruebas jurídicas en asuntos relacionados con la información financiera. Por lo tanto, el derecho necesita al testimonio de la contabilidad, y para ello recurre al lenguaje contable de la prueba. Esta prueba contable descriptiva debe ser válida jurídicamente como medio para informar eventos que tienen un componente financiero contable. Como instrumento de prueba, el lenguaje contable se presta a: i) demostración: la contabilidad puede servir para demostrar la existencia de determinados fenómenos financieros, dimensionándolos en el aspecto cuantitativo; ii) evidencia: los procedimientos contables, cuando se aplican regularmente, sirven para dar fe de los acontecimientos financieros. Es decir, los registros contables son testigos de todas las operaciones financieras; y, iii) convicción: el lenguaje contable es un instrumento más de persuasión, asistir al sujeto en la compleja actividad de calificar los eventos financieros.

3. La contabilidad desempeña un papel fundamental en el derecho tributario. El lenguaje contable de las pruebas adquiere relevancia tributaria cuando adquiere importancia en el universo jurídico. En este sentido, es muy importante entender las normas legales que rigen la contabilidad. El derecho contable es esencialmente la regulación de la contabilidad regulando el comportamiento de quienes la utilizan en sus relaciones legales y contractuales. La ley toma prestada esta herramienta contable única y la utiliza en su beneficio. En el contexto del derecho, es muy común su uso para informar de los hechos contables patrimoniales, así como un mecanismo para documentar esas relaciones contables. El deber legal del llevar la contabilidad transcurre de triple interés: i) interés del comerciante *latu sensu*, para que pueda conocer a cada momento la situación de los negocios; ii) interés de las personas con quienes se relacionan el comerciante iii) interés del Estado y de los entes públicos. Entre los deberes relacionados con la contabilidad con implicaciones en su carácter probatorio, destacan: i) registrar, ii) conservar; iv) consolidar y v) verificar (auditoría).

4. La contabilidad sería así como una «fuente de prueba», punto de genes de las «informaciones» sobre los hechos patrimoniales, pero, a la vez, sería el punto de partida de donde emanarían «medios de prueba». La prueba contable es siempre una declaración sobre el patrimonio de una entidad, nunca el fenómeno contable en sí. El objeto de la prueba de contabilidad son los hechos contables reclamados por las partes. Las partes afirman que se ha producido un determinado evento (fenómeno) contable, y luego se prueba. Las pruebas contables se refieren básicamente a hechos pasados. Es la esencia del proceso probatorio contable formular pruebas consistentes que permitan al juzgador conocer el objeto contable del litigio para dictar una resolución que alcance una verdad formal lo más cercana posible a la verdad real, y así hacer justicia. Lo importante es que el procedimiento dé lugar a la prueba de la existencia o inexistencia del hecho contable en el mundo fáctico o jurídico. Esta tarea lleva al juez a la necesidad, en determinadas circunstancias, de ejercer un juicio de probabilidad aproximado, para construir a partir de lo que hay en el proceso una verdad que, hasta la decisión, sea supuesta y cercana a los hechos, pero que, una vez dictada la sentencia, se convierte en la verdad formal que impone la ejecución de la misma.

5. En cuanto a la proximidad del juez con el objeto, las pruebas contables pueden ser directas e indirectas (o circunstanciales). La prueba directa proporciona al juez una idea concreta del hecho a probar, sin necesidad de recurrir a ningún proceso lógico, mientras que la prueba indirecta no se refiere al hecho a probar, sino a otro hecho relacionado con él, a partir del cual, mediante un razonamiento lógico, se llega a una conclusión. Las pruebas preconstituidas consisten en pruebas que preceden al litigio y su origen es independiente del

nacimiento del litigio. La prueba contable preconstituida es aquella que la norma jurídica contable tributaria ha ordenado crear y conservar con anterioridad a la existencia de un derecho u obligación tributaria. La obligación de mantener y conservar la documentación contable y los libros de contabilidad tienen como finalidad central la creación de pruebas preconstituidas. La prueba constituida, a su vez, surge con la existencia del proceso, está intrínsecamente ligada a un procedimiento o litigio, su cobro se produce en el transcurso del procedimiento. La prueba pericial contable para valorar un determinado hecho contable con el fin de responder a un caso concreto objeto de cuestionamiento es una prueba constituida. Las pruebas contables deben, así las cosas, cumplir los requisitos de relevancia, conductividad, utilidad y oportunidad.

6. La carga de la prueba contable recae en la parte que hace la alegación correspondiente a algún hecho contable. En los procedimientos y procesos tributarios, la persona que hace valer el derecho debe probar los hechos constitutivos del mismo. La carga de la prueba recae en la persona que hace valer el derecho, no en la que lo niega. Así, la Administración tributaria debe probar la materialización del hecho imponible y demás hipótesis de hecho de las obligaciones tributarias, la medida o magnitud adoptada como base imponible y los demás elementos de cuantificación de la deuda tributaria, así como las circunstancias que determinan la atribución del hecho imponible y demás hipótesis de hecho al contribuyente. El contribuyente debe probar todos los hechos alegados para evitar el nacimiento de obligaciones tributarias o para provocar su extinción, las circunstancias que determinan las hipótesis de exención o, en términos generales, los beneficios fiscales. Los contribuyentes también cumplen su carga de la prueba cuando designan específicamente pruebas que ya están en posesión de las autoridades fiscales. Por lo tanto, un contribuyente que presente una demanda impugnando una determinada obligación con prueba contable debe demostrar la inexistencia de la obligación. En este sentido, se trata de proporcionar al juez todos los elementos que demuestren que el impuesto es ilegal o inconstitucional.

7. Las obligaciones de registro y la documentación contable son elementos básicos para una inspección fiscal de las operaciones realizadas por las empresas. Los registros realizados en la contabilidad suelen ser el medio de prueba de que el hecho imponible legal se ha realizado. Las normas legales que exigen registros contables tienen una doble función: (i) normas que imponen deberes instrumentales, y (ii) prescripciones legales de elementos contables, que ayudan a determinar el hecho imponible legal. Entre la lista de obligaciones contables para fines tributarios se encuentran las siguientes obligaciones: facturación, declaración de impuestos, justificación de deducciones, facilitar y tolerar acciones fiscales, así

como en el mundo contemporáneo, adopción para un entorno digital y electrónico. El deber de colaboración con la Administración Tributaria constituye uno de los ejes fundamentales en los que se basa la aplicación de los tributos en el sistema jurídico-tributario. Este deber, al igual que otras figuras jurídicas, ha sufrido modificaciones en su configuración a lo largo del tiempo, como consecuencia de la progresiva adaptación a la realidad social en la que se enmarca, aunque siempre se ha regido por el principio de legalidad. A su turno el deber de confidencialidad de los profesionales de contabilidad no es absoluto, no pudiendo ser utilizado para encubrir ilegalidades. Todos tienen derecho a la privacidad, pero nadie tiene el derecho si la invocas para abstenerse de cumplir la ley o para huir de su alcance. En suma, el sigilo profesional no fue creado para que se puedan encubrir prácticas de crímenes impunemente.

8. La presunción es un proceso lógico por el cual se busca un hecho desconocido a partir de un hecho conocido entre una relación de dependencia y su proliferación en el derecho tributario se justificó por su mayor practicidad. Su objetivo es garantizar la eficacia de la legislación fiscal, ya que, al establecer una determinada técnica, permiten que la administración fiscal sea más rápida/barata/ eficaz. Una presunción contable se basa en las consecuencias que la ley o el juez extraen de un hecho contable conocido para trasladarlo a un hecho contable desconocido. Es un esquema lógico, que se desarrolla a través de los números de presunciones legales y simples. Las presunciones legales se distinguen en presunciones absolutas y relativas. Las presunciones legales absolutas (*iuris et de jure*) son aquellas que no admiten prueba en contrario. El valor probatorio que la ley atribuye a la existencia del hecho ajeno al sujeto pasivo que se presume con base en la presunción es absoluto, y no puede ser impugnado. Los supuestos jurídicos relativos (*iuris tantum*), en cambio, admiten la prueba en contrario: pretenden, por tanto, invertir la carga de la prueba. La ficción jurídica no es el resultado de una deducción lógica que permita presumir la existencia probable de un hecho no conocido a partir de otro conocido, sino que constituye una realidad "ficticia", de ahí su *nomen iuris*, una verdad "paralela" que no es virtuosa por la evidencia contraria, porque constituye una "realidad jurídica".

9. Los registros y la documentación contable, como documentos particulares, poseen un poder restrictivo de prueba a favor del comerciante, siendo siempre utilizados contra en las afirmaciones constantes. De ese modo, la contabilidad puede ser utilizada como prueba plena cuando contra su autor, o como un principio de prueba o indicios probatorios, cuando sean a favor de su autor. La contabilidad legal moderna (contabilidad informatizada) se basa en registros diferentes y requiere requisitos especiales para garantizar la inalterabilidad y verificabilidad del sistema. La contabilidad llevada regularmente tiene valor probatorio en el

juicio a favor de quien las lleva y son un requisito de admisibilidad o procesal en algunos procedimientos de insolvencia. Sin embargo, la contabilidad que no se llevan con regularidad tiene valor probatorio contra su propietario y pueden ser poseídas y ser invocadas por terceros. La prueba pericial contable constituye una prueba sobre una prueba, cuando versa sobre la valoración científico-técnica de la documentación contable, buscando conocer su contenido y sentido. Se trata, por lo tanto, de una prueba constituida, indirecta del tipo histórico y representativa, sobre la que perito debe producir un informe claro, demostrando que recogió suficiente información para «poner de manifiesto suficientes y competentes», para transmitir certeza al presentar su opinión en relación con el tema objeto del examen.

10. Los hechos-indiciarios contables permiten inducir el hecho-presumido contable, el dato de la existencia del nexo funcional de índole probabilística, en sede del cual emerge un juicio lógico, de naturaleza presuntiva. El hecho presumido como contable cuya configuración fue inferida a partir del hecho-indiciario contable conocido e instrumento de la valoración por el juzgador de la prueba indiciaria presentada, usa su prerrogativa de la libre apreciación de las pruebas. La eficacia probatoria de la prueba indiciaria, para una sentencia condenatoria, depende de una pluralidad de indicios. Indicios múltiples, concatenados e impregnados de elementos de credibilidad, que son suficientes para dar base a una decisión condenatoria, considerando que no pierdan fuerza con vistas a presencia de contra indicios.

11. La prueba atípica o innominada es cualquier prueba distinta a la específicamente prevista por la ley y el medio de prueba típica consiste en el modo previsto por la ley para acceder a las fuentes de prueba. En relación con la prueba testifical, los contables profesionales y los auditores son los que pueden ser potencialmente testigos, ya que entre sus principales funciones se encuentra la elaboración de las cuentas y su control. Además, la Administración tributaria recoge sistemáticamente los testimonios de estos profesionales durante las inspecciones, ya que la ley concede un derecho especial de acceso al censor jurado de cuentas y al auditor de cuentas. Aunque un libro de cuentas es un documento privado elaborado por el contribuyente o su representante, no se puede reconocer como una confesión porque siempre se puede argumentar que se preparó como un error o inexactitud involuntaria. El contribuyente tiene derecho a corregir los registros contables en caso de error, sin embargo, los propios registros contables tienen sus efectos probatorios, ya que son afirmaciones realizadas por el contribuyente y se presumen como ciertas. No se pueden confundir las costumbres contables y los hechos notorios. La costumbre contable no es un hecho contable, sino algo que se extrae del comportamiento de la praxis contable, mientras que la costumbre contable constituye algo que el juez debe tener en cuenta a la hora de verificar si el efecto

jurídico pretendido surge de los hechos contables. En general, la parte que alega es responsable de probar la costumbre contable.

12. Los medios de obtención de prueba son las herramientas utilizadas por las autoridades para recoger los medios de prueba. No son instrumentos para demostrar el *thema probandi*, son instrumentos para recoger esos medios de prueba. Las inspecciones tributarias son esenciales para garantizar que los contribuyentes cumplan con sus obligaciones, especialmente en circunstancias en las que existe un riesgo de incumplimiento. Una forma de que la autoridad fiscal obtenga pruebas es mediante el uso de la información intercambiada entre las Administraciones fiscales. Una de las formas en la que la autoridad fiscal obtiene pruebas es mediante el uso de la información intercambiada entre las administraciones fiscales. Esto se llama prueba contable indicativa. Como mecanismo probatorio, la información intercambiada debe tener tres atributos principales: (i) autenticidad, (ii) credibilidad y (iii) fiabilidad. Con la exhibición judicial de la contabilidad es posible acceder a pruebas documentales contables.

13. En la esfera de la gestión procesal material, el juez, de oficio o el pedido de las partes, puede utilizar herramientas para recoger medios de prueba. Cuando se refiere las pruebas contables, son «medios para obtención de pruebas». La exhibición integral o parcial de la contabilidad, la búsqueda y aprehensión de documentación contable, las inspecciones judiciales. La determinación judicial para la exhibición compulsoria de los registros contables presupone una obligación legal del propietario o poseedor de esta de suministrar prueba de hechos relatados en una demanda en curso. Al rechazar la exhibición judicial, salvo por motivo justificado, puede conducir a que se invierta la carga de la prueba. Al presumirse como verdadero todo lo que la otra parte argumenta, con vistas a inaccesibilidad de la contabilidad, la inspección judicial tiene un carácter doble, pues a la vez que es «medio para obtención de prueba», se constituye también en «medio de prueba», ya que al ser realizada da la posibilidad a que el juez tenga un contacto directo con el hecho a ser cotejado. La inspección judicial es la prueba de libre valoración, donde el juez utilizará su propio intelecto para interpretar los hechos de la realidad que se presentan como prueba. Es necesario, advertir para posibles fallos de percepción comunes o mismos errores de valoración técnica del hecho observado. Por ejemplo, tratándose de cuestiones contables, salvo si el juez tiene un profundo conocimiento en la materia, que no es el usual, el mismo puede dejarse impresionar por argumentos de las partes, formulando conclusiones equivocadas.

14. La valoración de la prueba contable consiste en la formación de juicios de razonabilidad y racionalidad sobre los hechos contables relevantes para la resolución del caso. Este juicio debe tener en cuenta las reglas de la lógica y el pensamiento formal, así como las máximas de la experiencia. La información registrada en las cuentas debe entenderse en conjunto y de carácter inseparable. La disposición se justifica porque los libros de contabilidad deben seguir siempre una secuencia cronológica, registrando en ellos todos los hechos ocurridos y relevantes para la empresa. La contabilidad es indivisible, y si de los hechos resultantes de los asientos contables, unos son favorables al interés de su autor y otros son contrarios a él, ambos serán considerados conjuntamente como una unidad en vista de la indivisibilidad de la contabilidad. Así, el valor probatorio de la contabilidad es indivisible, es decir, debe aceptar tanto lo que está a su favor como lo que está en contra. No es posible aceptar una parte de las cuentas como prueba, y la otra parte que no le conviene no aceptarla. La adecuación es la medida de la cantidad de pruebas contables que apoyan una condena, y a su vez, también la medida de la calidad de las pruebas contables, es decir, su pertinencia y fiabilidad a la hora de respaldar o encontrar incorrecciones en los tipos de transacciones contables. Un juez debe considerar la suficiencia y adecuación de las pruebas contables aportadas al evaluar el riesgo.

15. El principio de la apreciación libre de la prueba y la necesidad de motivación de la sentencia confieren libertad al juzgador en el proceso de valoración de las pruebas contables. Incluso aunque no exista un precepto legal que determine jerarquía de las pruebas contables, o cuáles deben tener mayor o más pequeño peso (tasa) en el juicio, determinados principios generales deben orientar la apreciación probatoria de materias contables (pruebas contables). La actividad de valoración es en verdad el juicio jurisdiccional, colocada en la intimidad por el juez, apreciando las pruebas y definiendo si las mismas comprueban o refutan los hechos alegados por las partes. Al evaluar las pruebas contables, el juez realiza esencialmente tres operaciones mentales que son diferentes en secuencia: la primera operación consiste en identificar la eficacia de las pruebas contables, la segunda operación es la libre valoración de las pruebas contables según las reglas de la sana crítica, tratándose de una "libertad razonada", de modo que la valoración, al ser libre en el mismo sentido que no está predeterminada de antemano por el legislador, debe ser por tanto razonada. En otros términos, el proceso mental del juez debe ser convincente. Finalmente, una tercera operación mental consiste en valorar conjuntamente los distintos medios de prueba contable, de modo que un medio de prueba puede aparecer corroborado por otro o ser contradecido, en cuyo caso el juez debe aplicar el criterio de preferencia. Las pruebas ilícitas deben excluirse de la evaluación, pero esta cuestión

disto mucho de ser sencilla. En la jurisprudencia se ha observado un claro enfrentamiento entre los intereses públicos y privados, donde, en la búsqueda de una solución a problemas concretos, se producen evoluciones o involuciones que buscan recalibrar estos intereses, preocupados por las garantías, pero también por evitar la impunidad.

16. El incumplimiento de las obligaciones contables corrompe la validez jurídica de las pruebas contables. Los estados contables ya no representan una imagen fiel de la realidad. A falta de un soporte contable fiable para calcular la base imponible, la administración fiscal tiene que recurrir a métodos inductivos para aproximarse a lo que sería la base imponible. Hay al menos tres tipos de infracciones contables: a) no tener un sistema de contabilidad; b) no conservar la contabilidad; y c) llevar una contabilidad irregular. El régimen de estimación indirecta es una herramienta extraordinaria en los casos en los que el contribuyente no cumple con sus deberes contables y no colabora con las autoridades fiscales. El error contable representa un fallo en los registros contables. En cambio, el fraude contable, a diferencia del error, es premeditado y tiene la intención de beneficiarse a sí mismo o a otros. La falsedad contable se caracteriza por ser un delito multifacético, la falsedad de los documentos puede presentarse de dos formas principales: falsedad material o extrínseca y falsedad intelectual o intrínseca. La falsificación material se manifiesta en la dimensión física de la documentación contable, buscando alterar sus características originales, mediante recursos como enmiendas, raspaduras y sustitución o adición de números, mientras que la falsificación ideológica se caracteriza por su contenido intelectual. No hay borrado, enmienda o adición, sino un relato falso. En el aspecto material, la documentación contable es verdadera en todos los aspectos, pero el documento es incorrecto en cuanto a los hechos o está incompleto. En cuanto la falsedad de los estados financieros este se divide en cuatro categorías, a saber (i) error material; (ii) error en las valoraciones; (iii) error cualitativo; y (iv) error por inducción. El delito contable es un delito fiscal que se produce dentro de la estructura de la relación jurídico-tributaria, manifestando el peligro que representa su conducta típica para el bien jurídico que pretende preservar, es decir, asegurar el carácter probatorio de la contabilidad.

10 JURISPRUDENCIA CITADA

STC, Sala Primera, Sentencia 110/1984 de 26 Nov. 1984, Rec. 575/1983. Ponente: Ángel Latorre Segura

STC, Sala Segunda, Sentencia 114/1984 de 29 Nov. 1984, Rec. 167/1984. Ponente: Luis Díez-Picazo Ponce de León

STC, Pleno, Sentencia 81/1998 de 2 Abr. 1998, Rec. 3140/1994. Ponente: Tomás Vives Anton.

STC, Pleno, Sentencia 97/2019 de 16 Jul. 2019, Rec. 1805/2017. Ponente: Alfredo. Montoya Melgar

STS, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia de 29 Mar. 1999, Rec. 3696/1994. Ponente: Alfonso Gota Losada.

STS, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia de 27 Oct. 1997, Rec. 4354/1994. Ponente: Oscar Gonzalez Gonzalez.

STS, Sala Segunda, de lo Penal, Sentencia 264/2001 de 16 Feb. 2001, Rec. 1906/1999- Ponente: Enrique Abad Fernández

STS, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 4ª, Sentencia de 19 Mar. 2001, Rec. 6541/1995. Ponente: Rafael Fernández Montalvo

STS (Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª), de 7 Jun. 2003. Recurso de Casación núm. 5483/1998. Ponente: José Mateo Díaz

STS Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 5ª, Sentencia de 16 Feb. 2005, Rec. 919/2002 . Ponente: Rafael Fernández Valverde

STS, Sala Primera, de lo Civil, Sentencia 653/2005 de 18 Jul. 2005, Rec. 972/1999. Ponente: Román García Varela.

STS (Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 1ª), sentencia de 15 Sep. 2005. RJ 2005\7685. Recurso núm. 3729/2000. Ponente: Juan Gonzalo Martínez Mico

STS, Sala Primera, de lo Civil, Sentencia 759/2007 de 29 Jun. 2007, Rec. 2094/2000. Ponente: José Antonio Seijas Quintana

STS, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia de 19 Mar. 2007, Rec. 6169/2001. Ponente: Rafael Fernández Montalvo

STS (Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª) Sentencia de 15 Nov. 2011, Recurso de Casación 1603/2007. Ponente: Emilio Frías Ponce

STS, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia de 9 Abr. 2015, Rec. 2773/2014. Ponente: Ángel Aguallo Avilés.

STS Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia 2887/2015 de 29 de Jun.. 2015. Ponente: Joaquín Huelin Martínez de Velasco

STS, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia de 17 Nov. 2015, Rec. 882/2014, Ponente: Manuel Vicente Garzón Herrero

STS, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia 2133/2016 de 3 Oct. 2016, Rec. 164/2015. Proponente. Rafael Fernández Montalvo

STS, Sala Segunda, de lo Penal, Sentencia 116/2017 de 23 Feb. 2017, Rec. 1281/2016. Ponente: Manuel Marchena Gómez

STS, Sala Segunda, de lo Penal, Sentencia 136/2017 de 2 Mar. 2017, Rec. 932/2016. Ponente: Antonio del Moral García

STS, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia 684/2017 de 20 Abr. 2017, Rec. 615/2016. Ponente: Juan Gonzalo Martínez Mico.

STS, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia 1706/2017 de 8 Nov. 2017, Rec. 2949/2016. Ponente: Ángel Aguallo Avilés

STS, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia 179/2018 de 7 Feb. 2018, Rec. 3285/2016. Ponente: Ángel Aguallo Avilés

STS, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 3ª, Sentencia 1153/2018 de 6 Jul. 2018, Rec. 1767/2016. Ponente: María Isabel Perelló Doménech

STS, Sala Segunda, de lo Penal, Sentencia 365/2018 de 18 Jul. 2018, Rec. 2184/2017, Ponente: Vicente Magro Servet

STS, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia 175/2019 de 13 Feb. 2019, Rec. 4238/2017. Ponente: Ángel Aguallo Avilés

STS, Sala Segunda, de lo Penal, Sentencia 338/2019 de 3 Jul. 2019, Rec. 803/2018. Ponente: Vicente Magro Servet

STS, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 1ª, Auto de 26 Feb. 2021, Rec. 1448/2020. Ponente: Ángel Ramón Arozamena Lasso

STS, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 5ª, Sentencia 384/2021 de 18 Mar. 2021, Rec. 6391/2019. Ponente: Rafael Fernández Valverde

STS, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia 390/2021 de 18 Mar. 2021, Rec. 6428/2018. Ponente: Isaac Merino Jara

STS, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia 1096/2021 de 27 Jul. 2021, Rec. 6012/2019. Ponente: Rafael Fernández Valverde

TSJ de Castilla y León, Valladolid (Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección Unica) Sentencia num. 134/2001 de 24 enero. Rec. 2696/1997. Ponente José María Lago Montero

TSJ de Castilla y León, Valladolid (Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección Unica) Sentencia num. 471/2001 de 9 marzo. Rec. 2730/1996. Ponente José María Lago Montero

TSJ del Principado de Asturias, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia 504/2004 de 18 May. 2004, Rec. 163/2001. Ponente: Jesús María Chamorro González

TSJ de Andalucía de Granada, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia 415/2009 de 29 Jun. 2009, Rec. 3425/2001. Ponente: Ernesto Eseverri Martínez

TSJ de Galicia, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 4ª, Sentencia 261/2010 de 17 Mar. 2010, Rec. 16040/2008. Ponente: Juan Selles Ferreiro.

TSJ de Castilla y León, Valladolid (Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 3ª) Sentencia num. 2376/2011 de 27 Oct. 2011. Rec.431/2007. Ponente: José María Lago Montero.

TSJ de Andalucía de Granada, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia 72/2012 de 23 Ene. 2012, Rec. 1951/2005. Ponente: Ernesto Eseverri Martínez

TSJ de Castilla y León, Valladolid (Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 3ª) Sentencia num. 1437/2012 de 24 Jul. 2012, Rec. 2131/2008. Ponente: José María Lago Montero.

TSJ de Andalucía de Granada, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia 3133/2012 de 12 Nov. 2012, Rec. 2321/2006. Ponente: Ernesto Eseverri Martínez.

TSJ de Castilla y León, Valladolid (Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 3ª)
Sentencia num. 2134/2012 de 13 Dic. Rec. 503/2009. Ponente: José María Lago Montero.

TSJ de Castilla y León, Valladolid (Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 3ª)
Sentencia num. 2170/2012 de 20 Dic. Rec. 1087/2009. Ponente José María Lago Montero

TSJ de Castilla y León, Valladolid (Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 3ª)
Sentencia num. 2230/2012 de 26 Dic. 2012, Rec. 1342/2009. Ponente: José María Lago
Montero

TSJ de Andalucía de Granada, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia
4030/2012 de 26 Dic. 2012, Rec. 1891/2007. Ponente: Ernesto Eseverri Martínez

TSJ de Andalucía de Sevilla, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 4ª, Sentencia
848/2016 de 23 Sep. 2016, Rec. 402/2015. Ponente: Guillermo Sanchis Fernández-Mensaque.

TSJ de Andalucía de Sevilla, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 4ª, Sentencia
1076/2017 de 11 Dic. 2017, Rec. 553/2017. Ponente: José Ángel Vázquez García.

AN, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 7ª, Sentencia de 8 Nov. 2000, Rec.
251/1999. Ponente: Emilio Martínez Blanco

Audiencia Provincial de Alicante, Sección 7ª, Sentencia 352/2001 de 2 Jul. 2001, Rec.
290/2001. Ponente: Jiménez Morago, José Teófilo

AN (Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª) Sentencia de 8 Jun. 2017, Rec.
577/2014. Ponente: Sandra María González de Lara Mingo.

AN (Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª) Sentencia de 20 Jul. 2018. Rec.
326/2015. Ponente: Concepción Mónica Montero Elena.

11 BIBLIOGRAFÍA CITADA

- ABACHE CARVAJAL, S.: *La atipicidad de la «presunción» de legitimidad del acto administrativo y la carga de la prueba en el proceso tributario*, Fundación Estudios de Derecho Administrativo «Funeda», Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 2012.
- ABACHE CARVAJAL, S.: «Las Presunciones Jurídicas», *Revista de Derecho*, vol. 11, 2010, pp. 371-393.
- ABEL LLUCH, X.: *Derecho probatorio*, J.M. Bosch, Barcelona, 2012.
- ABEL LLUCH, X.: «Estándares de prueba y valoración probatoria», en *La prueba en el proceso: II Conferencia Internacional; XXVI Jornadas Iberoamericanas de Derecho Procesal*, Atelier, Salamanca, 2018, pp. 201-224.
- ABEL LLUCH, X.-GINÉS CASTELLET, N.-BELLIDO ASPAS, M.-PASAMAR, A.-ORMAZÁBAL SÁNCHEZ, G.: *Empresa y prueba informática*, Bosch, Barcelona, 2006.
- ABEL LLUCH, X.-PICÓ I JUNOY, J.-GINÉS CASTELLET, N.-ARBOS I LLOBET, R.: *La prueba electrónica*, Bosch, Barcelona, 2011.
- ABEL LLUCH, X.-PICÓ I JUNOY, J.-GINÉS CASTELLET, N.-ARBOS LLOBET, R. (eds.): *La prueba documental*, ESADE: J.M. Bosch Editor, Barcelona, 2010.
- ABREU, J. M. C. DE: *Curso de direito comercial*, Edições Almedina, Coimbra, 2015.
- ABRIL ABADÍN, E.: «Las relaciones entre la fiscalidad y la contabilidad en los distintos impuestos del sistema tributario español», en *Estudios de contabilidad y auditoría: En homenaje a Don Carlos Cubillo Valverde, 1997*, ISBN 84-89006-39-3, págs. 849-864, Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, 1997, pp. 849-864, fecha de consulta 13 mayo 2019, .
- ACEBES PÉREZ, Á.: «La legalización de los libros contables», *Revista contable*, n.º 50, 2016, pp. 62-63.
- ACEBRÓN ORTEGA, M. DEL P.-HERNÁNDEZ MARTÍNEZ, J. C.-ROMÁN RUIZ, J.: *Tratamiento Documentación Contable*, Macmillan, Madrid, 2016.
- ADAME MARTÍNEZ, F. D.: «La prueba en los procedimientos de gestión tributaria», en *XI Congreso tributario: La justicia y los contribuyentes ante la reforma de la Ley General Tributaria, 2016*, págs. 373-394, 2016, pp. 373-394, fecha de consulta en <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=5376093>.
- ADAME MARTÍNEZ, F. D.: «Los procedimientos de verificación de datos y comprobación limitada: cuestiones problemáticas y propuestas de reforma», *Crónica tributaria*, n.º 153, 2014, pp. 37-92.
- ADAN DOMÈNECH, F.: «Exhibición de libros de las personas obligadas a llevar la contabilidad en los expedientes de jurisdicción voluntaria», en *Practico - Jurisdicción Voluntaria - V/Lex*, 2019.

- ADRIANO, B.: «La connessione tra il libro giornale e il conto economico nella determinazione del reddito d'impresa», *RG -Rivista di giurisprudenza tributaria*, n.º 5, 2002, p. 441.
- ADRIANO, B.: «L'utilizzo del modello presuntivo come strumento di prova», *Corriere Tributario*, n.º 42, 2001, p. 3161.
- AFSCHRIFT, T.: *Traité de la preuve en droit fiscal*, Larcier, Bruxelles, 2004.
- AGUIAR, N.: «Do commercial accounts and the tax base have to be aligned», en *SSRN Electronic Journal*, Munich, 2011, fecha de consulta 10 marzo 2021, en <http://www.ssrn.com/abstract=2464501>.
- AGUIAR, N.: «El sistema de arbitraje tributario en Portugal», en José María Lago Montero, Rosa María Alfonso Galán, María de los Ángeles Guervós Maíllo (eds.) *Litigiosidad tributaria: estado, causas y remedios*, 2018.
- AGUIAR, N.: «Lucro tributável e contabilidade na jurisprudência dos tribunais tributários superiores», *Revista fiscal*, n.º 1, 2008.
- AGUIAR, N.: «O Direito Fiscal perante as Normas Contabilísticas: Uma Abordagem Metodológica», en Paulo Otero, Fernando Araújo, João Taborda da Gama (eds.) *Estudos em Memória do Professor Doutor J. L. Saldanha Sanches* -, vol. IV, Coimbra Editora, Coimbra, 2011, pp. 1021-1063.
- AGUIAR, N.: «O direito fiscal perante as Normas Contabilísticas: uma abordagem metodológica», *Estudos em memória do Professor Doutor José Luís Saldanha Sanches*, 2012, pp. 1021-1063.
- AGUIAR, N.: «Tributación y contabilidad internacional, alineación de sus bases», *Jornadas Colombianas de Derecho tributario, Derecho Aduanero y Comercio Exterior*, 2016, pp. 69-95.
- AGUIAR, N.: *Tributación y contabilidad: una perspectiva histórica y de derecho comparado*, Ruiz de Aloza Editores, Granada, 2011.
- AGUILAR DOMÍNGUEZ, A.: «¿Es la prueba de informes una prueba documental?», *Revista Especializada en Investigación Jurídica*, 2019.
- AGULLÓ AGÜERO, A.: «La comprobación de valores. Comentario crítico al artículo 52 de la Ley General Tributaria», en Fernando Sainz de Bujanda, Antonia Agulló Agüero, Instituto de Estudios Fiscales (Spain) (eds.) *Comentarios a la Ley general tributaria y líneas para su reforma: libro-homenaje al profesor Dr. D. Fernando Sainz de Bujanda*, vol. 1, Ministerio de Economía y Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales: distribuye, Centro de Publicaciones, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1991, pp. 833-868.
- AGUSTINA SANLLEHÍ, J. R.: «¿Los Tribunales españoles no deben erigirse siempre en custodios de los derechos fundamentales ante una prueba ilícita en origen?: Comentario a la Sentencia del Tribunal Supremo sobre la licitud de la prueba derivada de la «lista Falciani» (STS núm. 116/2017, de 23 de febrero)», *Revista Aranzadi Doctrinal*, n.º 4, 2017, pp. 13-19.
- ÅHMAN, J.: *Trade, health, and the burden of proof in WTO law*, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, The Netherlands : Frederick, MD, 2012.

- AINSWORTH, R. T.-SHACT, A. B.: «Blockchain Technology Might Solve VAT Fraud», *Taxes Notes International*, 2016, p. 1165.
- ALARCÓN GARCÍA, G.: «El deber de colaboración: el deber general de información y el deber general de colaboración», en *La aplicación de los tributos en la nueva Ley general tributaria, 2005*, ISBN 84-8008-200-3, págs. 307-330, Instituto de Estudios Fiscales, 2005, pp. 307-330.
- ALBERTI, P.: *Fisco 2018*, Eutekne, Torino, 2018.
- ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: «El derecho fiscal es como la sombra del derecho mercantil», *Revista de derecho financiero y de hacienda pública*, vol. 52, n.º 263, 2002, pp. 11-14.
- ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: «El derecho fiscal es como la sombra del derecho mercantil», *Revista de derecho financiero y de hacienda pública*, vol. 52, n.º 263, 2002, pp. 11-14.
- ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: «La Importancia de la Contabilidad en la Formación del Jurista», en *Estudios de contabilidad y auditoría: En homenaje a Don Carlos Cubillo Valverde*, Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, 1997, pp. 897-904.
- ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: «La prueba en Derecho Fiscal», en *Memoria de la Asociación Española de Derecho Financiero*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1958, pp. 131-194.
- ALBRECHT, D. J.-SAHRMANN, P.: «Blockchain und Steuern», p. 6.
- ALDO, S.: «Contabilità regolare e rettifica del reddito in base a prove presuntive», *Corriere Tributario*, n.º 38, 2012, p. 2913.
- ALGUACIL MARÍ, P.: *Discrecionalidad técnica y comprobación tributaria de valores: la problemática de su control judicial*, 1a. ed, Editorial Diálogo, Valencia, 1999.
- ALLEY, C.-JAMES, S.: «The Use of Financial Reporting Standards-Based Accounting for the Preparation of Tax Returns», *International Tax Journal*, 2006, pp. 31-48.
- ALONSO ESPINOSA, F. J.: «El deber de documentación de la empresa y de llevanza de contabilidad tras la Ley 16/2007, de 4 de julio», *Revista de derecho del mercado de valores*, n.º 5, 2009, pp. 23-54.
- ALONSO GONZÁLEZ, L. A.: «La consideración de los pasivos ficticios como incrementos de patrimonio no justificados en el impuesto sobre sociedades», *Revista técnica tributaria*, n.º 56, 2002, pp. 27-76.
- ALONSO ORTEGA, J. M.: «El «onus probandi» en los procedimientos tributarios», *Quincena fiscal*, n.º 18, 2016, pp. 101-134.
- ALTIERI, R.: «L'impianto probatorio nel processo tributario», *Bollettino Tributario d'Informazioni*, vol. 23, 2010, pp. 1754-1763.

- ÁLVAREZ BARBEITO, P.: «La prueba para la deducción de gastos y cuotas: efectos del incumplimiento de las obligaciones fiscales por el proveedor», *Civitas. Revista española de derecho financiero*, n.º 151, 2011, pp. 945-976.
- ÁLVAREZ ECHAGÜE, J. M.: «El derecho a la no autoincriminación y su aplicación en el ámbito del Derecho sancionador tributario (La posibilidad de utilizar pruebas obtenidas en un proceso de verificación como fundamento de sanciones penales)», *Crónica tributaria*, n.º 118, 2006, pp. 11-28.
- ÁLVAREZ MELCÓN, S.-GARCÍA-OLMEDO DOMÍNGUEZ, R.-CENTRO DE ESTUDIOS FINANCIEROS (MADRID): *Contabilidad y fiscalidad: impuesto sobre sociedades e IVA*, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2010.
- ÁLVARO MONTERO, Á.-COLOMER HERNÁNDEZ, I.: «La prueba: consideraciones generales y análisis de los diferentes medios», en Thomson Reuters Aranzadi (ed.) *La prueba en el proceso contencioso-administrativo*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2017, pp. 21-37.
- AMADOR FERNÁNDEZ, S.-GONZÁLEZ GARCÍA, Á.: «El fondo de comercio. Aspectos contables y fiscales», *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos*, n.º 407, 2017, pp. 253-280.
- AMARAL, J. A. P. DE: *Direito processual civil*, Almedina, Coimbra, 2015.
- AMARAL, P. O.: *Provas: atipicidade, liberdade e instrumentalidade*, 2a edição revista, atualizada e ampliada, Thomson Reuters Revista dos Tribunais, São Paulo, SP, Brasil, 2017.
- AMATUCCI, F.: «Foundation of the Contemporary Ability-To-Pay Principle in Taxation in the Thought of Saint Thomas Aquinas», en Jörg Manfred Mössner, Heike Jochum (eds.) *Practical problems in European and international tax law: essays in honour of Manfred Mössner*, IBFD, Amsterdam, The Netherlands, 2016.
- ANDERSON, T.-TWINING, W.-WIGMORE, J. H.: *Analysis of evidence: how to do things with facts based on Wigmore's Science of judicial proof*, Northwestern University Press ed, Northwestern University Press, Evanston, Ill, 1998.
- ANDINO LÓPEZ, J. A.: «Estudio del artículo 283.3 LEC. ¿Puede el juez inadmitir una prueba que vulnere la legalidad ordinaria?», *Study of article 283.3 LEC. Can the judge reject evidence that infringes the law?*, n.º 1, 2014, pp. 237-269.
- ANDINO LÓPEZ, J. A.: «La valoración de la prueba: un estudio de derecho comparado», *La Ley Probática*, n.º 3, 2021, Wolters Kluwer España, p. 7.
- ANDRADE FILHO, E. O.: *Imposto de renda das empresas: CSLL, operações de hedge, preço de transferência, planejamento tributário, reorganizações societárias, aspectos contábeis e jurídicos*, 13a., GEN, Atlas, São Paulo, SP, 2018.
- ANDRADE, M. A. D. DE: *Noções elementares de processo civil*, Coimbra Editora, Coimbra, 1979.
- ANDRADE, M. DA C.: «Nemo tenetur se ipsum accusare e direito tributário : ou a insustentável indolência e um acórdão n 340/2013 do Tribunal Constitucional : [anotação]», *Revista de Legislação e de Jurisprudência*, vol. 144, n.º 3989, 2014, pp. 121-158.

- ANDRADE, M. DA C.: *Sobre as proibições de prova em processo penal*, Coimbra Editora, Coimbra, 2013.
- ANDRÉS AUCEJO, E.: «Sobre la potestad reglamentaria para dictar normas técnicas de desarrollo en materia contable», *Crónica tributaria*, n.º 114, 2005, pp. 9-26.
- ANEIROS PEREIRA, J.: «El Delito Fiscal», en Marta Villar Ezcurra, Antonio Martínez Lafuente, César Albiñana García-Quintana, Pedro Manuel Herrera Molina, Instituto de Estudios Fiscales (España) (eds.) *Estudios jurídicos en memoria de Don César Albiñana García-Quintana*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2009.
- ANGULO CASCÁN, A.-CAYÓN GALIARDO, A.: *La administración fiscal electrónica*, Marcial Pons - Ediciones Jurídicas y Sociales, Madrid, 2004.
- ANTONIO, V.: «Valità probatoria della documentazione extracontabile», *Azienda & Fisco*, n.º 13, 2007.
- ANTUNES, J. E.: *Direito da Contabilidade. Uma Introdução*, 1, Almedina, Coimbra, 2019.
- ANTUNES, M. J.: *Direito Processual Penal*, Almedina, Coimbra, 2016.
- APARICIO PÉREZ, A.-ÁLVAREZ GARCÍA, S.: «El llamado delito contable», *Crónica tributaria*, n.º 136, 2010, pp. 7-36.
- ARIAS DE SALTARÍN, L.: *Eficacia probatoria del informe de auditoría en el proceso penal: auditorías forenses*, Grupo Editorial Ibáñez, Bogota, 2010.
- ARIAS VELASCO, J.: *Procedimientos tributarios*, Nueva ed. (1990) puesta al día, M. Pons, Madrid, 1990.
- ARNÁIZ ARNÁIZ, T.: *Practicum procedimientos tributarios 2017*, Thomson Reuters, Cizur Menor, Navarra, 2017.
- ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.: *Las actas de la inspección de los tributos*, 1. ed, Editorial Civitas, Madrid, España, 1994.
- ARROYO MORALES, A.: «Normas Internacionales de Información Financiera y el Peritaje Contable», *International Financial Reporting Standards and Accounting Expertise*, vol. 6, n.º 12, 2011, pp. 68-81.
- ASSOCIATION OF CERTIFIED FRAUD EXAMINERS: *Fraud examiners manual: financial transactions and fraud schemes : law : investigation : fraud prevention and deterrence*, Association of Certified Fraud Examiners, Austin, TX, 2016.
- AUJEAN, M.: «The CCCTB Project and the Future of European Taxation», en Michael Lang (ed.) *Common consolidated corporate tax base*, Linde, Wien, 2008 (Schriftenreihe zum Internationalen Steuerrecht), pp. 11-35.
- AULETTA, G.-SALANITRO, N.-MIRONE, A.: *Diritto commerciale*, Milano : Giuffrè Editore, 2015.
- AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA: *Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (Manual IRC)*, Direção dos Serviços de Informação, Lisboa, 2016.

- AVELLA, F.-A.: *Bilanzrecht kompakt: Bilanzierung nach HGB mit Hinweisen zum Steuerrecht; [mit Arbeitshilfen online]*, 1. Aufl, Haufe-Gruppe, Freiburg, 2013.
- AVILA GUZMÁN, S.: «La preclusividad en el procedimiento de comprobación limitada», *Crónica tributaria*, vol. 167, 2018, pp. 7-46.
- ÁVILA, R. V.: «Concepciones de la prueba judicial», *Revista Prolegómenos. Derechos y Valores de la Facultad de Derecho*, vol. 14, n.º 28, 2011, pp. 135-148.
- AVOLIO, L. F. T.: *Provas Ilícitas - Interceptações Telefônicas, Ambientais E Gravações Clandestinas*, Thomson Reuters, São Paulo, 2019.
- AZEVEDO, A. D.: «O papel da contabilidade e do contabilista na fiscalidade em Portugal», *CAAD - Arbitragem Tributária*, n.º 5, 2016, pp. 6-19.
- BADARÓ, G. H.: *Epistemologia judiciária e prova penal*, Thomson Reuters, São Paulo, 2019.
- BÁEZ MORENO, A.: «Las obligaciones alternativas y los derechos fiscales de opción. Solución a un problema tributario desde el Derecho Civil», *Revista Chilena de Derecho*, vol. 29, 2002, p. 13.
- BAKKER, A.-BERG, T. VAN DEN-JANSSEN, B. (eds.): *Tax accounting: unravelling the mystery of income taxes*, IBFD Publications, Amsterdam, 2015.
- BAL, A.: *Taxation, virtual currency and blockchain*, Kluwer Law, Alphen aan den Rijn, 2018.
- BALAGUÉ DOMÉNECH, J. C.: «La evidencia en la prueba contable y económica», *La Ley*, vol. 7667, n.º Año XXXII, 2011, pp. 14-16.
- BALAGUÉ DOMÉNECH, J. C.: *La prueba pericial contable en las jurisdicciones civil, penal, contencioso-administrativa y laboral*, 7a. Edición, Bosch, Barcelona, 2018.
- BANACLOCHE PÉREZ-ROLDÁN, J.: «La prueba en los procedimientos tributarios», *Impuestos: Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*, vol. 29, n.º 2, 2013, pp. 1-12.
- BANACLOCHE PÉREZ-ROLDÁN, J.: *Manual de procedimiento tributario: (sentencias escogidas)*, La Ley-Actualidad, Madrid, 1997.
- BARBA DE VEGA, J.-CALZADA CONDE, M. A.-MUÑOZ DELGADO, C.: *Introducción al derecho mercantil (ADE)*, Edición 1a, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, Navarra, 2015.
- BARBOSA, L. R. P.: «A contabilidade como prova no processo administrativo tributário», en Roberto Quiroga Mosquera, Alexsandro Broedel Lopes (eds.) *Controversias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*, Dialectica, São Paulo, SP, 2010, pp. 265-286.
- BARCIELA PÉREZ, J. A.: «La validez probatoria de la denominada «lista Falciani» a tenor de la reciente jurisprudencia», *Quincena fiscal*, n.º 20, 2017, pp. 145-170.
- BARGI, A.-GAITO, A.-SAGNOTTI, S. C.: *Teoria e prassi della prova: profili processual-filosofici*, UTET giuridica, Torino, 2009.
- BARRENO ASENSIO, M. DEL M.: «La documentación de las operaciones entragrupo: el country by country reporting», en José Manuel Almudí Cid, Jorge Alberto Ferreras Gutiérrez

- (eds.) *El plan de acción sobre erosión de bases imponibles y traslado de beneficios (BEPS): G-20, OCDE y Unión Europea*, 1. ed, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2017 (Colección Grandes tratados Aranzadi), pp. 375-387.
- BARRERO RODRÍGUEZ, C.: *La prueba en el procedimiento administrativo*, Thomson Aranzadi, Cizur Menor, Navarra, 2006.
- BARRERO RODRÍGUEZ, C.: «Las Pruebas», en *Tratado de procedimiento administrativo común y régimen jurídico básico del sector público.*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2017, pp. 1683-1712.
- BAS SORIA, J.: *El cálculo del Impuesto sobre Sociedades con el nuevo PGC: (a través de comentarios, ejemplos y casos prácticos)*, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2009.
- BAS SORIA, J.: «La aportación de las nuevas pruebas en procedimientos de revisión: Análisis de la STS de 20 de abril de 2017 (rec. núm. 615/2016)», *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos*, n.º 413, 2017, pp. 115-124.
- BAS SORIA, J.-SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A. (eds.): *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre Sociedades y su normativa reglamentaria*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2017.
- BASSANI, C.: *Obblighi contabili degli imprenditori commerciali*, Pirola editore, Milano, 1977.
- BECCALLI, C.: «Il reato di occultamento e distruzione di documenti contabili presuppone la prova dell'istituzione della contabilità», *IL Fisco*, n.º 7, 2018, pp. 1-667.
- BEGHIN, M.: «Scritture contabili, controlli incrociati e prova della indeducibilità dei costi sostenuti dall'imprenditore», *Corriere Tributario*, 2017.
- BEJANO VÁZQUEZ, V.-CORONA ROMERO, E.: *Normas de contabilidad en la Unión Europea*, 1a., UNED, Madrid, 2014.
- BENTHAM, J.: *Tratado de las pruebas judiciales*, 1, Librería «El Foro», Buenos Aires, 2003.
- BERCOVITZ RODRIGUEZ-CANO, R.-BERCOVITZ ÁLVAREZ, R.: *Apuntes de derecho mercantil: derecho mercantil, derecho de la competencia y propiedad industrial*, Aranzadi-Thomson, Cizur Menor (Navarra), 2016.
- BERMÚDEZ GÓMEZ, H.: «Subsistema documental de la contabilidad», 2012, Colombia.
- BEX, F. J.: *Arguments, stories and criminal evidence: a formal hybrid theory*, Springer, Dordrecht ; New York, 2011.
- BISCOTTI, A. M.: *Sistemi contabili, trasparenza informativa e prevalenza della sostanza sulla forma*, CEDAM, Padova, 2009.
- BISSY, A. DE-SERLOOTEN, P.: *Comptabilité et fiscalité: du résultat comptable au résultat fiscal*, LexisNexis, Paris, 2016.
- BLANCO CAMPAÑA, J.: *El derecho contable en España*, Ministerio de Economía y Hacienda, Spain, 1983.
- BLÁZQUEZ LIDOY, A.: «Incumplimientos de obligaciones contables y registrales (art. 200 de la LGT)», en Alvaro Rodríguez Bereijo, Juan Arrieta Martínez de Pisón, Miguel Angel

- Collado Yurrita, Juan Zornoza Pérez, Andrés Báez Moreno, Domingo Jesús Jiménez-Valladolid de l'Hotellerie-Fallois (eds.) *Tratado sobre la Ley general tributaria: homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*, 1. ed, Aranzadi, Cizur Menor, Navarra, 2010 (Colección Grandes tratados / Aranzadi).
- BLÁZQUEZ LIDOY, A.: «Interpretación económica, Derecho Contable e Impuesto sobre Sociedades. La reforma por venir», *Aranzadi Jurisprudencia tributaria*, n.º 15, 2008, pp. 9-14.
- BOCCHINI, E.: *Diritto della contabilità delle imprese. 1. Scritture Contabili*, UTET giuridica, Torino, 2008.
- BONELL COLMENERO, R.: *Operaciones vinculadas: los deberes de documentación*, Lex Nova, Valladolid, 2016.
- BONET NAVARRO, J.: *Litigación y teoría de la prueba*, 2019.
- BONGERTZ, B.: *LAS-Verordnung: Zur Vereinbarkeit der Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 mit den Vorgaben des EU-Vertrags und zu den Auswirkungen dieser Verordnung auf das deutsche Bilanzrecht und Bilanzstrafrecht*, Nomos, Baden Baden, 2008.
- BONVICINI, D. R.: *Il problema della prova nel processo davanti alle commissioni tributarie*, Edizione provvisoria, Bologna, 1983.
- BÖRJE LEIDHAMMAR: «General report», en Gerard Meussen (ed.) *The burden of proof in tax law: 2011 EATLP Congress, Uppsala, 2-3 June 2011*, EATLP, S.l., 2013 (EATLP international tax series), pp. 19-25.
- BOTE GARCÍA, M. T.: *Derecho mercantil*, CEF, Madrid, 2015.
- BOUFFLETTE, S.: *La preuve et le faux.*, Anthemis, Louvain-La Neuve, 2017.
- BRIGHT, J. C.-KADANE, J. B.-NAGIN, D. S.: «Statistical Sampling in Tax Audits», *Law & Social Inquiry*, vol. 13, n.º 02, 1988, pp. 305-333.
- BRITZ, J. W.: «Beschränkung der freien Beweiswürdigung durch gesetzliche Beweisregeln?», *Zeitschrift für Zivilprozess*, vol. Band 110, n.º Heft 1, 1997, pp. 61-90.
- BROSETA PONT, M.-MARTÍNEZ SANZ, F.: *Manual de derecho mercantil*, Tecnos, Madrid, 2016.
- BROSETA PONT, M.-MARTINEZ SANZ, F.: *Manual de Derecho Mercantil: Vol. I., 23a.*, Tecnos, Madrid, 2017.
- BUENDÍA RUBIO, M. DEL C.: «La prueba ilícita penal: el artículo 11.1 de la Ley Orgánica del Poder Judicial. Provisión de la prueba violentando derechos o libertades fundamentales», *Drets.Revista Valenciana de Reformes Democràtiques*, n.º 2, 2018.
- BUENO DE MATA, F.: *Prueba electrónica y proceso 2.0: especial referencia al proceso civil*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2014.
- BUJOSA VADELL, L. M.: «La valoración de la prueba electrónica», en *FODERTICS 3.0: (estudios sobre nuevas tecnologías y justicia)*, 2015, ISBN 9788490452394, págs. 75-85, Editorial Comares, 2015, pp. 75-85.

- BUJOSA VADELL, L. M.: «Prólogo», en *La cooperación procesal internacional en la sociedad del conocimiento*, 2019, ISBN 9788417466503, págs. 13-20, Atelier, 2019, pp. 13-20.
- BULK, G.: «How blockchain could transform the world of indirect tax», 2018, fecha de consulta 18 abril 2021, en https://www.ey.com/en_gl/trust/how-blockchain-could-transform-the-world-of-indirect-tax.
- BURLAUD, A. (ed.): *Comptabilité et droit comptable: l'intelligence des comptes et leur cadre légal*, Gualino, Paris, 1998.
- BUSA, V.: «La fatturazione per operazioni inesistenti: la rilevanza del comportamento secondo buona fede ai fini dell'integrazione della condotta punibile», *Bollettino Tributario d'Informazioni*, vol. 19, 2014, pp. 1370-1374.
- CAAMAÑO ANIDO, M. A.-ALONSO GONZÁLEZ, L. M.-GARCÍA NOVOA, C.: *Derecho y práctica tributaria*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2016.
- CABAÑAS GARCÍA, J. C.: *La valoración de las pruebas y su control en el proceso civil: estudio dogmático y jurisprudencial*, 1. ed, Trivium, Madrid, 1992.
- CALDERÓN, J. M.: «The Spanish Transfer Pricing Regime and the OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project», p. 12.
- CALHEIROS, M. C.: *Para uma teoria da prova*, 1a. ed, Coimbra Editora, Coimbra, 2015.
- CALHEIROS, M. C.: «Prova e verdade no processo judicial. Aspectos epistemológicos e metodológicos», *Revista do Ministério Público*, vol. Ano 29, n.º N. 114, 2008, pp. 71-84.
- CALVO GUTIÉRREZ, C.-DONNAY CAMPO, M.: «La exhibición de libros, documentos y soportes contables de las personas obligadas a llevar contabilidad», en *Cuadernos de derecho para ingenieros*, 2016, pp. 69-86.
- CALVO VÉRGEZ, J.: «El nuevo régimen especial de consolidación fiscal aplicable en el Impuesto sobre», *Actum fiscal*, n.º 123, 2017, pp. 40-51.
- CALVO VÉRGEZ, J.: «La aplicación del régimen de estimación indirecta con motivo de la existencia de anomalías contables», *Crónica tributaria*, n.º 2, 2010, pp. 3-8.
- CALVO VÉRGEZ, J.: «La compensación de bases imponibles negativas en el impuesto sobre sociedades», *Actum fiscal*, n.º 61, 2012, pp. 55-65.
- CALVO VÉRGEZ, J.: «La Determinación de la base imponible del grupo de sociedades en el IS: análisis específico de las operaciones de eliminación e incorporación», *Actum fiscal*, n.º 89-90, 2014, pp. 55-65.
- CALVO VÉRGEZ, J.: *La reforma contable y su proyección en el impuesto sobre sociedades análisis práctico de las principales modificaciones normativas*, Thomson Reuters-Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2009.
- CALVO VERGEZ, J.: «La valoración da prueba en el delito fiscal», *Revista de Contabilidad y Tributación*, vol. 401-402, 2016.

- CALVO VÉRGEZ, J.: «La valoración de la prueba en el delito fiscal», *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos*, n.º 401, 2016, pp. 79-132.
- CALVO VÉRGEZ, J.: «Tratamiento contable y fiscal del fondo de comercio en el IS a la luz de la reciente doctrina administrativa», *Quincena fiscal*, n.º 4, 2012, pp. 107-124.
- CALVO VÉRGEZ, J. C.: «El régimen contable y fiscal de los negocios conjuntos. La aplicación de la Norma de Valoración 21 del nuevo PGC como instrumento de planificación fiscal», *Gaceta fiscal*, n.º 292, 2009, pp. 72-84.
- CÁMARA RUIZ, J.: *La prueba pericial contable en el proceso civil*, Universidade da Coruña, 2012, fecha de consulta 19 abril 2021, en <https://ruc.udc.es/dspace/handle/2183/9176>.
- CAMBI, E.: *Curso de direito probatório*, Juruá Editora, Curitiba, 2014.
- CANO CAMPOS, T. C.: «Presunción de veracidad (y principio de libre valoración de la prueba)», en *Los principios jurídicos del derecho administrativo*, La Ley, 2010, pp. 1061-1102.
- «Canons/Principles of Taxation By Adam Smith - Some other Canons/Principles of Taxation Rather Than Adam Smith - Economicsconcepts.com»: , fecha de consulta 12 marzo 2019, en https://economicsconcepts.com/canons_of_taxation.htm.
- CÁNOVAS ORTIZ, I.: «La prueba en los procedimientos de aplicación de los tributos y en los procedimientos de revisión», *Tribuna Fiscal: Revista Tributaria y Financiera*, n.º 208, 2008, pp. 32-45.
- CANTILLO, M.: *Il processo tributario*, Editoriale scientifica, Napoli, 2014.
- CAPELO, M. J.: *A sentença entre a autoridade e a prova*, Almedina, Coimbra, 2016.
- CAPELO, M. J.: «As verificações não judiciais qualificadas : reforço ou desvirtuamento da prova por inspeção judicial?», *Revista de Legislação e de Jurisprudência.*, vol. A. 144, n.º 3992, 2015, pp. 330-340.
- CAPELO, M. J.: «Os factos notórios e a prova dos danos não patrimoniais : Acórdão de 22 de Junho de 2010 : [anotação]», *Revista de Legislação e de Jurisprudência*, vol. A 143, n.º 3985, 2014, pp. 286-304.
- CAPOLUPO, S.: «Distruzione di documenti e fallimento: concorso di reati», *Il Fisco*, n.º 29, 2018, pp. 1-2845.
- CAPOLUPO, S.: *Manuale dell'accertamento delle imposte*, Wolters Kluwer, Assago, 2015.
- CARACCIOLI, I.-MATTIA, S.-PINTALDI, L.: «Fatture per operazioni inesistenti e onere della prova», *Il Fisco*, n.º 40, 2016, pp. 1-3824.
- CARACIOLA, A.-ASSIS, C. A.-DELLORE, L.: «Prova produzida por meio de blockchain e outros meios tecnológicos: Equiparação à ata notorial», en Erik Navarro Wolkart (ed.) *Direito, Processo e Tecnologia*, Thomson Reuters, São Paulo, 2020.
- CARBAJO VASCO, D.: «La factura electrónica y su legislación desde el punto de vista fiscal», *Crónica tributaria*, n.º 121, 2006, pp. 11-30.

- CARDONA ARTEAGA, J.: «La contabilidad a través del derecho comercial colombiano», *Contaduría Universidad de Antioquia*, vol. 11, 1987, pp. 17-42.
- CARLIN, T.: «Blockchain and the Journey Beyond Double Entry», *Australian Accounting Review*, vol. 29, n.º 2, 2019, pp. 305-311.
- CARLO, P.: «Irregolare la contabilità se manca la trascrizione sul libro giornale», *Corriere Tributario*, n.º 44, 2003, p. 3666.
- CARLO, P.: «La sola contabilità «paralela» non basta per la rettifica induttiva del reddito d'impresa», *Corriere Tributario*, n.º 38, 2008, p. 3099.
- CARLO, P.: «Legittimo l'accertamento extracontabile senza la preventiva ispezione delle scritture», *Corriere Tributario*, n.º 1, 2004, p. 55.
- CARLO, P.: «L'omessa sottoscrizione delle scritture contabili legittima l'accertamento induttivo», *Corriere Tributario*, n.º 19, 2003, p. 1580.
- CARLO, P.: «Onere probatorio degli accertamenti induttivi basati sulle percentuali di ricarico», *Corriere Tributario*, n.º 23, 2010, p. 1859.
- CARLOS, A. F. B.: «A prova no procedimento de inspeção tributária por remissão para relatório de inquérito criminal e outros aspetos relativos à eficiência da administração tributária», en Eduardo Paz Ferreira, Heleno Taveira Torres, Clotilde Celorico Palma (eds.) *Estudos em homenagem ao Professor Doutor Alberto Xavier*, vol. Vol. 1, 2013, pp. 65-85.
- CARLOS, M. A. B.: «A relação entre o direito fiscal e a contabilidade : algumas questões», *Revista da Ordem dos Advogados*, n.º Ano 69, 2009, pp. 925-941.
- CARNELUTTI, F.: *A prova civil*, Bookseller, Campinas, 2005.
- CARO ESPITIA, N. R.-HERNÁNDEZ AROS, L.-GALLEGO COSSIO, L. C.-FLÓREZ GUZMÁN, M. H.: «El dictamen pericial contable, medio de prueba y criterios de valoración.», *Dialogos de Saberes*, n.º 42, 2015, p. 91.
- CARPES, A. T.: *A Prova do nexó de causalidade na responsabilidade civil*, Editora Revista dos Tribunais, São Paulo, 2016.
- CARQUEJA, H. O.: «Actividade contabilística até Luca Pacioli», *Revista de Contabilidade e Comércio*, vol. 58, n.º 231, 2002, pp. 699-752.
- CARVALHO, J. T. DE: «Breves palavras sobre a fundamentação da matéria de facto no âmbito da decisão final penal no ordenamento jurídico português», *Julgat*, vol. N. 21, 2013, pp. 75-87.
- CASALTA NABAIS, J.: *Direito fiscal*, Almedina., Coimbra, 2015.
- CASANA MERINO, F.: *Procedimientos tributarios*, 1, Editorial Aranzadi, Navarra, 2018.
- CASAS AGUDO, D.: «A vueltas con el derecho a no autoinculparse y su dialéctica con los deberes de colaboración tributaria», *Quincena fiscal*, n.º 10, 2017, pp. 67-108.

- CASAS AGUDO, D.: «Acerca del derecho a no autoinculparse en el ámbito tributario: Aproximación las principales cuestiones problemáticas», en Carmen Almagro Martín (ed.) *Estudios sobre control del fraude fiscal y prevención del blanqueo de capitales*, Thomson Reuters Aranzadi, 2016, pp. 651-672.
- CASERTANO, A.-CAPOLUPO, S.: *La prova nell'accertamento tributario*, 2, Il Fisco, Roma - Milano, 1988.
- CASTILLO FREYRE, M.: «La prueba en el arbitraje», *LEX*, vol. 16, n.º 21, 2018, pp. 400-416.
- CATARINO, J. R.-VALDEZ, V.: «Considerandos em torno da prova em Direito Administrativo e Tributário», *Revista de finanças públicas e direito fiscal*, vol. VI, n.º 2, 2013, pp. 81-96.
- CAYÓN GALIARDO, A.: «La incorporación de pruebas en los precedimientos tributarios», en Eva María Cordero González, Isabel García-Ovies Sarandeses, José Pedreira Menéndez, Begoña Sesma Sánchez (eds.) *Conflictos actuales en Derecho tributario: homenaje a la profesora doctora Manuela Fernández Junquera*, Aranzadi, Pamplona, 2017, pp. 55-85.
- CAYÓN GALIARDO, A. M.: «Cuestiones sobre la prueba en los procedimientos tributarios», *Revista técnica tributaria*, n.º 97, 2012, pp. 13-32.
- CAZORLA PRIETO, L. M.: *Derecho Fianciero y Tributario*, 17, Editorial Aranzadi, Pamplona, 2017.
- CEA GARCÍA, J. L.-ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS-CONGRESO: *Principios contables y fiscalidad: ponencia presentada en el IV congreso A.E.C.A. Barcelona, octubre 1987*, AECA, Madrid, 1988.
- CESARE, L.: «La prova testimoniale nel giudizio tributario», *GT - Rivista de giurisprudenza tributaria*, n.º 5, 2005, p. 414.
- CESARONI, A.: «Efficacia probatoria dell'estrato conto bancario», *Il Fallimento*, n.º 2, 2003, p. 199.
- CHANG KCOMT, R. A.: «El Delito Contable regulado en el literal a) del artículo 5 de la Ley Penal Tributaria Peruana: breve análisis de los delitos de peligro», *Foro Jurídico*, vol. 0, n.º 12, 2013, pp. 113-122.
- CHARNESKI, H.: *Normas internacionais de contabilidade e direito tributário brasileiro*, Quartier Latin, Sao Paulo, 2018.
- CHIARIZIA, G.: «Fatture per operazioni inesistenti», *Bollettino Tributario d'Informazioni*, vol. 20, 2014, pp. 1459-1464.
- CHICO DE LA CÁMARA, P.: «Los Bienes o derechos no contabilizados o no declarados en el ámbito del impuesto sobre sociedades», *Revista técnica tributaria*, n.º 34, 1996, p. 35.
- CHINDEMI, D.: *Il processo e le prove nel contenzioso tributario: notificazioni, giudizio davanti alle commissioni* ., Maggioli, Santarcangelo di Romagna (Rimini), 2009.
- CHOCLÁN MONTALVO, J. A.: «El delito contable-tributario», *la Ley*, n.º 7742, 2016.
- CHRISTIAN, D.: «Il reato di occultamento e distruzione di scritture contabili», *GT - Rivista di giurisprudenza tributaria*, n.º 2, 2003, p. 161.

- CHULIÁ, F. V.: «Reforma Contable y Derecho Mercantil», *Revista de Contabilidad: Spanish Accounting Review*, vol. 7, n.º Monografico, 2004, pp. 161-211.
- CIARCIA, A. R.: *La valutazione e l'utilizzo della prova nel processo tributario*, Satura, Napoli, 2010.
- CIPOLLA, G. M.: «La prova nel diritto tributario», *Diritto e pratica tributaria*, vol. 80, n.º 3, 2009, pp. 545-612.
- CIPOLLA, G. M.: *La prova tra procedimento e processo tributario*, CEDAM, Padova, 2005.
- CIPOLLA, G. M.: «Sull'efficacia probatoria delle percentuali di ricarico riferite al settore economico di appartenenza dell'impresa sottoposta al controllo fiscale», *Giurisprudenza Italiana*, n.º 12, 2006, p. 2441.
- COCO, C.-MALINCONICO, G.: *Dichiarazione fraudolenta e falsa documentazione contabile: il sistema sanzionatorio*, CEDAM, Padova, 2012.
- COLASSE, B.: «L'évolution récente du droit comptable», 2004, fecha de consulta 22 abril 2021, en <https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00665150/document>.
- COLINA RAMIREZ, E. I.: «La Prueba Prohibida En El Delito Tributario», *Justicia*, n.º 1/2, 2010, pp. 275-286.
- COMAS, J. M.: «La contabilidad, clave para detectar el fraude fiscal», *Estrategia Financeira*, vol. 339, 2016.
- COMI, G.-MARCONI, M.: «Transfer pricing: al contribuente l'onere della prova anche sull'inerenza dei costi», *Fiscalità e Commercio Internazionale*, n.º 5, 2013.
- COMMISSION DROIT ET VIE DES AFFAIRES: *Nouvelles orientations en droit comptable: 45e séminaire, 18 et 19 Janvier 1994*, Ed. Collection scientifique de la Faculté de droit, 1994.
- CONIGLIARIO, M.-ROMANO, A.: «Occultamento e distruzione delle scritture contabili: reato sole se ne è provata la regolare istituzione», *Il Fisco*, vol. 23, 2018, pp. 2248-2253.
- CORASANITI, G.: «La natura giuridica degli studi di settore ed il problema dell'onere della prova», *Diritto e pratica tributaria*, vol. 79, n.º 1, 2008, pp. 13-53.
- CORDEIRO, A. M.: *Direito comercial*, Almedina, Coimbra, 2012.
- CORDEIRO, A. M.: *Manual de direito das sociedades*, Almedina, Coimbra, 2007.
- CORDERO GONZÁLEZ, E. M.: «El derecho a comprobar e investigar bases imponibles negativas, créditos fiscales y demás elementos originados en periodos prescritos, tras la Ley 34/2015, de modificación parcial de la Ley General Tributaria», *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos*, n.º 396, 2016, pp. 5-44.
- CORRAL GUERRERO, L.: *Prueba tributaria*, Universidad Complutense, Escuela Universitaria de Ciencias Empresariales, Madrid, 1992.

- CORTES, L.: «Tipos de documentos contables | Blog Glosario Contable», *Siigo*, 2018, fecha de consulta 21 febrero 2021, en <https://www.siigo.com/blog/contador/tipos-de-documentos-contables/>.
- COSTA, S. F.: «A Contabilidade na jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia», *Revista TOC*, vol. 181, 2015, pp. 58-61.
- COSTA, S. F.: «A prova contabilística no processo arbitral tributário», *CAAD - Arbitragem Tributária*, n.º 5, 2016, pp. 17-25.
- COSTA, S. F.: «A prova contabilística no processo tributário», en *Da academia à profissão*, Universidade de Aveiro, Portugal, 2017.
- COSTA, S. F.: *Da Relação entre Contabilidade e Fiscalidade - Estudos das Reformas em Espanha e Portugal*, 1a., SFC Advogados, Braga, 2016.
- COZIAN, M.-GAUDEL, P.-J.-DEBOISSY, F.: *La comptabilité racontée aux juristes*, Lexis Nexis, Paris, 2017.
- CRESCIENZO, U. DE-SAVARINO, P.: *Guida alla perizia contabile*, UTET, Torino, 1991.
- CRISTINA, P.-VALERIO, A.: «Tenuta con strumenti informatici dei libri e delle scritture contabili», *Pratica fiscale e professionale*, n.º 21, 2009, p. 24.
- CRUMBLEY, D. L.-CHENG, C. C.: «Avoid Losing a Daubert Challenge: Some Best Practices for Expert Witnesses», *ATA Journal of Legal Tax Research*, vol. 12, n.º 1, 2014, pp. 41-53.
- CRUZ DE PABLO, J. A. (ed.): *Comentarios al Código penal. Parte especial, Arts. 138 a 639*, Difusion Jurídica, Barcelona, 2008.
- CRUZ PADIAL, I.: «Derecho contable: algunas consecuencias tributarias en el Impuesto sobre Sociedades», *Quincena fiscal*, n.º 21, 2008, pp. 31-46.
- CRUZ SANTANA, J. J.: *La factura como medio de prueba en Derecho tributario*, vol. 321, Universidad Almería, 2014.
- CUGUSI, I.: *Le prove atipiche acquisite nell'interscambio di informazioni e la loro rilevanza nel processo tributario*, 1. ed, Aracne, Canterano (Roma), 2017.
- CUNILLERA BUSQUETS, M.: «La prueba en los procedimientos tributarios», *Tributos locales*, n.º 108, 2013, pp. 125-133.
- CURIO, M.: «Teoría de la prueba en las presunciones tributarias», *Revista de Administración Tributaria*, vol. 45, 2019, pp. 7-38.
- DALMAU, L. Á. G.: «El Derecho en la Aplicación de la contabilidad forense», 2011, Universidad de Granma, Bayamo, Cuba.
- DAMIANI, M.: «Indebita detrazione della fatture ai fini IVA e delle imposte dirette ripartito l'onere della prova», *Rivista di Giurisprudenza Tributaria*, vol. 5, 2018, pp. 416-420.
- DARIO, S.: «Quale documentazione per I costi comuni infragruppo ovvero tra sede centrale e stabili organizzazioni?», *Dialoghi tributari.*, n.º 3, 2009.

- DE ANGELIS, L.: *Elementi di diritto contabile*, Giuffrè, Milano, 2008.
- DEGOS, J. G.: «Sécurité et fraude dans les systèmes comptables», *Projet Fraudes*, fecha de consulta 15 enero 2018, en <http://fraudmeshs.hypotheses.org/89>.
- DELGADO GARCIA, A. M.-OLIVER CUELLO, R.: «Normas Comunes sobre Actuaciones y Procedimientos Tributarios», en Felipe Alonso Murillo (ed.) *Estudios de la Ley general tributaria*, Lex Nova, Valladolid, 2006.
- «Delgado Garcia e Oliver Cuello - 2006 - Normas Comunes sobre Actuaciones y Procedimientos .pdf»: .
- DELGADO MARTÍN, J.: *Investigación tecnológica y prueba digital en todas las jurisdicciones*, Primera edición, Wolters Kluwer, Las Rozas (Madrid), 2016.
- DELGADO SANCHO, C. D.: «Incrimación y autoincrimación en el procedimiento inspector», *Revista de Contabilidad y Tributación*, vol. 385, 2015, pp. E1-E31.
- DELGADO SANCHO, C. D.: «Probar. Motivar. Notificar», *Elderecho.com*, 2012, fecha de consulta 3 junio 2020, en http://www.elderecho.com/tribuna/fiscal/Probar-Motivar-Notificar_11_465055003.html.
- DELHOMME, M.-MULLER, Y. (eds.): *Comptabilité et droit pénal*, LexisNexis Litec, Paris, 2009.
- DEVIS ECHANDÍA, H.: *Teoría general de la prueba judicial*, Reimpresión de la sexta edición, Temis, Bogota, 2015.
- DEZZANI, F.: «Correzione degli errori contabili: iscrizione in bilancio e rilevanza fiscale», *Il Fisco*, vol. 20, 2018, pp. 1962-1965.
- DI ERMANNIO, B.: *Diritto della Contabilità delle Imprese.*, vol. 1 Scritture Contabili, UTET giuridica, Torino, 2008.
- DÍAZ ECHEGARAY, J. L.: *Manual de derecho mercantil contable*, Thomson Reuters-Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2009.
- DIDELOT, L.-BARBE-DANDON, O.-LOPATER, C.-CAMBOURG, P. DE: *L'innovation «comptable» au service ...*, Editions Francis Lefebvre, Levallois Perret, 2016.
- DÖHRING, E.: *La Prueba*, Valletta Ediciones, Buenos Aires, 2007.
- DOMENEC AMEZARRI, E.: «Consideraciones sobre la Memoria según el Nuevo Plan General de Contabilidad», *Revista técnica tributaria*, n.º 84, 2009, pp. 27-48.
- DONESANA, A. R.-CARINI, A.: «Il legame tra il nuovo obbligo di fatturazione elettronica e il contrasto all'evasione fiscale», *Corriere Tributario*, vol. 26, 2017, pp. 3616-3620.
- DOURADO, A. P.: *Direito Fiscal: Lições*, Almedina, Coimbra, 2016.
- DOURADO, A. P.-FERIA, R. DE LA: «Thin Capitalization and Outbound Investment: Thin Capitalization rules in the context of the CCCTB», en Michael Lang (ed.) *Common consolidated corporate tax base*, Linde, Wien, 2008 (Schriftenreihe zum Internationalen Steuerrecht), pp. 785-820.

- D'UGO, A.: «Le indicazioni dell'agenzia delle entrate per la correzione degli errori contabili», *Bollettino Tributario d'Informazioni*, vol. 6, 2014, pp. 419-424.
- DURÁN-SINDREU BUXADÉ, A.: *Comprobación, prueba y procedimientos especiales de liquidación tributaria*, PPU, Barcelona, 1989.
- DURÁN-SINDREU BUXADÉ, A.: *El I.V.A.: la factura y su anotación contable: (análisis práctico)*, Bosch, Barcelona, 1986.
- DURÁN-SINDREU BUXADÉ, A.: *Obligaciones contables y formales en el ámbito tributario: consecuencias de su incumplimiento*, Bosch, Barcelona, 1985.
- DURO VENTURA, C.: «Proposición de la prueba en el procedimiento ordinario en la LJCA», en *Tratado de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa*, vol. II, Editorial Aranzadi, 2008.
- DÜRRER, R.: *Beweislastverteilung und Schätzung im Steuerstrafrecht*, Müller, Heidelberg, 2010.
- EBERHARTINGER, E.: «IAS/IFRS und Maßgeblichkeit», en Michael Lang, Wolfgang Gassner (eds.) *Handbuch des Bilanzsteuerrechts: Gedenkschrift für Wolfgang Gassner*, Linde, Wien, 2005 (Fachbuch Steuern), pp. 21-39.
- EBERHARTINGER, E.-KLOSTERMANN, M.: «What if IAS/IFRS were a tax base? : new empirical evidence from an Austrian perspective», 2007, WU Vienna University of Economics and Business, Vienna.
- EHMCKE, T.-MARÍN-BARNUEVO FABO, D.: «La revisión e impugnación de los actos tributarios en Derecho alemán», *Crónica tributaria*, n.º 108, 2003, pp. 9-22.
- EMPTAZ, M.: «La vérification fiscale des compatibilités informatisées», *Gartion & amp*, 2009, pp. 413-417.
- ENDRES, D.-PRICEWATERHOUSECOOPERS LLP (eds.): *The determination of corporate taxable income in the EU member states*, Kluwer Law International; sold and distributed in North, Central and South America by Aspen, Alphen aan den Rijn : Frederick, MD, 2007.
- ENZA, C.: «Legittimo l'accertamento analitico-induttivo se il campione é adeguato», *Pratica Contabile*, n.º 12, 2003, p. 55.
- ESCRIBANO MORA, F.: *La prueba en el proceso civil*, 1a ed., Consejo Nacional de la Judicatura : Escuela de Capacitación Judicial, San Salvador, El Salvador, 2001.
- ESCUADERO SOLIZ, P. A.: *De la prueba-desafío a la prueba administrativa tributaria*, 1, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador; Corporación Editora Nacional, Quito, 2013.
- ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: «Infracciones tributarias graves: tipos», *Crónica tributaria*, n.º 98, 2001, Instituto de Estudios Fiscales, pp. 69-78.
- ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: «La actuación de la agencia tributaria en el delito fiscal», en *Estudios jurídico penales y criminológicos: en homenaje a Lorenzo Morillas Cueva*, vol. 2, Dykinson, 2018, pp. 1959-1984.

- ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: «La tasación pericial contradictoria: Efectos de su prolongada duración («Un tema de interés casacionab»)», *Nueva fiscalidad*, n.º 3, 2017, Dykinson, pp. 17-28.
- ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: *Presunciones legales y derecho tributario*, Instituto de Estudios Fiscales : M. Pons, Madrid, 1995.
- ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: «Recensión de «Precisiones jurisprudenciales sobre el delito contra la Hacienda Pública» de Antonio Martínez Lafuente. Civitas, 2019», *Revista española de Derecho Financiero*, n.º 187, 2020.
- ESEVERRI MARTÍNEZ, E.-LÓPEZ MARTÍNEZ, J.-PÉREZ LARA, J. M.-DAMAS SERRANO, A.: *Manual práctico de derecho tributario: Parte general*, 4a., Tirant lo Blanch, Valencia, 2017.
- ESPÍRITO SANTO, J.: *Documento e recurso cível*, Almedina, Coimbra, 2011.
- ESPOSITO, R.: ««Verità fiscale» e giusto procedimento tributario», *Diritto e Pratica Tributaria*, vol. LXXXIX, n.º 3, 2018, pp. 987-1010.
- ESSERS, P.: «The precious relationship between IAS/IFRS and CCCTB with respect to with respect to Provisions and Liabilities», en Michael Lang (ed.) *Common consolidated corporate tax base*, Linde, Wien, 2008 (Schriftenreihe zum Internationalen Steuerrecht).
- ESSERS, P. H. J.-RUSSO, R. (eds.): *The influence of IAS/IFRS on the CCCTB, tax accounting, disclosure and corporate law accounting concepts: a clash of cultures*, Wolters Kluwer Law & Business ; Sold and distributed in North, Central, and South America, Austin : Frederick, MD, 2009.
- EY TAX INSIGHTS: «Blockchain relevant for tax and transfer pricing», fecha de consulta 18 abril 2021, en <https://taxinsights.ey.com/archive/archive-articles/blockchain-relevant-for-tax-and-transfer-pricing.aspx>.
- FACCHINETTI, I.-MONTANI, D.: *Gli errori nelle scritture contabili: prevenzione, individuazione e rettifica : trattamento civilistico e fiscale*, Il Sole 24 Ore, Milano, 2002.
- FALCÃO, P. M.: *O princípio da proibição da indefesa e a tributação das manifestações de Fortuna*, Almedina, Coimbra, 2016.
- FALCÓN Y TELLA, R.: «Cuestiones normativa y cuestiones de prueba en el derecho tributario», *Crónica Tributaria*, vol. 61, 1992, pp. 27-37.
- FALCON Y TELLA, R.: «Las presunciones en el art. 108 LGT (I): los hechos consignados en las declaraciones, autoliquidaciones , diligencias y actas», *Quincena fiscal*, n.º 13, 2004, pp. 5-7.
- FARRERAS NOGUER, M. A.-ARIMANY SERRAT, N.-RABASEDA TARRÉS, J.: «Cambios contables derivados de la Ley de emprendedores», *Civitas. Revista española de derecho financiero*, n.º 166, 2015, pp. 127-146.
- FATZ, F.-FETTKE, P.-HAKE, P.-RISSE, R.: «Potenziale von Blockchain-Anwendungen im Steuerbereich», *HMD Praxis der Wirtschaftsinformatik*, vol. 55, n.º 6, 2018, pp. 1231-1243.

- FEDERMANN, R.-MÜLLER, S.: *Bilanzierung nach Handelsrecht, Steuerrecht und IFRS: Gemeinsamkeiten, Unterschiede und Abhängigkeiten*, 13., völlig neu bearbeitete und erweiterte Auflage, Erich Schmidt Verlag, Berlin, 2018.
- FERNANDES, E. C.: *Direito contábil: (fundamentos, conceito, fontes e relação com outro «ramos» jurídicos)*, Dialética, São Paulo, SP, 2013.
- FERNANDES, E. C.: *Direito e Contabilidade. Fundamentos do Direito Contábil*, Trevisan Editoria, São Paulo, SP, 2015.
- FERNÁNDEZ, A.: «El valor probatorio de los dictámenes periciales de naturaleza tributaria», *Carta tributaria. Revista de opinión*, n.º 40, 2018, p. 5.
- FERNÁNDEZ DE SOTO BLASS, M. L.: «Las implicaciones fiscales de la aplicación de las normas internacionales de contabilidad sobre el Impuesto sobre Sociedades del Reino Unido», *Crónica tributaria*, n.º 124, 2007, pp. 117-142.
- FERNANDEZ DEL POZO, L.: *El derecho contable de fusiones y escisiones*, 2.ed. ajustada al nuevo plan general de contabilidad, Marcial Pons, Madrid, 2008.
- FERNÁNDEZ, F. G.-RAMÍREZ, D. M.: «Valoración de la prueba en el delito fiscal», en Joaquín Fuentes Bardají (ed.) *Manual de delitos contra la hacienda pública*, Thomson Reuters Aranzadi, 2008, pp. 403-454.
- FERNÁNDEZ GONZÁLEZ, F. J.: «Obligaciones formales», *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos*, n.º 160, 1996, pp. 57-154.
- FERNÁNDEZ JUNQUERA, M.: «Presunción de dividendos: la admisión de prueba en contrario y las infracciones tributarias», *Crónica tributaria*, 1977.
- FERNÁNDEZ LÓPEZ, R.: «La comprobación limitada en la nueva Ley General Tributaria», en *Estudios de derecho financiero y tributario en homenaje al profesor Calvo Ortega*, Lex Nova, Valladolid, 2005.
- FERNÁNDEZ PIRLA, J. M.: *Una aportación a la construcción del derecho contable*, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1986.
- FERRAGUT, M. R.: *Presunções no direito tributário*, Dialética, São Paulo, 2001.
- FERRAJOLI, L.-LORIO, A.: «L'omessa tenuta delle scritture contabili alla luce degli ultimi orientamenti giurisprudenziali», *IL Fisco*, n.º 44, 1998, p. 14315.
- FERRANTI, G.: «La presunzioni derivanti dalle indagini finanziari e la prova contraria del contribuente», *El Fisco*, vol. 15, 2018, pp. 1407-1413.
- FERRAZ CORRELL, G.: «La potenciación del intercambio de información entre autoridades tributarias : intercambio de rulings y documentación de transfer pricing (»», en José Manuel Almodú Cid, Jorge Alberto Ferreras Gutiérrez (eds.) *El plan de acción sobre erosión de bases imponibles y traslado de beneficios (BEPS): G-20, OCDE y Unión Europea*, 1. ed, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2017 (Colección Grandes tratados Aranzadi), pp. 399-409.

- FERRE OLIVE, J. C.: *El delito contable: análisis del artículo 350 bis del código penal*, Praxis ; Wolters Kluwer, Barcelona, 1988.
- FERRÉ OLIVÉ, J. C.-GÓMEZ DE LA TORRE, I. B.: «Estimación indirecta y delito fiscal», *Anuario de derecho penal y ciencias penales*, vol. 43, n.º 3, 1990, pp. 793-802.
- FERREIRA, R. F.: «Contabilidade e fiscalidade : articulações», *Revista de contabilidade e comércio*, vol. 60, n.º 238, 2006, pp. 231-240.
- FERRER BELTRÁN, J.: *Prueba sin convicción. Estándares de prueba y debido proceso*, Marcial Pons, 2021.
- FERRER BELTRÁN, J.: *Prueba y verdad en el derecho*, 2. ed, Marcial Pons, Madrid, 2005.
- FIACCADORI, S.: «La prova contraria per superare la presunzione da studi di settore e la difesa del contribuente», *Bollettino Tributario d'Informazioni*, vol. 4, 2010, pp. 251-257.
- FLECK, G. G.: «As presunções e ficções no direito tributário», *Cadernos do Programa de Pós-Graduação em Direito – PPGDir./UFRGS*, vol. 4, n.º 7, 2005.
- FOFFANI, L.: «Escándalos económicos Y reformas penales: Prevención y represión de las infracciones societarias en la era de la globalización», *Revista Penal*, vol. 23, 2009, pp. 33-39.
- FORTE, N.: «Libri IVA delle fatture e degli acquisti: valida la memorizzazione dellle operazioni», *Corriere Tributario*, vol. 2, 2018, pp. 93-96.
- FORTUNATO, S.: «Contabilità e procedure concorsuali», en Antonio Pavone la Rosa (ed.) *Scritti in onore di Antonio Pavone LaRosa*, vol. I, Giuffrè, Milano, 1999 (Pubblicazioni della Facoltà di Giurisprudenza, Università di Catania).
- FRANCESCO, S.: «Scritture contabili: le semplificazioni per bollatura e vidimazione», *Corriere Tributario*, n.º 43, 2001, p. 3229.
- FRANCISCO, M. M. DA C. L.: «True and Fair View e Fair Value. Análise (Des)Preocupada da Natureza Jurídica de dois Conceitos Nublosos», *Boletim de Ciências Económicas*, vol. LVIII, 2015, pp. 335-368.
- FRANSONI, G.: «Sulle presunzioni legali nel diritto tributario», *Rassegna Tributaria*, vol. 3, 2010, pp. 603-617.
- FREEDMAN, J.-MACDONALD, G.: «The Tax Base for CCCTB: The Role of Principles», en Michael Lang (ed.) *Common consolidated corporate tax base*, Linde, Wien, 2008 (Schriftenreihe zum Internationalen Steuerrecht), pp. 217-269.
- FREITAS, J. L. DE: *A falsidade no direito probatório : contribuições para o estudo da prova documental*, 2, Almedina, Coimbra, 2013.
- GALLEGO SÁNCHEZ, E.: *Derecho mercantil*, 2017.
- GALLIZO LARRAZ, J. L.: «La falsedad contable en el código penal», en *Estudios de contabilidad y auditoría: En homenaje a Don Carlos Cubillo Valverde, 1997*, ISBN 84-89006-39-3, págs. 905-925, Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, 1997, pp. 905-925.

- GALLO, F.: «L'istruttoria nel sistema tributario», *Rassegna tributaria*, 2009, pp. 25-42.
- GÁLVEZ LINARES, M. A.-MONTES CARRILLO, A.: «Normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para la contabilización del impuesto sobre beneficios. Resolución del ICAC de 9 de febrero de 2016 (I)», *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos*, n.º 399, 2016, pp. 163-208.
- GARBIZU, I. S.: «Aspectos problemáticos de la práctica de la prueba en el ámbito tributario.», en Eva María Cordero González, Isabel García-Ovies Sarandeses, José Pedreira Menéndez, Begoña Sesma Sánchez (eds.) *Conflictos actuales en Derecho tributario: homenaje a la profesora doctora Manuela Fernández Junquera*, Aranzadi, Pamplona, 2017, pp. 627-656.
- GARCÍA AMADO, J. A.-BONORINO RAMÍREZ, P. R.: *Prueba y razonamiento probatorio en Derecho: debates sobre abducción*, Comares, Granada, 2014.
- GARCÍA FRÍAS, Á.: «La litigiosidad en la República Federal de Alemania. Su relación con las vías alternativas de resolución de conflictos.», en José María Lago Montero, Rosa María Alfonso Galán, María de los Ángeles Guervós Maíllo (eds.) *Litigiosidad tributaria: estado, causas y remedios*, 2018, pp. 411-422.
- GARCÍA MARTÍNEZ, A.: «La entrada de la Inspección tributaria en los despachos de abogados a la luz de la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos», *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos*, n.º 433, 2019, pp. 41-70.
- GARCÍA MORENO, V. A.: ««Lista Falciani», liquidaciones e ilícitos tributarios», *Carta tributaria. Revista de opinión*, n.º 25, 2017, pp. 40-52.
- GARCIA NOVOA, C.: *El Derecho Tributario Actual. Innovaciones y Desafíos*, 2, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Bogotá, 2018.
- GARCÍA-MONCÓ MARTÍNEZ, A.: «Los derechos y las garantías del contribuyente en el procedimiento económico-administrativo: del mito a la realidad», *Revista de Contabilidad y Tributación*, 2018, pp. 5-18.
- GARCÍA-TORRES FERNÁNDEZ, M. J.: *El deber de contabilidad en derecho tributario*, M. Pons, Madrid, 2001.
- GARNER, B. A.-BLACK, H. C. (eds.): *Black's law dictionary*, Tenth edition, Thomson Reuters, St. Paul, MN, 2014.
- GARRETA SUCH, J. M.: *El derecho contable en la Nueva Ley 16/2007: (las cuentas anuales)*, Marcial Pons, Madrid, 2007.
- GARRETA SUCH, J. M.: *Introducción al derecho contable*, M. Pons, Ediciones Jurídicas, Madrid, 1994.
- GASBAOUI, J.-MESTRE, J.: *Normes comptables et droit privé: analyse juridique des documents comptables*, Presses universitaires d'Aix-Marseille, Aix-en-Provence, 2014.
- GATTI: «La correzione degli errori contabili in materia di competenza nella prassi dell'agenzia delle entrate», *Bollettino Tributario d'Informazioni*, vol. 5, 2014, pp. 347-350.
- GERTZ MANERO, F.: *Derecho contable mexicano*, 1. ed, Editorial Porrúa, México, 1987.

- GIANFRANCO, F.: «Accertamenti derivanti da indagini finanziarie; onere della prova e deducibilità dei costi», *Corriere Tributario*, n.º 38, 2012, p. 2913.
- GIMENO JUBERO, M. Á. (ed.): *Aproximación al derecho penal económico y financiero*, Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 2007.
- GIORDANO, S.: *Il nuovo manuale delle scritture contabili: tutte le voci commentate con: norme civilistiche, trattamento fiscale, esempi di scritture contabili*, Maggioli, Santarcangelo di Romagna, 2011.
- GIULIANI, A.: *Il concetto di prova. Contributo alla logica giuridica*, Milano, 1961.
- GOBBI, C.: *Il processo tributario*, 2. ed, Giuffrè, Milano, 2017.
- GOLDEN, T. W.-SKALAK, S. L.-CLAYTON, M. M.: *A guide to forensic accounting investigation*, J. Wiley, Hoboken, N.J, 2006.
- GÓMEZ BARRERO, C.: «El suministro inmediato de información y el alcance de las obligaciones formales en el IVA», *Técnica contable y financiera*, n.º 1, 2017, pp. 96-103.
- GÓMEZ MARTÍN, F.: *Actuaciones profesionales en el ámbito judicial: especial mención a la prueba pericial contable*, Cedecs Editorial, Barcelona, 2003.
- GÓMEZ MOURELO, C.: «Obligaciones de documentación y declaración en operaciones vinculadas y consecuencias de su incumplimiento», *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos*, n.º 339, 2011, pp. 5-58.
- GOMILLE, C.: *Informationsproblem und Wahrheitspflicht: ein Aufklärungsmodell für den Zivilprozess*, Mohr Siebeck, Tübingen, 2016.
- GONÇALVES, S. C. DA S. M.: «Fraude de Relato Financeiro – Procedimentos de auditoria em resposta aos riscos avaliados de distorção material das Demonstrações Financeiras em virtude do reconhecimento inadequado do rédito (ISA 240, NCRF 20)», *Revisores E Auditores*, vol. 52, 2011, pp. 13-21.
- GONZÁLEZ GRANDA, P.: «La valoración de la prueba», en *La prueba (La prueba en el proceso civil)*, vol. 2, Tirant lo Blanch, Madrid, 2017, pp. 132-181.
- GONZÁLEZ MONTES, J. A.: «El valor probatorio de la información exógena tributaria en Colombia», *Revista de Derecho Fiscal*, n.º 13, 2018, pp. 253-271.
- GONZÁLEZ PASCUAL, J.: «La contabilidad en el ámbito jurídico, especial referencia a los procesos concursales», *Partida doble*, n.º 118, 2001, pp. 104-119.
- GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M. L.: «El valor probatorio de las actas de inspección en el proceso contencioso-administrativo», *Impuestos: Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*, vol. 21, n.º 2, 2005, pp. 418-435.
- GOXENS DUCH, A.: «Los asientos contables y su valor probatorio», *Revista técnica*, n.º 10, 1985, pp. 13-19.
- GRACIA LÓPEZ, E.: «Convenciones en contabilidad desde la perspectiva de Jhon Searle», *Revista Científica General José María Córdova*, vol. 15, n.º 20, 2017, p. 167.

- GRANDO, M. T.: *Evidence, proof, and fact-finding in WTO dispute settlement*, Oxford Univ. Pr, Oxford, 2009.
- GRAU, E. R.: «Nota sobre a distinção entre obrigação, dever e ônus», *Revista da Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo*, vol. 77, 1982, p. 177.
- GUTIÉRREZ BENGOCHEA, M.: *Las presunciones y ficciones en el ámbito tributario y su aplicación a las rentas societarias*, Comares, Granada, 2012.
- GUTIÉRREZ BENGOCHEA, M.: *Normas tributarias que facilitan la prueba en el Derecho fiscal Especial referencia a las presunciones y a las ficciones tributarias*, Verlag /Editorial, Saarbrücken, Alemania, 2016.
- HALDAR, P.: «The Evidencer's Eye: Representation of Truth in the Laws of Evidence», *Law and Critique*, vol. II, n.º 2, 1991, pp. 171-189.
- HARET, F. C.: «Presunções em direito tributário: teoria e prática», 2010, Universidade de São Paulo, São Paulo.
- HARRIS, P.: «IFRS and the structural features of a income tax law», en G. M. M. Michielse, Victor Thuronyi (eds.) *Tax design issues worldwide*, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, the Netherlands, 2015 (Series on international taxation), pp. 37-97.
- HEIDEL, T.-SCHALL, A.: *Handelsgesetzbuch : Handkommentar*, Nomos, Baden-Baden, 2015.
- HELLMUT, Z.: «Beweislast und Beweisführungslast im Steuerprozess», 1976, Juristische Fakultät der Bayerischen Julius-Maximilians-Universität zu Würzburg.
- HENDRIKSEN, E. S.-VAN BREDÁ, M. F.: *Accounting theory*, Irwin-McGraw-Hill, Boston, 1992.
- HERNANDEZ, A. B.: «La detección del fraude contable utilizando técnicas de Minería de datos», *Revista Publicando*, vol. 2, n.º 5, 2015, pp. 103-113.
- HERNÁNDEZ GONZÁLEZ, F.: «Divergencias en el régimen jurídico del deber de llevanza de la contabilidad en el Derecho Mercantil y en el Derecho Tributario», *Impuestos: Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*, vol. 6, n.º 1, 1990, pp. 129-154.
- HERNANZ MARTÍN, A.: «La prueba en el ámbito tributario», *Tribuna Fiscal: Revista Tributaria y Financiera*, n.º 169, 2004, pp. 65-76.
- HERRERO, M. V. G.: «La prueba en los procedimientos administrativos y judiciales de contenido tributario: la aportación de documentos probatorios en las distintas fases de los procedimientos y la carga probatoria en la deducibilidad de las facturas», en *XI Congreso tributario: La justicia y los contribuyentes ante la reforma de la Ley General Tributaria, 2016*, págs. 337-351, 2016, pp. 337-351.
- HEY, J.: «CCCTB-Optionality», en Michael Lang (ed.) *Common consolidated corporate tax base*, Linde, Wien, 2008 (Schriftenreihe zum Internationalen Steuerrecht).
- HLAVICA, C.-HÜLSBERG, F.-KLAPPROTH, U. (eds.): *Tax Fraud & Forensic Accounting*, Springer Fachmedien Wiesbaden, Wiesbaden, 2017.
- HOOG, W. A. Z.: *Prova pericial contábil - Teoria e Prática*, 16, Juruá, Curitiba, 2020.

- HUIBREGTSE, S.-OTTONI, P.-RODRÍGUEZ, S. C. M.: «How Technology Is Changing Taxation in Latin America», *Bulletin for International Taxation (IBFD-Bulletin)*, vol. 73, n.º 3, 2019, pp. 141-152.
- ILIE, L. F.: «Forensic Investigation of the Crime of Tax Evasion», *Investigarea Criminalistica a Infractiunilor de Evaziune Fiscalia*, vol. 15, n.º 5, 2014, pp. 1759-1762.
- INACARATO, M. A.: «O Valor Probante dos Livros Comerciais», *Justitia - Revista do Ministério Público de São Paulo*, vol. 43, n.º 112, 1991, pp. 95-104.
- INGRAO, G.: «La prova nel processo tributario e la valutazione del contegno delle parti», *Diritto e Pratica Tributaria*, vol. 77, n.º 2, 2006, pp. 289-372.
- IONOS BY 1&1: «El documento contable: soporte de la contabilidad», *IONOS Startupguide*, 2013, fecha de consulta 21 febrero 2020, en <https://www.ionos.es/startupguide/gestion/el-documento-contable-soporte-de-la-contabilidad/>.
- IRRIBARRA SOBARZO, E.: «Los límites probatorios en los procedimientos tributarios / The probationary limits in tax proceedings», *Revista de derecho (Valparaíso)*, n.º 48, 2017, p. 263.
- JACKSON, B. S.: «Narrative Models in Legal Proof», en *Narrative and Legal Discourse. A Reader in Storytelling and the Law*, Deborah Charles Publication, 1991, pp. 158-178.
- JACKSON, J. D.: «Analysing the New Evidence Scholarship: Towards a New Conception of the Law of Evidence», *Oxford Journal of Legal Studies*, n.º 2, 1996, p. 309.
- JANINI, T. C.: *Direito tributário eletrônico: SPED e os direitos fundamentais do contribuinte*, Juruá Editora, Curitiba, 2014.
- JANUÁRIO, M.: «A ausência de contabilidade e a fraude fiscal», *Fiscalidade*, vol. TOC 90, 2007, pp. 25-36.
- JESUS, F. M. DE: *Os meios de obtenção da prova em processo penal*, Almedina, Coimbra, 2015.
- JIMÉNEZ SÁNCHEZ, G. J.-DÍAZ MORENO, A.: *Lecciones de derecho mercantil*, Tecnos, Madrid, 2013.
- JUEZ MARTEL, P.: *Operaciones fraudulentas a través de Sociedades. Detección por medio de la contabilidad y la Investigación económica e implicaciones jurídicas.*, 1, La Lex, Madrid España, 2018.
- JUNOY, J. P.: «El Derecho a La Prueba En El Proceso Penal», *Justicia*, n.º 1/2, 2009, pp. 99-155.
- JUROWSKY, R.-GRAETZ, J.-CAMPENHAUSEN, O. VON-JUROWSKY, R.: *Bilanzsteuerrecht*, 2., überarb. Aufl, Schäffer-Poeschel, Stuttgart, 2006.
- JURS, A.: «Expert Prevalence, Persuasion and Price: What Trial Participants Really Think About Experts», *Indiana Law Journal*, vol. 91, n.º 2, 2016, p. 353.
- KAHNEMAN, D.-TVERSKY, A. (eds.): *Choices, values, and frames*, Russell sage Foundation ; Cambridge University Press, New York : Cambridge, UK, 2000.

- KAPLOW, L.: «Burden of Proof», *The Yale Law Journal*, vol. 121, n.º 738, 2012.
- KEARNS, G.: «Computer Forensic Projects for Accountants», *Computer Forensic Projects for Accountants*, vol. 10, n.º 3, 2015, pp. 7-34.
- KEONG, L. I.: «A escrituração mercantil e as novas regras contabilísticas», *Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Macau*, vol. A 14, n.º 29, 2010, pp. 279-296.
- KIELMANOVICH, J. L.: *Teoría de la prueba y medios probatorios*, Cuarta edición, ampliada y actualizada, Rubinzal-Culzoni Editores, Buenos Aires, 2010.
- KNIJNIK, D.: *Prova pericial e seu controle no direito processual brasileiro*, Thomson Reuters, Revista dos Tribunais, São Paulo, 2018.
- KRANACHER, M.-J.-RILEY, R.-WELLS, J. T.: *Forensic accounting and fraud examination*, John Wiley, Hoboken, N.J, 2011.
- LA MARDIÈRE, C. DE: *La preuve en droit fiscal*, Litec, LexisNexis SA, Paris, 2009.
- LABATUT SERER, G.: *Contabilidad y fiscalidad del resultado empresarial*, Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, Madrid, 1992.
- LAGO MONTERO, J. M.: «Del estado actual de la litigiosidad y sus causas determinimantes. La escasa mutabilidad de los factores que la generan», en José María Lago Montero, Rosa María Alfonso Galán, María de los Ángeles Guervós Maíllo (eds.) *Litigiosidad tributaria: estado, causas y remedios*, vol. 23-62, Editorial Aranzadi, Pamplona, 2018.
- LAGO MONTERO, J. M.: «La comprobación y la liquidación en el procedimiento de gestión tributaria», *Revista de hacienda local*, vol. 29, n.º 86, 1999, pp. 303-364.
- LAGO MONTERO, J. M.: «La escasa operatividad de otros remedios ya incorporados a la L.G.T. por las reformas 2015 Y 2003», en José María Lago Montero, Rosa María Alfonso Galán, María de los Ángeles Guervós Maíllo (eds.) *Litigiosidad tributaria: estado, causas y remedios*, Editorial Aranzadi, Pamplona, 2018, pp. 219-252.
- LAGO MONTERO, J. M.: «La litigiosidad que preocupa en el ámbito internacional», en José María Lago Montero, Rosa María Alfonso Galán, María de los Ángeles Guervós Maíllo (eds.) *Litigiosidad tributaria: estado, causas y remedios*, Editorial Aranzadi, Pamplona, 2018, pp. 381-410.
- LAGO MONTERO, J. M.: *La simplificación de la imposición sobre la renta*, REUS, Madrid, 2021.
- LAGO MONTERO, J. M.: *La sujeción a los diversos deberes y obligaciones tributarios*, M. Pons, Madrid, 1998.
- LAGO MONTERO, J. M. (ed.): *La suspensión de liquidaciones tributarias en la reposición y en la vía económico-administrativa*, Tecnos, Madrid, 1994.
- LAGO MONTERO, J. M.: *Las liquidaciones cautelares en el derecho tributario español*, Editorial de Derecho Financiero : Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 1990.

- LAGO MONTERO, J. M.: «Procedimiento sancionador separado del procedimiento de liquidación tributario. Reflexiones sobre el derecho a no autoinculparse», *Impuestos*, vol. Ref D-90, 1999.
- LAGO MONTERO, J. M.: «Provisionalidad de liquidaciones y preclusividad de comprobaciones», en *Tratado sobre la Ley General Tributaria: homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*, vol. 2, Thomson Reuters-Aranzadi, 2010, pp. 281-300.
- LAGO MONTERO, J. M.: «Remédios que seria deseable implementar más pronto que tarde», en José María Lago Montero, Rosa María Alfonso Galán, María de los Ángeles Guervós Maíllo (eds.) *Litigiosidad tributaria: estado, causas y remedios*, Editorial Aranzadi, Pamplona, 2018, pp. 163-218.
- LAMB, M.-NOBES, C.-ROBERTS, A.: «International Variations in the Connections Between Tax and Financial Reporting», *Accounting and Business Research*, vol. 28, n.º 3, 1998, pp. 173-188.
- LAMON, H.-VAN BAVEL, A.: *Aspects fiscaux de la comptabilité et technique de déclaration fiscale.*, Larcier, Bruxelles, 2014.
- LANG, M.-STORCK, A.-PETRUZZI, R.: *Transfer pricing in a post-BEPS world*, Kluwer Law International B.V, Alphen aan den Rijn, The Netherlands, 2016.
- LARSON, J.-AMERICAN BAR ASSOCIATION-SECTION OF TAXATION: *A practitioner's guide to tax evidence: a primer on the Federal Rules of Evidence as applied by the Tax Court*, 2017.
- LAUZAINGHEIN, C. DE-NAVARRO, J.-L.-NECHELIS, D.: *Droit comptable*, 3. éd, Dalloz, Paris, 2004.
- LEHNEN, F.: *Estudo jurídico-contábil da prova pericial*, Editora LTr, São Paulo, 2001.
- LENOIR, C.: «Les moyes de preuve en matière d'impôts directs», en François Stevenart Meeûs (ed.) *Manuel de procédure fiscale*, Anthemis, Limal, 2011.
- LINHARES, J. M. A.: «Evidence (or proof?) as law's gaping wound : a persistent false aporia?», *Boletim da Faculdade de Direito*, vol. 88, n.º t.1., 2012, pp. 65-89.
- LINHARES, J. M. A.: «Regras de experiência e liberdade objectiva do juízo de prova», *Boletim da Faculdade de Direito*, vol. Suplemento 31, 1988, pp. 1-364.
- LIZANDA CUEVAS, J. M.: *La comprobación del Impuesto sobre Sociedades por la Inspección de Hacienda*, 2020.
- LIZANDA CUEVAS, J. M.-SOTELO LÓPEZ, J. J.: *Práctica fiscal y contable en el impuesto de sociedades: incluye novedades derivadas de Real Decreto 602/2016 y Real Decreto-Ley 3/2016*, Wolters Kluwer, Madrid, 2017.
- LLORENTE SANZ, M. S.-INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA DE CUENTAS (ESPAÑA)-ESPANYA-MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA: *Aspectos contables del impuesto sobre sociedades*, Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, Madrid, 1997.
- LO RUSSO, R.: *Droit comptable européen*, Editions Larcier, Bruxelles, 2010.

- LO RUSSO, R.: «Le Nouveau Droit Comptable Européen», *Fiscalité Européenne Revue*, n.º 150, 2007, pp. 3-31.
- LOMBARDO, L.: «Le Prove nel Processo Tributario», Catania, 2016, p. 28.
- LONGÁS LAFUENTE, A.: «Suministro inmediato de información en la gestión de los libros del IVA (I)», *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos*, n.º 408, 2017, pp. 45-92.
- LONGÁS LAFUENTE, A.: «Suministro inmediato de información en la gestión de los libros del IVA (y II)», *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos*, n.º 409, 2017, pp. 45-100.
- LOPES, C. M. DA M.: «O papel da contabilidade e a prova nos crimes de natureza fiscal», *Revista do Centro de Estudos Judiciários.*, vol. 1, 2015, pp. 63-85.
- LOPES, C. M.-MARTINS, A.: *A Tributação por Métodos Indiretos. Uma Análise do Enquadramento Jurisprudencial dos Pressupostos Contabilísticos-Fiscais*, Almedina, Coimbra, 2014.
- LOPES DE SÁ, A.: *Perícia contábil*, 11, Atlas, São Paulo, 2019.
- LOPES, J. A. M.: *A fundamentação da sentença no sistema penal português: legitimar, diferenciar, simplificar*, Almedina, Coimbra, 2011.
- LÓPEZ GARCÍA, C.: «Particularidades de la prueba en Derecho tributario: la presunción de veracidad de los documentos públicos en el proceso contencioso-administrativo», *Impuestos: Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*, vol. 27, n.º 3, 2011, pp. 11-40.
- LÓPEZ MARTÍNEZ, J.: *Los deberes de información tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales : M. Pons, Ediciones Jurídicas, Madrid, 1992.
- LÓPEZ MOLINO, A. M.: *Régimen jurídico de la prueba en la aplicación de los tributos*, Aranzadi, Pamplona, 1998.
- LÓPEZ PÉREZ, M. V.: «Captación e interpretación en contabilidad», 1999, Universidad de Granada.
- LÓPEZ RAYGADA, P. E. V.: «Carga de la Prueba y Valor de Mercado», en *II Foro de Tributación y Contabilidad: precios de transferencia y NIFF: tomo II*, Thomson Reuters, Lima, 2014.
- LÓPEZ YAGÜES, V.: *La prueba de reconocimiento judicial en el proceso civil*, La Ley, Las Rozas, Madrid, 2005.
- LOPO MARTINEZ, A.: «A linguagem contábil no direito tributario», 2002, PUC-SP, São Paulo (Brasil).
- LOPO MARTINEZ, A.: «Are IFRS Standards a Good Starting Point for a Corporate Tax Base? Tax Principles for a CCCTB», *Revista Electrónica de Direito*, n.º 3, 2019, pp. 113-137.
- LOPO MARTINEZ, A.: «Fraudes de relato financeiro e a tutela jurídico-penal | Julgar», *Julgar Online*, 2017, fecha de consulta 24 febrero 2021, en <http://julgar.pt/fraudes-de-relato-financieiro-e-a-tutela-juridico-penal/>.

- LORA LARA, B.: *Auditoría y contabilidad en los procesos judiciales*, Ediciones Deusto, Madrid, 1992.
- LORENZO, L.: «Perdita della contabilità e mezzi di prova a disposizione dei contribuenti», *Corriere Tributario*, n.º 48, 2006, p. 3806.
- LOULETTA, G.-BUENA, I.: «Brazil. Overview of Tax Litigation», en David Wallen Chodikoff (ed.) *Tax litigation: a global guide from practical law*, 2016.
- LUIGI, F.: «La tenuta informatica dei libri contabile e sociali», *Pratica Contabile*, n.º 7, 2009, p. 37.
- LUIGI, L.: «Contabilità in nero e accertamento induttivo», *Azienda & Fisco*, n.º 17, 2006, p. 46.
- LUIGI, M.: «Accertamento induttivo per i soggetti tenuti agli obblighi contabili», *Corriere Tributario*, n.º 35, 2001, p. 2639.
- LUIGI, R.: «In tema di applicabilità del giudizio presuntivo nel processo tributario», *GT - Rivista de giurisprudenza tributaria*, n.º 8, 1999, p. 673.
- LUNDELIUS, C. R.: *Financial reporting fraud: a practical guide to detection and internal control*, Second Edition, AICPA/American Institute of Certified Public Accountants, New York, NY, 2011.
- LUQUEZ RIVERA, E. L.: «Criterios de la carga de la prueba respecto de los costos y deducciones en el impuesto de renta», *Revista de Derecho Fiscal*, n.º 11, 2017, p. 7.
- LUTZ, S. H. H.-FOLLEVILLE, P. DE: *Deutsches Bilanzrecht: deutsch-französische Textausgabe mit Erläuterungen = Droit comptable allemand*, IDW-Verl, Düsseldorf, 1998.
- MAGRANER MORENO, F. J.: «Aspectos actualmente controvertidos sobre la prueba en los procedimientos tributarios en España», *Revista Boliviana de Derecho*, n.º 24, 2017, pp. 226-261.
- MAGRANER MORENO, F. J.: «La contabilidad como medio de prueba en Derecho Tributario», *Tribuna Fiscal: Revista Tributaria y Financiera*, n.º 10-11, 1991, pp. 99-102.
- MAGRO, A. M.-STETSON, B.: «Tax decision making under the new burden of proof rules», *The Journal of the American Taxation Association*, vol. 26, n.º 2, 2004, pp. 23-42.
- MAJDANSKA, A.-DZIWIŃSKI, K.: «The Potential of a Standard Audit File – Tax in the European Union: A Chance for Coordinated VAT Administration?», *Bulletin for International Taxation*, vol. 72, n.º 10, 2018, pp. 582-594.
- MALAFAIA, J.: «A linguagem no depoimento das testemunhas e a livre apreciação da prova em processo penal», *Revista Portuguesa de Ciência Criminal*, vol. Ano 20, n.º 4, 2010.
- MALLANDRICH MIRET, N.: «España», en Frederico Bueno de Mata, Lorenzo M. Bujosa Vadell (eds.) *La prueba en el proceso: perspectivas nacionales*, Tirant lo Blanch, 2018, pp. 305-326.
- MALVÁREZ PASCUAL, L. A.-MARTÍN ZAMORA, P.: «La realidad de la autonomía e independencia entre el derecho contable y el derecho tributario», *AECA: Revista de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas*, n.º 49, 1999, pp. 39-42.

- MANGUSO, G.: «La gestione degli errori contabili determinanti la violazione del principio di competenza», *Bollettino Tributario d'Informazioni*, vol. 22, 2013, pp. 1625-1630.
- MANNING, G. A.: *Financial investigation and forensic accounting*, CRC Press, Boca Raton, Fla., 2011.
- MAR ANDREU MARTÍ, M. DEL-ANDREU MARTÍ, M. DEL M.-MARTÍ MOYA, V.-LOURDES FERRANDO VILLALBA, M. DE: *Empresario, competencia y propiedad industrial*, 1. ed, Aranzadi, Cizur Menor, Navarra, 2011.
- MARCHESELLI, A. (ed.): *Contenzioso tributario*, Wolters Kluwer, Milano, 2018.
- MARCHESELLI, A.: «Hanno valore probatorio I dati risultanti da conti bancari non transitati nelle scritture», *Corriere Tributario*, n.° 45, 2005, p. 3579.
- MARCHESELLI, A.: *Il giusto procedimento tributario: principi e discipline*, CEDAM, Padova, 2013.
- MARCHESELLI, A.: «La prova dell'annotazione delle operazioni bancarie nelle scritture contabili evita l'applicazione delle presunzioni», *GT- Rivista de giurisprudenza tributaria*, n.° 2, 2006, p. 139.
- MARCHESELLI, A.: *Le presunzioni nel diritto tributario: dalle stime agli studi di settore*, G. Giappichelli, Torino, 2008.
- MARCHESELLI, A.: «L'efficacia probatoria degli studi di Settore», *Rivista di Guirisprudenza Tributaria*, n.° 10, 2004, p. 991.
- MARCHESELLI, A.: «L'efficacia probatoria dei dati bancari e delle dichiarazioni di terzi», *Rivista di giurisprudenza tributaria*, n.° 1, 2004, p. 30.
- MARCHESELLI, A.: «L'Onere di contestazione e prova sulla falsità delle fatture grava sull'ufficio», *Corriere Tributario*, n.° 43, 2009, p. 3538.
- MARCHESELLI, A.: «Riparto dell'onere della prova in tema di fatture relative ad operazioni ritenute inesistenti», *Giurisprudenza Italiana*, n.° 3, 2008, p. 772.
- MARCHELTO, R.: «Gli accertamenti presuntivi tra motivazione e prova: un caso di contestato superamento degli studi di settore «a favore dell'ufficio»», *Diritto e pratica tributaria*, vol. 82, n.° 3, 2011, pp. 455-477.
- MARCO, B.: «Regole di deducibilità dei costi non annotati nelle scritture contabili», *Bilancio e reddito d'impresa*, n.° 11, 2013, p. 27.
- MARCO, P.: «La prova dell'uscita delle merci dalla comunità.», *Pratica Contabile*, n.° 5, 2003, p. 38.
- MARCO SANJUÁN, J. A.: «La prueba en el procedimiento económico-administrativo», *Revista de información fiscal*, n.° 90, 2008, pp. 43-64.
- MARICELA RAMÍREZ-JOHANA REINA BOHÓRQUEZ: «Metodología y desarrollo de la auditoría forense en la detección del fraude contable en Colombia», *Cuadernos de Administración*, Vol 29, Iss 50, Pp 177-195 (2013), n.° 50, 2013, p. 177.

- MARÍN BENÍTEZ, G.-ASENSIO GIMÉNEZ, S.: «La prescripción en el ámbito tributario y el derecho de La administración tributaria a comprobar e investigar», *The Statute Of Limitations For Spanish Tax Purposes And The Right Of The Spanish Tax Authorities To Verify And Assess The Taxpayer's Tax Liability.*, n.º 42, 2016, pp. 109-114.
- MARÍN-BARNUEVO FABO, D.: «La distribución de la carga de la prueba en Derecho tributario», *Foro Jurídico*, n.º 02, 1997, pp. 199-205.
- MARÍN-BARNUEVO FABO, D.: *Presunciones y técnicas presuntivas en derecho tributario*, McGraw-Hill, Madrid, 1996.
- MARINONI, L. G.-ARENHART, S. C.: *Prova e convicção*, 5a., Revista dos Tribunais, São Paulo, 2019.
- MARINS, J.: *Direito processual tributário brasileiro: administrativo e judicial*, 3a. ed, Dialética, São Paulo, 2003.
- MARIO, D.: «Quale documentazione per I costi comuni infragruppo ovvero tra sede centrale e stabili organizzazioni?», *Dialoghi tributari.*, n.º 3, 2009, p. 323.
- MARQUES, P.: «A cooperação do contribuinte no procedimento de inspeção tributária e a prova no processo criminal fiscal», *Revista Portuguesa da Contabilidade*, vol. IV, n.º 14, 2014, pp. 301-324.
- MÁRQUEZ, A. S.: «Prueba y valoración de la prueba por el Tribunal Fiscal de la Nación Argentina», *Revista de la Facultad de Derecho*, n.º 39, 2015, pp. 119-144.
- MARTÍN ALBÀ, S.: «Gastos contables y gastos fiscales en el impuesto sobre sociedades», 2001, Universitat Pompeu Fabra, fecha de consulta 15 febrero 2020, en <http://www.tdx.cat/handle/10803/7282>.
- MARTÍN FERNÁNDEZ, J.: *Tratado Práctico de Derecho Tributario General Español. Una visión sistemática de la Ley General Tributaria*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2017.
- MARTÍN MOLINA, P. B.-VIEGA COPO, A. B.: «Los libros de contabilidad: perspectiva histórica y análisis mercantil y tributario actual», *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos*, n.º 184, 1998, pp. 177-216.
- MARTÍN OSTOS, J.: «La prueba en el proceso penal acusatorio», *Justicia*, n.º 2, 2013, pp. 25-67.
- MARTÍN QUERALT, J. B.: «La prueba en el Derecho Tributario... y la revocación», *Tribuna Fiscal: Revista Tributaria y Financiera*, n.º 205, 2007, pp. 4-7.
- MARTÍN QUERALT, J.-LOZANO SERRANO, C.-TEJERIZO LÓPEZ, J. M.: *Derecho tributario*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, Navarra, 2017.
- MARTÍN QUERALT, J.-LOZANO SERRANO, C.-TEJERIZO LÓPEZ, J. M.-CASADO OLLERO, G.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 32, Tecnos, Madrid, 2021.
- MARTÍN RODRÍGUEZ, J. G.: «El concepto de grupo en el derecho tributario y mercantil contable: cuestiones pendientes de resolver», 2016, Universidad de Granada, fecha de consulta 8 julio 2020, .

- MARTÍNEZ DE MORENTÍN LLAMAS, M. L.: *Régimen jurídico de las presunciones*, Dykinson, Madrid, 2007.
- MARTÍNEZ ECHEVARRÍA Y, A.: *Código de comercio alemán y ley de introducción del código de comercio*, Marcial Pons, Madrid, 2006.
- MARTÍNEZ HERRERA, G.: *La prueba contable en el proceso tributario*, Editorial Leyer, Santa Fe de Bogotá, 2000.
- MARTINEZ LAGO, M. Á.-GARCIA DE LA MORA, L.-ALMUDÍ CID, J. M.: *Lecciones de Derecho Financiero y Tributario*, 12, Iustel, Madrid, 2016.
- MARTÍNEZ-PINA GARCÍA, A. M.-GINÉS CASTELLET, N.: *La reforma contable y su proyección sobre la normativa mercantil y fiscal*, Bosch, Barcelona, 2008.
- MARTINS, A.: «A evolução da tributação das pessoas coletivas: a propósito da relação normativa entre o resultado contabilístico e o resultado tributável desde a Contribuição Industrial até a atualidade», *Revista de finanças públicas e Direito Fiscal*, vol. 9, n.º 4, 2017, pp. 75-144.
- MARTINS, A. F. S.: *A prova do fato jurídico no Direito e Processos Tributários*, 1, Editora Lumen Juris, Rio de Janeiro, 2011.
- MARTINS, E. L.: *O ónus da prova no direito fiscal*, 1a. ed, Coimbra Editora, Coimbra, 2010.
- MARTOS BELMONTE, P.: «El nuevo estándar global de intercambio automático de información sobre cuentas financieras de la OCDE («CRS, Common Reporting Standard»): estructura y funcionamiento. Aplicación del mismo en la Unión Europea: Directiva 2014/107/UE del Consejo de 9 de diciembre de 2014», *Crónica tributaria*, n.º 159, 2016, pp. 103-130.
- MASSIMO, P.: «Costi non contabilizzati e principio dell'inerenza», *Rivista di giurisprudenza tributaria*, n.º 8, 2006, p. 678.
- MASTROMATTEO, A.-SANTACROCE, B.: «Fattura elettronica: le risposte del Fisco», *Il Fisco*, n.º 47, 2018, p. 4529.
- MATOS, C. G. DE: *A responsabilidade dos contabilistas certificados no exercício da sua atividade profissional: a responsabilidade tributária*, Almedina, Coimbra, 2016.
- MAURO, B.: «Disciplina fiscale degli interessi passivi, inerenza del costo e onere della prova», *GT - Rivista di giurisprudenza tributaria*, n.º 4, 1998, p. 377.
- MAZZONI, G.: «(Re)defining the Balance between Tax Transparency and Tax Privacy in Big Data Analytics», *Bulletin for International Taxation*, vol. 72, n.º 11, 2018, p. 8.
- MEDINA JIMÉNEZ, A.: «Fraude en el IVA: ¿cuándo nace el derecho a la deducción? ¿qué es el destino previsible?», *Actum fiscal*, n.º 118, 2016, pp. 105-110.
- MEDINA JIMÉNEZ, A.: «Fraude en el IVA: ¿están realmente exentas las entregas intracomunitarias?», *Actum fiscal*, n.º 49, 2011.

- MEILÁN GIL, J. L.: «El deber de información de los profesionales a la Administración tributaria», *Civitas. Revista española de derecho financiero*, n.º 54, 1987, pp. 229-256.
- MELLADO BENAVENTE, F. M.: «La comprobación limitada de los órganos de gestión tributaria», en *La aplicación de los tributos en la nueva Ley general tributaria, 2005*, ISBN 84-8008-200-3, págs. 589-610, Instituto de Estudios Fiscales, 2005, pp. 589-610.
- Memento práctico, Fiscal, 2018.*: Francis Lefebvre, Madrid, 2018.
- MENDOZA, E.-CANO, S.-ROBLES ALCÍVAR, A.: «Apreciación de la prueba en materia tributaria», *Revista de Derecho Público*, vol. 6, 2011, pp. 231-274.
- MENÉNDEZ, A.-ROJO FERNÁNDEZ-RÍO, Á.-URÍA, R.-APARICIO GONZÁLEZ, M. L.: *Lecciones de derecho mercantil*, Civitas / Thomson Reuters, Cizur Menor, 2015.
- MENTI, F.: «Detrazione dell'iva sugli acquisti e prova per testimoni», *Diritto e Pratica Tributaria*, n.º 1, 2013, pp. 2-89.
- MENTI, F.: «Il costo sproporzionato e il principio di inerenza», *Diritto e Pratica Tributaria*, n.º 3, 2018, p. 1240.
- MENTI, F.: «Il Saldo negativo del conto cassa e l' esistenza di ricavi non dichiarati», *Diritto e pratica tributaria*, vol. 86, n.º 1, 2015, p. 42.
- MENTI, F.: «Il transfer pricing e l'onere di provare la conformità dei prezzi praticati a quelli di libera concorrenza», *Diritto e pratica tributaria*, vol. 85, n.º 1, 2014, p. 35.
- MENTI, F.: «Il Valore normale e il prezzo di libera concorrenza nelle transazioni fra imprese del gruppo transnazionale residenti negli Stati membri dell' UE», *Diritto e pratica tributaria*, vol. 85, n.º 5, 2014, p. 765.
- MENTI, F.: «La contabilità ufficiale e quella informale: scritture contabili che fanno prova contro l'imprenditore», *Diritto e Pratica Tributaria*, n.º 6, 2004, p. 1463.
- MENTI, F.: *La documentazione di impresa: profili tributari*, CEDAM, Assago, 2011.
- MENTI, F.: «La fattura e il diritto di detrazione dell'iva», *Diritto e Pratica Tributaria*, n.º 6, 2014, p. 21028.
- MENTI, F.: «La relazione di revisione sul bilancio e la documentazione dei costi deducibili», *Diritto e Pratica Tributaria*, n.º 3, 2011, p. 20529.
- MENTI, F.: «La rilevanza delle lettere commerciali e dei documenti nell'attività di controllo e accertamento del reddito d'impresa», *Diritto e Pratica Tributaria*, n.º 1, 2004, p. 20067.
- MENTI, F.: «L'ammortamento dei beni strumentali per l'esercizio dell'impresa e l'obbligo di conservare le scritture e la documentazione contabile», *Diritto e Pratica Tributaria*, n.º 6, 2011, p. 21167.
- MENTI, F.: «Le fatture per operazioni inesistenti e l'onere del contribuente di provare l'effettività delle operazioni ritenute inesistenti», *Diritto e pratica tributaria*, vol. 81, n.º 1, 2010, pp. 10057-10065.

- MENTI, F.: *Le scritture contabili nel sistema dell'imposizione sui redditi*, CEDAM, Padova, 1997.
- MENTI, F.: «Le Scritture contabili tenute con sistemi meccanografici e le violazioni sostanziali e formali di tenuta», *Diritto e pratica tributaria*, vol. 88, n.º 6, 2017, pp. 2631-2645.
- MENTI, F.: «L'omessa esibizione di documenti in sede di accesso e l'inutilizzabilità a favore del contribuente», *Diritto e Pratica Tributaria*, n.º 5, 2010, p. 21039.
- MERINO JARA, I.: *Facturas y registros: requisitos y efectos fiscales*, 3a. ed, Editorial Lex Nova, Valladolid, 1999.
- MERINO JARA, I.: «Nueva regulación de las obligaciones de facturación», *Gaceta fiscal*, n.º 327, 2013, pp. 96-113.
- MERINO JARA, I.-LUCAS DURÁN, M.-FERNÁNDEZ AMOR, J. A.-GARCÍA CALVENTE, Y.-GARCÍA LUIS, T.-MANZANO SILVA, E.-Y OTROS: *Derecho financiero y tributario: Parte general. Lecciones adaptadas al EEES.*, 6a., Tecnos, Madrid, 2017.
- MERINO JARA, I.-MANZANO SILVA, E.-AGUAS ALCALDE, E.: *Procedimientos tributarios aspectos prácticos*, J.M. Bosch, Barcelona, 2014.
- MESQUITA, M.: «Princípio de gestão processual: o «Santo Graal» do novo processo civil», *Revista de Legislação e de Jurisprudência*, vol. A 145, n.º 3995, 2015, pp. 78-108.
- MESTRE GARCÍA, E.: «La nueva Ley General Tributaria y su aplicación a las Haciendas Locales», en *La aplicación de los tributos en la nueva Ley general tributaria, 2005*, ISBN 84-8008-200-3, págs. 151-170, Instituto de Estudios Fiscales, 2005, pp. 151-170.
- MICHELOTI, M. A.: «A desnecessidade de ordem judicial para ingresso em estabelecimentos empresariais e escritórios de contabilidade por parte da fiscalização: validade da prova produzida», *BDJur*, 2014, fecha de consulta 1 abril 2021, en <http://bdjur.stj.jus.br/dspace/handle/2011/70751>.
- MIGUEL ARIAS, S. DE: «El derecho a formular alegaciones y a aportar documentos, justificantes y pruebas antes de la propuesta de resolución, y el derecho a la audiencia en el procedimiento sancionador tributario», *Revista técnica tributaria*, n.º 83, 2008, pp. 53-88.
- MINA, L. DEL R. A.: «La prueba electrónica en el proceso de fiscalización», *Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario*, vol. 52, n.º 72, 2015, pp. 215-232.
- MOLINA, J. M.: «El control contable de los deberes y obligaciones de los contribuyentes», en *El control tributario: potestades, procedimientos y garantías, 2004*, ISBN 84-934034-2-3, págs. 72-83, Delta Publicaciones Universitarias, 2004, pp. 72-83.
- MONAGHAN, N.: *Law of evidence*, Cambridge University Press, Cambridge, UK, 2015.
- MONTERO AROCA, J.: *La prueba en el proceso civil*, Civitas, Madrid, 1998.
- MONTERO DOMÍNGUEZ, A.: «La prueba en los procedimientos administrativos y judiciales de contenido tributario: momento de su aportación», en *XI Congreso tributario: La justicia y los contribuyentes ante la reforma de la Ley General Tributaria, 2016*, págs. 353-371, 2016, pp. 353-371.

- MONTERO FERNÁNDEZ, J. A.: «El concepto de gasto deducible y de liberalidad en el impuesto sobre sociedades. Consecuencias fiscales y extrafiscales de la calificación como liberalidad de determinados conceptos de gasto», en Manuel José Baeza Díaz-Portales (ed.) *X Congreso Tributario: la justicia: ¿garantía del Estado de Derecho?*, Ediciones Foro Jurídico, Valencia, 2015, pp. 87-119.
- MORA AGUDO, L.-NAVARRO HERAS, E.-PRADO ROMÁN, M.: «Base imponible común consolidada vs. normativa fiscal española: una aproximación a su impacto fiscal», *Crónica tributaria*, n.º 144, 2012, pp. 89-110.
- MORILLO MÉNDEZ, A.: «La factura como documento probatorio y como requisito de deducibilidad», *Gaceta fiscal*, vol. 203, 2001, pp. 107-130.
- MORILLO MÉNDEZ, A.: «La prueba y su carga en el artículo 110.2 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades», *Carta tributaria. Monografías*, n.º 3, 2003, pp. 1-20.
- MOSQUERA VALDERRAMA, I. J.: «The CCCTB Compatible with National GAAP? What's Next?», *Intertax*, vol. 36, n.º 8, 2008, pp. 359-370.
- MULEO, S.: «Acquisizione probatorie illegittime e vizi dell'atto : il caso della lista Falciani», *Rassegna Tributaria*, n.º 1, 2016, pp. 148-156.
- MULEO, S.: *Contributi allo studio del sistema probatorio nel procedimento di accertamento*, G. Giappichelli, Torino, 2000.
- MÜLLER, J. G.: *Negócios processuais e desjudicialização da produção da prova: análise econômica e jurídica*, Thomson Reuters Revista dos Tribunais, São Paulo, SP, Brasil, 2017.
- MUNDAY, R. J. C.: *Evidence*, Ninth edition, Oxford University Press, New York, NY, 2017.
- MUÑOZ CONDE, F.: *Derecho penal. Parte especial*, 20a ed., completamente rev. y puesta al día, Tirant lo Blanch, Valencia, 2015.
- MUÑOZ SABATÉ, L.: *Diccionario enciclopédico de probática...*, La Ley, Las Rozas, Madrid, 2014.
- MUÑOZ SABATÉ, L.: *Introducción a la probática*, José María Bosch Editor, Barcelona, 2008.
- MUÑOZ SABATÉ, L.: *La prueba de indicios en el proceso judicial: análisis para juristas, detectives, periodistas, peritos y policías*, Wolters Kluwer, Las Rozas (Madrid), 2016.
- MUÑOZ SABATÉ, L.: *Técnica probatoria: estudios sobre las dificultades de la prueba en el proceso*, Wolters Kluwer, Las Rozas, 2017.
- MUÑOZ SABATÉ, LL: «Reflexiones sobre la probática o ciencia de la prueba judicial», *La Ley*, vol. 7128, 2009, fecha de consulta 17 marzo 2021, en <http://itemsweb.esade.edu/research/ipdp/reflexiones-sobre-probativa.pdf>.
- NAVARRO FAURE, A.: *El derecho tributario ante el nuevo derecho contable*, 1a ed, La Ley-Actualidad, Las Rozas (Madrid), 2007.
- NETO, S. C.-TRINDADE, C. C.: *Contencioso tributário*, Edições Almedina, Coimbra, 2017.

- NEVES E CASTRO, F. A. DAS: *Teoria das provas e suas aplicações aos atos civis*, Servanda, Campinas, 2000.
- NEVES JÚNIOR, I. J.-CERQUEIRA, J. G. M.-SANTOS POVOAS GOTTARDO, M.-DAIA BARRETO, M.: «Perícia contábil judicial: A relevância e a qualidade do laudo pericial contábil na visão dos magistrados do estado do Rio de Janeiro.», *Pensar Contábil*, vol. 16, n.º 59, 2014, p. 49.
- NEVES, R. V.: *A livre apreciação da prova e a obrigação de fundamentação da convicção (na decisão final penal)*, Coimbra Editora, Coimbra, 2011.
- NICKENIG, K.: *Buchführung: Schneller Einstieg in die Grundlagen: Einführung in die gesetzlichen Vorschriften und in die Buchführungstechnik*, Springer Fachmedien Wiesbaden, Wiesbaden, 2018.
- NIEVA FENOLL, J.: *La valoración de la prueba*, Marcial Pons, Madrid, 2010.
- NIEVA FENOLL, J.: *La valoración de la prueba*, Marcial Pons, Madrid, 2010.
- NIGRINI, M. J.: *Forensic analytics: methods and techniques for forensic accounting investigations*, Wiley, Hoboken, N.J, 2011.
- NOBERG, C.: «Kari Tikka Memorial Lecture: Accounting and taxation», en Michael Lang, John F. Avery Jones (eds.) *Accounting and taxation with special regard to trading in emission rights & assessment of ECJ case law in matters of direct taxes and State aid*, EATLP, S.I, 2007 (EATLP international tax series).
- NOYA FERREIRO, M. L.: «La valoración de la prueba», en *La prueba (La prueba en el proceso contencioso-administrativo)*, vol. 3, Tirant lo Blanch, Madrid, 2017, pp. 171-219.
- NUNES, R.: *Tributação e Contabilidade. Alguns apontamentos sobre as relações entre sistema jurídico e contábil*, 1, Almedina, São Paulo, 2013.
- NUZZO, E.: *Bilancio di Esercizio e Dichiarazione dei Redditi*, Casa Editrice Dott. Eugenio Jovene, Napoli, 1979.
- OBANDO CASTIBLANCO, A. S.: «Aplicación de los principios constitucionales de la prueba en el procedimiento administrativo tributario», *Pensamiento Jurídico*, vol. 0, n.º 44, 2016, pp. 161-227.
- OBERSON, X.: *International exchange of information in tax matters: towards global transparency*, Second edition, Edward Elgar Publishing Limited, Cheltenham, UK, 2018.
- OECD: «Practical Toolkit to Support the Successful Implementation by Developing Countries of Effective Transfer Pricing Documentation Requirements», 2021.
- OLAZAGOTIA DÍAZ DE CERIO, J. S. DE: «Normas contables internacionales y base imponible del Impuesto sobre Sociedades en España», *Aranzadi Jurisprudencia tributaria*, n.º 13, 2004, pp. 25-42.
- OLIVEIRA, A. C.-FERNANDES, J. D. S.: «O direito fiscal e os princípios contabilísticos», *Revista de Contabilidade e Comércio*, Vol. 52, N. 205 (1995) p. 53-66, 1995.

- OLIVEIRA, L. M. S.: «Reflexões sobre Balanço Comercial e Balanço Fiscal no Quadro do Paradigma da Harmonização Contabilística», en Paulo Otero, Fernando Araújo, João Taborda da Gama (eds.) *Estudos em Memória do Professor Doutor J. L. Saldanha Sanches* -, vol. IV, Coimbra Editora, Coimbra, 2011, pp. 869-898.
- OMEÑACA GARCÍA, J.: *Contabilidad general*, Deusto, Barcelona, 2008.
- OMEÑACA GARCÍA, J.: «Los libros contables y su legalización según las normativas mercantil y fiscal», *Técnica contable*, vol. 44, n.º 528, 1992, pp. 795-804.
- ONETO, C.: «I libri contabili: aspetti civilistici, tecnici e fiscali».
- ORÓN MORATAL, G.: «Quién debe probar qué en los procedimientos de aplicación de los tributos: en especial el caso de la información sobre terceros y las dietas», en Eva María Cordero González, Isabel García-Ovies Sarandeses, José Pedreira Menéndez (eds.) *Conflictos actuales en Derecho tributario: homenaje a la profesora doctora Manuela Fernández Junquera*, Aranzadi, Pamplona, 2017, pp. 529-542.
- ORTEGA DE LA TORRE, H.: «El dictamen pericial contable», *Consultorio Fiscal*, n.º 660, 2017, pp. 68-76.
- ORTEGO PÉREZ, F.: «La denominada prueba pericial de inteligencia policial», *Justicia: Revista de derecho procesal*, 2017, pp. 263-283.
- OWENS, J.-DE JONG, J.: «Taxation on the Blockchain: Opportunities and Challenges», 2017, p. 12.
- PACHECO, C. M.: «Fuentes de Pruebas y Medios de Prueba en el Proceso Civil», *Ius et Praxis*, vol. 14, n.º 2, 2008, pp. 43-86.
- PACHOAL, T. A.: *Coletivização da prova*, Thomson Reuters, São Paulo, 2021.
- PADIAL, I. C.: «Aspectos contables versus normas tributarias», *Gaceta fiscal*, n.º 250, 2006, pp. 51-67.
- PAEZ ARENAS, F. A.: «La Prueba en Derecho Mercantil», 1959, Pontificia Universidad Católica Javeriana, Bogotá.
- PALACIOS ARROYO, L. F.: «La prueba en el procedimiento de gestión tributaria: Especial referencia a la prueba obtenida por la inspección de los tributos previa entrada y registro domiciliario», *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos*, n.º 199, 1999, pp. 105-152.
- PALACIOS MANZANO, M.-VELA RÓDENAS, J. J.: «La contabilidad y el Impuesto sobre Sociedades ante los Tribunales», *Crónica tributaria*, n.º 117, 2005, pp. 133-146.
- PALAO TABOADA, C.: «El derecho a no autoinculparse en el ámbito tributario: una revisión», *Civitas. Revista española de derecho financiero*, n.º 159, 2013, pp. 23-52.
- PALAO TABOADA, C.: «La prueba en el procedimiento de gestión tributaria: art. 114», en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma: libro-homenaje al profesor Dr. Fernando Sainz de Bujanda*, vol. 2, Instituto de Estudios Fiscales, 1991, pp. 1449-1460.

- PALAO TABOADA, C.: «La prueba en el proceso contencioso-administrativo», en Thomson Reuters Aranzadi (ed.) *La prueba en el proceso contencioso-administrativo*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2017, pp. 39-101.
- PALAO TABOADA, C.: «Una antología de «Hacienda y Derecho» de Fernando Sainz de Bujanda», *Civitas. Revista española de derecho financiero*, n.º 169, 2016, pp. 17-41.
- PALMA, C. C.: «Algumas Considerações sobre as Relações entre a Contabilidade e a Fiscalidade», en Paulo Otero, Fernando Araújo, João Taborda da Gama (eds.) *Estudos em Memória do Professor Doutor J. L. Saldanha Sanches* -, vol. IV, Coimbra Editora, Coimbra, 2011, pp. 625-654.
- PANUCCIO, V.: *La natura giuridica delle registrazioni contabili*, Casa Editrice Dott. Eugenio Jovene, Napoli, 1964.
- PAOLO, B.: «Necessità di elementi indiziari per considerare la fatturazione relativa ad operazioni inesistenti», *Corriere Tributario*, n.º 2, 2008, p. 138.
- PAREDES GÓMEZ, R.: «Tributación de la renta empresarial en el contexto europeo. La situación de España», *Crónica tributaria*, n.º 119, 2006, pp. 123-158.
- PARRA GARCIA, M. R.-PEREZ GOMEZ, C. E.-BERMUDEZ SALCEDO, L. M.: «Los Libros de Contabilidad como Prueba en Materia Tributaria», *Revista Temas Socio-Juridicos*, vol. 35, 1998, p. 151.
- PARTITI, R.-ZANINI, U.: «La tenuta e la conservazione delle scritture contabili in formato digitale», *IL Fisco*, n.º 8, 2006, pp. 1-1191.
- PASA, E. C.: «O uso de documentos eletrônicos na contabilidade», *Revista Contabilidade & Finanças*, vol. 12, n.º 25, 2001, pp. 72-83.
- PASCUAL PEDREÑO, E.: «El procedimiento de comprobación limitada», en Isaac Merino Jara, Elena Manzano Silva, Emilio Aguas Alcalde (eds.) *Procedimientos tributarios aspectos prácticos*, J.M. Bosch, Barcelona, 2014.
- PASCUAL PEDREÑO, E.: *Práctica contable y fiscal para juristas*, Thomson Reuters Aranzadi, Pamplona, 2016.
- PASCUAL PEDREÑO, E.-GELASHVILI, V.-PASCUAL NEBREDA, L.: «Blockchain and its application to accounting», *Intangible Capital*, vol. 17, n.º 1, 2021, pp. 1-16.
- PASCUAL PEDREÑO, E.-HERNANZ TUDELA, D.-MORA LAVANDERA, A.: *Practicum contable 2015*, Lex Nova, Valladolid, 2014.
- PASQUAL PEDREÑO, E.: *Práctica contable y fiscal para juristas*, Aranzadi, Cizur Menor, 2017.
- PATÓN GARCÍA, G.: «La documentación sobre precios de transferencia y el informe «Country by Country» en el escenario Post-BEPS», *Quincena fiscal*, n.º 15, 2016, pp. 19-56.
- PATÓN GARCÍA, G.: *La nueva tributacion tras la reforma fiscal*, Wolters Kluwer, Madrid, 2016.
- PATTI, A.: «Efficacia probatoria delle scritture contabili della Banca», *Il Fallimento*, n.º 8, 1997, p. 777.

- PEARSON, T. A.-SINGLETON, T. W.: «Fraud and Forensic Accounting in the Digital Environment», *Issues in Accounting Education*, vol. 23, n.º 4, 2008, pp. 545-559.
- PELÁEZ MARTOS, J. M.-FERNÁNDEZ-VÁZQUEZ MAESO, M. Á.: *Todo procedimiento tributario 2015-2016*, Wolters Kluwer-CISS, Madrid, 2015.
- PENNINGTON, N.-HASTIE, R.: «La evaluación de la evidencia en la toma de decisiones compleja», *Studies in Psychology = Estudios de Psicología*, n.º 42, 1990, Fundación Infancia y Aprendizaje, pp. 37-74.
- PEÑA SÁNCHEZ, A.: «El Papel forense de la contabilidad», *Revista Cultural Unilibre*, n.º 1, 2013, pp. 86-88.
- PEREIRA, M. H. DE F.: *Fiscalidade*, 5, Almedina, Coimbra, 2014.
- PEREIRA, M. H. DE F.: «Relações entre a Contabilidade e Fiscalidade. Breve Revisitação a Propósito da Adaptação do Código do IRC às Normas Internacionais de Contabilidade», en Paulo Otero, Fernando Araújo, João Taborda da Gama (eds.) *Estudos em Memória do Professor Doutor J. L. Saldanha Sanches* -, vol. IV, Coimbra Editora, Coimbra, 2001, pp. 949-969.
- PEREIRA, P. S.: *Prova indiciária no âmbito do processo penal: admissibilidade e valoração*, Almedina, Coimbra, 2016.
- PÉREZ ARRAIZ, J.: «La actividad probatoria en la vía económico-administrativa», *Tributos locales*, n.º 44, 2004, pp. 11-25.
- PÉREZ ARRAIZ, J.: *La liquidación y comprobación tributaria: su titularidad y alcance en el procedimiento de gestión*, Tirant lo Blanch, 2000.
- PÉREZ ARRAIZ, J.: *La prueba en los procedimientos tributarios tras la aprobación de la nueva Ley general tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre)*, Universidad del País Vasco, Bilbao, 2006.
- PÉREZ ARRAIZ, J.: «La simplificación de trámites en las actuaciones de la Inspección ante la existencia de una prueba preconstituida», *Crónica tributaria*, n.º 112, 2004, pp. 111-128.
- PÉREZ BESSIO, I.: «Prueba documental electrónica en el proceso jurisdiccional: ¿estamos listos?», en *FODERTICS 3.0: (estudios sobre nuevas tecnologías y justicia)*, 2015, ISBN 9788490452394, págs. 117-126, Comares, 2015, pp. 117-126.
- PÉREZ DE AYALA, J. L.: *Las ficciones en el derecho tributario*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1970.
- PÉREZ NIETO, R.: «La carga de la prueba en los procedimientos y procesos tributarios», *Tribuna Fiscal: Revista Tributaria y Financiera*, n.º 252, 2011, pp. 8-13.
- PÉREZ ROYO, F.-GARCÍA BERRO, F.-PÉREZ ROYO, I.-ESCRIBANO, F.-CUBERO TRUYO, A.-CARRASCO GONZÁLEZ, F.: *Curso de Derecho Tributario. Parte Especial*, 11, Tecnos, Madrid, 2017.
- PEREZAGUA CLAMAGIRAND, L.: *La Prueba en el Derecho Tributario*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1975.

- PESSOA, F. M. G.: *Máximas de experiência no processo civil*, Evocati, Aracaju, Sergipe, 2006.
- PETT, E.: *Tratado Elementar de Direito Romano*, 1, Russell, 2013.
- PETRENCO, S. A.: *Contabilidade e seu valor probante*, Juruá, Curitiba, 2004.
- PETROSINO, N.: «European Union Are You Ready for the Tax Technology?», *International VAT Monitor*, vol. 30, n.º 2, 2019, p. 5.
- PICHÉ, C.: «Evidentiary standards and assessment of evidence across legal systems: general report», en *La prueba en el proceso: II Conferencia Internacional - XXVI Jornadas Iberoamericanas de Derecho Procesal*, Atelier, Salamanca, 2018, pp. 225-250.
- PINO, C.: *Le scritture contabili e il controllo del reddito d'impresa*, CEDAM, Padova, 2012.
- PIÑEIRO VILAS, S. M.-MUÑOZ GONZÁLEZ, M. I.: «La carga de prueba de la costumbre», en Xavier Abel Lluch, Joan Picó i Junoy (eds.) *Objeto y carga de la prueba civil*, Bosch, Barcelona, 2007, pp. 221-245.
- PIRES, M. A. A.: «Fundamentos da Prova Pericial Contábil», *Revista Contabilidade e Informação*, vol. VI, n.º 16, 2003.
- PIRES, M. A. A.: *Laudo pericial contábil*, 7a. ed, Juruá Editora, Curitiba, 2021.
- PISTONE, P.-ROELEVELD, J. J.-HATTINGH, J.-NOGUEIRA, J. F. P.-WEST, C.: *Fundamentals of taxation: an introduction to tax policy, tax law, and tax administration*, IBFD, Amsterdam, 2019.
- PITA GRANDAL, A.: «Prueba, medios de prueba y valoración en el procedimiento de gestión tributaria: comentario al artículo 115 de la Ley General Tributaria», en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma: libro-homenaje al profesor Dr. Fernando Sainz de Bujanda*, Vol. 2, 1991, ISBN 84-7196-930-0, págs. 1461-1482, Instituto de Estudios Fiscales, 1991, pp. 1461-1482.
- PITA GRANDAL, A. M.: «Contabilidad y prueba en el Derecho Tributario», *Revista latinoamericana de derecho tributario*, n.º 3, 1997, pp. 171-186.
- PITA GRANDAL, A. M.: «Introducción al estudio de la prueba en el procedimiento de gestión tributaria», *Civitas. Revista española de derecho financiero*, n.º 54, 1987, pp. 257-278.
- PITA GRANDAL, A. M.: *La prueba en el procedimiento de gestión tributaria*, Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 1998.
- POCH Y. TORRES, R.: *Manual de derecho contable*, EINIA, Barcelona, 1994.
- PONT MESTRES, M.: «El secreto contable frente a la fiscalidad», *Quincena fiscal*, n.º 16, 2003, pp. 9-24.
- PONT MESTRES, M.: «Incidencias del Derecho tributario en la Contabilidad», *Civitas. Revista española de derecho financiero*, n.º 39, 1983, pp. 365-394.
- PORRAS GARCÍA, M. J.: «La contabilidad como prueba en la nueva Ley de Enjuiciamiento Civil», *Actualidad financiera*, vol. 6, n.º 4, 2001, pp. 61-93.

- PORTERO SÁNCHEZ, L. M. P.: «Las presunciones legales en derecho tributario y la influencia del derecho comunitario», *Derecho y opinión*, n.º 3, 1995, pp. 87-110.
- PRADA LARREA, J. L.: «La prueba en materia tributaria: un repaso a la jurisprudencia y a la doctrina administrativa», *Impuestos: Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*, vol. 10, n.º 2, 1994, pp. 195-220.
- PROPERSI, A.: *Le scritture contabili e il bilancio d'esercizio: dalla contabilità alla formazione del bilancio, i rapporti con la contabilità industriale e il budget: gli indici di bilancio*, Etas libri, Milano, 1993.
- PUGLIESE, M.: *La prueba en el proceso tributario*, Editorial Jus, Mexico, 1949.
- PWC: *How blockchain technology could improve the tax system*, 2016, p. 8.
- QUATTROCCHI, A.: «Accesi tributari e tutela del segreto professionale», *Diritto e Pratica Tributaria*, vol. 82, n.º 2, 2006, pp. 253-272.
- RACUGNO, G.: *L'ordinamento contabile delle imprese*, G. Giappichelli, Torino, 2002.
- RACUGNO, G.: «Scritture Contabili», *Rivista del Diritto Commerciale e del Diritto Generale delle Obbligazioni*, 2008, pp. 349-377.
- RAE: «Definición de peritaje - Diccionario panhispánico del español jurídico - RAE», *Diccionario panhispánico del español jurídico - Real Academia Española*, fecha de consulta 5 octubre 2020, en <https://dpej.rae.es/lema/peritaje>.
- RAGUÉ SANTOS DE LAMADRID-IZQUIRDO MARTÍN, D.: «Efectos fiscales de la reforma contable», en Germán López Espinosa (ed.) *Fundamentos teóricos y prácticos del nuevo plan general contable*, Aranzadi, Cizur Menor, 2008.
- RAMÍREZ, M.-ROBAYO-NIETO, N.-PARRA-CASTIBLANCO, L. M.: «La prueba pericial contable especializada en los delitos económicos y financieros: análisis del caso DMG», *Cuadernos de Contabilidad*, vol. 16, n.º Extra 42, 2015, pp. 689-712.
- RAMÍREZ PASCUAL, B.: *Ley General Tributaria: su reforma en el ámbito estatal y navarro*, La Ley Thomson Reuters, Madrid, 2017.
- RAMOS, V. DE P.: *Ônus da prova no processo civil. Do ônus ao dever de provar*, 2 ed en e-book, Thomson Reuters, São Paulo, 2018.
- RASSEGNA DI GIURISPRUDENZA: «L'onere della prova nel processo tributario», *Commercialista Telematico*, 2008.
- RAVAGNANI, G. DOS S.: *Provas Negociadas - Convenções Processuais Probatórias no Processo Civil*, Thomson Reuters, São Paulo, 2020.
- REIS, J. V. DOS: «Direito e contabilidade», *Revista de finanças públicas e direito fiscal*, vol. 6, n.º 3, 2013, pp. 25-61.
- RIBEIRO, D. G.: *Provas atípicas*, Livraria do Advogado, Porto Alegre, 1998.

- RIEPLIT, J.-STEINEGGER, A.: *Aktuelle Entwicklungen im Bilanzrecht und Steuerrecht. Gesetzesänderungen, Rechtsprechung, Verwaltungsauffassung und Verlautbarungen*, 1, Datev e.G., Nürnberg, 2016.
- RIVERA, E. L. L.: «Criterios de la carga de la prueba respecto de los costos y deducciones en el impuesto de renta», *Revista de Derecho Fiscal*, n.º 11, 2017, pp. 7-51.
- RIVERA MORALES, R.: *La prueba: un análisis racional y práctico*, Marcial Pons, Madrid; Barcelona; Buenos Aires, 2011.
- ROBLES, A. R.: *Derecho contable mercantil: el contenido económico de la contabilidad y su eficacia jurídica en el Derecho mercantil español*, Editorial de Derecho Financiero, 1960.
- ROBLES SEVILLA, W. A.: «Algunas cuestiones sobre la prueba pericial contable en el proceso penal peruano en el marco de la investigación contra el crimen organizado», *SAPERRE: Revista Virtual*, vol. 10, 2015.
- ROBY, H. J.: *Roman private law in the times of Cicero and of the Antonines*, Cambridge University Press, Cambridge, 1902.
- ROCHA, S. A.: «A contabilidade como prova no processo administrativo fiscal», en Roberto Quiroga Mosquera, Alexsandro Broedel Lopes (eds.) *Controversias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*, Dialectica, São Paulo, SP, 2010, pp. 442-463.
- ROCHA, T. M. N.: *Praticidade fiscal nas presunções tributarias*, Noeses, São Paulo, 2021.
- RODRIGUES, F. P.: *Noções fundamentais de processo civil*, 1, Almedina., Coimbra, 2015.
- RODRIGUES, F. P.: *Os meios de prova em processo civil*, 2, Almedina, Coimbra, 2016.
- RODRÍGUEZ ACUÑA, I.: ««Lista Falciani»: Validez de la prueba de los documentos bancarios y ficheros contables obtenidos ilícitamente por el empleado de la institución financiera HSBC Private Bank Suiza», *Revista de derecho y proceso penal*, n.º 46, 2017, pp. 167-181.
- RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, M.: «El intercambio de información fiscal entre los Estados y su incidencia probatoria», *Indret: Revista para el Análisis del Derecho*, n.º 3, 2012, pp. 1-21.
- RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, M.: «La carga de la prueba: distribución y redistribución de riesgos probatorios en la jurisprudencia», en *Tratado sobre la Ley General Tributaria: Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo (Tomo II)*, vol. 2, Thomson Reuters-Aranzadi, 2010, pp. 355-376.
- RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, M.: «La carga de la prueba en el derecho tributario: su aplicación en las normas tributarias anti-abuso y en la doctrina del TJUE», *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos*, n.º 344, 2011, pp. 5-50.
- RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, M.: *La prueba en derecho tributario: formación y preconstitución de la prueba en derecho tributario*, Thomson Aranzadi, Cizur Menor, 2007.
- RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, M.: «Las medidas cautelares de aseguramiento en los procedimientos tributarios», *Revista Jurídica de la Universidad Autónoma de Madrid*, n.º 26, 2012, pp. 17-38.

- RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, M.: «Operaciones vinculadas y precios de transferencia: entre la obligación de documentación y el juego de la carga de la prueba», *Civitas. Revista española de derecho financiero*, n.º 151, 2011, pp. 977-1006.
- RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, M.: «Spain», en Gerard Meussen (ed.) *The burden of proof in tax law: 2011 EATLP Congress, Uppsala, 2-3 June 2011*, EATLP, S.l., 2013 (EATLP international tax series), pp. 225-248.
- ROGERS-GLABUSH, J.-INTERNATIONAL BUREAU OF FISCAL DOCUMENTATION (eds.): *IBFD international tax glossary*, Seventh revised edition, IBFD, Amsterdam, The Netherlands, 2015.
- RÖHLE, H.-J.-WIEGMANN, T.: *Rechnungswesen für Steuerberater*, Springer Fachmedien Wiesbaden, Wiesbaden, 2018.
- ROJI CHANDRO, L. A.-ROJI PEREZ, S.: «Las bases imponibles negativas en el impuesto sobre sociedades: Compensación, comprobación y contabilización», *Revista Contable*, vol. 40, 2016, (Editorial Wolters Kluwer), pp. 16-35.
- ROJO FERNÁNDEZ-RÍO, Á.: «La Contabilidad (i). Introducción el Deber de Contabilidad. El Secreto Contable. La Contabilidad como Medio de Prueba», en Rodrigo Uría, Aurelio Menéndez Menéndez (eds.) *Curso de derecho mercantil*, Civitas, Madrid, 1999, pp. 137-164.
- ROMÁN, J. L. S.: «La valoración de la prueba», *Derecho y Cambio Social*, vol. 5, n.º 13, 2008, p. 17.
- ROMERO FLOR, L. M.: «The New Spanish Immediate Information Supply System», *International VAT Monitor*, vol. 29, n.º 6, 2018, p. 5.
- ROMERO PLAZA, C.: *Prueba y Tributos*, 1a., Tirant lo Blanc : Universidad Católica de Valencia San Vicente Mártir, Valencia, 2015.
- ROMERO PRADAS, M. I.: «La valoración de la prueba», en *La prueba (La prueba en el proceso laboral)*, vol. 4, Tirant lo Blanch, Madrid, 2017, pp. 241-300.
- ROSSI, M.: *La prova civile: questioni processuali*, Giuffrè, Milano, 2009.
- ROVIRA FERRER, I.-ALMAGRO MARTÍN, C.: «Las obligaciones de información como mecanismo contra el fraude fiscal: análisis del deber de comunicar los cobros efectuados mediante tarjetas de crédito o débito», en *Estudios sobre control del fraude fiscal y prevención del blanqueo de capitales*, Thomson Reuters Aranzadi, 2016, pp. 801-816.
- RUEDA CRUZ, D.: «Impuesto sobre las sociedades: rentas no declaradas, afloración por la determinación de pasivos ficticios», en *El control tributario: potestades, procedimientos y garantías*, vol. 92, Delta Publicaciones Universitarias, 2004, pp. 61-71.
- RUSENAS, R. O.: *Balances falsos e incompletos: responsabilidades de directores, síndicos y auditores*, La Ley, Buenos Aires, 2002.
- RUSSO, A.: «Il principio della vicinanza alla prova nel processo tributario», *Bollettino Tributario d'Informazioni*, vol. 21, 2017, pp. 1560-1565.

- RUSSO, A.: «La perdita incolpevole dei libri contabili non inverte l'onere della prova», *El Fisco*, n.º 39, 2014, pp. 1-3884.
- RUSSO, P.: *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, Giuffrè, Milano, 2013.
- RUSSO, V.-ABET, A.: *La prova indiziaria e il giusto processo: l'Art. 192 C.P.P. e la Legge 63/2001*, Jovene, Napoli, 2001.
- SÁ, A. L. DE-HOOG, W. A. Z.: *Corrupção, fraude e contabilidade*, Juruá Editora, Curitiba, 2005.
- SACCHETTO, C.: «Documenti fiscali digitali: regole tecniche e conservazione a norma», *Rivista della Guardia de Finanza*, vol. 3, 2015, pp. 743-761.
- SALDANHA SANCHES, J. L.: «Do plano oficial de contabilidade aos IAS/IFRS», en J. L. Saldanha Sanches, Francisco de Sousa Camara, João Taborda da Gama (eds.) *O direito do balanço e as normas internacionais de relato financeiro*, Coimbra Editora, Coimbra, 2007, pp. 61-75.
- SALDANHA SANCHES, J. L.: *Estudos de direito contabilístico e fiscal*, Coimbra Editora., Coimbra, 2000.
- SALDANHA SANCHES, J. L.: *Manual de direito fiscal*, Coimbra Editora., Coimbra, 2007.
- SALDANHA SANCHES, J. L.: *O Ónus da Prova no Processo Fiscal*, Centro de Estudos Fiscais, Lisboa, 1987.
- SALDANHA SANCHES, J. L.: «O Valor Jurídico e Fiscal do Documento Electrónico», *Fisco*, vol. 31, 1991, pp. 21-31.
- SALVÁ, A. S.-ROSELLÓ, P. H.-BASCONES, R. H.-ARBONA, G. J.-GILET, A. L.: *Contabilidad financiera: El Plan General de Contabilidad, 2a.*, Ediciones Pirámide, Madrid, 2017.
- SAMPAIO, J. M. G.: *A prova por documentos particulares: na doutrina, na lei e na jurisprudência*, Almedina, Coimbra, 2010.
- SÁNCHEZ CALERO, F.-SÁNCHEZ-CALERO GUILARTE, J.: *Instituciones de derecho mercantil*, Aranzadi-Thomson Reuters, Cizur Menor (Navarra), 2011.
- SÁNCHEZ GUILLÉN, M. D.: «La Contabilidad como Prueba en el Procedimiento de Inspección de los Tributos», 2003, Universidad Complutense de Madrid, Madrid.
- SÁNCHEZ GUILLÉN, M. D.: *La contabilidad en el procedimiento de inspección de los tributos*, 1. ed, Thomson/Civitas, Madrid, 2005.
- SÁNCHEZ MANZANO, J. D.: «Análisis de los criterios jurisprudenciales en torno a la operatividad de la prueba de presunciones fácticas como herramienta para privar de la deducción del IVA soportado y el gasto en supuestos de aparente falta de infraestructura por parte de la emisora de las facturas», *Gaceta fiscal*, n.º 352, 2015, pp. 81-105.
- SÁNCHEZ MANZANO, J. D.: «Comentarios en torno al artículo 121.4 de la Ley del Impuesto de Sociedades: La presunción de obtención de renta no declarada en el impuesto sobre

- sociedades con motivo del registro contable de deudas inexistentes», *Quincena fiscal*, n.º 13, 2017, pp. 125-148.
- SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A.: «A vueltas con los problemas de la prueba en Derecho Tributario», *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos*, n.º 325, 2010, pp. 47-72.
- SANCHIS CRESPO, C.: «La prueba electrónica en el contexto de la Ley 18/2011 de 5 de julio», en Eduardo Gamero Casado, Julián Valero Torrijos, I. Alamillo Domingo (eds.) *Las tecnologías de la información y la comunicación en la administración de justicia: análisis sistemático de la Ley 18/2011, de 5 de julio*, Primera edición, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, Navarra, 2012 (Colección Grandes tratados Aranzadi).
- SANTORIELLO, C.: «Quali documenti conservare per non incorrere nel reato di distruzione e occultamento di documenti contabili», *Il Fisco*, n.º 44, 2018, pp. 1-4282.
- SANTOS, H. L. DOS S.: «O recurso aos métodos indirectos de avaliação de matéria colectável e a prova indiciária, à luz do acórdão do TRE, de 26/02/2013: o virar da página?», *Revista Fiscal*, 2014, pp. 8-29.
- SANZ GADEA, E.: «Efectos probatorios de la contabilidad en el ámbito tributario.», *Revista española de financiación y contabilidad*, n.º 40, 1983, pp. 11-62.
- SANZ GADEA, E.: «El Impuesto sobre Sociedades en 2015. Los intangibles», *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos*, n.º 397, 2016, pp. 59-92.
- SANZ GADEA, E.: «El impuesto sobre sociedades y el resultado contable: diferencias contables», en *Estudios de contabilidad y auditoría: En homenaje a Don Carlos Cubillo Valverde, 1997*, ISBN 84-89006-39-3, págs. 865-885, Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, 1997, pp. 865-885.
- SANZ GADEA, E.: «La reforma de la contabilidad y el Impuesto sobre Sociedades», *Noticias de la Unión Europea*, 2008, pp. 95-118.
- SANZ SANTOLARIA, C. J.: «Estudio normativo de los libros contables», *Técnica contable*, vol. 46, n.º 544, 1994, pp. 253-264.
- SARA, S.: «Valore Giuridico delle Scritture Contabili», *Bilancio e reddito d'impresa*, n.º 1, 2011, p. 51.
- SCHEFFLER, W.: *Steuerbilanz*, 9. Auflage, C.F. Müller, Heidelberg, 2018.
- SCHMIDT, K.: *Derecho comercial*, Ed. Astrea, Ciudad de Buenos Aires, 1997.
- SCHMIDT, M.: *Die Problematik der objektiven Beweislast im Steuerrecht*, Duncker und Humblot, Berlin, 1998.
- SCHMITZ, L.: *Presunções judiciais: raciocínio probatório por inferências*, Thomson Reuters, São Paulo, 2020.
- SCHÖN, W.: «The Odd Couple: A Common Future for Financial and Tax Accounting?», *Tax Law Review*, vol. 58, 2005, pp. 111-148.

- SCHOUERI, L. E.: *Distribuição disfarçada de lucros*, Dialética, São Paulo, 1996.
- SCIASCIA, M.: *Manuale di diritto processuale contabile*, Sesta edizione, Giuffrè editore, Milano, 2018.
- SEER, R.-GABERT, I.: «General report», en European Association of Tax Law Professors, Roman Seer, Markus Achatz (eds.) *Mutual assistance and information exchange: 2009 EATLP Congress, Santiago de Compostela 4 - 6 June 2009*, IBFD, Amsterdam, 2010 (EATLP international tax series).
- SEGARRA TORMO, S.: «IVA; Libros Registro», *Gaceta fiscal*, n.º 279, 2008, pp. 74-81.
- SEGUNDO, H. DE B. M.: «Epistemologia, prova e planejamento tributário», *Revista de finanças públicas e direito fiscal*, vol. A.6, n.º N.3, 2013, pp. 121-152.
- SERPA, F. R.-GUTIÉRREZ, J. P. T.: «La valoración racional de la prueba», *Jurídicas CUC*, vol. 7, n.º 1, 2011, Universidad de la Costa, pp. 191-208.
- SERRA, A. P. DA S. V.: «Presunções judiciais : [anotação]», *Revista de Legislação e de Jurisprudência.*, vol. A 108, n.º 3559 / 3560, 1976, pp. 347-352 / 355-358.
- SESMA SÁNCHEZ, B.: *La obtención de información tributaria*, Asociación Española de Asesores Fiscales : Aranzadi Editorial, Navarra, 2001.
- SHEKEL, M.: *The timing of income recognition in tax law and the time value of money*, Routledge-Cavendish, London, 2009.
- SIKKA, P.: «Accounting and taxation: Conjoined twins or separate siblings?», *Accounting Forum*, vol. 41, n.º 4, 2017, pp. 390-405.
- SILVA, G. M. DA: *Curso de processo penal. 2: [...]*, 3. ed., revista e actualizada, reimpr, Ed. Verbo, Lisboa, 2004.
- SILVA, J. C. DA: «As presunções judiciais e os arts. 712, 722. e 729. do Código de Processo Civil : [anotação]», *Revista de Legislação e de Jurisprudência*, vol. A.135, n.º n 3935, 2005, pp. 112-128.
- SILVA, L. M. DA: *Contabilidade forense: princípios e fundamentos*, Atlas, São Paulo, 2012.
- SILVA, M. DA C. R. DA: *Peritagem contabilística e fiscal*, OTOC, Lisboa, 2013.
- SILVA, S. T. DA: *Direito fiscal: teoria geral*, Coimbra : Imprensa da Universidade de Coimbra, 2015.
- SILVA SÁNCHEZ, M. J.: *El proceso contencioso-administrativo en materia tributaria: (doctrina jurisprudencial)*, Marcial Pons, Madrid, 1996.
- SILVERSTONE, H.-SHEETZ, M.: *Forensic accounting and fraud investigation for non-experts*, 2nd ed, Wiley, Hoboken, N.J, 2007.
- SIM TZI YONG, S.: *The logic and practice of transfer pricing*, LexisNexis, Singapore, 2014.
- SMITH, A.: *The wealth of nations*, Thrifty Books, Blacksburg, VA, 1776.

- SOLER, O. H.: *Tratado de derecho tributario: económico, constitucional, sustancial, administrativo, penal*, 2011.
- SOSPEDRA NAVAS, F. J.: *Práctica del proceso civil*, Civitas, Cizur Menor, Navarra, 2007.
- SOURGENS, F. G.-DUGGAL, K. A. N.-LAIRD, I. A.: *Evidence in international investment arbitration*, First edition, Oxford University Press, Oxford, United Kingdom, 2018.
- SOUSA, J. M. S. L. DE: «Ilusão de presunções consagradas nas normas de incidência tributária : o art. 73.º da LGT», 2013, Universidade do Minho, Braga.
- SOUSA, L. F. P. DE: *Prova por presunção no direito civil*, 3, Almedina, Coimbra, 2017.
- SOUSA, L. F. P. DE: *Prova testemunhal*, Almedina, Coimbra, 2014.
- SOUSA, M. T. DE: *A prova em processo civil. Ensaio sobre o raciocínio probatório*, 1, Thomson Reuters, São Paulo, 2020.
- SPENGLER, C.: «Concept and necessity of a Common Tax Bases an academic introduction», en Wolfgang Schön, Ulrich Schreiber (eds.) *A common consolidated corporate tax base for Europe =: Eine einheitliche körperschaftsteuerbemessungsgrundlage für Europa*, Springer, Berlin, 2008, pp. 1-47.
- STASSANO, G.-STASSANO, M.: *Il falso in bilancio: discrezionalità valutativa e responsabilità degli amministratori, sindaci, direttori generali e società di revisione : profili generali, casi pratici, rassegna giurisprudenziale*, Giuffrè, Milano, 1996.
- STREEK, J. VAN DE: «A Common (Consolidated) Corporate Tax Base (CC(C)TB)», en B.J.M Terra, P.J Wattel, O.C.R Marres, Hein Vermeulen (eds.) *European Tax Law. Vol. 1 - General Topics*, vol. 1, Wolters Kluwer, Deventer ; Boston, 2018, pp. 429--484.
- TARUFFO, M.: «Conocimiento científico y estándares de prueba judicial», *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, vol. 38, n.º 114, 2005, pp. 1285-1312.
- TARUFFO, M.: *La motivación de la sentencia civil*, Editorial Trotta, Madrid (España), 2011.
- TARUFFO, M.: *La Prueba, Artículos y Conferencias*, Editorial Metropolitana.
- TARUFFO, M.: «Narrativa Judiciales», *Revista de derecho (Valdivia)*, vol. 20, n.º 1, 2007, pp. 231-270.
- TARUFFO, M.: «Senso comune, esperienza e scinza nel ragionamento del giudice», *Rivista Trimestrale di Diritto e Procedura Civile*, vol. 55, n.º 3, 2001, pp. 665-696.
- TEIXEIRA, G.: *Manual de Direito Fiscal*, Almedina, Coimbra, 2016.
- TÉLLEZ PEÑARETE, L. E.: «Cráterios y consideraciones prácticas de remisión a las normas contables en el nuevo marco fiscal», en *Estudios de Derecho Tributario, Derecho Aduanero y Comercio Exterior*, Bogotá, 2016.
- TELPNER, Z.-MOSTEK, M. S.: *Expert witnessing in forensic accounting a handbook for lawyers and accountants*, CRC Press, Boca Raton, Fla., 2003.

- TESAURO, F.: «La prova nel processo tributario», *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, vol. A. 59, n.º N. 1, 2000, pp. 73-98.
- THAMAY, R.: *Provas no direito digital: conceito da prova digital, procedimentos e provas digitais em espécie*, Thomson Reuters, São Paulo, 2020.
- THORELL, P.: «The influence of corporate law and accounting principles in determining taxable income», en Congress (ed.) *The influence of corporate law and accounting principles in determining taxable income*, Kluwer Law International, Geneva, 1997.
- THURONYI, V.: «Presumptive Taxation», en Joseph J. Cordes, Robert D. Ebel, Jane G. Gravelle (eds.) *The encyclopedia of taxation and tax policy*, 2. ed, Urban Inst. Press, Washington, DC, 2005, p. 302.
- TIMI, S. R. R.-HEIMOSKI, V. T. M.: *Fraudes documentais e contábeis*, Editora Intersaberes, Curitiba, 2020.
- TIPKE, K.-LANG, J.-SEER, R.-HEY, J.-MONTAG, H.-ENGLISCH, J.-Y OTROS: *Steuerrecht*, 23 Auflage, Otto Schmidt, Köln, 2018.
- Todo contabilidad: 2017-2018*: Wolters Kluwer, Madrid, 2017.
- TOLEDO Y UBIETO, E. O. DE: «Los delitos relacionados con la observancia, a efectos tributarios, de la actualización y el orden en la contabilidad mercantil y en los libros y registros fiscales (art.310 CP): Revisión del bien jurídico y características comunes (I)», *La Ley: Revista jurídica española de doctrina, jurisprudencia y bibliografía*, n.º 2, 2003, pp. 1502-1513.
- TOMÉ, F. D. P.: *A prova no direito tributário*, Noeses, São Paulo, 2005.
- TRENTO, S.: *As cortes supremas diante da prova*, Thomson Reuters, São Paulo, 2018.
- TRIGUEIROS PINA, J. A.-SANSALVADOR SELLÉS, M. E.-REIG MULLOR, J.-GONZÁLEZ CARBONELL, J. F.-CAVERO RUBIO, J. A.: *Fundamentos y practica de contabilidad/ Fundamentals and accounting practices.*, Piramide Ediciones Sa, 2008.
- TRIGUEROS MARTÍN, M. J.: «Los límites a las actuaciones de obtención de información realizadas por la Inspección: ineficaces unos, inexistentes otros», *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos*, n.º 401, 2016, pp. 5-50.
- TRINDADE, C.: *Prova, justificação e convicção racional: a propósito do conceito de verdade proposicional no processo decisório jurisprudencial*, vol. Estudos em homenagem ao Professor Doutor Alberto Xavier / org. Eduardo Paz Ferreira, Heleno Taveira Torres, Clotilde Celorico Palma.; Vol. 3, pp. 149-185, 2013.
- TUA PEREDA, J.: «¿Necesitamos un «marco conceptual»?», en *Estudios de contabilidad y auditoría: En homenaje a Don Carlos Cubillo Valverde, 1997*, ISBN 84-89006-39-3, págs. 213-250, Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, 1997, pp. 213-250.
- TWINING, W.: *Rethinking evidence: exploratory essays*, 2, Cambridge University Press, Cambridge, 2006.
- TWINING, W.: «Taking Facts Seriously—Again», *Journal of Legal Education*, n.º 3, 2005, p. 360.

- URBANO CASTRILLO, E. DE: *La valoración de la prueba electrónica*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2009.
- URBANO CASTRILLO, E. DE-TORRES MORATO, M. Á.-MARTÍ MINGARRO, L.: *La prueba ilícita penal: estudio jurisprudencial*, 5ª ed, Aranzadi, Pamplona, 2010.
- VALVERDE, T. DE M.: *Fôrça probante dos livros mercantis*, Forense, Rio de Janeiro, 1960.
- VAN HERKSEN, M.: «Documentação de preço de transferência e seu uso na avaliação do preço de transferência; Há outras formas de abater o dragão?», en D Britto, M. P Caseiro (eds.) *Direito tributário internacional: teoria e prática.*, Revista dos Tribunais, São Paulo, 2014.
- VARELA, C. A.: *Valoración de la prueba: procedimientos civil, comercial y penal*, 2. ed. actualizada y ampliada, Editorial Astrea de A. y R. Depalma, Ciudad de Buenos Aires, 1998.
- VARELA VENTURA, L.: «Delitos contables mercantiles en el Derecho penal económico chileno: Sistematización de su marco regulatorio, elementos comunes de sus tipos penales y desafíos pendientes», *Política Criminal: Revista Electrónica Semestral de Políticas Públicas en Materias Penales*, vol. 11, n.º 21, 2016, pp. 264-306.
- VASQUES, S.: *Manual de direito fiscal*, Edições Almedina, Coimbra, 2011.
- VÁZQUEZ CUETO, J. C.: *La sociedad anónima: las cuentas y la documentación contable de la sociedad anónima*, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, Madrid, 2001.
- VEGA VEGA, J. A.: «El documento jurídico. Problemas de la electronificación», *Revista de estudios económicos y empresariales*, n.º 25, 2013, pp. 145-192.
- VEIGA, A. B. DA-COMISSÃO DO MERCADO DE VALORES MOBILIÁRIOS: *Crime de manipulação, defesa e criação de mercado*, Almedina, Coimbra, 2001.
- VELÁQUEZ VLOQUE, D.: «Aportación de Libros de Comercio», 2010, fecha de consulta 17 marzo 2020, en <http://www.esade.edu/itemsweb/research/ipdp/aportacion-libros-comercio.pdf>.
- VELÁZQUEZ CUETO, F. A.: «La prueba en el procedimiento de gestión tributaria (I)», *Carta tributaria. Monografías*, n.º 187, 1993, pp. 1-10.
- VELÁZQUEZ CUETO, F. A.: «La prueba en el procedimiento de gestión tributaria (II)», *Carta tributaria. Monografías*, n.º 188, 1993, pp. 1-12.
- VERNA, G.-VERNA, F.: *Accertamento e processo tributario. Le scritture contabili quali mezzi di prova*, Giuffrè editore, Milano, 2000.
- VIANDIER, A.-LAUZAINGHEIN, C. DE: *Droit Comptable*, 2ème édition 1993, Dalloz-Sirey, Paris, France.
- VILLANUEVA LIÑÁN, A.-ROS AMORÓS, F.: «Algunos aspectos contables del resultado contable», en *Estudios de contabilidad y auditoría: En homenaje a Don Carlos Cubillo Valverde, 1997*, ISBN 84-89006-39-3, págs. 335-348, Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, 1997, pp. 335-348.
- VILLAR PALASÍ, J.: *La interpretación y los apotegmas jurídicos-lógicos*, Tecnos, Madrid.

- VILLAREAL, A. B. M. DE-FUENTES BARDAJÍ, J.: «El delito contable: artículos 310,261 y 290 del código penal», en *Manual de delitos contra la hacienda pública*, Thomson Reuters Aranzadi, 2008, pp. 589-624.
- WARSHAVSKY, M. S.: «The Role of Forensic Accountants in Litigation Cases», *CPA Journal*, vol. 83, n.º 6, 2013, pp. 58-61.
- WEBER, M.: *Historia económica general*, Fondo de Cultura Económica., Panuco, México, 1942.
- WENDT, C.: *A Common Tax Base for Multinational Enterprises in the European Union*, Gabler, Wiesbaden, 2009, fecha de consulta 27 enero 2019, .
- WHITING, J.: «Tax and accounting», *British Tax Review*, 2006, pp. 267-281.
- WÖHRER, V.: *Data protection and taxpayers' rights: challenges created by automatic exchange of information*, IBFD, Amsterdam, The Netherlands, 2018.
- WOLFERSDORFF, J. VON: *Steuerbilanzielle Gewinnermittlung: Stand und Entwicklungsperspektiven aus deutscher und europäischer Sicht*, 1. Aufl., Lohmar [u.a.] : Eul, 2014.
- WOLTERS KLUWER ESPAÑA, S.A: «Factura», *Guías Jurídica (España)*, fecha de consulta 27 mayo 2021, en <https://guiasjuridicas.wolterskluwer.es/>.
- WUILLEMIN, N.: «Beweisführungslast und Beweisverfügung nach der Schweizerischen ZPO», 2018, Dike, Zürich.
- ZAMPAR JUNIOR, J. A.: *Produção de provas em sede recursal*, Thomson Reuters, São Paulo, 2019.
- ZARAGOZA TEJADA, J. I.-GUTIÉRREZ AZANZA, D. A.: «La prueba ilícita. Una reflexión tras la STS del 23 de febrero del 2017», *Revista de derecho y proceso penal*, n.º 47, 2017, pp. 143-159.
- ZARCO PÉREZ, F.: *Prueba pericial: criterios procesales, jurisprudencia, modelos*, Juris, Rosario, 2003.
- ZIERKE, K.: *Die Steuerungswirkung der Darlegungs- und Beweislast im Verfahren vor dem Gerichtshof der Europäischen Union*, Mohr Siebeck, Tübingen, 2015.
- ZIGIOTTI, E.: *Il falso in bilancio nei suoi fondamenti di ragioneria*, CEDAM, Padova, 2000.
- ZIZZO, G.: «La prova del costo amortizable», *Rassegna Tributaria*, vol. 2, 2017, pp. 508-513.
- ZÜLCH, H.-HENDLER, M.: *International Financial Reporting Standards (IFRS) 2019: deutsch-Englische Textausgabe der von der EU gebilligten Standards und Interpretationen : English et German edition of the official standards and interpretations approved by the EU*, Wiley-VCH Verlag GmbH & Co. KGaA, Weinheim, 2019.