



FACULTAD DE CIENCIAS SOCIALES Y JURÍDICAS DE ELCHE

**ALGUNAS CUESTIONES SOBRE LA PRUEBA
EN MATERIA TRIBUTARIA**

ALARCON CEDEÑO, Bryan Alexander
VICENTE-ARCHE COLOMA, Paula (tutora)

Elche, 2020-2021

Grado en Derecho

RESUMEN

El objeto de este trabajo es el estudio de la institución jurídica de la prueba en el ámbito tributario, en el que recalcamos y analizamos la posición de las partes en el desarrollo de un procedimiento de aplicación de los tributos.

Partimos del artículo 105, apartado 1, de la LGT que dice “*En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo*”. De tal forma que la carga de la prueba recae sobre ambas posiciones, es decir, tanto en el obligado tributario como en la Administración pública. Sin embargo, ésta última desplaza la carga de la prueba sobre el primero, en virtud del principio de facilidad y disponibilidad probatoria, provocando situaciones que, debido a la dificultad para aportar las pruebas, perjudican a la parte contraria. Esto se conoce como *probatio diabolica*. Dicha práctica está prohibida, pues supone un perjuicio para la parte que tiene que aportar medios probatorios imposibles o de difícil obtención.

Con la finalidad de proteger a la parte más débil en los procedimientos tributarios, la propia LGT recoge su artículo 34, una serie de derechos que puede ejercer frente a la Administración y que pueden ser objeto de tutela. Entre ellos podemos destacar: derecho a ser informado y asistido, el derecho a formular alegaciones y a aportar documentos y el derecho de los obligados a presentar ante la Administración tributaria la documentación que estimen conveniente.

Respecto a los medios de prueba que las partes pueden aportar para obtener el convencimiento acerca de la veracidad de las afirmaciones fácticas por ellas sostenidas se encuentran recogidos tanto en la LGT como en CC y LEC. Pues, la LGT en su artículo 106, apartado I, dispone “*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*”. Por tanto, debemos acudir, por un lado, a la propia LGT y, por otro, al CC y LEC. Aunque este último caso de manera residual, esto se debe a que las especialidades establecidas en la propia LGT son las que se aplican con una mayor intensidad. Pues, los medios probatorios de mayor relevancia y aplicación en el ámbito tributario son los recogidos expresamente por la LGT. Hablamos, pues, de la factura y de las presunciones.

Las pruebas obtenidas y aportadas pueden ser lícitas o ilícitas. El problema lo encontramos en aquellas que tienen naturaleza ilícita, pues según la regla de la exclusión, las pruebas obtenidas mediante la violación de derechos fundamentales y libertades públicas no deben tenerse en cuenta para alcanzar la verdad. Sin embargo, los derechos fundamentales no son absolutos, por el contrario, pueden ser limitados cuando se cumplen los requisitos establecidos.

Por último, en cuanto al momento de aportación de las pruebas. Existen dos posturas; por una parte, la que defiende que una vez concluido el procedimiento y sin haber aportado las pruebas en el momento correspondiente, no se aceptará o recogerá prueba alguna; y, por otra, la que sostiene que se pueden aportar medios probatorios, incluso, una vez concluido el procedimiento de aplicación del tributo. La postura que actualmente se sigue es la última, es decir, pueden aportarse medios probatorios en cualquier momento del procedimiento tributario, es decir, tanto en los procedimientos de aplicación de los tributos como en ulteriores procedimientos de revisión, ya se trate de la vía administrativa o del ámbito jurisdiccional. Sin embargo, no existe una libertad al momento de aportación, sino que hay límites: el principio de la buena fe y el principio de abuso de derecho.

Palabras clave: procedimientos de aplicación de los tributos; derechos, garantías y obligaciones de los obligados tributarios y la prueba en materia tributaria.

ABREVIATURAS

AN	Audiencia Nacional
AP	Audiencia Provincial
CC	Código Civil
CCom	Código de Comercio
CDC	Consejo para la Defensa del Contribuyente
CE	Constitución Española
CP	Código Penal
DFFF	Derechos Fundamentales
IVA	Impuesto sobre el valor añadido
LEC	Ley de Enjuiciamiento Civil
LGT	Ley General Tributaria
LOPJ	Ley Orgánica del Poder Judicial
RGGIAT	Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de la gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos
RIRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
TC	Tribunal Constitucional
TJUE	Tribunal de Justicia de la Unión Europea
TS	Tribunal Supremo
TSJ	Tribunal Superior de Justicia

ÍNDICE

RESUMEN	1
ABREVIATURAS	3
INTRODUCCIÓN	6
1. LA APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS	7
1.1 Concepto.....	7
1.2 Los procedimientos de aplicación de los tributos.....	9
1.3 Instrumentos para facilitar la aplicación de los tributos.....	12
1.3.1 Los derechos de los administrados frente a la Administración pública.....	14
1.3.2 Las potestades y obligaciones de la Administración pública: deber de colaboración social, deber de comunicación y deber de asistencia e información a los obligados tributarios.....	16
2. LA PRUEBA EN LOS PROCEDIMIENTOS DE APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS	20
2.1 Planteamiento de la cuestión.....	20
2.2 Regulación de la prueba.....	21
2.3 La carga de la prueba.....	23
2.3.1 Probatio diabolica.....	27
2.4 Los medios de prueba.....	28
2.4.1 El interrogatorio de parte.....	29
2.4.2 La prueba documental.....	31
2.4.3 La prueba pericial.....	34
2.4.4 Interrogatorio de testigos.....	35
2.4.5 La factura.....	37
2.4.6 Las presunciones en materia tributaria.....	40
2.5 El tratamiento de la prueba ilícita.....	42
2.6 Momento de aportación de las pruebas.....	47

CONCLUSIONES.....51

BIBLIOGRAFÍA.....54



1. INTRODUCCIÓN

El presente trabajo tiene como objeto abordar el estudio de la institución de la prueba en materia tributaria, desde una perspectiva normativa y jurisprudencial. A través del estudio de la prueba en sede de un procedimiento ante la Administración tributaria, se pretende poner de relieve o conocer cuál es la posición de las partes en materia probatoria para obtener el convencimiento de aquello que defienden. Es decir, la finalidad que se pretende alcanzar mediante este proyecto es analizar los problemas que se plantean sobre quién recae la carga de la prueba, los medios de prueba, el tratamiento de la prueba obtenida ilícitamente y el momento de aportación.

La doctrina y la jurisprudencia es muy amplia en esta materia. Además, debemos remarcar que gracias a la jurisprudencia y la doctrina se han resuelto diversas controversias, las cuales han dejado patente el posible exceso de poder que la Administración pública ejercía y ejerce sobre los obligados tributarios en la aplicación de los procedimientos tributarios.

En la actualidad, siguen produciéndose situaciones abusivas por parte de la Administración, en las que esta se extralimita en sus facultades, lesionando los derechos reconocidos legalmente y, en consecuencia, perjudicando a los obligados tributarios. En esta línea, la jurisprudencia y la doctrina han sido y siguen siendo determinantes en la resolución de los conflictos entre la Administración tributaria y el contribuyente.

1. LA APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS

1.1 Concepto

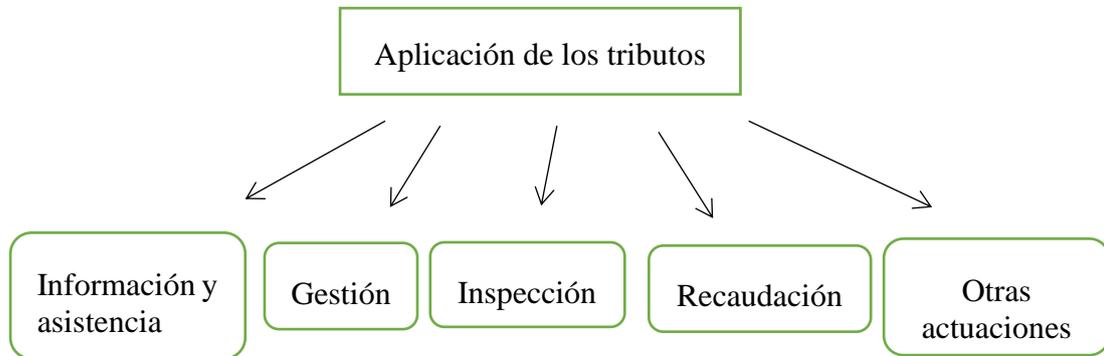
Para comprender la institución de la prueba en materia tributaria, es necesario, primeramente, conocer qué se entiende por procedimientos de aplicación del tributo y los tipos que existe, ya que el análisis de la prueba se llevará a cabo en sede de estos procedimientos. De esta forma, debemos partir de la idea que la actuación de la Administración tributaria se lleva a cabo a través de los procedimientos administrativos, entendidos como secuencia ordenada de actos en la que cada uno de ellos trae su causa del anterior y es preparatorio del siguiente, hasta llegar al acto final resolutorio del procedimiento. Estos se caracterizan por su carácter eventual, pues no se dan en todos los casos, y fungible, pues pueden variar su estructura para cada caso¹.

La Ley General Tributaria regula tres grandes tipos de procedimientos: los procedimientos de aplicación de los tributos, regulados en el Título III de esta Ley; el procedimiento sancionador, en el Título IV; y los procedimientos de revisión en vía administrativa en el Título V de esta ley. Nosotros nos centraremos en los procedimientos de aplicación de los tributos. Pues, en virtud del artículo 83 de la LGT, la aplicación de los tributos comprende todas aquellas actividades administrativas destinadas a la información y asistencia a los obligados tributarios, a la gestión, inspección y recaudación de los tributos, e incluye todas las actuaciones de los obligados tributarios en el ejercicio de sus derechos y en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias. Es decir, “cuando se habla de aplicación de los tributos se hace referencia a todo el conjunto de actuaciones necesarias para que los tributos cumplan la función prevista por la Ley. Entre estas actuaciones destacan las llevadas a cabo por la propia Administración para asistir a los

¹ Definición consultada en

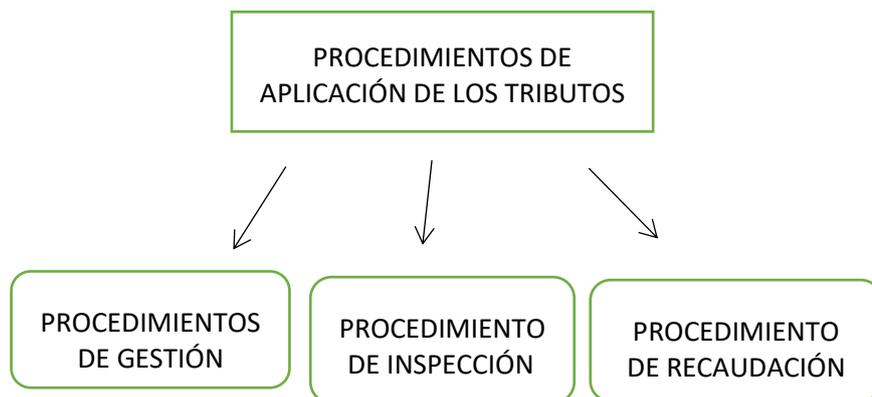
https://guiasjuridicas.wolterskluwer.es/Content/Documento.aspx?params=H4sIAAAAAAAAAEAE1PTU_DMAz9NeRSCZUNDjvkwD4OSIDQKIirm3qttTQZsVPWf4-7TohIke3n5-fn74xprPAs9rHpKRBLAkc3uSwPy1B1ojoLJIKCsfaeByigcFBHDcocJiKuuGi0G7k4peiwoZ4wiJbwJykORDY8hhjG3lYpoxGo2ZYGnGTw2-js3ZTTgBXUisfUYFqPmkkU8HtkuzLcxZ9XGKhVwRjWkGYpahq7-yqnt3hY3i_MgImVYD-pVSdoOmq7Z_0y84GZeBODpOifdLSO8VhtNzNejSe0Lygw13sILaoLRkiuewMt1GzupwtvgU_naRkdRgUvkwfwjMaHowLv15mrR_4IehyD_4_Oqussom5rCXPPOK9xC4Ib8Bia652_zSaAmawBAAA=WKE

obligados tributarios en el cumplimiento de sus obligaciones, o para que ella misma pueda desarrollar sus funciones de control o recaudación”².



Fuente: Fuente: MARTÍNEZ MUÑOZ, Yolanda: “La Aplicación de los Tributos”. En VV.AA., NAVARRO FUERE, Amparo (coord.): *Manual de Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, 4ª ed., Editorial Tirant lo Blanch, 2018, pág. 266.

El artículo 83.1 LGT recoge una definición completa de lo que se entiende por aplicación de los tributos. Es decir, cuáles son las actividades y actuaciones que se llevan a cabo en el proceso de aplicación de los tributos. En el artículo 83.3 de la LGT, de forma más precisa, se dispone que la aplicación de los tributos se desarrolla a través de los procedimientos de gestión, inspección y recaudación.



Fuente: MARTÍNEZ MUÑOZ, Yolanda: “La Aplicación de los Tributos”. En VV.AA., NAVARRO FAURE, Amparo (coord.): *Manual de Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, 4ª ed., Editorial Tirant lo Blanch, 2018, pág. 267.

² COLAO MARÍN, Pedro Ángel y PASTOR DEL PINO, María del Carmen: *Derecho Tributario español. Teoría y práctica*. Editorial Universidad Politécnica de Cartagena. CRAI Biblioteca, 2019, pág. 82.

2. Los procedimientos de aplicación de los tributos

Como hemos comentado en el apartado anterior, la aplicación de los tributos se desarrolla a través de los procedimientos de gestión, inspección y recaudación. Estos procedimientos se encuentran regulados tanto en la LGT como en el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de la gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (RGGIAT).

Los órganos de gestión tributaria son aquellos encargados del ejercicio de las funciones establecidas en el artículo 117 de la LGT, dirigidas fundamentalmente a la determinación de la existencia y cuantía de la obligación tributaria. Los procedimientos y las actuaciones de gestión se encomiendan a los órganos gestores de la Agencia Tributaria, sin perjuicio de que en algún caso puedan desarrollarse por otros órganos y departamentos de la Agencia como, por ejemplo, los órganos de inspección tributaria. Es decir, los órganos de gestión tributaria son titulares de ciertas potestades administrativas, que se concretan principalmente en la comprobación y liquidación de la deuda tributaria, no obstante, se trata de potestades compartidas con los órganos de inspección tributaria.

Las funciones de los órganos de gestión tributaria pueden agruparse, según MUNOZ MARTÍNEZ³, de la siguiente forma: recepción y tramitación de declaraciones, actuaciones de comprobación, realización de liquidación tributaria y otras funciones. El primero consiste en que los órganos de gestión tributaria reciben y tramitan las declaraciones presentadas por los obligados tributarios, las autoliquidaciones tributarias, las comunicaciones de datos y demás documentos con trascendencia tributaria. Dentro de las actuaciones de comprobación podemos distinguir: la comprobación de la procedencia de los beneficios fiscales y de las devoluciones tributarias, la comprobación del cumplimiento de las obligaciones formales, actuaciones de verificación de datos, de comprobación limitada y de comprobación de valores. La función de liquidación tributaria consiste básicamente en el cálculo del importe de la deuda tributaria o la cantidad a devolver, ya sea resultado de un procedimiento iniciado a instancia de parte o

³ MARTÍNEZ MUÑOZ, Yolanda: “Los Procedimientos de Gestión Tributaria”. En VV.AA., NAVARRO FAURE, Amparo (coord.): *Manual de Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, 4ª ed., Editorial Tirant lo Blanch, 2018, pág. 284.

de oficio. Por último, tenemos otras funciones que recogen tales como emisión de certificados tributarios, elaboración y mantenimiento de los censos tributarios, expedición y renovación del NIF y la información y asistencia tributaria.

Por su parte, la inspección tributaria está constituida por un conjunto de órganos administrativos cuya misión consiste, esencialmente, en controlar y garantizar la correcta aplicación de los tributos. De acuerdo con el artículo 145 LGT, el procedimiento de inspección tiene por objeto la comprobación e investigación del cumplimiento de las obligaciones tributarias y, en su caso, la regularización de las situaciones tributarias mediante la oportuna liquidación. De este modo, la inspección tributaria realiza, en el seno del correspondiente procedimiento, una doble labor: por una parte, verificar la situación tributaria de los obligados, comprobando las declaraciones y autoliquidaciones presentadas e investigando los hechos no declarados o ignorados por la administración; y, por otro lado, adecuar a Derecho aquellas situaciones tributarias que se hayan calificado irregulares mediante la práctica de las correspondientes liquidaciones.

Como hemos comentado anteriormente las funciones de comprobación y liquidación tributarias se comparten por los órganos de gestión e inspección. No obstante, éstos últimos tienen atribuidas unas facultades comprobatorias mucho más amplias.

La recaudación tributaria consiste en el ejercicio de las funciones administrativas tendentes al cobro de las deudas tributarias. Las actuaciones y procedimiento de recaudación se encuentran regulados en los artículos 160 a 177 de la LGT. Los órganos de recaudación en el ejercicio de sus funciones disponen de las siguientes facultades: de comprobación e investigación de aquellos datos o documentos con transcendencia tributaria con la finalidad de comprobar e investigar la existencia y situación de los bienes de los obligados tributarios; actuaciones de obtención de información, consistente en la obligación del contribuyente de aportar información acerca de su bienes y derechos integrantes de su patrimonio cuando lo requiera el órgano de recaudación; y, la adopción de medidas cautelares, con el fin de asegurar el cobro de la deuda tributaria.

Las actuaciones y procedimientos tributarios presentan algunos rasgos comunes, sin perjuicio de las particularidades que ostenten cada uno en la normativa tributaria

propia de cada procedimiento de aplicación. Entre los aspectos comunes de cada procedimiento, podemos distinguir tres fases: iniciación, desarrollo y terminación.

De acuerdo con el artículo 98 de la LGT, los procedimientos tributarios pueden iniciarse de oficio o a instancia del obligado tributario. En este último caso, el inicio del procedimiento puede llevarse a cabo mediante autoliquidación, declaración, comunicación, solicitud o cualquier otro medio previsto en la normativa tributaria. La iniciación de oficio se realizará mediante comunicación notificada al obligado o mediante personación. El procedimiento igualmente podrá iniciarse de oficio directamente con la notificación de la propuesta de resolución o liquidación.

Como bien podemos observar, en virtud de lo dispuesto en el artículo 98 de la LGT, existen dos formas de iniciar los procedimientos tributarios; a instancia de parte mediante autoliquidación, declaración, comunicación o cualquier otro medio regulado por el derecho tributario, pero también de oficio. En el caso de que los procedimientos tributarios se inicien de oficio⁴, estos deberán llevarse a cabo mediante la correspondiente comunicación notificada al obligado o mediante personación.

Una vez iniciado el procedimiento, ya sea de oficio o a instancia de parte, surgen deberes y derechos para las partes. En este sentido, entra en juego el artículo 99 de la LGT. Dicho artículo está dividido en diferentes apartados y están orientados al desarrollo de las actuaciones y procedimientos tributarios. Destacamos el apartado 1 del artículo 99 LGT, donde se dispone que, en el desarrollo de las actuaciones y procedimientos tributarios, la Administración facilitará en todo momento a los obligados tributarios el ejercicio de los derechos y el cumplimiento de sus obligaciones.⁵

Esos derechos de los que se habla en el artículo 99.1 LGT se encuentran recogidos en el artículo 34 de la LGT, el cual se denomina “derechos y garantías de los obligados

⁴ El artículo 87 del RGGIAT establece: “1. La iniciación de oficio de las actuaciones y procedimientos requerirá acuerdo del órgano competente para su inicio, por propia iniciativa, como consecuencia de orden superior o a petición razonada de otros órganos. 2. La iniciación del procedimiento se realizará mediante comunicación que deberá ser notificada al obligado tributario o mediante personación”.

⁵ ESTEVERRI MARTÍNEZ, Ernesto; LÓPEZ MARTÍNEZ, Juan; PÉREZ LARA José Manuel y DAMAS SERRANO, Tomás: *Manual Práctico de Derecho Tributario*, 5ª ed., Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2019, pág. 452.

tributarios”. Como veremos en el epígrafe de los “derechos de los administrados frente a la administración”, se trata de una lista muy amplia. Dentro de esta lista se recogen ciertos apartados que están dirigidos a la actividad probatoria. Entre estos, destacamos: el derecho a rehusar la presentación de documentos; el derecho al acceso a los registros y documentos que conformen el expediente instruido; el derecho a la aportación de pruebas; y el derecho al trámite de audiencia⁶. Nosotros nos centraremos en el derecho a la aportación de prueba, pues el objetivo de este trabajo es el análisis de ciertas cuestiones relacionadas con este derecho. En consecuencia, no analizaremos este derecho en este apartado, ya que le dedicaremos un epígrafe posteriormente.

Por último, de conformidad con el artículo 100 de la LGT, pondrá fin a los procedimientos tributarios: la resolución, el desistimiento, la renuncia al derecho en que se fundamente la solicitud, la imposibilidad material de continuarlos por causas sobrevenidas, la caducidad, el cumplimiento de la obligación que hubiera sido objeto de requerimiento o cualquier otra causa prevista en el ordenamiento tributario. La forma más común de finalización del procedimiento tributario es el cumplimiento de la obligación, sin perjuicio de las otras formas previstas por la LGT.

3. Instrumentos para facilitar la aplicación de los tributos

Del artículo 83.1 de la LGT, anteriormente mencionado, podemos extraer que la aplicación de los tributos implica todas aquellas actividades administrativas dirigidas a la información y asistencia a los obligados tributarios, así como las actuaciones de los obligados tributarios en el ejercicio de sus derechos o en cumplimiento de sus obligaciones. Esto significa que “la Administración está obligada a orientar y ayudar al obligado tributario en el cumplimiento de sus obligaciones y en el ejercicio de sus derechos”⁷. Esto se consigue, mediante las siguientes actuaciones: publicaciones, consistente en la publicación de los textos actualizados de las normas tributarias y la doctrina administrativa de mayor trascendencia; comunicaciones y actuaciones de información, se trata de un conjunto de medidas informativas relativas a los criterios

⁶ ESTEVERRI MARTÍNEZ, Ernesto; LÓPEZ MARTÍNEZ, Juan; PÉREZ LARA José Manuel y DAMAS SERRANO, Tomás: *Manual Práctico de Derecho Tributario*, 5ª ed., ob. cit., págs. 452-453.

⁷ DELGADO GARCIA, Ana María y OLIVER CUELLO, Rafael: *Los Procedimientos en el ámbito Tributario*. Ed UOC (Universitat Oberta de Catalunya). 2008, pág. 28.

administrativos existentes para la aplicación de la normativa tributaria; consultas tributarias escritas formuladas por el obligado tributario y dirigidas a la Administración; actuaciones previas de valoración; actuaciones de asistencia tributaria, conjunto de actividades que la administración tributaria pone a disposición de los obligados tributarios para facilitar el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones y el deber de información, el cual consiste en la obtención por parte de la Administración de información de los sujetos pasivos e incluso de terceros en los procedimiento de aplicación de los tributos .⁸

En este sentido, mencionamos otro precepto recogido en la misma ley, que no son más que los principios informadores de los procedimientos tributarios. El artículo 3 de la 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 de los derechos y garantías de los obligados tributarios”*. A pesar de que estos principios de aplicación a los tributos no tengan plasmación constitucional, sí que pueden derivarse de los principios constitucionales de seguridad jurídica (artículo 9.3 de la CE)⁹ y eficacia administrativa (artículo 103.1 de la CE)¹⁰. El primero de ellos, el de seguridad jurídica, exige que la participación de los ciudadanos en los procedimientos de aplicación de los tributos vaya acompañada de un conjunto de derechos y garantías y, en particular, que la Administración tributaria facilite el cumplimiento de sus obligaciones. Por lo que se refiere al principio de eficacia administrativa, requiere la existencia de los instrumentos jurídicos que aseguren el cumplimiento de las normas jurídicas y de las decisiones administrativas en general, y, por lo tanto, también de las que se refieren al ámbito tributario.¹¹

⁸ MARTÍNEZ MUÑOZ, Yolanda: “La Aplicación de los Tributos”. En VV.AA., NAVARRO FAURE, Amparo (coord.): *Manual de Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, 4ª ed., ob. cit., págs. 267-273.

⁹ Artículo 9.3 CE: *“La Constitución garantiza el principio de legalidad, la jerarquía normativa, la publicidad de las normas, la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales, la seguridad jurídica, la responsabilidad y la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos”*.

¹⁰ Artículo 103.1 CE: *“La Administración Pública sirve con objetividad los intereses generales y actúa de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, con sometimiento pleno a la ley y al Derecho”*.

¹¹ MENÉNDEZ MORENO, Alejandro: *Derecho Financiero y Tributario. Parte General. Lecciones de Cátedra*, 9ª ed., Editorial Civitas, 2008, pág 284.

Los instrumentos previstos en el ordenamiento jurídico para facilitar la aplicación de los tributos pueden clasificarse, según MENÉNDEZ MORENO¹², a través de un doble criterio: en favor de los obligados tributarios, facilitándoles el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus deberes; y en favor de la Administración tributaria, para lograr la correcta aplicación de los tributos.

3.1 Los derechos de los administrados frente a la Administración tributaria

En el artículo 34, apartado 1, de la LGT se recogen los derechos y garantías que posean los administrados frente a la Administración pública. Como podemos observar es una lista muy amplia: derecho a ser informado y asistido; derecho a obtener devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo; derecho a ser reembolsado del coste de los avales y otras garantías aportados; derecho a utilizar las lenguas oficiales en el territorio de su comunidad autónoma; derecho a conocer el estado de tramitación de los procedimientos en los que sea parte; derecho a conocer la identidad de las autoridades y personal al servicio de la Administración tributaria; derecho a solicitar certificación y copia de las declaraciones; derecho a no aportar aquellos documentos ya presentados; derecho al carácter reservado de los datos, informes o antecedentes obtenidos por la Administración tributaria; derecho a ser tratado con el debido respeto y consideración; derecho a que las actuaciones de la Administración tributaria que requieran su intervención se lleven a cabo en la forma que le resulte menos gravosa; derecho a formular alegaciones y a aportar documentos; derecho a ser oído en el trámite de audiencia; derecho a ser informado de los valores de los bienes inmuebles que vayan a ser objeto de adquisición o transmisión; derecho a ser informado, al inicio de las actuaciones de comprobación o inspección sobre la naturaleza y alcance de las mismas; derecho al reconocimiento de los beneficios o regímenes fiscales que resulten aplicables; derecho a formular quejas y sugerencias; derecho de los obligados a presentar ante la Administración tributaria la documentación que estimen conveniente; y derecho a obtener copia a su costa de los documentos que integren el expediente administrativo.

¹² MENÉNDEZ MORENO, Alejandro: *Derecho Financiero y Tributario. Parte General. Lecciones de Cátedra*, 9ª ed., ob. cit., pág. 285.

Estos derechos y garantías vinculan a todos los poderes del Estado considerando el carácter preponderante de los mismos dentro de nuestro ordenamiento jurídico. Esta preponderancia se funda en el artículo 1.1 de la CE, en el que se pone de relieve que España se constituye en un Estado Social y democrático de Derecho¹³. Por tanto, estos derechos y garantías constituyen un núcleo duro que deben respetar y preservar tanto la Administración (al ejecutar sus potestades) como el legislador (al otorgarlas). Así, el artículo 3 de la LGT establece que la aplicación del sistema tributario se basará en el [...] *cumplimiento de obligaciones formales y asegurará el respeto de los derechos y garantías de los obligados tributarios [...]*. De tal forma que estos derechos reconocidos legalmente pueden ser objeto de tutela cuando sean lesionados o violados por cualquier ente público. De hecho, la LGT impone la obligación a la Administración pública de prestar a los obligados tributarios la necesaria información y asistencia acerca de sus derechos y obligaciones (artículo 85 de la LGT), pudiendo incurrir en la violación de estos derechos y, consecuentemente, dando lugar a responsabilidad patrimonial de la administración¹⁴, siempre que concurren los requisitos exigidos por la normativa reguladora de tal institución.

Otro medio de tutela de los derechos de los obligados tributarios, lo constituye el Consejo para la Defensa del Contribuyente. Es un órgano colegiado de la Secretaría de Estado de Hacienda que vela por la efectividad de los derechos de los obligados tributarios, atiende las quejas que se produzcan por la aplicación del sistema tributario que realizan los órganos del Estado y efectúa sugerencias y propuestas.¹⁵ El CDC fue creado con el propósito de ofrecer una mayor protección a los ciudadanos en sus relaciones tributarias, como auténtico impulsor de la defensa efectiva de los derechos y garantías de los contribuyentes.

¹³ El Estado de Derecho es un principio de gobernanza en el que todas las personas, instituciones y entidades, públicas y privadas, incluido el propio Estado, están sometidas a leyes que se promulgan públicamente, se hacen cumplir por igual y se aplican con independencia, además de ser compatibles con las normas y los principios internacionales de derechos humanos. Asimismo, exige que se adopten medidas para garantizar el respeto de los principios de primacía de la ley, igualdad ante la ley, separación de poderes, participación en la adopción de decisiones, legalidad, no arbitrariedad, y transparencia procesal y legal. Consultado en [Portada - Naciones Unidas y el Estado de Derecho](#).

¹⁴ Un ejemplo de responsabilidad patrimonial de la Administración tributaria es la sentencia del TS de 10 de noviembre de 2008, Sala de lo Contencioso-Administrativo, recurso 5925/2004

¹⁵ Artículo 34, apartado 2, de la LGT. Dicho artículo ha sido objeto de desarrollo a través del Real Decreto 1676/2009, de 13 de noviembre, que regula la composición y funciones del mismo.

3.2 Las potestades y obligaciones de la Administración pública: deber de colaboración social, deber de comunicación y deber de asistencia e información a los obligados tributarios

Como bien hemos comprobado, el ordenamiento ha previsto instrumentos para facilitar la aplicación de los tributos. Hemos hablado ya de aquellos que se encuentran en favor de los obligados tributarios, los cuales tienen como finalidad facilitarles el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones. Ahora, por el contrario, toca mencionar aquellos que se encuentran en favor de la administración Tributaria y, a su vez, suponen deberes para los obligados tributarios.

Los instrumentos que se encuentran en favor de la Administración Tributaria están dispuestos en los artículos 92 a 95 bis de la LGT, donde destacamos la colaboración social recogido en el artículo 92 y el deber de informar en el artículo 93. Así, el artículo 92, apartado 1, de la LGT establece que *“los interesados podrán colaborar en la aplicación de los tributos en los términos y condiciones que reglamentariamente se determinen”*. Se trata, por tanto, de acuerdos de carácter voluntario y esa colaboración social con la Administración Tributaria en la aplicación de los tributos se articulará a través de dos procedimientos básicos: los acuerdos de colaboración y el de deber de información a la Administración.

Estos acuerdos tienen como protagonista, de una parte, a la Administración Tributaria y, de otra, el resto de las Administraciones Públicas o instituciones u organizaciones representativas de sectores o intereses sociales, laborales, empresariales o profesionales. Su objeto puede ser diverso, pero *“siempre versará sobre aspectos de la aplicación de los tributos que, por un lado, faciliten el cumplimiento de las obligaciones tributarias a los administrados y, por otro, faciliten a la Administración Tributaria la gestión y ejecución de las competencias que tiene atribuidas”*¹⁶.

Por lo que se refiere al deber de informar, su fundamento reside sobre la necesaria colaboración de los administrados, los cuales deben facilitar obligatoriamente a la

¹⁶ MENÉNDEZ MORENO, Alejandro: *Derecho Financiero y Tributario. Parte General. Lecciones de Cátedra*, 9ª ed., ob. cit., pág. 293.

Administración tributaria la información que ésta precisa para poder llevar a cabo la aplicación de los tributos¹⁷. Así, el artículo 93, apartado 1, de la LGT delimita subjetiva y objetivamente el deber de proporcionar información al disponer que *“las personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, así como las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de esta ley, estarán obligadas a proporcionar a la Administración tributaria toda clase de datos, informes, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria relacionados con el cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias o deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas”*.

De esta forma, desde un punto de vista subjetivo, dicho deber afecta a toda persona física o entidad jurídica, pública o privada, de tal manera que cualquiera puede ser destinatario del deber de información. La negativa a la solicitud de petición de información por parte de la Administración ha de considerarse como infracción tributaria, pudiendo aplicarse el artículo 203 de la LGT, relativo a la infracción tributaria por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración Tributaria.

Respecto al objeto de la información, el artículo 93.1 de la LGT exige que se trate de información *con “trascendencia tributaria”*¹⁸, esto es, que tenga relevancia, directa o indirectamente, con la finalidad de aplicación de los tributos. En otras palabras, el ámbito objetivo del mencionado deber se limita a los datos, informes, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria relacionados con el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Por último, no debemos olvidar, las obligaciones a las que está sometida la Administración pública en la aplicación de los tributos y que, a su vez, constituyen derechos de los particulares, como vimos en el apartado anterior. Hablamos, pues, del artículo 85 de la LGT, en el que se dispone que *“la Administración deberá prestar a los*

¹⁷ Sentencia de la AN de 23 de noviembre de 2005, Sala de lo Contencioso-Administrativo, recurso 346/2004.

¹⁸ ALONSO GARCÍA, Javier. *“Inspección tributaria y secreto profesional: límites penales y administrativos”*. Revista Economist and Jurist. Publicado el 1 de mayo de 2012, pág. 17. Consultado en [Inspección tributaria y secreto profesional: límites penales y administrativos | E&J \(economistjurist.es\)](http://inspecciontributaria.com)

obligados tributarios la necesaria información y asistencia acerca de sus derechos y obligaciones". Ese deber de informar y asistir a los obligados tributarios se lleva a cabo mediante las siguientes actuaciones, las mencionamos brevemente en el apartado de la "aplicación de los tributos", sin embargo, vamos a tratarlas con más detenimiento ahora: las publicaciones, las comunicaciones y actuaciones de información, las consultas tributarias escritas, las actuaciones previas de valoración, las actuaciones de asistencia tributaria y el deber de información.

Las publicaciones consisten en la publicación por parte de la Administración tributaria de los textos actualizados de las normas tributarias, así como la doctrina administrativa de mayor trascendencia. En este sentido, en virtud del artículo 86 de la LGT, el Ministerio de Hacienda difundirá por cualquier medio, durante el primer trimestre del año, los textos actualizados de las normas estatales con rango de ley y real decreto en materia tributaria en los que se hayan producido variaciones respecto de los textos vigentes en el año precedente, así como una relación de todas las disposiciones tributarias que se hayan aprobado en dicho año.

Las comunicaciones y actuaciones de información se encuentran recogido en el artículo 87 LGT, donde se dispone que se entiende como tal al conjunto de medidas informativas relativas a los criterios administrativos existentes para la aplicación de la normativa tributaria, la consulta a las bases informatizadas donde se contienen dichos criterios y la remisión de comunicaciones acerca de la tributación de determinados sectores, actividades o fuentes de rentas. Asimismo, publicará periódicamente las contestaciones a consultas y las resoluciones económico-administrativas de mayor trascendencia y repercusión.

A través de las consultas tributarias, conforme con el artículo 88 LGT, los obligados tributarios pueden formular cuestiones tributarias por escrito a la Administración tributaria respecto al régimen, la clasificación o la calificación tributaria que en cada caso corresponda al obligado tributario. Dicho escrito se dirigirá al órgano de la Administración tributaria que tenga atribuida la iniciativa para la elaboración, propuesta o interpretación de las disposiciones en materia tributaria. La contestación a la consulta presentada debe realizarse por escrito en el plazo de seis meses desde su

presentación y su falta de contestación no implicará la aceptación de los criterios expresados en el escrito de consulta.

Las contestaciones a las consultas presentadas tienen, en virtud del artículo 89 LGT, carácter vinculante para los órganos y entidades de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos, no obstante, quedan exentos de esta vinculación los órganos encargados de la revisión, esto es los Tribunales económico-administrativos.

Las actuaciones previas de valoración tienen como finalidad reducir la conflictividad tributaria generada en relación con la valoración. Pues, la valoración de los bienes constituye un elemento esencial en la aplicación de los tributos y, en ocasiones, genera conflictos en aquellos supuestos en los que la Ley contiene reglas de valoración que aluden al valor real del bien, sin determinar cómo se obtiene dicho valor. Esta actuación se realiza a través de una solicitud presentada por el interesado, en la que se incluirá una propuesta de valoración formulada por éste.

Presentada la solicitud, la Administración tributaria podrá comprobar los elementos de hecho y circunstancias declaradas por el obligado y, consiguientemente, emitirá la valoración correspondiente por escrito.

En cuanto a las actuaciones de asistencia tributaria constituyen otro tipo de actuación que lleva a cabo la Administración para materializar ese deber de prestar a los obligados tributarios la necesaria información y asistencia acerca de sus derechos y obligaciones. Con estas actuaciones nos referimos al conjunto de actividades que la Administración tributaria pone a disposición de los obligados tributarios para facilitar el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones. Dicha asistencia puede consistir en la confección de las declaraciones o autoliquidaciones que debe cumplimentar el sujeto pasivo.

2. LA PRUEBA EN LOS PROCEDIMIENTOS DE APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS.

2.1 Planteamiento de la cuestión

Tras el análisis de los procedimientos de aplicación de los tributos y los instrumentos para facilitar su aplicación podemos, por un lado, observar que en la aplicación de los tributos no sólo el obligado tributario tiene reconocido derechos y garantías, sino también la propia Administración tributaria ostenta de ciertas potestades en orden a facilitar la aplicación de los tributos. La problemática surge con las potestades que posee esta última. Hablamos, en particular, del derecho de información, el cual puede conducir a situaciones en las que se pongan en duda su licitud, como podremos observar en el apartado del “tratamiento de la prueba ilícita”.

Por otro lado, nos permite adentrarnos en el estudio de la institución de la prueba en el derecho tributario y con ello, analizar las particularidades y problemáticas que presenta en sede de desarrollo de los procedimientos de aplicación de los tributos. Pues, el artículo 34 de la LGT, anteriormente analizado, recoge en sus diferentes apartados ciertos derechos relacionados con la actividad probatoria: derecho a conocer el estado de tramitación de los procedimientos en los que sea parte; derecho a solicitar certificación y copia de las declaraciones por él presentadas; derecho a no aportar aquellos documentos ya presentados por ellos mismos y que se encuentren en poder de la Administración actuante; derecho a formular alegaciones y a aportar documentos; derecho a ser oído en el trámite de audiencia; derecho a que las manifestaciones con relevancia tributaria de los obligados se recojan en las diligencias extendidas en los procedimientos tributarios; derecho de los obligados a presentar ante la Administración tributaria la documentación que estimen conveniente y que pueda ser relevante para la resolución del procedimiento tributario que se esté desarrollando.

Tras esto, entramos en el análisis del derecho de los obligados a presentar ante la Administración tributaria la documentación que estimen conveniente y que pueda ser relevante para la resolución del procedimiento tributario que se esté desarrollando, donde realizaremos un estudio sobre las siguientes cuestiones: la regulación de la prueba, la

carga de la prueba, los medios de prueba; la prueba ilícita; momento de aportación y la valoración de la prueba.

2.2 Regulación de la prueba

Para conocer la regulación de la prueba en el Derecho tributario debemos acudir a lo dispuesto en la LGT. De esta forma, encontramos que la prueba en materia tributaria se rige por los artículos 105 a 108 de la LGT, que se contemplan en la Sección 2ª Prueba, bajo la rúbrica “Normas sobre medios y valoración de la prueba”.

Estos artículos regulan las siguientes materias: el artículo 105 dispone a quién corresponde la carga de la prueba en los procedimientos de aplicación de los tributos; el artículo 106 regula las normas sobre los medios y valoración de la prueba; el artículo 107 el valor de las diligencias probatorias extendidas en el curso de las actuaciones y los procedimientos tributarios y, por último, el artículo 108 sobre las presunciones en materia tributaria.

En este apartado vamos a dedicarnos al estudio del artículo 106 de la LGT, puesto que los demás artículos serán tratados minuciosamente en posteriores apartados.

De este modo, el artículo 106, apartado I, de la LGT dispone que *“En los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de prueba se contienen en el Código Civil y en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, salvo que la ley establezca otra cosa”*. Por tanto, podemos observar que existe una doble regulación de esta materia. Por un lado, la LGT que tiene carácter de derecho público¹⁹ (conjunto de normas que regulan las actuaciones de los organismos del Estado y las relaciones entre persona físicas o jurídicas de carácter privado con organismos de las Administración Pública) y, por otro lado, existe una remisión a la normativa contenida en el derecho privado (conjunto de normas que regula las relaciones entre personas físicas o jurídicas de carácter privado), Código Civil²⁰ y Ley de

¹⁹ Tanto el concepto de derecho público como el de derecho privado fueron consultados en [Economipedia - Educación financiera, economía y finanzas](#)

²⁰ No hay que olvidar, a pesar de que la LGT se remita al Código Civil, éste ya no contiene una lista de medios de prueba, pues cuando se publicó la Ley de Enjuiciamiento Civil, el artículo 1215 del CC (el cual

Enjuiciamiento Civil. De esta forma, podemos distinguir que la LGT recoge, por un lado, entre sus preceptos, expresamente tres medios de prueba que son la factura (106.4 LGT), las diligencias (107 LGT) y las presunciones (artículo 108 LGT), mientras que el CC regula en sus artículos 1216 a 1230 determinados aspectos probatorios de los documentos públicos y privados y la LEC en su artículo 299²¹ regula los diferentes medios de prueba, los cuales son trasladables al ámbito tributario: interrogatorio de las partes, documentos públicos, documentos privados, dictamen de peritos, reconocimiento judicial e interrogatorio de testigos.

Sin embargo, el artículo 106.1 de la LGT, según MAGRANER MORENO, se trata de un precepto con “carácter residual, puesto que su aplicación se encuentra subordinada a que la propia LGT no establezca una limitación a la misma”²². Ese carácter residual tiene su fundamento en “la necesidad de una adaptación al ámbito de los procedimientos de gestión tributaria e incluso en los procedimientos contencioso-administrativos en materia tributaria, pues algunos de los medios de prueba enumerados tienen difícil encaje en el ámbito de las controversias tributarias sobre los hechos que se suscitan a lo largo de los procedimientos de aplicación de los tributos”²³.

RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN²⁴ también defiende esta postura alegando que “la admisibilidad genérica de estos elementos de prueba que resulta de las normas procesales civiles debe completarse con su admisibilidad específica para el ámbito de las actuaciones

recogía: instrumentos, confesión, inspección personal del juez, peritos, testigos y presunciones) fue derogado. No obstante, en sus artículos 1216 a 1230 regula determinados aspectos probatorios de los documentos públicos y privados, los cuales se completan con el contenido de los artículos 317 a 334 de la LEC.

²¹ La enumeración contenida en el artículo 299 de la LEC no agota los posibles medios de prueba de que se puede hacer uso en el ámbito tributario, pues la presencia de pruebas expresamente previstas por la ley no excluye en absoluto la posibilidad de emplear pruebas no previstas (TARUFFO, M.: *La prueba de los hechos* (trad. esp. J. Ferrer Beltrán), Trotta, Madrid, 2002. Citado en RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN María: *La Prueba en Derecho Tributario*, Cizur Menor, 2007, pág. 209). En esta línea, ROMERO PLAZA proclama que la lista enunciada en el 299 LEC no debe entenderse a modo de *numerus clausus*, es decir, lista cerrada. Siempre que tengamos presente que los medios de prueba y las fuentes de prueba son algo distinto ((ROMERO PLAZA, Carlos: *Prueba y Tributos*. 1ª ed., ob. cit., pág. 261). Sin embargo, nosotros nos centraremos en aquellos medios de prueba que recoge la LEC (artículo 299) y los recogidos por la LGT (actas y diligencias, factura y presunciones)

²² MAGRANER MORENO, Francisco Javier. “Aspectos actualmente controvertidos sobre la prueba en los procedimientos tributarios en España”. *Revista Boliviana de Derecho*, número 24, julio 2017, pág. 231.

²³ ROMERO PLAZA, Carlos: *Prueba y Tributos*. 1ª ed., ob. cit., pág. 259.

²⁴ RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN María: *La Prueba en Derecho Tributario*, ob. cit., pág. 202.

y procedimientos tributarios”. Por tanto, como veremos en el apartado de “los medios de prueba” algunos medios de prueba tienen difícil encaje en el ámbito de las controversias tributarias sobre los hechos suscitados a lo largo de la aplicación de los tributos y que, en consecuencia, serán adaptados al terreno tributario.

Asimismo, es necesario tener en cuenta que la prueba en materia tributaria difiere de la jurisdiccional. Es decir, la prueba en Derecho tributario no está encaminada a convencer al juez imparcial, sino a alcanzar la verdad y fundamentar la actuación de la Administración. En este sentido, MAGRANER MORENO²⁵ expresa que “El procedimiento tributario, como todo procedimiento administrativo, tiene carácter inquisitivo, el contribuyente se enfrenta a la administración tributaria, no existe un juez imparcial que tome una decisión en función de lo que cada parte demanda. En este sentido, el Tribunal Supremo español ha establecido que, al tratarse de un procedimiento administrativo inquisitivo, impulsado de oficio, ni la prueba ni la carga de la prueba “pueden tener la misma significación que en un proceso dispositivo. Comenzando por el hecho de que la Administración deberá averiguar los hechos relevantes para la aplicación del tributo, incluidos, en su caso, los que pudieran favorecer al particular, aún no alegados por éste”.

En efecto, la remisión que contiene la LGT a las normas del proceso civil, no se acoplan a los procesos tributarios de forma automática ni desde luego resulta fácil. Dado que cada jurisdicción tiene sus propias características.²⁶

2.3 La carga de la prueba

En el presente apartado abordaremos la cuestión de la carga de la prueba, que hace referencia a quién debe probar y para quién se realiza la actividad probatoria.

²⁵ MAGRANER MORENO, Francisco Javier. “Aspectos actualmente controvertidos sobre la prueba en los procedimientos tributarios en España”. ob. cit., pág. 229.

²⁶ ROMERO PLAZA, Carlos: *Prueba y Tributos*. 1ª ed., ob. cit., pág. 60

La carga de la prueba debe entenderse, según ROMERO PLAZA²⁷, como la distribución o la asignación de la prueba entre las partes o la determinación del sujeto que ha de aportar la prueba de los hechos, así como la fijación de las consecuencias de la ausencia.

Esta distribución de la prueba viene plasmada en el artículo 105, apartado 1, de la LGT, el cual dispone que “*En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo*”. De tal forma que quien haga valer su derecho, deberá probar los hechos constitutivos del mismo²⁸. Pues, en sede de un procedimiento de aplicación de los tributos podemos distinguir, claramente, dos sujetos: por una parte, el obligado tributario y, por otra, el ente público. Por tanto, serán éstos los protagonistas y, a su vez, corresponderá a éstos la aportación de aquellos medios de prueba de los que se sirvan para hacer valer su derecho.

En virtud del artículo anteriormente transcrito, podemos afirmar que a los obligados tributarios incumben las pruebas que excepcionan o minoran la tributación²⁹, esto es, cumplirán su deber de probar aquellos elementos en los que se funde su derecho y aquellas circunstancias determinantes de los supuestos de no sujeción, exenciones y bonificaciones o beneficios fiscales y las operaciones alegadas a efectos de gastos, mientras que la administración debe “averiguar los hechos relevantes para la aplicación del tributo”³⁰, esto es, la realización del hecho imponible y demás presupuestos de hecho de las obligaciones tributarias. De este modo, la carga de la prueba diferirá en función de quién inicia el procedimiento, como veremos a continuación.

En el apartado de “los procedimientos de aplicación”, pudimos distinguir tres procedimientos de aplicación (gestión, inspección y recaudación). En este caso, vamos a

²⁷ *Íbid.*, pág. 201

²⁸ Así lo recoge la sentencia del Tribunal Supremo de Madrid, Sala Tercera de lo Contencioso-Administrativo, 10 de enero de 2010 (recurso de casación 2501/2004): “*Efectivamente, en la citada STS de 17 de marzo de 1995 se señala que «procede reiterar la doctrina uniforme de esta Sala, según la cual cada parte ha de probar el supuesto de hecho de la norma, cuyas consecuencias invoca a su favor, doctrina jurisprudencial puesta de manifiesto por el Tribunal Supremo en Sentencias de 20 y 13 de marzo y 24 de enero de 1989, y reiterada en las Sentencias de 29 de noviembre de 1991 y 19 de febrero de 1994.»*”

²⁹ ROMERO PLAZA, Carlos: *Prueba y Tributos*. 1ª ed., ob. cit., pág. 45.

³⁰ *Íbid.* pág. 205.

centrarnos en dos de ellos: el procedimiento de gestión y de inspección. En ese mismo apartado, mencionamos que los procedimientos de aplicación de los tributos podían iniciarse de dos formas: de oficio o a instancia de parte.

Por tanto, tratándose de un procedimiento de gestión e iniciado a instancia de parte mediante declaración, autoliquidación, comunicación o cualquier otro medio previsto legalmente en el que ponga de manifiesto a la Administración la realización de un hecho imponible y comunique los datos necesarios para que ésta cuantifique la obligación tributaria mediante la liquidación correspondiente, podemos divisar dos supuestos³¹: por una parte, si la Administración considera que no hay irregularidades en los datos y calificaciones realizadas por el sujeto pasivo, procederá a su liquidación. Por el contrario, si determina que existen discrepancias en cuanto a los datos declarados, corresponderá al obligado tributario corroborar lo presentado por éste en el período de alegaciones sobre la base de la propuesta de liquidación.

Por el contrario, si el procedimiento es iniciado de oficio, es decir, por la propia Administración tributaria, éste requerirá ser adoptado mediante acuerdo por parte de los órganos competentes de la Administración tributaria, ya sea por propia iniciativa, como consecuencia de una orden superior o a petición razonada de otros órganos (artículo 87, apartado 1, del RGGIAT). A su vez, la iniciación del procedimiento se realizará mediante comunicación que deberá ser notificada al obligado tributario o mediante personación, aunque cuando así estuviese previsto, el procedimiento podrá iniciarse directamente con la notificación de la propuesta de resolución o de liquidación.

En el procedimiento iniciado de oficio corresponde al órgano tributario probar en qué se fundamenta la apertura del procedimiento, ya que la comunicación deberá recoger “el objeto del procedimiento con indicación expresa de las obligaciones tributarias o elementos de las mismas”³². Es decir, el órgano competente de la administración tributaria

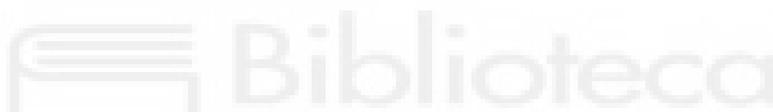
³¹ MARTÍNEZ MUÑOZ, Yolanda: “Los Procedimientos de Gestión Tributaria”. En VV.AA., NAVARRO FAURE, Amparo (coord.): *Manual de Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, 4ª ed., ob. cit., pág. 289.

³² CHICO ARAGÓN, Luis: “Gestión Tributaria”. En VV.AA., PELÁEZ MARTOS, José María y GUAITA GIMENO, JUAN JOSÉ (coordinadores): *Procedimientos tributarios: Gestión, inspección, recaudación, sancionador y revisión*, 3ª ed, Editorial Tirant lo Blanch, 2013, pág. 204.

que haya iniciado el procedimiento de oficio deberá probar, la realización del hecho imponible y demás presupuestos de hecho de las obligaciones tributarias³³.

En el seno de un procedimiento de inspección, la impugnación de una liquidación presentada por el contribuyente supone que corresponde a la Inspección de tributos la obligación de probar los hechos en los que descansa la liquidación impugnada, en virtud del artículo 105 de la LGT, anteriormente mencionado. No obstante, cuando la liquidación tributaria se funda en las actuaciones inspectoras practicadas y recogidas en documentos debidamente, es al contribuyente a quien corresponde desvirtuar las conclusiones alcanzadas por la Administración.³⁴

No obstante, a pesar de que el citado artículo 105 de la LGT obliga de igual modo al contribuyente como a la Administración, existen ocasiones en las que la administración hace recaer la carga de la prueba sobre el contribuyente, alegando el principio de



³³ Así lo recoge la sentencia de TS, Sala de lo Contencioso, del 12 de junio de 2012, núm de recurso 1356/2009: “[...] La jurisprudencia es abundantísima sobre la carga de la prueba en el procedimiento de gestión tributaria, haciéndose eco e insistiendo en el principio general del art. 114 LGT y entendiendo que ello supone normalmente que la Administración ha de probar la existencia del hecho imponible y de los elementos que sirvan para cuantificarlos y el particular los hechos que le beneficien como los constitutivos de exenciones y beneficios fiscales, los no sujetos, etc. » [Sentencia de 23 de enero de 2008 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 95/2003), FD Cuarto; en el mismo sentido, Sentencias de 16 de octubre de 2008 (rec. cas. núm. 9223/2004), FD Quinto ; de 1 marzo de 2012 (recs. cas. núms. 2827/2008 y 2834 / 2008) FD Quinto; y de 16 de junio de 2011 (rec. cas. núm. 4029/2008) FD Tercero]”.

³⁴ La sentencia de TS núm. 696/2019 de 26 marzo. JT 2019\764 recoge que “Los procedimientos de aplicación de los tributos, que quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo. En efecto, en esa materia de prueba en los procedimientos tributarios, el Tribunal Supremo, en sentencia de 25 de junio de 2009 (RJ 2009, 5880), ha indicado que: A(...) esta Sala ha señalado que el citado es un precepto que de igual modo obliga al contribuyente como a la Administración [se refiere el Alto Tribunal al artículo 114 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre (RCL 1963, 2490) , General Tributaria , trasunto del artículo 105 de la vigente Ley 58/2003 (RCL 2003, 2945)], de manera que es a la Inspección de los Tributos a la que corresponde probar los hechos en que descansa la liquidación impugnada , sin que pueda desplazarse la carga de la prueba al que niega tales hechos, *convirtiendo aquella en una probatio diabólica referida a hechos negativos [Sentencia de 18 de febrero de 2000 (RJ 2000, 2792) (rec. cas. núm. 3537/1995), FD Tercero]; pero cuando la liquidación tributaria se funda en las actuaciones inspectoras practicadas, que constan debidamente documentadas, es al contribuyente a quien incumbe desvirtuar las conclusiones alcanzadas por la Administración [Sentencias de 15 de febrero de 2003 (RJ 2003, 2713) (rec. cas. núm. 1302/1998), FD Séptimo; de 5 de julio de 2007 (RJ 2007, 6625) (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 251/2002), FD Cuarto; de 26 de octubre de 2007 (RJ 2008, 728) (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 88/2003), FD Quinto; de 12 de noviembre de 2008 (RJ 2008, 7885) (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 370/2004), FD Cuarto.1]. En este sentido, hemos señalado que * [e]n los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho (sea la Administración o los obligados tributarios) deberá probar los hechos constitutivos del mismo”.

disponibilidad y facilidad probatoria³⁵. Este principio hace recaer las consecuencias de la falta de prueba sobre la parte que se halla en una posición prevalente o más favorable por la disponibilidad o proximidad a su fuente. Por tanto, constituye una excepción al artículo 105 de LGT sobre el *onus probandi* y que conduce, en ocasiones, a situaciones de *probatio diabolica*³⁶.

2.3.1 La probatio diabólica

Como hemos comentado en el apartado anterior, existen situaciones en las que la Administración tributaria hace recaer la carga de la prueba sobre el contribuyente, alegando el principio de disponibilidad y facilidad probatoria. De tal forma que el contribuyente debe obtener el convencimiento acerca de la veracidad de las afirmaciones fácticas por ellas sostenidas, a través de pruebas de imposible o muy difícil aportación como consecuencia del desplazamiento de la carga de la prueba, en virtud del principio de facilidad y disponibilidad probatoria. Hablamos, pues, de la *probatio diabolica*. Con esta figura se pretende proteger garantizar y proteger la carga de la prueba y, en consecuencia, no violar el derecho a la tutela judicial efectiva (artículo 24 CE)

En palabras de GARCIA NOVOA³⁷ “la *probatio diabólica* protege a la parte procesal que alega un derecho o una situación de la que se deriva una consecuencia jurídica imposible de probar, ya que está en la mano de la otra parte procesal acreditar tal extremo”. Un ejemplo de esta situación sería la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central, con fecha 16 de enero 2019 (recurso 4253/2016). En palabras del propio TEAC: “*Estaríamos ante una probatio diabólica, situación que se produce cuando a quien alega un derecho o una situación de la que se deriva una consecuencia jurídica le resulta imposible probar un hecho o extremo concreto. Los*

³⁵ ÁNGEL GARRIDO, Miguel. “El TS delimita la carga de la prueba en la relación tributaria”. Revista elEconomista. Publicado el 29 de febrero de 2020. Disponible en [El Tribunal Supremo delimita la carga de la prueba en la relación tributaria - Garrido Abogados](#)

³⁶ No entramos a analizar dicha figura jurídica, pues le dedicaremos un apartado.

³⁷ GARCÍA NOVOA, César. “Cuando el diablo no está en los detalles sino en la prueba (*probatio diabolica*) y otras consideraciones sobre la prueba en materia tributaria”. Taxlandia: Blog fiscal y de Opinión Tributaria. Publicado el 19 de febrero de 2019. Disponible en [Cuando el diablo no está en los detalles sino en la prueba \("probatio diabolica" y otras consideraciones sobre la prueba en materia tributaria\) \(politicafiscal.es\)](#)

hechos tuvieron lugar con tantos años de antelación a la fecha de la declaración 720 que ni la contribuyente puede aportar más datos ni la Administración confirmarlos o rebatirlos”.

2.4 Los medios de prueba

Por lo que se refiere a los medios de prueba que las partes pueden aportar en el desarrollo de los procedimientos de aplicación de los tributos, son los recogidos tanto en la propia LGT como en el CC y LEC, como pudimos comprobar en el apartado de la “regulación” de la prueba en materia tributaria. Por tanto, es necesario analizar, por un lado, los tres medios de prueba que se hacen en la propia LGT (factura, diligencias o actas y presunciones), de los cuales la factura y las presunciones, hoy en día, tienen un mayor impacto en el seno de los procedimientos tributarios³⁸ y, por otro, aquellos medios de prueba dispuestos en el CC y la LEC.

Nosotros nos vamos a centrar, principalmente, en aquellos recogidos en la LGT y en LEC, pues la regulación de las pruebas en el CC ha quedado obsoleta como consecuencia de la aprobación de la LEC³⁹.

De este modo, empezamos el análisis con los medios probatorios dispuestos en la LEC. Estos medios probatorios se encuentran recogidos en el artículo 299 de la LEC y que son trasladables al ámbito de los procedimientos de aplicación de los tributos:

- 1.º Interrogatorio de las partes.
- 2.º Documentos públicos.
- 3.º Documentos privados.
- 4.º Dictamen de peritos.
- 5.º Reconocimiento judicial⁴⁰.

³⁸ MAGRANER MORENO, Francisco Javier. “Aspectos actualmente controvertidos sobre la prueba en los procedimientos tributarios en España”, ob. cit., pág. 233.

³⁹ *Ibidem.* pág. 233.

⁴⁰ El reconocimiento judicial no será tratado en este trabajo, pues se excluye como medio de prueba, no tanto por el carácter administrativo del órgano decisor cuanto porque la verificación personal del funcionario debe estar apoyada en otro medio de prueba; en otro caso, la invocación de la falta de prueba en vía de revisión determinará su destrucción. (PITA GRANDAL, A.M.: *La prueba en el procedimiento*

6.º Interrogatorio de testigos.

El análisis de estos medios de prueba será llevado a cabo en distintos apartados y según el orden arriba dispuesto. Un dato a tener en cuenta antes de iniciar su análisis como vimos en el apartado de la “regulación”, es que “los medios de prueba han sido incorporados en la normativa tributaria por otros que a semejanza de aquellos los suplen en la mayoría de los supuestos, de tal forma que, extrañamente van a ser de aplicación en los procedimientos tributarios tal como son regulados en la LEC”. Esto supone que los medios de prueba que vamos a tratar ahora no son trasladables directamente al terreno tributario, dado que cada jurisdicción tiene sus propias características⁴¹.

2.4.1 El interrogatorio de las partes

El interrogatorio de las partes, en palabras de MAGRANER MORENO, continúa teniendo vigencia en el procedimiento tributario. Dicho medio de prueba ha sido incorporado en los procedimientos de aplicación de los tributos a través de la declaración tributaria, pues, como declara RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN “es innegable que la declaración del contribuyente es también una declaración de parte. Es decir, consiste en una declaración representativa o de ciencia, que procede de una de las partes de la relación jurídica tributaria, y cuya finalidad es poner en conocimiento de la Administración Tributaria cualesquiera hechos relevantes al objeto del procedimiento de liquidación, sean estos constitutivos, modificativos o extintivos”⁴². En este sentido, ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA⁴³ también predica la calificación de la declaración tributaria como un supuesto de confesión, pues, a través de esta confiesa o reconoce la existencia de los hechos imposables determinantes del correspondiente gravamen.

de gestión tributaria, Marcial Pons, Madrid- Barcelona, 1998, pág. 264. Citado en ROMERO PLAZA, Carlos: *Prueba y Tributos*. 1ª ed., ob. cit., pág. 263.)

⁴¹ ROMERO PLAZA, Carlos: *Prueba y Tributos*. 1ª ed., ob. cit., pág. 60

⁴² XAVIER, Alberto: *Do Lançamento; Teoria Geral do ato e do Procedimento e do Processo Tributário*, 2ª ed, Ed. Forense, Río de Janeiro, 1998, pág. 182 y SÁNCHEZ SERRANO, Luis: *La declaración tributaria*, IEF, Madrid, 1977, pág. 366. Citado en RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, María: *La Prueba en Derecho Tributario*, ob. cit., pág. 209.

⁴³ ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: “*La prueba en Derecho Fiscal*”, Memoria de la Asociación Española de Derecho Tributario, 1958, Madrid, 1959, pág. 164. Citado en ROMERO PLAZA, Carlos: *Prueba y Tributos*. 1ª ed., ob. cit., pág. 284.

Por tanto, podemos decir que, efectivamente, a través de la declaración tributaria⁴⁴ se lleva a cabo esa declaración de parte, ya que, mediante ella, el obligado tributario confiesa hechos o puede hacerlo y a la que la LGT concibe como “una especie de confesión extrajudicial”⁴⁵.

Ahora bien, la problemática respecto de la declaración tributaria como medio de prueba reside sobre el valor probatorio. Para ello, debemos acudir a lo dispuesto en el artículo 108, apartado 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”. Por tanto, según la redacción de ese precepto, podemos decir que la LGT atribuye a las declaraciones tributarias un determinado valor probatorio, al presumir la certeza de los hechos en ella afirmados⁴⁶. No obstante, ni la presentación de cualquiera de estos documentos implica la aceptación o reconocimiento por el obligado de la procedencia de la obligación tributaria, en virtud de lo dispuesto en el artículo 119.1 de la LGT, ni la Administración está obligada a ajustar las liquidaciones a los datos consignados por los obligados tributarios en esas declaraciones y demás documentos, conforme al artículo 101.1 de la LGT.

Por tanto, ese valor probatorio que el ordenamiento tributario atribuye a las declaraciones tributarias no es una auténtica regla de presunción, ya que no hay dos hechos conectados a efectos probatorios como es característico de las presunciones⁴⁷, sino uno solo, la declaración, que ha de ser tomada por cierta a los efectos administrativos oportunos salvo rectificación posterior.

⁴⁴ La Ley General Tributaria define la declaración tributaria en el artículo 119.1, como todo documento presentado ante la Administración tributaria donde se reconozca o manifieste la realización de cualquier hecho relevante para la aplicación de los tributos.

⁴⁵ MAGRANER MORENO, Francisco Javier. “Aspectos actualmente controvertidos sobre la prueba en los procedimientos tributarios en España”, ob. cit., pág. 237. Se dice que es extrajudicial, pues no se lleva a cabo ante un órgano judicial.

⁴⁶ MARÍN-BARNUEVO FABO, D.: *Presunciones y técnicas presuntivas en Derecho Tributario*, Ed McGraw-Hill, Madrid, 1996, pág. 204. Citado en RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, María: *La Prueba en Derecho Tributario*, ob. cit., pág. 224.

⁴⁷ No vamos a profundizar en las presunciones, pues le dedicaremos un apartado a su análisis.

En definitiva, la cuestión controvertida reside, precisamente, en ese valor probatorio, pues hay que tener en cuenta que no es que la declaración haga ciertos los hechos afirmados en ella, sino la norma dispone tenerlos como ciertos, conforme a la técnica característica de las reglas de la prueba legal y por ello se restringen también las posibilidades de proceder a su rectificación.⁴⁸

2.4.2 La prueba documental

En cuanto a la prueba documental, podemos distinguir dos clases de documentos, conforme con lo enunciado en el CC y en la LEC: documentos públicos y privados.

Como señala PRIETO-CASTRO FERRÁNDIZ⁴⁹, partiendo del concepto establecido en el artículo 1.216 CC, documento público es todo aquel que responde a tres exigencias: estar intervenido por un funcionario público, que sea competente para intervenir en el acto concreto y, que reúna las solemnidades o, más bien, los requisitos que la ley impone. A partir de aquí, lo que hace la LEC, en su artículo 317, es recoger un catálogo de documentos a los que se otorga tal consideración a efectos probatorios.

De esta forma, se consideran documentos públicos, los intervenidos por Letrados de la Administración de Justicia, Notarios, Registradores de la propiedad y mercantiles, Corredores de comercio o funcionarios públicos legalmente facultados para dar fe pública en lo que se refiere al ejercicio de sus funciones. Estos documentos públicos ostentan carácter de prueba legal o tasada. Las reglas legales de valoración implican que el legislador establece en la propia ley el valor que se ha de otorgar a los distintos medios de prueba limitando, de esta manera, las facultades valorativas.

Por tanto, el valor probatorio que se predica de los documentos públicos se extiende, según RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN⁵⁰, al hecho de que el documento ha sido realizado por el funcionario público y de que en él intervinieron las partes; los hechos

⁴⁸ RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, María: *La Prueba en Derecho Tributario*, ob. cit., pág. 225

⁴⁹ Citado en ASECIO MELLADO, José María: “Los Distintos Medios de Prueba (I)”. En VV.AA., FUENTES SORIANO, OLGA (coord.): *Derecho Procesal Civil: Parte General*. 1ª ed., ob. cit., pág. 264.

⁵⁰ RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, María: *La Prueba en Derecho Tributario*, ob. cit., pág. 231.

relativos a las circunstancias exteriores en que se produjo el documento mismo, principalmente, fecha y lugar; el hecho de que las partes intervinieron manifestando lo que en el documento se dice y todos los hechos y actos que se realizan y se describen el funcionario público como producidos o existentes ante él, en el momento de redacción del documento. Sin embargo, debemos señalar que dicho valor de prueba tasada solo puede llegar hasta donde alcanza la percepción u observación del fedatario, pero en ningún caso a la veracidad o sinceridad de las declaraciones realizadas por las partes, que escapan de dicha percepción⁵¹.

Dentro de la categoría de documento público podemos incluir, aquellos documentos administrativos distintos de los recogidos en el artículo 317.5º y 6º de la LEC a los que las leyes otorguen el carácter de público. Así, el artículo 319.2 de la LEC señala que su fuerza probatoria será la que establezcan las leyes que le reconozcan el carácter de públicos. En defecto de disposición expresa en tales leyes, los hechos, actos o estados de cosas que consten en ellos referidos documentos se tendrán por ciertos, a los efectos que la sentencia que se dicte, salvo que otros medios de prueba desvirtúen la certeza de lo documentado. Pues, los documentos a los que se refiere el artículo 319.2 LEC son “documentos administrativos que no son públicos en sentido estricto de acuerdo con la noción del CC y la LEC, sino que son públicos porque han sido declarados como tales por una ley distinta de la LEC que los califica como tales”⁵².

En esta línea, las actas y diligencias extendidas por los funcionarios de la Inspección de Tributos se incluyen en esta categoría y tienen el valor probatorio que les reconocen los artículos 107 y 144 de la LGT. Ambos artículos afirman que tanto las actas como las diligencias hacen prueba de los hechos que motivan su formalización, salvo que se acredite lo contrario. Esta presunción de certeza sólo se extiende conforme al alcance del valor de prueba legal de los documentos públicos, esto es, a los hechos directamente perceptibles u observables por el funcionario público, pero en ningún caso a la veracidad

⁵¹ MONTERO AROCA, Juan: *La prueba en el proceso civil*. 2ª ed., Ed, Civitas, Madrid 1998, págs. 169 y ss.; GÓMEZ ORBANEJA, Emilio y HERCE QUEMADA, Vicente: *Derecho Procesal Civil*. T.I, Madrid, 1976, págs. 342 y ss.; ORMAZÁBAL SÁNCHEZ, Guillermo: *La prueba documental y los medios e instrumentos idóneos para reproducir imágenes o sonidos o archivar y conocer datos*, Ed. La Ley, Madrid, 2000, pág. 60. Citados en RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, María: *La Prueba en Derecho Tributario*, ob. cit., pág. 231.

⁵² RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, María: *La Prueba en Derecho Tributario*, ob. cit., pág. 233.

o sinceridad de las declaraciones realizadas por las partes que escapan de dicha percepción.⁵³ Por lo que quedan fuera del alcance de esta presunción, las calificaciones jurídicas, los juicios de valor o las simple opiniones que los inspectores consignen en las actas y diligencias.

Asimismo, el valor probatorio de las actas y diligencias como documentos administrativos oficiales, fuera del alcance de esta presunción de certeza, ha de ser corroborado por el suficiente respaldo probatorio y puede ser contradicho por la apreciación conjunta de la prueba.⁵⁴

Tras la enunciación de los documentos públicos, toca hablar, por el contrario, de los documentos privados. Se consideran documentos privados aquellos que no se hallen en ninguno de los apartados del artículo 317 de la LEC, anteriormente citado. Es decir, por exclusión es “todo instrumento que contenga una representación de la realidad y que no pueda calificarse de público tendrá la consideración de documento privado”⁵⁵. Dentro de este tipo, podemos destacar la factura, la contabilidad o los libros de los comerciantes. Nosotros nos centraremos en el primero de ellos por la importancia que reviste, como podremos observar más adelante.

Para finalizar con el apartado de la prueba documental, podemos concluir que la prueba documental es un medio de prueba de gran trascendencia en el ámbito tributario, pues “en materia tributaria es habitual que la formación de la prueba se produzca por cauces extraprocesales y la prueba documental es la predominante y preferente frente a otros elementos de prueba que pueden formarse únicamente en el proceso, como ocurre con la prueba testifical. Como se ha dicho en nuestro país, “la determinación de los hechos en materia tributaria es el reino de la prueba documental frente a la testifical (...) tanto de la prueba documental en sentido estricto, documentos públicos y privados incorporados al proceso por los cauces legales, como de la prueba documental que ha sido formada a lo largo de un procedimiento extraprocesal, como ocurre con la documentación de hechos

⁵³ ROMERO PLAZA, Carlos: *Prueba y Tributos*. 1ª ed., ob. cita., pág. 279.

⁵⁴ RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, María: *La Prueba en Derecho Tributario*, ob. cit., pág. 227

⁵⁵ASENCIO MELLADO, José María: “Los Distintos Medios de Prueba (I)”. En VV.AA., FUENTES SORIANO, OLGA (coord.): *Derecho Procesal Civil: Parte General*. 1ª ed., ob. cit., pág. 264.

que resultan de los actos administrativos desarrollados en los procedimientos tributarios, la llamada documentación administrativa”⁵⁶. RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN defiende esta postura al afirmar que “es preciso constatar la preeminencia del documento sobre el resto de los elementos de prueba en materia tributaria y la preferencia de la prueba documental”⁵⁷.

Por tanto, la prueba documental es muy importante, ya que en materia tributaria goza de preponderancia frente a cualquier otro medio de prueba.

2.4.3 El dictamen pericial

La prueba pericial regulada en LEC se ha extrapolado al ámbito tributario a través de la tasación pericial contradictoria, como método para resolver los conflictos entre la Administración tributaria y los contribuyentes⁵⁸. La tasación pericial contradictoria, regulada en el artículo 135 de la LGT, consiste en un procedimiento administrativo específico al que los interesados pueden acudir cuando no estén conformes con la valoración de los bienes y derechos resultantes de la comprobación de valores realizada por la Administración⁵⁹.

Por tanto, estamos ante una vía opcional para el obligado tributario y no ante «una carga del interesado para desvirtuar las conclusiones del acto de liquidación...» en las que se incorporan las actuaciones de valoración del órgano administrativo. Es decir, un instrumento que se pone en manos del obligado a modo de “«un último derecho del contribuyente frente a la comprobación de valores —que— ha pasado de ser una fase superior del procedimiento de comprobación, rodeada de garantías reforzadas para el contribuyente, a convertirse en una especie de medio impugnatorio sui generis» (STSJ de Andalucía de 10-7-2018)”⁶⁰.

⁵⁶ RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, María: *La prueba en Derecho Tributario*, ob. cit., págs. 228 y 229.

⁵⁷ *Ibidem*. pág. 203.

⁵⁸ MAGRANER MORENO, Francisco Javier. “Aspectos actualmente controvertidos sobre la prueba en los procedimientos tributarios en España”, ob. cit., pág. 235.

⁵⁹ [Tasación pericial contradictoria - Tributos - Portal del Gobierno de La Rioja](#)

⁶⁰ ESTEVERRI MARTÍNEZ, Ernesto; LÓPEZ MARTÍNEZ, Juan; PÉREZ LARA, José Manuel; DAMAS SERRANO, Tomás: *Manuel Práctico de Derecho Tributario*, 5ª ed., ob. cita., pág. 539.

Este procedimiento se podrá instar una vez notificada la liquidación provisional, mediante solicitud dirigida a la Dirección General de Tributos. Presentada la solicitud para promover la tasación pericial contradictoria, la Administración comunicará al interesado el inicio del procedimiento junto con el dictamen del perito de la Administración, y se le requerirá para que, en el plazo de 10 días, designe un perito de parte (siempre que no lo haya designado previamente en la solicitud).

Un dato a tener en cuenta es que la actividad pericial tiene especial incidencia en el ámbito del Derecho tributario, ya que los peritos son llamados por sus conocimientos técnicos respecto a circunstancias que determinan hechos relevantes, y no puede ignorarse que los hechos imponderables en la mayoría de los impuestos presentan importantes dificultades técnicas. Así afirma ROMERO PLAZA⁶¹ que la intervención de los peritos es especialmente importante en relación con la valoración de bienes y en especial en la comprobación de valores, en la que se puede llegar a la tasación pericial contradictoria.

2.4.4 El interrogatorio de testigos

Con esta denominación u otra similar como la de declaración de testigos, se suele hacer referencia a las informaciones suministradas por terceras personas a lo largo del proceso de aplicación de tributo. Este medio probatorio ha sido trasladado al ámbito tributario a través del deber de información, recogido en el artículo 93 de la LGT y que hemos analizado en el apartado de “las potestades y obligaciones de la Administración pública: deber de colaboración social, deber de comunicación y deber de asistencia e información a los obligados tributarios”.

Sin embargo, su tratamiento como medio de prueba en el ámbito tributario presenta algunos inconvenientes. El principal inconveniente se encuentra en la “sospecha de la Hacienda Pública con respecto a la credibilidad del testimonio en una materia como la tributaria, donde reina aún un clima de desconfianza recíproca entre el Fisco y los

⁶¹ ROMERO PLAZA, Carlos: *Prueba y Tributos*. 1ª ed., ob. cita., pág. 283.

particulares”⁶². Es decir, existe una gran ambivalencia sobre el valor probatorio del testimonio del tercero a efectos tributarios.

Como RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN ⁶³ afirma, mientras en ocasiones la Administración tributaria ha concedido eficacia probatoria plena al testimonio de un tercero a efectos de una determinada imputación, en otras se ha denegado la del mismo carácter aportada por el propio contribuyente. Pues no es infrecuente ver cómo la Administración se basa para regularizar la situación tributaria de un sujeto en la información y los datos ofrecidos o suministrados por un tercero a su requerimiento.

Otro de los inconvenientes que señala, María RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, es la naturaleza del testimonio de terceros en los procedimientos de aplicación de los tributos, si son, por una parte, prueba testifical o, por el contrario, son documentos simples. En este sentido, PUEBLA AGRAMUNT ⁶⁴ sostiene que las manifestaciones del tercero al que se solicita información por parte de la Administración no son sino una prueba documental más a añadir a las restantes que configuran el expediente administrativo, ya que, de querer tomarse estas manifestaciones como prueba testifical, deberían haberse hecho con las garantías que para este tipo de prueba se establecen en la LEC.

Por tanto, podemos concluir que, en virtud de lo sostenido por PUEBLA AGRAMUNT, las manifestaciones de terceros en respuesta a requerimientos de información no pueden reputarse prueba testifical, en tanto en cuanto no pasan el test del artículo de la LEC para dicho medio de prueba.⁶⁵

Una vez enumerados los medios de prueba previstos en el artículo 299 de la LEC y las diligencias y actos extendidos en el curso de un procedimiento de Inspección, vamos

⁶² XAVIER, Alberto: *Do Lançamento; Teoría Geral do ato e do Procedimento e do Processo Tributário*, 2ª ed, Ed. Forense, Río de Janeiro, 1998, pág. 188. Citado en RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, María: *La Prueba en Derecho Tributario*, ob. cit., pág. 212.

⁶³ Citada en ROMERO PLAZA, Carlos: *Prueba y Tributos*. 1ª ed., ob. cita., pág. 292

⁶⁴ Citada en ROMERO PLAZA, Carlos: *Prueba y Tributos*. 1ª ed., ob. cita., pág. 294.

⁶⁵ PUEBLA AGRAMUNT, N.: “Cuestiones problemáticas y controvertidas acerca de los requerimientos de información”, inédito. Citado en ROMERO PLAZA, Carlos: *Prueba y Tributos*. 1ª ed., ob. cita., pág. 295.

a profundizar en dos, que son los más importantes y que revisten de tal naturaleza en materia tributaria que requieren ser tratados con rigor. Nos referimos, en concreto, a las facturas y las presunciones.

2.4.5 La Factura

Cuando hablamos de factura nos referimos a documento privado. El artículo 106, apartado 4, de la LGT dispone que *“Los gastos deducibles y las deducciones que se practiquen, cuando estén originados por operaciones realizadas por empresarios o profesionales, deberán justificarse, de forma prioritaria, mediante la factura entregada por el empresario o profesional que haya realizado la correspondiente operación que cumpla los requisitos señalados en la normativa tributaria. No obstante, la factura no constituye un medio de prueba privilegiado respecto de la existencia de 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”*.

De lo dispuesto en el artículo 106.4 LGT, podemos comprobar que la factura es el documento de prueba prioritario para los gastos y las deducciones, pero no el único. Es decir, no tiene carácter de prueba tasada, pues hay que tener en cuenta que “en nuestro sistema jurídico rige el principio de libertad de prueba y de valoración”⁶⁶.

El artículo 106 de la LGT ha sido objeto de desarrollo reglamentario a través del Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, relativo a la facturación. En virtud de este Reglamento, la factura será el medio prioritario para justificar los gastos deducibles, pero no el único, ya que, ante la ausencia de este documento, se podrán emplear otros medios de prueba. Se conoce, pues, como “factura completa”⁶⁷ al documento probatorio que cumple con todos los requisitos previstos en el citado Real Decreto.

⁶⁶ MAGRANER MORENO, Francisco Javier. *“Aspectos actualmente controvertidos sobre la prueba en los procedimientos tributarios en España”*, ob. cit., pág. 237.

⁶⁷ El artículo 6, apartado 4, del RD de facturación (RD 1619/2012) establece que, a efectos de lo dispuesto en el artículo 97.uno de la LIVA (donde se establecen los requisitos formales de la deducción de las cuotas del IVA), únicamente tendrá la consideración de factura aquella que contenga todos los datos y reúna los requisitos establecidos en este artículo. En consecuencia, la llamada “factura completa” será aquel documento que contenga todos los requisitos exigidos en el citado precepto reglamentario.

Hay que destacar que la valoración de la factura como medio de prueba ha sufrido una evolución, considerándose, en un principio, prueba tasada. Sin embargo, esa consideración cambió como consecuencia de diversas sentencias que crearon jurisprudencia⁶⁸, la cual permitió la aportación de otros medios de prueba, cuando no se disponía de “factura completa”. Es decir, el contribuyente que efectivamente había realizado un gasto no podía deducírselo por no disponer de la “factura completa”, pero que podía demostrarlo por otros medios de prueba admitidos en derecho, de tal manera que se le estaba gravando por una capacidad económica a la que realmente tenía. Actualmente, este problema ha sido resuelto por la práctica jurisprudencial⁶⁹. En este sentido, el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC)⁷⁰ ha establecido que la factura no es un medio de prueba privilegiado en lo que se refiere a la existencia de operaciones y que, cuestionada razonablemente su efectividad por la Administración, corresponde al sujeto pasivo probar su realidad.

Por tanto, entendiéndose que la “factura completa” va a ser el medio idóneo o prioritario de prueba documental, los requisitos que debe reunir para considerarse como tal son: el número y la fecha de expedición; el nombre y apellidos o denominación social; número de identificación y el domicilio del expedidor y del destinatario, y localización del establecimiento permanentes, si se trata de no residentes; la descripción de la operación consignándose todos los datos necesarios para la determinación de la base imponible del Impuesto.

En consecuencia, si adolece alguno de esos datos no se considerará “factura completa” y, por tanto, no será prioritariamente acreditativo del gasto. Sin embargo, si se produce alguna omisión en relación con los requisitos, el sujeto podrá interponer una reclamación o recurso ante el TEAC para resolver la controversia planteada⁷¹. Se

⁶⁸ Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura, de 18 diciembre, número 1123/1995. Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura, de 16 junio, número 1123/1995, entre otras.

⁶⁹ En este sentido se ha pronunciado la Audiencia Nacional en sentencia de 29 de abril de 2004 (recurso 1355/2001) y de 22 de julio de 2004 (recurso 477/2002) y el Tribunal Supremo en sentencia de 24 de mayo de 2005 (recurso 6634/2000), entre otras.

⁷⁰ Resolución del TEAC de 3 de febrero de 2010 (JT 2010\401).

⁷¹ Resolución del TEAC de 10 noviembre 2004 (JT 2005\67) “hemos de indicar que la Administración en ningún caso impone al sujeto pasivo que pretende deducir el impuesto soportado actuaciones o cargas que no hayan sido previstas legalmente y, en este sentido, el ordenamiento jurídico interno establece los

entiende, pues, que existen ciertos datos que se encuentran fuera del alcance del sujeto y a través de la intervención del Tribunal Económico-Administrativo se pretende que, en su caso, obligue al emisor de la factura a su rectificación.

En el ámbito del IVA, debe tenerse en cuenta la normativa europea. Es ésta, pues, la que establece las directrices que sirven para regular los aspectos formales exigidos para la deducción del impuesto que impongan los Estados Miembros. En concreto, el artículo 178 de la Directiva 2006/112/CE dispone que, para poder ejercer el derecho a la deducción, el sujeto pasivo deberá estar en posesión de una factura. Sin embargo, esta formalidad ha sido suavizada por la jurisprudencia de TJUE⁷², en la que se considera que la Directiva debe interpretarse en el sentido de que el incumplimiento de los requisitos formales no puede suponer la pérdida del derecho a la deducción. De manera que se otorga una prevalencia al cumplimiento de los requisitos materiales, esto es, a la realidad de la operación, aun cuando el sujeto pasivo haya omitido determinados requisitos formales.

En definitiva, podemos resumir la concepción de la factura como medio de prueba en materia tributaria a través de la resolución del TEAC del 3 de febrero de 2010 (JT 2010\401), donde se recoge la siguiente doctrina: *“Unificar el criterio en el sentido de que la factura no es un medio de prueba privilegiado respecto de la realidad de las operaciones y que, una vez que la Administración cuestiona razonablemente su efectividad, corresponde al sujeto pasivo probar su realidad”*. En otras palabras, la factura no es único medio de prueba para solicitar la deducción de los gastos y otras deducciones a las que tenga derecho, pero sí prioritario respecto con otros medios a lo que puede aportar para demostrar la realidad de las operaciones. Se trata, pues, del deber

mecanismos oportunos para que el destinatario de las operaciones sujetas al impuesto pueda requerir el cumplimiento de la obligación de expedir factura al empresario que entrega bienes o presta servicios y sobre el que recae el mismo. Basta así considerar que la normativa reguladora de la expedición de facturas determina que las controversias que puedan producirse en relación con la expedición, rectificación o remisión de facturas o de documentos sustitutivos tendrán naturaleza tributaria, a efectos de la interposición de la correspondiente reclamación económico-administrativa, cuya normativa reguladora recoge un procedimiento específico a fin de que el destinatario pueda, en definitiva, ejercer su derecho a la deducción”.

⁷² Sentencias del TJUE de 13 de febrero de 2014 (asunto C-18/2013), 11 de diciembre de 2014 (Asunto C-590/13), entre otras.

que se impone al obligado tributario de acreditar la realidad de las operaciones realizadas por cualquier medio de prueba admitido en derecho.

Por último, debemos mencionar que el artículo 106, su apartado 3, establece que *“La ley propia de cada tributo podrá exigir requisitos formales de deducibilidad para determinadas operaciones que tengan relevancia para la cuantificación de la obligación tributaria”*. Esto supone la posibilidad de aportar otros medios de pruebas, es decir, un requisito formal suplementario a la factura para que el contribuyente pueda obtener la deducción.

2.4.6 Las presunciones en materia tributaria

La presunción como medio de prueba, como vimos anteriormente, se encuentra recogida en el artículo 108 de la LGT. De este modo, en su apartado I, dispone que *“Las presunciones establecidas por las normas tributarias pueden destruirse mediante prueba en contrario, excepto en los casos en que una norma con rango de ley expresamente lo prohíba”*. Seguidamente, en el apartado 2 del mismo precepto, concreta que *“Para que las presunciones no establecidas por las normas sean admisibles como medio de prueba, es indispensable que entre el hecho demostrado y aquel que se trate de deducir haya un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano”*. De este modo, la presunción constituye, pues, *“un razonamiento u operación intelectual en virtud del cual se permite pasar del hecho base al hecho presumido por medio de un nexo lógico”*⁷³.

En virtud del artículo 108 LGT, podemos distinguir dos tipos de presunciones. En primer lugar, las presunciones no establecidas en las leyes tributarias, conocidas como presunciones judiciales. El concepto legal de presunción judicial viene recogido en el artículo 386 de la LEC⁷⁴. En segundo lugar, las presunciones legales que son aquellas

⁷³ RIZO GÓMEZ, BELÉN: “Los Distintos Medios de Prueba (IV)”. En VV.AA., FUENTES SORIANO, OLGA (coord.): *Derecho procesal civil: Parte General*. 1ª ed., ob. cit., pág. 303.

⁷⁴ Artículo 386 de la LEC: *“1. A partir de un hecho admitido o probado, el tribunal podrá presumir la certeza, a los efectos del proceso, de otro hecho, si entre el admitido o demostrado y el presunto existe un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano. La sentencia en la que se aplique el párrafo anterior deberá incluir el razonamiento en virtud del cual el tribunal ha establecido la presunción. 2. Frente a la posible formulación de una presunción judicial, el litigante perjudicado por ella siempre podrá practicar la prueba en contrario a que se refiere el apartado 2 del artículo anterior.”*

establecidas expresamente en las leyes de cada tributo que, a su vez, pueden ser *iuris tantum* e *iuris et de iure*. La LEC también se ocupa de su definición en su artículo 385⁷⁵.

Podemos destacar una creciente incorporación de las presunciones legales en las normas tributarias, tanto las *iuris tantum* como *iuris et de iure*. Estas últimas presentan una especial peculiaridad. En virtud, pues, del art 8 de la LGT se regulará en todo caso por ley “*La delimitación del hecho imponible, del devengo, de la base imponible y liquidable, la fijación del tipo de gravamen y de los demás elementos directamente determinantes de la cuantía de la deuda tributaria, así como el establecimiento de presunciones que no admitan prueba en contrario*”. Por tanto, las presunciones *iuris et de iure* deberán recogerse expresamente en las normas legales y no aceptan prueba en contrario. A título ejemplificativo sería el artículo 48 de la LGT, en el que la Ley dice “el domicilio fiscal será...” y establece qué lugar debe considerarse como tal.

Por su parte, la propia LGT incluye varias presunciones que admiten prueba en contrario algunos ejemplos son: la presunción sobre titularidad de bienes y derechos inscritos en los registros públicos (artículo 108.3); la presunción de certeza de datos y elementos de hecho consignados en las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones y demás documentos presentados por los obligados tributarios (artículo 108.4); o, la presunción de veracidad de los hechos que motiven la formalización de las diligencias y los contenidos en las mismas objeto del procedimiento, así como sus manifestaciones, que sean aceptados por el obligado tributario (artículo 107).

Hay que destacar, asimismo, que las presunciones en materia tributaria no pueden trasladarse directamente al terreno penal, es decir, cuando se comete un delito contra la Hacienda pública. Pues, uno de los principios rectores en el procedimiento penal es el principio constitucional de presunción de inocencia, lo que supone que “*el acusado no*

⁷⁵ Artículo 385 de la LEC: “*1. Las presunciones que la ley establece dispensan de la prueba del hecho presunto a la parte a la que este hecho favorezca. Tales presunciones sólo serán admisibles cuando la certeza del hecho indicio del que parte la presunción haya quedado establecida mediante admisión o prueba. 2. Cuando la ley establezca una presunción salvo prueba en contrario, ésta podrá dirigirse tanto a probar la inexistencia del hecho presunto como a demostrar que no existe, en el caso de que se trate, el enlace que ha de haber entre el hecho que se presume y el hecho probado o admitido que fundamenta la presunción. 3. Las presunciones establecidas por la ley admitirán la prueba en contrario, salvo en los casos en que aquélla expresamente lo prohíba.*”

está obligado a demostrar su inocencia, siendo suficiente para la absolución con la constatación de la existencia de una duda razonable” (Sentencia del TS de 9 de junio de 2016, Sala de lo Penal (recurso 1753/2015)).

En cuanto a las presunciones judiciales⁷⁶, aquellas que no están recogidas legalmente, tienen una mayor frecuencia en el ámbito del procedimiento tributario⁷⁷. Ante el incremento del recurso de esta prueba, el TC español se ha pronunciado y recordado que la prueba directa es más segura y deja menos márgenes a la duda que la indiciaria. En este sentido, la resolución del TEAC de 7 noviembre de 2006 (JUR 2007\37099) recoge *“la presunción no es una fuente de certeza, sino de probabilidad”*.

Por lo que se refiere a los requisitos que deben concurrir para comprender que estamos ante una presunción y, por tanto, constituido un medio de prueba son, de acuerdo con lo previsto en la LGT: la existencia de un enlace preciso y directo, según las reglas del criterio humano, entre el hecho demostrado y aquel que se trate de deducir. Es decir, se fundamentan en los siguientes elementos; primeramente, en la afirmación base, que es el hecho demostrado; en segundo lugar, en la afirmación presumida, que es el hecho que se trata de deducir; y, por último, en el enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano. Finalmente, todo este proceso jurídico-deductivo debe recogerse de forma motivada. Pues, la motivación es fundamental en las presunciones.

2.5 Tratamiento de la prueba ilícita

Los medios de prueba aportados en sede de los procedimientos de aplicación de los tributos pueden ser de naturaleza lícita o ilícita. En este sentido, el artículo 11, apartado I, de la LOPJ determina la nulidad total de la prueba obtenida con violación de

⁷⁶ Un ejemplo es la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Baleares 56/2013, de 23 de enero, en la que el punto de partida para la aplicación de esta categoría de prueba se hace con base en *“la premisa de que la carga de la prueba respecto al carácter fraudulento de la facturación recae en la Administración Tributaria y que en todo caso se trata de acreditar un hecho negativo -emisión de facturas ficticias sin soporte de actividad real-, sin duda la prueba de este hecho negativo no resulta fácil, ante la lógica ausencia de prueba directa.”* Debido a ello, según considera este Tribunal resulta perfectamente correcto acudir como medio de prueba al de las presunciones *“siempre que entre el hecho demostrado y aquel que se trate de deducir haya un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano.”*

⁷⁷ MAGRANER MORENO, Francisco Javier. *“Aspectos actualmente controvertidos sobre la prueba en los procedimientos tributarios en España”*, ob. cit., pág. 248.

algún derecho fundamental cuando establece que *“En todo tipo de procedimiento se respetarán las reglas de la buena fe. De tal modo que no surtirán efecto las pruebas obtenidas, directa o indirectamente, violentado los derechos o libertades fundamentales”*. El precepto viene a decir que todo elemento o fuente de prueba obtenida con violación de un derecho fundamental ha de ser considerada nula y, por tanto, su valoración, apreciación o toma en consideración vedada. Asimismo, el artículo 287 de la LEC también recoge la ilicitud de la prueba obtenida con vulneración de los derechos fundamentales *“Cuando alguna de las partes entendiera que en la obtención u origen de alguna prueba admitida se han vulnerado derechos fundamentales habrá de alegarlo de inmediato, con traslado, en su caso, a las demás partes”*.

Por tanto, la prueba obtenida con vulneración de un derecho fundamental ha de ser excluida de la apreciación probatoria, pues un procedimiento debe realizarse respetando los derechos y garantías constitucionales⁷⁸. Así lo recoge el artículo 24 de la CE: derecho a la tutela judicial efectiva, a la presunción de inocencia y a un proceso con todas las garantías. Sin embargo, los derechos fundamentales no son absolutos, es decir, pueden ser objeto de limitación bajo ciertas circunstancias. En este sentido, se formuló el principio de la conexión de antijuridicidad⁷⁹. Se entiende por tal la conexión de antijuridicidad entre el hecho generador de la ilicitud y las fuentes y medios probatorios que proceden causalmente de aquel.

Por tanto, conforme a la regla de exclusión probatoria, no debe reconocerse efectos a las pruebas que se hayan obtenido violando algún derecho fundamental. No

⁷⁸ En este sentido, tenemos la sentencia 173/2002 del TC, de 9 de octubre 2002: *“Los derechos y garantías previstos en el artículo 24 CE no garantizan, ciertamente, la justicia de la decisión o la corrección jurídica de la actuación o interpretación llevada a cabo por los órganos judiciales comunes, pues no existe un derecho al acierto (entre muchas, SSTC 151/2001, de 2 de julio, FJ 5; y 162/2001, de 5 de julio, FJ 4). Y tampoco aseguran la satisfacción de la pretensión de ninguna de las partes del proceso (por todas, SSTC 107/1994, de 11 de abril, FJ 2; y 139/2000, de 29 de mayo, FJ 4). Ahora bien, lo que en todo caso sí garantiza el expresado precepto es el derecho a que las pretensiones se desenvuelvan y conozcan en el proceso establecido al efecto, con observancia de las garantías constitucionales que permitan el derecho de defensa, y a que finalice con una resolución fundada en Derecho, la cual podrá ser favorable o adversa a las pretensiones ejercitadas (STC 50/1982, de 15 de julio, FJ 3)”*.

⁷⁹ Dicho principio está recogido en la sentencia 81/1998 del TC: *“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)”*.

obstante, la doctrina de la conexión de antijuridicidad afirma que la regla de exclusión no tiene carácter absoluto, pues el TC ha determinado un criterio para efectuar este juicio sobre la conexión. La sentencia 81/1998 del TC alude a dos criterios complementarios: desde una perspectiva interna, se ha de atender a *“la vulneración del derecho (...) 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”*; en segundo lugar, la llamada perspectiva externa exige ponderar *“las necesidades esenciales de tutela que la realidad y efectividad del derecho”*. Concluye la sentencia que *“estas dos perspectivas son complementarias, pues sólo si la prueba refleja resulta jurídicamente ajena a la vulneración del derecho y la prohibición de valorarla no viene exigida por las necesidades esenciales de tutela del mismo cabrá entender que su efectiva apreciación es constitucionalmente legítima, al no incidir negativamente sobre ninguno de los aspectos que configuran el contenido del derecho fundamental sustantivo (STC 11/1981, fundamento jurídico 8o)”*.

En otras palabras, se trata, pues, de una doble perspectiva de análisis: por un lado, la perspectiva interna, que se centra en la índole y características de la vulneración del derecho fundamental violado, así como al resultado inmediato de la infracción; y, por otro, la perspectiva externa, que atiende a las necesidades esenciales de tutela que la realidad y efectividad del derecho conculcado exige. Ambas perspectivas son complementarias, pues sólo si la prueba refleja resulta jurídicamente independiente a la vulneración del derecho y la prohibición de valorarla no viene exigida por las necesidades esenciales de tutela del mismo, cabrá entender que se trata de una prueba constitucionalmente legítima, al no incidir sobre ninguno de los dos aspectos que configuran el contenido del derecho fundamental sustantivo.

Un caso paradigmático es la sentencia del Tribunal Supremo, de la Sala de lo penal, de 23 de febrero de 2017, recurso 1281/2016 (Caso *Falciani*)⁸⁰. En este caso, se pone de relieve la doctrina de la regla de conexión de antijuridicidad. El Tribunal

⁸⁰ MOSQUERA BLANCO, Augusto Javier. *“La prueba ilícita tras la sentencia Falciani: Comentario a la STS 116/2017, de 23 de febrero”*. InDret. Revista para el análisis del Derecho. Publicado en marzo de 2018. Consultado en [La prueba ilícita tras la sentencia Falciani: Comentario a la STS 116/2017, de 23 de Febrero – InDret](#)

Supremo llega a la conclusión que los ficheros bancarios que contenía información sobre personas y entidades que disponían fondos en la entidad suiza HSBC, que se había apoderado ilícitamente un particular, fueron incluidos legalmente en el material probatorio. Es decir, no estaban afectados por la regla de la exclusión. Esta conclusión se fundamenta en: *“(P)ues bien, la Sala entiende que la posibilidad de valoración de una fuente de prueba obtenida por un particular con absoluta desconexión de toda actividad estatal y ajena en su origen a la voluntad de prefabricar pruebas, no necesita ser objeto de un enunciado legal que así lo proclame. Su valoración es perfectamente posible a la vista de la propia literalidad del vigente enunciado del art. 11 de la LOPJ y, sobre todo, en atención a la idea de que, en su origen histórico y en su sistematización jurisprudencial, la regla de exclusión sólo adquiere sentido como elemento de prevención frente a los excesos del Estado en la investigación del delito. Esta idea late en cuantas doctrinas han sido formuladas en las últimas décadas con el fin de restringir el automatismo de la regla de exclusión. Ya sea acudiendo a las excepciones de buena fe, de la fuente independiente o de la conexión atenuada, de lo que se trata es de huir de un entendimiento que, por su rigidez, aparte la regla de exclusión de su verdadero fundamento. La prohibición de valorar pruebas obtenidas con vulneración de derechos fundamentales cobra su genuino sentido como mecanismo de contención de los excesos policiales”*. De tal manera que no se trataban de pruebas obtenidas con el objetivo, directo o indirecto, de hacerlas valer en un proceso, pues la regla de la exclusión de la prueba ilícita no alcanzaba a *Falciani*.

Conviene mencionar en este apartado que la Administración tributaria en el ejercicio del derecho a obtener colaboración e información del contribuyente para facilitar la aplicación de los tributos puede incurrir en situaciones en las que se produzca una violación o lesión del artículo 18 de la CE, relativo al derecho a la intimidad, que incluye el derecho a la protección de datos personales. Por tanto, hablamos de cuáles son los límites a los que se somete la Administración cuando exige la colaboración o información de los obligados tributarios o, incluso, de terceros en los procedimientos de aplicación de los tributos.

Lo expuesto en el párrafo anterior podría conducirnos, entre otras cuestiones, al derecho al secreto profesional. Este derecho exime del deber de colaborar e informar a la Administración pública, de lo contrario, se estaría atentado contra un derecho

fundamental⁸¹. El requisito que se establece para que se entienda válida la actuación de la administración y, en consecuencia, no lesiva del artículo 18 CE es básicamente la “transcendencia tributaria”, esto es, el principio de proporcionalidad, de acuerdo con este principio, se exige adecuación, pertinencia y no exceso en cuanto a la finalidad perseguida y el medio empleado⁸².

Del mismo modo, es necesario tener en cuenta el artículo 93.5 de la LGT que 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”*. La propia LGT prevé un derecho específico del obligado tributario, consistente en la posibilidad de rehusar la presentación de los documentos que no resulten exigibles por la normativa tributaria.

En resumen, se entiende que nos encontramos ante una prueba ilícita cuando el medio probatorio ha sido obtenido mediante violación o lesión de los derechos fundamentales. La ilicitud de la prueba se estudia a través de la regla de antijuridicidad. Esta regla consiste en la constatación de existencia de relación antijurídica entre la prueba fuente y la prueba derivada. Dicha constatación se lleva a cabo desde una doble perspectiva: interna y externa. La primera se centra en el análisis del derecho fundamental violado y la segunda en el objeto de tutela del derecho violado. De tal forma que deben concurrir ambas para entender que nos encontramos ante una prueba obtenida ilícitamente.

⁸¹ Sentencia del TC, de 26 de noviembre de 1984, 110/84 señala que *“si el secreto es obligado e incluso su violación es castigada penalmente (art. 360 del Código penal) la Inspección Fiscal no puede pretender que se viole”*.

⁸² ALONSO GARCÍA, Javier. *“Inspección tributaria y secreto profesional: límites penales y administrativos”*. Revista Economist and Jurist. Publicado el 1 de mayo de 2012, pág. 17. Consultado en [Inspección tributaria y secreto profesional: límites penales y administrativos | E&J \(economistjurist.es\)](http://Inspección tributaria y secreto profesional: límites penales y administrativos | E&J (economistjurist.es))

2.6 Momento de aportación de las pruebas.

Por lo que se refiere al momento de aportación de las pruebas, El artículo 99, apartado 6, de la LGT establece que *“Para la práctica de la prueba en los procedimientos tributarios no será necesaria la apertura de un período específico ni la comunicación previa de las actuaciones a los interesados”*. De tal manera que el obligado tributario podrá aportar las pruebas que estime pertinentes en cualquier momento del procedimiento. Lo anterior es una clara manifestación del derecho a formular alegaciones y a aportar documentos que serán tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente propuesta de liquidación, recogido en el artículo 34 LGT.

El problema que plantea la libertad, en cuanto al momento de aportación de pruebas en los procedimientos tributarios, gira en torno a la determinación de si es posible o no su aportación una vez finalizado los mismos. En este sentido, mencionamos el artículo 96 del RGGIT que, en su apartado 4 establece *“Una vez realizado el trámite de audiencia o, en su caso, el de alegaciones no se podrá incorporar al expediente más documentación acreditativa de los hechos, salvo que se demuestre la imposibilidad de haberla aportado antes de la finalización de dicho trámite, siempre que se aporten antes de dictar la resolución”*.

De este precepto podemos distinguir dos posturas: por una parte, los Tribunales Económico-Administrativos y algunos Tribunales de Justicia han adoptado aquella postura que consiste en que una vez concluido el trámite de alegaciones no se podrá aportar prueba alguna y, además, han determinado que *“La presentación de pruebas en los procedimientos de aplicación de los tributos, para desvirtuar los criterios sostenidos por la Administración, debe ser realizada durante la sustanciación del procedimiento en cuestión, dando al órgano gestor actuante la oportunidad de valorar las pruebas de que se disponga. El derecho a formular alegaciones y aportar documentos no puede llegar a extenderse hasta el punto de permitir que el interesado manipule a su arbitrio las competencias de los diversos órganos de la Administración Tributaria, lo que es contrario a un elemental orden procesal, y da lugar a abuso procesal. Admitir la discrecionalidad de los obligados tributarios sobre el momento de presentación de pruebas y que se haga ante un Tribunal Económico-Administrativo cuando pudo hacerse*

ante el órgano de aplicación de los tributos, supone convertir un procedimiento revisor de la actuación administrativa en un procedimiento de aplicación de los tributos, lo que supone alterar la finalidad de cada procedimiento, y a su vez sustraer al órgano actuante en los procedimientos de aplicación de los tributos las facultades de contrastar, analizar e integrar toda la información aportada por el sujeto pasivo o por terceros, practicando, en su caso, la regularización que proceda. Tratándose de procedimiento inspector esos documentos pueden ser aportados en los trámites para alegaciones anteriores y posteriores al acta, pero antes de haberse practicado la liquidación”⁸³.

Por otra parte, algunos Tribunales Superiores de justicia mantienen y defienden una postura totalmente contraria. Por ejemplo, la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 14 de junio 2012, recurso contencioso-administrativo número 1934/2009 recoge: *“Tal como sostiene la parte recurrente, quien interpone recurso contencioso-administrativo está en situación de articular, ante el órgano judicial, alegaciones y medios de prueba que no propuso cuando el procedimiento inspector. Dicho en los términos de la ya lejana STS de 27-12-1984, el recurso contencioso-administrativo no es un mero recurso, pese a su terminología, sino una auténtica litis, en la que la prueba no es impertinente ni está vedada la formulación de nuevas alegaciones”* y la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 21 septiembre del 2015, Sala de lo Contencioso-Administrativo número 925/2015 *“Como esta Sala ya ha declarado con anterioridad en otras ocasiones, de tales preceptos debe deducirse, que si en vía jurisdiccional pueden alegarse motivos y presentarse documentos aunque no se hubieran formulados ante la Administración, nada impide que por vía de recurso de reposición ante la propia Administración puedan invocarse igualmente motivos y presentarse documentos en relación con tales motivos, aunque fueran diferentes a los presentados en el escrito de alegaciones o en relación con el requerimiento inicial, cuando no existe tampoco limitación alguna en las normas que regulan el recurso de reposición en cuanto a la presentación de documentos que sirvan de base a la pretensión que se formula en el recurso”*.

⁸³ Resoluciones del TEAC de 29 de noviembre de 2012 (JT 2013\29) y de 16 de febrero de 2012 (JT 2012\335), entre otras.

El tribunal Supremo también posee una posición clara y contraria a la defendida por el TEAC. En este sentido, la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo en la sentencia de 21 de febrero de 2019 (RJ 2019, 706), recurso de casación 1985/2017, para la unificación de doctrina expresa: “(...)consideramos posible, en efecto, que quien deduce una reclamación económico-administrativa presente ante los tribunales económico-administrativos aquellas pruebas que no aportó ante los órganos de gestión tributaria que sean relevantes para dar respuesta a la pretensión ejercitada, sin que el órgano de revisión pueda dejar de valorar -al adoptar su resolución- tales elementos probatorios. Todo ello, con una única excepción: que la actitud del interesado haya de reputarse abusiva o maliciosa y así se constate debida y justificadamente en el expediente.

La respuesta expresada es, obvio es decirlo, resultado de la configuración legal del procedimiento económico-administrativo y de nuestra jurisprudencia (que ahora confirmamos) en relación con la extensión y límites de la revisión, tanto en sede económico-administrativa, como en vía jurisdiccional, supuestos ambos en los que las facultades de los órganos competentes (administrativos en el primer caso, judiciales en el segundo) deben cabalmente enderezarse a la plena satisfacción de las pretensiones ejercitadas mediante la adopción de una resolución ajustada a Derecho en la que se aborden todas las cuestiones -fácticas y jurídicas- que resulten necesarias para llegar a aquella decisión.

Los límites expuestos (la buena fe y la proscripción del abuso del derecho) son consecuencia de la aplicación a todo tipo de procedimientos -y a las relaciones entre particulares y de éstos con la Administración- del principio general que impone que los derechos se ejerciten "conforme a las exigencias de la buena fe", sin que la ley ampare "el abuso del derecho" (artículo 7 de nuestro CC)".

De esta última sentencia podemos extraer que el TS interpreta que el sujeto obligado puede aportar aquellos medios probatorios no aportados durante el desarrollo de un procedimiento de aplicación del tributo y concluido, en sede económico-administrativa y en vía jurisdiccional. En cuanto a los límites que existen en relación con el momento de aportación de pruebas, encontramos dos: la buena fe y la prohibición del

abuso de derecho. Es decir, que el comportamiento del obligado tributario debe estar exento de carácter abusivo o malicioso. “Ese comportamiento debe acreditarse en el procedimiento y de ser una intensidad tal que justifique la aplicación de la excepción al principio general de admisibilidad de la prueba en toda instancia revisora, administrativa y judicial”⁸⁴.



⁸⁴ Asociación de Asesores Fiscales de Canarias. “*La Aportación de Prueba en los Procedimientos Tributarios: Reciente Doctrina del Tribunal Supremo*”. Publicado el 30 noviembre de 2018. Consultado en [La Aportación de Prueba en los Procedimientos Tributarios: Reciente Doctrina del Tribunal Supremo - Asociación de Asesores Fiscales de Canarias](#)

CONCLUSIONES

Tras el análisis de algunas cuestiones relativas a la prueba en el procedimiento tributario, podemos concluir con las siguientes ideas. En primer lugar, la LGT prevé que la carga de la prueba recaiga sobre ambas partes de forma que corresponde a cada una defender sus derechos. De este modo, sobre el contribuyente recae la carga de probar aquellas situaciones que excepcionen o minoren la tributación, esto es, aquellas circunstancias que determinen los supuestos de no sujeción, exenciones y bonificaciones o beneficios fiscales, mientras que sobre la Administración tributaria recae la carga de acreditar y averiguar los hechos relevantes para la aplicación de los tributos, esto es, la realización del hecho imponible y demás presupuestos de las obligaciones tributarias.

En ocasiones, dicha regla de la carga de la prueba puede ser alterada, de tal manera que se desplaza la carga de la prueba sobre el contribuyente, pudiendo provocar indefensión sobre el mismo, ya que podría encontrarse en una situación de difícil o imposible acreditación. Esta práctica se conoce como *probatio diabolica*. A través de esta figura se pretende proteger a la parte más débil en el desarrollo de un procedimiento, en este caso, al contribuyente. Es una figura que supone una protección y, a la vez, un límite a la actuación de Administración tributaria.

Supone un límite a la actuación de la Administración tributaria, ya que esta no podrá desplazar la carga de la prueba sobre la parte contraria, alegando el principio de proximidad probatoria, perjudicando a esta por no poder aportar los medios probatorios pertinentes, por no encontrarse a su alcance. Por tanto, considero que es un recurso importante en materia de la carga de la prueba, pues limita los poderes de la Administración al no permitir que esta desplace la carga sobre la parte contraria.

En segundo lugar, respecto a los medios de prueba que las partes pueden utilizar para hacer valer su derecho, aunque se efectúa una remisión general a los establecido a la LEC, lo cierto es que las especialidades establecidas en la propia LGT son las que se aplican con mayor intensidad.

Los medios de prueba previstos en la LEC no pueden trasladarse directamente al terreno tributario, ya que existe la necesidad de adaptar los diferentes medios de prueba al ámbito de los procedimientos de aplicación de los tributos. Además, hay que tener presente que los medios de prueba han sido previstos para ser aplicados en sede jurisdiccional, en el que existe un tercero imparcial, el cual decidirá en función de las pruebas practicadas, mientras que en un procedimiento de aplicación del tributo no existe un tercero imparcial.

Por tanto, a través de la prueba en sede de un procedimiento tributario se pretende alcanzar la verdad y fundamentar la actuación de la Administración.

Por su parte, podría decirse que los medios de prueba recogidos expresamente en el LGT gozan de especial relevancia, ya que poseen carácter prioritario sobre los demás. De este modo, la factura, como medio prueba documental, constituye un medio prioritario para acreditar la existencia de gasto. Decimos que es prioritario y no único, ya que podría acreditarse la realidad de una operación por otros medios. Es decir, cuando no se disponga de “factura completa” el contribuyente podrá aportar una factura irregular (se entiende que es irregular cuando no se cumplen con los requisitos exigidos por el Reglamento 1619/2012, de 30 de noviembre, de facturación) acompañada de cualquier otra prueba admitida en Derecho.

Las presunciones son otro medio de prueba que son utilizadas con frecuencia en los procedimientos tributarios. Estas se caracterizan por el presunto valor probatorio que le concede la Ley, de tal manera, que desplaza la carga de la prueba sobre la parte contraria, pudiendo suponer un perjuicio para ésta. El TEAC se ha pronunciado al respecto estableciendo que las presunciones no son pruebas de certeza, sino de probabilidad. De modo que conviene emplear pruebas, legalmente admitidas, directas y certezas.

En tercer lugar, los medios de prueba aportados por las partes pueden ser lícitas o ilícitas. La problemática reside en aquellos medios de prueba aportados mediante la violación de los derechos fundamentales y las libertades públicas.

Bien es sabido que tanto los particulares como la Administración pública tienen como límite los derechos fundamentales, de tal manera, que no podrán aportar medios probatorios que se hayan obtenido mediante la lesión o violación de estos. Ello tiene su fundamento en que un procedimiento debe realizarse respetando los derechos y garantías constitucionales, pues así lo recoge expresamente el artículo 24 de la CE.

No obstante, dicho límite no es absoluto, puesto que, puede ser objeto de restricción bajo ciertas circunstancias. Así, surgió la teoría de la antijuridicidad. Se trata de una regla en cuya virtud se estudia la conexión de antijuridicidad entre el hecho generador de la ilicitud y las fuentes y medios probatorios que proceden de aquel. Cuando se dan los presupuestos establecidos por dicha regla, se entiende que deben excluirse los medios de prueba que se hayan obtenido ilícitamente.

Esto supone, asimismo, una limitación a la actuación de los poderes públicos, de lo contrario la Administración podría recabar medios probatorios lesionando derechos fundamentales y aportarlos al procedimiento tributario y, en consecuencia, provocar una indefensión, al violar el artículo 24 de la CE.

Por último, en cuanto al momento de aportación, me inclino hacia la postura sostenida por el TSJ, en la que defiende que se podrá aportar medios de prueba en cualquier momento, ya sea en sede administrativa, judicial o revisora.

En virtud de lo dispuesto en el RGGIAT y haciendo una interpretación literal de su redacción, podemos considerar acertada la conclusión alcanzada por el TSJ. Asimismo, es necesario mencionar que esto supone una ventaja para el contribuyente, ya que podrá aportar aquellos medios de prueba que no disponía en su momento, pudiendo aportarlos posteriormente. No obstante, no existe una libertad absoluta en cuanto a su momento de aportación, pues encontramos dos límites: el principio de buena fe y la prohibición del abuso de derecho.

Esos dos principios delimitan de forma clara la arbitrariedad y discrecionalidad de las partes en un procedimiento tributario.

BIBLIOGRAFÍA

- ABEL LLUCH, Xavier: *Derecho Probatorio*. Editorial J.M. Bosch editor, 2012.
- ALONSO GARCÍA, Javier. “*Inspección tributaria y secreto profesional: límites penales y administrativos*”. Revista Economist and Jurist. Publicado el 1 de mayo de 2012.
- ÁNGEL GARRIDO, Miguel. “*El TS delimita la carga de la prueba en la relación tributaria*”. Revista elEconomista. Publicado el 29 de febrero de 2020.
- ASECIO MELLADO, José María (director) y FUENTES SORIANO, OLGA (coord.): *Derecho procesal civil: Parte General*. 1ª ed., Editorial Tirant lo Blanch, 2019.
- Asociación de Asesores Fiscales de Canarias. “*La Aportación de Prueba en los Procedimientos Tributarios: Reciente Doctrina del Tribunal Supremo*”. Publicado el 30 noviembre de 2018.
- CLARIÁ OLMEDO, Jorge A: *Derecho Procesal Penal, Tomo I*, Ed. Rubinzal-Culzoni Editores, Santa Fe, 1998.
- COLAO MARÍN, Pedro Ángel y PASTOR DEL PINO, María del Carmen. *Derecho Tributario español. Teoría y práctica*. Editorial Universidad Politécnica de Cartagena. CRAI Biblioteca, 2019.
- DELGADO GARCÍA, Ana María y OLIVER CUELLO, Rafael. *Los procedimientos tributarios en el ámbito tributario*. Editorial UOC (Universitat Oberta de Catalunya), 2008.
- ESTEVERRI MARTÍNEZ, Ernesto; LÓPEZ MARTÍNEZ, Juan; PÉREZ LARA José Manuel y DAMAS SERRANO, Tomás: *Manuel Práctico de Derecho Tributario*, 5ª ed., Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2019.

- GARCÍA NOVOA, César. “*Cuando el diablo no está en los detalles sino en la prueba (“probatio diabolica” y otras consideraciones sobre la prueba en materia tributaria)*”. Taxlandia: Blog fiscal y de Opinión Tributaria. Publicado el 19 de febrero de 2019.

- MAGRANER MORENO, Francisco Javier. “*Aspectos actualmente controvertidos sobre la prueba en los procedimientos tributarios en España*”. Revista Boliviana de Derecho, número 24, julio 2017.

- MARTÍNEZ GINER, Luis Alfonso. “*El uso de la información ilícitamente obtenida en materia tributaria*”. Revista Crónica Tributaria, núm. 159/2016.

- MENÉNDEZ MORENO, Alejandro. *Derecho Financiero y Tributario. Parte General. Lecciones de Cátedra*, 9ª ed., Editorial Civitas, 2008.

- MOSQUERA BLANCO, Augusto Javier. “*La prueba ilícita tras la sentencia Falciani: Comentario a la STS 116/2017, de 23 de febrero*”. InDret. Revista para el análisis del Derecho. Publicado en marzo de 2018.

- NAVARRO FAURE, Amparo (coord.); MARTÍN LÓPEZ, Jorge; MARTÍNEZ GINER, Luis Alfonso; MARTÍNEZ MUÑOZ, RIBES RIBES, Aurora y VICENTE-ARCHE COLOMA, Paula: *Manual de Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, 4ª ed., Editorial Tirant lo Blanch, 2018.

- PELÁEZ MARTOS, José María y GUAITA GIMENO, JUAN JOSÉ (coordinadores): *Procedimientos tributarios: Gestión, inspección, recaudación, sancionador y revisión*, 3ª ed, Editorial Tirant lo Blanch, 2013.

- RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, María: *La Prueba en Derecho Tributario*, Editorial Cizur Menor, 2007.

WEBGRAFÍA

- Iberley.es “*Fase de prueba en los procedimientos tributarios*”
<https://www.iberley.es/temas/fase-prueba-procedimientos-tributarios-19861>
- Mundojurídico.info “*El principio de disponibilidad y facilidad probatoria*”
<https://www.mundojuridico.info/el-principio-de-disponibilidad-y-facilidad-probatoria/>
- Tc-abogados.es “*Probatio diabolica. El juego de probar lo imposible*”.
<https://tc-abogados.es/probatio-diabolica-el-juego-de-probar-lo-imposible/>
- Wolters Kluwers “Definición de Procedimiento de tributario “
https://guiasjuridicas.wolterskluwer.es/Content/Documento.aspx?params=H4sIAAAAAAEAE1PTU_DMAz9NeRSCZUNDjvkwD4OSIDQKIirm3qttTQZsVPWf4-7TohIke3n5-fn74xprPAs9rHpKRBLAkc3uSwPy1BIojoLJIKCsfaeByigcFBHDCocJiKuuGi0G7k4peiwoZ4wiJbwJyk0RDY8hhjG3lYpoxGo2ZYGnGTw2-js3ZTTgBXUisfUYFqPmkkU8HtkuzLcxZ9XGKhVwRjWkGYpahq7-yqnt3hY3i_MgImVYD-pVSdoOmq7Z_0y84GZeBODpOifdLSO8VhtNzNejSe0Lygw13sILaoLRkiuewMt1GzupwtvgU_naRkdRgUvkfwjMaHowLv15mrR_4IehyD_4_Oqussom5rCXPPOK9xC4Ib8Bia652_zSaAmawBAAA=WKE
- Portal del Gobierno de la Rioja “*Tasación pericial contradictoria*”
[Tasación pericial contradictoria - Tributos - Portal del Gobierno de La Rioja](https://www.gobierno.rioja.es/tributos/tasacion-pericial-contradictoria)
- Economipedia - Educación financiera, economía y finanzas “*Concepto de derecho público y derecho privado*”
[Economipedia - Educación financiera, economía y finanzas](https://www.economipedia.com/educacion-financiera/economia-y-finanzas/concepto-de-derecho-publico-y-derecho-privado)