

# DOSSIER PRÁCTICO

## FRANCIS LEFEBVRE

### Facturación

ACTUALIZADO: JUNIO DE 2007

El presente Dossier es el fruto  
de un estudio cedido a  
**Ediciones Francis Lefebvre**  
por los siguientes autores:

**D. FRANCISCO JAVIER SÁNCHEZ GALLARDO**  
(Economista)

**D. JULIÁN SÁNCHEZ ESTÉVEZ**  
(Economista)

© EDICIONES FRANCIS LEFEBVRE, S. A.  
Santiago de Compostela, 100. 28035 Madrid. Teléfono: (91) 210 80 00. Fax: (91) 210 80 01  
[www.efl.es](http://www.efl.es)

ISBN: 978-84-96535-46-6  
Depósito legal: M-30293-2007

Impreso en España  
por Printing'94  
Puerto Rico, 3. 28016 Madrid

## SUMARIO

	<b>nº marginal</b>
<b>CAPÍTULO 1. LA FACTURA Y LA PRUEBA</b>	100
Normativa aplicable	110
Principios generales	140
Carga de la prueba	147
Elementos de prueba	170
Prueba documental	180
Referencia al Reglamento sobre facturación	200
Efectos de la factura en otros ámbitos	215
<b>CAPÍTULO 2. LAS FACTURAS: REPERCUSIÓN Y DEDUCCIÓN DEL IVA</b>	225
Repercusión y rectificación	235
Deducción	270
<b>CAPÍTULO 3. OBLIGACIÓN DE EXPEDIR FACTURA Y TIQUE</b>	300
Entregas de bienes y prestaciones de servicios	305
Operaciones no sujetas o exentas	335
Circunstancias irrelevantes	395
Operaciones específicas	400
Operaciones para las que no hay obligación de expedir factura	435
Comparación con el RD 2402/1985	470
Facturación por clientes y subcontratación de la facturación	480
Sustitución de la expedición de facturas por la de tiques	525
<b>CAPÍTULO 4. CONTENIDO DE LAS FACTURAS</b>	600
Generalidades	613
Numeración de las facturas	655
Fecha de expedición de las facturas	730
Datos de identificación a consignar en las facturas	750
Números de identificación fiscal a consignar en las facturas	775
Domicilio a consignar en las facturas	805
Descripción de las operaciones	825
Tipo impositivo	845
Cuota tributaria	850
Fecha de realización de las operaciones	860
Copias de las facturas	870
Menciones especiales en operaciones no sujetas, exentas o cuando el destinatario sea sujeto pasivo	880
Entregas de medios de transporte nuevos	895
Operaciones triangulares	905

	<b>nº marginal</b>
Menciones en las facturas completas simplificadas .....	915
Menciones en las facturas abreviadas .....	925
<b>CAPÍTULO 5. CONTENIDO DE LOS TIQUES .....</b>	<b>940</b>
Numeración de los tiques .....	950
Datos de identificación y NIF a consignar en los tiques .....	965
Tipo y contraprestación total .....	973
<b>CAPÍTULO 6. REQUISITOS COMPLEMENTARIOS DE LAS FACTURAS .....</b>	<b>1000</b>
Plazos de expedición .....	1005
Moneda .....	1020
Lengua .....	1030
Firma .....	1045
Facturas recapitulativas .....	1055
Duplicados de facturas y tiques .....	1080
Facturas y tiques rectificativos .....	1100
<b>CAPÍTULO 7. PARTICULARIDADES EN LOS RÉGIMENES ESPECIALES DEL IVA .....</b>	<b>1200</b>
Régimen simplificado .....	1208
Régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca .....	1240
Régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección .....	1300
Régimen especial de las operaciones con oro de inversión .....	1320
Régimen especial de las agencias de viaje .....	1323
Régimen especial del recargo de equivalencia .....	1325
Régimen especial de los servicios prestados por vía electrónica .....	1355
Régimen especial del grupo de entidades .....	1365
<b>CAPÍTULO 8. REMISIÓN DE FACTURAS Y TIQUES .....</b>	<b>1375</b>
Plazos de remisión .....	1400
Formas de remisión .....	1410
<b>CAPÍTULO 9. OBLIGACIÓN DE CONSERVACIÓN .....</b>	<b>1425</b>
Documentos objetos de conservación .....	1435
Plazo de conservación .....	1488
Forma de conservación .....	1495
Lugar de conservación .....	1515
<b>CAPÍTULO 10. SUPUESTOS ESPECIALES DE FACTURACIÓN .....</b>	<b>1540</b>
Supuestos de inversión del sujeto pasivo .....	1542
Operaciones intracomunitarias .....	1575
Autoconsumo .....	1585
Compras a particulares .....	1600

	<b>n° marginal</b>
<b>CAPÍTULO 11. LA FACTURACIÓN A EFECTOS DEL IGIC Y DEL IPSI .....</b>	1660
<b>CAPÍTULO 12. LA FACTURACIÓN A EFECTOS DE LOS IMPUESTOS DIRECTOS .....</b>	1700
Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas .....	1715
Impuesto sobre Sociedades .....	1730
<b>CAPÍTULO 13. REGISTRO DE LAS OPERACIONES .....</b>	1790
Impuesto sobre el Valor Añadido .....	1792
IGIC .....	1922
IPSI .....	1940
Compatibilidad entre los libros registro y los impuestos directos e indirectos .....	1955
Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas .....	1982
Impuesto sobre Sociedades .....	2037
<b>CAPÍTULO 14. FACTURACIÓN ELECTRÓNICA .....</b>	2300
Expedición .....	2301
Remisión electrónica de las facturas .....	2315
Conservación electrónica de las facturas .....	2410
<b>CAPÍTULO 15. OTRAS PARTICULARIDADES A EFECTOS DE LA FACTURACIÓN .....</b>	2500
Mercado de la energía eléctrica .....	2505
Gestión de ciertas tasas sujetas al IVA .....	2525
Transporte aéreo y agencias de viajes .....	2530
<b>CAPÍTULO 16. CONTROVERSIAS EN MATERIA DE FACTURACIÓN .....</b>	2600
Actos susceptibles de reclamación económico-administrativa .....	2603
Atribución de competencias .....	2604
Legitimación para interponer reclamaciones .....	2605
Plazo de interposición .....	2606
Notificación de la interposición de la reclamación .....	2607
Plazo para dictar la resolución .....	2608
Recurso de alzada .....	2609
Ejecución de la resolución .....	2610
<b>CAPÍTULO 17. INFRACCIONES Y SANCIONES .....</b>	2700
Aspectos generales .....	2705
Infracciones y sanciones específicas en materia de facturación .....	2740
Infracciones y sanciones específicas en materia de llevanza de libros-registro .....	2770
Infracciones y sanciones específicas en materia del IVA .....	2780
Delito fiscal y obligaciones de facturación o registrales .....	2800

	<b>nº marginal</b>
<b>ANEXOS NORMATIVOS</b> .....	3000
Ley General Tributaria (L 58/2003) .....	3101
Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido (L 37/1992) .....	3102
Ley del Impuesto sobre Sociedades (RDLeg 4/2004) .....	3103
Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (L 35/2006) .....	3104
Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido (RD 1624/1992) .....	3109
Reglamento general del régimen sancionador tributario (RD 2063/2004) .....	3110
Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (RD 439/2007) ..	3111
Obligaciones de facturación y modificación del RIVA (RD 1496/2003) .....	3112
Libros-registro en el IRPF (OM 4-5-93) .....	3116
Facturación telemática (Resol AEAT 2/2003) .....	3121
Facturación telemática y conservación electrónica (OM EHA/962/2007) .....	3123
Directiva 2006/112/CE .....	3126

**ABREVIATURAS**

<b>AEAT</b>	Agencia Estatal de la Administración Tributaria
<b>CCAA</b>	Comunidades Autónomas
<b>CCom</b>	Código de Comercio (RD 22-8-1885)
<b>CE</b>	Comunidad Europea
<b>Const</b>	Constitución Española
<b>CV</b>	Consulta vinculante
<b>D</b>	Decreto
<b>DGT</b>	Dirección General de Tributos
<b>Dir</b>	Directiva
<b>DL</b>	Decreto Ley
<b>DLeg</b>	Decreto Legislativo
<b>IGIC</b>	Impuesto General Indirecto Canario (L 20/1991)
<b>IPSI</b>	Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación en las ciudades de Ceuta y Melilla (L 8/1991; L 13/1996 art.68)
<b>IRPF</b>	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
<b>IS</b>	Impuesto sobre Sociedades
<b>IVA</b>	Impuesto sobre el Valor Añadido
<b>L</b>	Ley
<b>LCAP</b>	Ley de Contratos de las Administraciones Públicas (RDLeg 2/2000)
<b>LGT/1963</b>	Ley General Tributaria (L 230/1963)
<b>LGT</b>	Ley General Tributaria (L 58/2003)
<b>LIRPF</b>	Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (L 35/2006)
<b>LIS</b>	Ley del Impuesto sobre Sociedades (RDLeg 4/2004)
<b>LIVA</b>	Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido (L 37/1992)
<b>LO</b>	Ley Orgánica
<b>MH</b>	Ministerio de Hacienda
<b>MIS</b>	Memento de Impuesto sobre Sociedades
<b>MIVA</b>	Memento de Impuesto sobre el Valor Añadido
<b>OM</b>	Orden Ministerial
<b>RD</b>	Real Decreto
<b>RDL</b>	Real Decreto Ley
<b>RDLeg</b>	Real Decreto Legislativo
<b>REAGP</b>	Régimen especial de agricultura, ganadería y pesca del IVA
<b>redacc</b>	redacción
<b>RGI</b>	Reglamento General de la Inspección de los Tributos (RD 939/1986)
<b>Resol</b>	Resolución

<b>Rgto Fac</b>	Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación (RD 1496/2003)
<b>RIRPF</b>	Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (RD 439/2007)
<b>RIVA</b>	Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido (RD 1624/1992)
<b>RPREA</b>	Reglamento del Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas (RD 391/1996)
<b>RSAN</b>	Reglamento Sancionador (RD 2063/2004)
<b>TCO</b>	Tribunal Constitucional
<b>TEAC</b>	Tribunal Económico-Administrativo Central
<b>TS</b>	Tribunal Supremo
<b>TSJ</b>	Tribunal Superior de Justicia
<b>UE</b>	Unión Europea
<b>UTE</b>	Unión temporal de empresas



## CAPÍTULO 1

## La factura y la prueba

100

SUMARIO	
<b>A. Normativa aplicable</b>	110
1. Normativa de carácter general	115
2. Normativa específica	120
<b>B. Principios generales</b>	140
<b>C. Carga de la prueba</b>	147
1. Carga subjetiva	150
2. Carga objetiva o material	153
<b>D. Elementos de prueba</b>	170
<b>E. Prueba documental</b>	180
1. Documentos públicos	185
2. Documentos privados	190
3. Diferencias entre documentos públicos y privados	193
<b>F. Referencia al Reglamento sobre facturación</b>	200
<b>G. Efectos de la factura en otros ámbitos</b>	215

El análisis de las **obligaciones de facturación** suele referirse a la prueba o justificación de los gastos o deducciones en los diferentes tributos. Por esta razón, y aunque el Reglamento de facturación, aprobado por **RD 1496/2003** (modificado por **RD 87/2005**) (en adelante, **Rgto Fac**) no regula de forma específica esta cuestión, sí que es necesario hacer una breve introducción a la materia de la prueba en los procedimientos tributarios, aunque limitada al ámbito específico de las obligaciones de facturación.

105

Es preciso separar los elementos relativos a la factura y los requisitos u obligaciones que se establecen o regulan por dicho Reglamento en relación con las mismas, de las cuestiones relativas a la prueba de las operaciones. Demostración de ello es que un elemento relativo de forma específica a la prueba de las operaciones como es el de los **elementos específicos de prueba** (RD 2402/1985 art.8), se ha visto desplazado, en la parte en que continúa en nuestro derecho tributario, fuera del citado Reglamento. Es el supuesto de algunos elementos específicos de prueba que se pueden utilizar para la justificación de ciertas operaciones financieras (RD 1496/2003 art.tercero), elementos que antes se regulaban en el RD 2402/1985 art.8.5 y 6. La regulación de estos documentos que pueden ser utilizados como prueba de las operaciones fuera del Reglamento de facturación no puede ser interpretada más que como indicativa de la voluntad del legislador reglamentista de separar, en la medida de lo razonable, la prueba de las operaciones y las obligaciones de facturación de las mismas.

## A. Normativa aplicable

- 110** En relación con la prueba de las operaciones ha de tenerse en cuenta la siguiente normativa:

### 1. Normativa de carácter general

- 115** Existe una normativa, tributaria o no, pero de ámbito general, entre la que hay que citar:
- 1.** La **LGT** art.105 a 108. Dichos preceptos están vigentes desde 1 de julio de 2004 (entrada en vigor de la nueva LGT, L 58/2003, y subsiguiente derogación de la L 230/1963, en adelante LGT/1963). Se aplican en los procedimientos tributarios las normas sobre medios y valoración de pruebas que se contienen en el Código Civil (CC) y en la Ley de Enjuiciamiento Civil (LEC), excepto en lo dispuesto en los artículos de la LGT reguladores de la materia (LGT art.106.1, precepto equivalente al de la LGT/1963 art.115).
  - 2.** La **LEC** (L 1/2000), cuya entrada en vigor se produjo el 8 de enero de 2001, que dedica a esta cuestión los Capítulos V y VI del Título I del Libro II, art.281 a 390.
  - 3.** El **CC**, que dedicaba a esta cuestión los art.1214 a 1253, si bien hay que señalar que la entrada en vigor de la LEC ha supuesto la derogación del CC art.1214, 1215, 1226 y 1231 a 1253, ambos incluidos, al objeto de dar mayor unicidad a la regulación de esta cuestión.

### 2. Normativa específica

- 120** Junto con esta normativa, tributaria o no, pero de carácter general, hay que tener en cuenta las normas previstas en las leyes específicas reguladoras de los tributos. Los preceptos específicos que hay que tomar en consideración son los siguientes:
- 122** **Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas** (LIRPF art.104.1; RIRPF art.68.1)  
Los contribuyentes del IRPF están obligados a conservar, durante el plazo máximo de prescripción, los **justificantes** y documentos acreditativos de las operaciones, rentas, gastos, ingresos, reducciones y deducciones de cualquier tipo que deban constar en sus declaraciones, a aportarlos juntamente con las declaraciones y comunicaciones del impuesto cuando así se establezca, y a exhibirlos ante los órganos competentes de la Administración tributaria, cuando sean requeridos al efecto.
- 125** **Impuesto sobre Sociedades** (LIS art.133.2) La Administración tributaria puede realizar la **comprobación e investigación** mediante el examen de la contabilidad, libros, correspondencia, documentación y justificantes concernientes a los negocios del sujeto pasivo, incluidos los programas de contabilidad y los archivos y soportes magnéticos. Hay que tener en cuenta asimismo la **obligación de conserva-**

**ción** de los documentos y justificantes concernientes al negocio (CCom art.30), lo cual, habida cuenta de la trascendencia que tiene la contabilidad en la determinación de la tributación por el IS, viene a reforzar la facultad que se atribuye a la Administración tributaria en el precepto de la LIS que se ha señalado, el cual, por otro lado, carecía de sentido de no ser por la existencia de una obligación de conservación de los justificantes de las operaciones.

**Impuesto sobre el Valor Añadido** (LIVA art.97.1 redacc L 62/2003) Sólo pueden ejercitar el **derecho a la deducción** los empresarios o profesionales que estén en posesión del documento justificativo de su derecho.

128

**Documentos justificativos del derecho a la deducción** (LIVA art.97.1 redacc L 62/2003) Se enumeran, con carácter exhaustivo, los siguientes:

129

- 1) La factura original expedida por quien realice la entrega de bienes o prestación de servicios o, en su nombre y por su cuenta, por su cliente o por un tercero, siempre que, para cualquiera de estos casos, se cumplan los requisitos que se establezcan reglamentariamente.
- 2) La factura original expedida por quien realice una entrega que dé lugar a una adquisición intracomunitaria de bienes sujeta al impuesto, siempre que dicha adquisición esté debidamente consignada en la declaración-liquidación a que se refiere la LIVA art.164.uno.6.
- 3) El documento acreditativo del pago del impuesto a la importación.
- 4) Las autofacturas a que se refiere la LIVA art.165.
- 5) Los recibos acreditativos del pago de la compensación agraria a que se refiere la LIVA art.134.tres.

Los documentos anteriores que no cumplan todos y cada uno de los requisitos establecidos legal y reglamentariamente no justifican el derecho a la deducción, salvo que se produzca la correspondiente **rectificación** de los mismos (LIVA art.97.2).

**Requisitos formales del derecho a la deducción** (Dir 2006/112/CE art.178) Hay que tener en cuenta que estos preceptos de la LIVA son transposición al derecho interno de lo dispuesto por la Dir 2006/112/CE art.178, en el que se regulan igualmente los requisitos formales del derecho a la deducción. Los requisitos formales que se establecen por el referido precepto comunitario para la deducción de las cuotas son los siguientes:

131

- a) Para las cuotas soportadas por los bienes y servicios adquiridos en «**operaciones interiores**», estar en posesión de una factura expedida conforme a lo dispuesto por la Dir 2006/112/CE art.226.
- b) Para las cuotas satisfechas en **importaciones**, estar en posesión de un documento acreditativo de la importación que designe como destinatario o importador al empresario o profesional de que se trate y que mencione o permita calcular el importe del tributo.
- c) Para determinados **supuestos de autoconsumo** (autoconsumos internos de bienes o servicios, así como operaciones asimiladas a adquisiciones intracomunitarias), así como en los casos en que se aplica la inversión del sujeto pasivo, se permite a los Estados miembros que establezcan las formalidades que tengan por oportunas.

d) En las **adquisiciones intracomunitarias**, se condiciona el derecho a la deducción a la disposición de la factura correspondiente a la entrega en origen y hacer constar la operación en la declaración periódica a presentar por el empresario o profesional.

### 133

**Especial trascendencia de la factura en el IVA** A toda esta regulación ha de remitirse la eficacia o efectos que se dé a una factura en cualquier procedimiento tributario, tanto si la misma cumple el total de requisitos establecidos en la normativa aplicable como si carece de alguno de ellos. No obstante, es importante dejar sentada la diferencia que existe entre la trascendencia que tiene una **factura** como **elemento de prueba** a tener en cuenta para acreditar la realidad y características de una operación, sin perjuicio de la trascendencia jurídico-tributaria que dicha operación pueda tener, y la particular trascendencia que tiene la factura en la también particular técnica impositiva del IVA.

De la propia exposición de los artículos reguladores de la materia se deduce la especial trascendencia que tiene la factura en el IVA por comparación con el régimen jurídico existente a los efectos del resto de figuras de nuestro sistema tributario.

Esta diferencia se pone de manifiesto en tanto en cuanto la exigencia de la **factura como justificante** para el ejercicio del derecho a la deducción de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado por los empresarios o profesionales (LIVA art.97), ha de caracterizarse como un **requisito de deducibilidad** establecido por la normativa comunitaria, y, en consecuencia, por la Ley, en virtud del cual, las cuotas se deducen por los empresarios o profesionales en la medida en que dichas cuotas han sido soportadas, sin perjuicio del cumplimiento de los restantes requisitos de deducibilidad establecidos por la Ley, lo que se acredita con este documento (RD 1496/2003 Preámbulo).

Por consiguiente, ha de distinguirse:

- por un lado la trascendencia que tiene la factura desde el punto de vista de su eficacia probatoria en los procedimientos tributarios y, por otro;
- el especial significado que tiene este documento en cuanto al IVA.

### 135

Respecto a la factura y su papel como elemento de prueba en los procedimientos tributarios, debe tenerse en cuenta lo dispuesto por el nuevo Reglamento sobre facturación (Rgto Fac); sin embargo, en la medida en que no se exceptúan de forma expresa, y considerando igualmente la referencia que la misma LGT realiza, deben aplicarse los **principios generales** existentes en materia de prueba en nuestro ordenamiento, atendiendo a lo dispuesto por el CC y la LEC.

Es necesario pues, dar entrada en la valoración de la factura como elemento de prueba en cualquier procedimiento de comprobación o investigación, a los principios y consideraciones que sobre la prueba se contienen en el derecho común, considerando que en todo caso de lo que se trata es de la formación de un juicio acerca de la realidad de las operaciones, sin perjuicio de la valoración que posteriormente se realice sobre sus consecuencias a efectos fiscales.

Desde este punto de vista, no se debe malinterpretar el contenido de la LIVA art.97. Este precepto, lejos de constituir una excepción al principio de libre prueba, establece los **requisitos formales para el ejercicio del derecho a la deducción**, de forma que a falta del cumplimiento de dichos requisitos, el citado derecho no se puede ejercitar. Ha de tenerse en cuenta que los requisitos formales están configurados en

la LIVA de forma que su incumplimiento no implica que el derecho a la deducción, se tenga por no nacido. Lo que ocurre es que, nacido el derecho a la deducción supuesto que se cumplan el conjunto de requisitos a los que se condiciona, éste no se puede ejercitar mientras no se cumplan las exigencias formales que establece este precepto. Recordemos además que dichos requisitos son transposición de lo dispuesto al efecto por la Dir 2006/112/CE.

**PRECISIONES** Esta entrada del principio de libre prueba en materia tributaria había sido señalada ya por el propio Tribunal Supremo, aunque en este caso por referencia a la **falta de constancia** adecuada en contabilidad **de ciertas inversiones**, admitiendo la realidad de las mismas, así como sus consecuencias jurídico-tributarias, al haberse acreditado su realidad por otros medios (TS 12-11-92, RJ 8991).

La prueba tiene como objeto los hechos que guarden relación con la **tutela jurídica** que se pretenda obtener en el proceso (LEC art.281). Por consiguiente, ha de tenerse presente que la prueba, tanto si se entiende como medio como si se entiende como procedimiento probatorio, se refiere exclusivamente a los **hechos**, tanto a su existencia, sus características o, en su caso, valoración.

Es importante distinguir entre la discusión de la **realidad de una operación**, su acreditación y la valoración fáctica de sus diferentes extremos, por un lado, y, por otro, la determinación de las **consecuencias jurídicas** de la misma. Así:

- a) Puede estar fuera de toda duda la realidad de la adquisición de un determinado activo fijo por parte de una sociedad y, sin embargo, discutirse el régimen de amortización aplicable al valor de adquisición del mismo.
- b) Lo mismo cabría decir de un determinado gasto corriente por atenciones con clientes, su consideración como gasto habitual en el sector y, por consiguiente, su deducibilidad para la determinación de la base imponible del IS conforme a la LIS art.14.1.e). Para esta misma operación, se podría discutir asimismo la aplicabilidad de la LIVA art.96.uno.5º y, en consecuencia, la exclusión del derecho a la deducción de las cuotas de IVA soportado. Lo anterior no tendría nada que ver con la realidad de la operación.

Los gastos deducibles y las deducciones que se practiquen, cuando estén originados por **operaciones realizadas por empresarios o profesionales**, deben justificarse, de forma prioritaria, mediante la factura entregada por el empresario o profesional que haya realizado la correspondiente operación o mediante el documento sustitutivo emitido con ocasión de su realización que cumpla los requisitos establecidos en la normativa tributaria (LGT art.106.3).

Aunque todavía no se trate de derecho positivo, se aprecia igualmente en la norma la clara voluntad del legislador de dejar clara la aplicabilidad en el ámbito tributario de los **principios generales** en materia de prueba de las operaciones y, en particular, el de libre prueba, aunque reconociendo la especial relevancia que la factura tiene a estos efectos. Hay que decir, no obstante, que el precepto no es todo lo claro que quizá debería, ya que a partir de su lectura surge la duda de si se está estableciendo algún tipo de prelación a favor de la factura, si se está fomentando la regulación específica de ciertas normas, como ocurre con la LIVA, sustento innecesario si partimos de la consideración de la LIVA art.97 como ajeno a la actividad probatoria en los procedimientos tributarios, o de si, sencillamente, se pretende afirmar la aplicabilidad del principio de libre prueba en materia tributaria.

137

138

**PRECISIONES** El Reglamento sobre facturación sienta definitivamente la diferencia entre lo que es la aplicación del **principio de libre prueba** en el ámbito tributario y la regulación específica de este documento con tan habitual uso en dicho ámbito, como es la factura.

## B. Principios generales

**140** Aunque los principios que gobiernan la prueba en la LEC son aplicables al ámbito tributario en virtud de la **aplicación supletoria del derecho común** en el ámbito tributario, lo cierto es que existen diferencias muy importantes entre un proceso civil y los procedimientos administrativos y, con ellos, los tributarios.

**142** **Principio dispositivo** En los procesos civiles rige el principio dispositivo, según el cual las **partes** determinan el objeto del litigio y aportan las pruebas que mejor convienen a su derecho, correspondiendo al juez que conozca del caso la valoración de las mismas. El juez civil actúa como árbitro imparcial que dirime la controversia, llegando a darse la circunstancia de que si una de las partes admite como ciertos unos hechos que le perjudican, éstos se dan por ciertos y quedan fuera de toda discusión, con independencia de que sean ciertos o no.

**144** **Principio inquisitivo o de investigación de oficio** Se aplica en los **procedimientos administrativos**, conforme al cual el órgano administrativo está obligado a la averiguación de la verdad material en aras de la eficaz satisfacción de los intereses generales, desarrollando todos los actos de instrucción del procedimiento que consideren necesarios para su resolución (LRJPAC art.78.1). Este principio inquisitivo se aplica, obviamente, a la actuación de los órganos de la Administración tributaria que realizan **actuaciones de comprobación e investigación**, de manera tal que su obligación consiste en la investigación de los diferentes hechos y elementos determinantes de los hechos imposables, tanto los declarados como los no declarados.

La Administración no se sitúa por tanto en igualdad de condiciones que las partes en un proceso civil, lo cual viene justificado por el principio de satisfacción de los intereses generales, que es el que justifica el quehacer administrativo. Tampoco asume la posición de un juez imparcial que conoce de una contienda entre dos partes, ya que la actuación de los tribunales se producirá, en su caso, en la correspondiente vía de revisión. De lo que se trata es de que la Administración tenga **conocimiento de la realidad fáctica** que en cada momento esté investigando para, a continuación, y previa aplicación de las normas jurídicas que resulten relevantes para el caso en cuestión, determinar el tratamiento jurídico-tributario correspondiente.

El principio inquisitivo obliga al órgano administrativo actuante a la realización de cuantas actuaciones resulten necesarias para la **averiguación de los hechos** que resulten relevantes de cara a la determinación de la situación tributaria del contribuyente cerca de cual se esté actuando, tanto si éstos han sido alegados por el mismo como si no es así. Evidentemente, estas actuaciones han de tener por objeto

tanto los hechos determinantes de la obtención de rentas o ingresos como los relativos a los gastos en que se haya incurrido para su obtención.

Por otro lado, hay que señalar que este principio inquisitivo no implica que el procedimiento de comprobación e investigación deje de tener **carácter contradictorio**. Así, los interesados pueden aportar cuantos datos, pruebas y alegaciones consideren pertinentes para la defensa de sus intereses.

El instructor del procedimiento sólo puede rechazar las pruebas propuestas por los interesados cuando sean manifiestamente improcedentes o innecesarias, mediante resolución motivada (LRJPAC art.80.3).

**PRECISIONES** 1) En un sentido similar se expresaba la L 1/1998 art.3, 21 y 22, derogada por LGT (L 58/2003 disp.derog.1.b).

2) En un procedimiento de **comprobación limitada**, las facturas aportadas en el procedimiento deberán ser **originales** (DGT CV 13-11-06).

## C. Carga de la prueba

Esta cuestión nace de la obligación que tienen jueces y tribunales de resolver en todo caso los asuntos de que conozcan, sin poder dejar de emitir fallo como consecuencia de la falta de prueba sobre los hechos relevantes. Así, la carga de la prueba lo que establece es cuál de las partes ha de sufrir las consecuencias de la falta de prueba sobre unos determinados hechos, ofreciendo a jueces y tribunales un mecanismo del que valerse en los casos en que lleguen a la conclusión de que los hechos no están suficientemente probados. Es importante asimismo señalar que **no** cabe la **alteración de la carga de la prueba** por las partes, de forma que ésta queda al margen de su poder de disposición (obviamente, esto último es de aplicación únicamente cuando rige el principio dispositivo, es decir, en los procesos civiles).

En el **ámbito tributario** sin embargo, no se puede hablar sin más de la carga de la prueba, ya que rige el principio inquisitivo (nº 144), que obliga a la Administración a investigar de oficio hasta descubrir la realidad material de los hechos que sean relevantes en cada caso. Esta diferencia incluso ha llevado a algunos autores a defender la inaplicabilidad de la teoría de la carga de la prueba en los procedimientos tributarios, ya que aunque el contribuyente no haya probado la realidad de uno o varios supuestos fácticos, la Administración tributaria está obligada a su investigación de oficio hasta llegar a su total averiguación.

En todo caso, es importante distinguir en este ámbito entre la carga subjetiva o formal de la prueba y la carga objetiva.

147

### 1. Carga subjetiva de la prueba

Lo que se denomina carga subjetiva de la prueba, que es propia de los procedimientos en que se aplica el **principio dispositivo** (nº 142), supone que la parte sobre la que recae la carga de la prueba debe aportar ésta por sí misma, de forma que si no lo hace se da por desestimada su pretensión.

150

En los procedimientos que se rigen por el **principio inquisitivo** (nº 144), este componente de la carga de la prueba carece de sentido, ya que el órgano instructor está obligado a servir con objetividad los intereses generales y a recabar cuantas pruebas sean necesarias para la averiguación de la realidad material de la que ya hemos hablado, con independencia de que en un particular aspecto del expediente que se esté formando este aspecto de la carga de la prueba pueda obrar en contra del contribuyente.

**PRECISIONES** A diferencia de lo que ocurre en los procesos civiles, el contribuyente no se ve conducido irremediabilmente a sufrir las **consecuencias de la falta de prueba** por su parte de ciertos hechos relevantes, ya que el órgano administrativo está obligado a investigar de oficio cuantos hechos sean relevantes, todo ello sin perjuicio de la actividad probatoria que pueda proponer en cuanto mejor convenga a su derecho.

## 2. Carga objetiva o material de la prueba

153

Con ella lo que se determina es sobre quién recaen las consecuencias de que un determinado hecho que pueda ser relevante en el procedimiento no se dé por válidamente probado.

Este aspecto de la carga de la prueba sí que despliega sus efectos en los procedimientos de **comprobación e investigación tributaria** cuando, pese a la actuación administrativa, no se ha llegado a alcanzar certeza probatoria sobre una determinada cuestión. Así, en caso de que no se tenga certeza sobre la realidad de un determinado gasto que se pretenda hacer valer para la minoración de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades o sobre la Renta de las Personas Físicas, la consecuencia será la imposibilidad de proceder a la deducción de su importe. Lo mismo cabría decir de una determinada operación que, aunque cuente con una factura que cumpla el total de los requisitos establecidos al efecto, no exista como tal.

Es fundamental distinguir este elemento de la carga de la prueba del anterior. Así, en materia de **deducción de gastos**, que es el ámbito en el que la discusión es más habitual, la diferencia radica en que no es únicamente el contribuyente el que tiene la obligación de aportar los justificantes que permitan a la Administración tributaria llegar a tener certeza sobre la realidad de una operación que suponga un gasto, sino que ésta también está obligada a investigar de oficio la realidad de los hechos y, en caso de que de esos hechos se desprenda la existencia de operaciones que supongan gastos para el contribuyente cerca del cual esté actuando, tomar en consideración los mismos, con independencia de que sea el contribuyente quien haya aportado los elementos de prueba correspondiente o sea la Administración tributaria la que los haya obtenido por sí misma. La vertiente objetiva de la carga de la prueba lo que implica es que si después de ultimadas las actuaciones de investigación que se estén realizando, **no se tiene certeza** sobre la existencia de una determinada **realidad fáctica** que implica un gasto deducible, entonces el pretendido gasto no es deducible, asumiendo el contribuyente la consecuencia de la falta de prueba del mismo.



**EJEMPLO** Empresario al cual, en el curso de una actuación por parte de la inspección de los tributos, se le descubre un cierto volumen de **ventas** que **no** han sido **declaradas**. Estas operaciones se detectan a través de un seguimiento de los movimientos de sus cuentas bancarias junto con requerimientos a algunos de sus clientes y proveedores.

Partiendo de la base de que la información ha sido válidamente obtenida y de que se han cumplido los requisitos establecidos al efecto, no cabe duda de que el importe de dichas ventas debería ser tenido en cuenta a los efectos del Impuesto sobre Sociedades y del IVA. A su vez, y en cuanto al valor de adquisición de las mercancías cuya venta no ha sido declarada, aunque el empresario no haya aportado ningún tipo de justificante sobre su existencia o importe, debería computarse como gasto deducible en el Impuesto sobre Sociedades.

En cuanto al **IVA**, y supuesto que no se discute la realidad de la operación, la admisibilidad de las cuotas correspondientes a dichas compras como cuotas soportadas deducibles pasaría por la constatación de que efectivamente se ha soportado el Impuesto al efectuar dichas compras, ya que estaría fuera de toda lógica la deducción de un impuesto que no se ha soportado y, por tanto, ingresado en el Tesoro.

155

**Principios de normalidad y de proximidad de la prueba** Esta configuración de la carga de la prueba está a su vez matizada por estos dos principios.

La construcción de los mismos nace del CC art.1214, a partir del cual la jurisprudencia elaboró una doctrina limitada y que se centraba básicamente en la **carga de la prueba de las obligaciones**. De acuerdo con esta interpretación de la carga de la prueba, correspondía:

- al actor, demandante o reconviniente la carga de la prueba de los hechos que fueran fundamento de su demanda o reconvención;
- al demandado o reconvenido la prueba de los hechos impositivos, extintivos o excluyentes.

A partir de estas consideraciones, al demandante le basta con **probar los hechos** normalmente constitutivos **del derecho que reclama**, de forma que si el demandado alega otros hechos suficientes para impedir, extinguir o quitar fuerza al efecto jurídico que se reclama en la demanda, será este último quien tiene que probarlos. Es este último el que también tiene que probar aquellos hechos que, por su naturaleza especial o carácter negativo, no podrían ser demostrados por la parte contraria sin grandes dificultades.

Así se elaboran los principios que hemos mencionado y que podríamos caracterizar como sigue:

**Principio de normalidad** Conforme al mismo, si se dan los hechos constitutivos, se considera que no concurren hechos impositivos, extintivos o excluyentes, salvo que cualesquiera de éstos se aleguen y prueben.

**Principio de mayor facilidad o de proximidad** Con carácter general, debe atribuirse a cada parte la carga de la prueba que, según la experiencia, suele estar más próxima y asequible a ella.

Esta orientación jurisprudencial tuvo su reflejo en la redacción originaria de la LGT, la cual señalaba que, tanto en el procedimiento de gestión como en el de resolución de reclamaciones, quien haga valer su derecho debe hacer probar los hechos normalmente constitutivos del mismo (LGT/1963 art.114.1).

La actual LGT mantiene una redacción prácticamente equivalente, de forma que se trata de un principio que mantiene su vigencia (LGT art.105.1).

157

158

160

En la LEC, que ha derogado el CC art.1214, la «carga de la prueba» se aborda en los siguientes términos:

a) Cuando, al tiempo de dictar sentencia o resolución firme, el tribunal considere **dudosos** unos **hechos relevantes** para la decisión, ha de desestimar las pretensiones del actor o reconviniendo, o las del demandado o reconvenido, según corresponda a unos u otros la carga de probar los hechos que permanezcan inciertos y fundamenten las pretensiones.

b) Corresponde al actor y al demandado reconviniendo la **carga de probar la certeza de los hechos** de los que ordinariamente se desprenda, según las normas jurídicas a ellos aplicables, el efecto jurídico correspondiente a las pretensiones de la demanda y de la reconvención.

c) Incumbe al **demandado** y al **actor reconvenido** la carga de probar los hechos que, conforme a las normas que les sean aplicables, impidan, extingan o enerven la eficacia jurídica de los hechos a que se refiere el número anterior.

En estas dos letras se ha plasmado el principio de normalidad al que se hizo referencia en el nº 158.

d) En la aplicación de lo señalado en los números anteriores el tribunal debe tener presente la disponibilidad y **facilidad probatoria** que corresponde a cada una de las partes del litigio (LEC art.217).

Esta última afirmación, que es transcripción de la LEC art.217.6, ha elevado a derecho positivo el principio de mayor facilidad.

La compatibilidad entre los principios de facilidad en la aportación de los elementos de prueba e inquisitivo en la actuación administrativa se produce a través del **aspecto objetivo de la carga de la prueba** (nº 153). El contribuyente es quien ha de aportar los justificantes de las operaciones, la Administración tributaria ha de proceder a su valoración, así como a la realización de todas las actuaciones necesarias para su contraste y para la averiguación de cualquier otro extremo que resulte relevante y, finalmente, las consecuencias de cualquier circunstancia o hecho que no haya sido debidamente acreditada han de ser sufridas por el contribuyente.

162

**PRECISIONES** 1) La regla general de que los hechos constitutivos del derecho que se pretende obtener corresponde acreditarlos al accionante (el obligado tributario) y los impeditivos y extintivos al demandado (la Administración exaccionante) sufre una obligada alteración o modulación —a pesar de la presunción de legalidad de los actos administrativos de liquidación—, consistente en que la **carga de la prueba** debe asumirla, entonces, aquel a quien, precisamente, por las circunstancias concurrentes, le sea «más fácil» (principio de la mayor facilidad) demostrar los presupuestos de lo pretendido o de lo que es objeto de controversia (pudiendo perjudicar, incluso, la falta, la oscuridad o la incompletion de la prueba a quien, encontrándose posibilitado de haber desarrollado una determinada actividad probatoria, no la ha realizado o la ha llevado a cabo de un modo conveniente a sus intereses) (TS 11-6-98, RJ 4504).

2) Es una cuestión de prueba que incumbe a la recurrente acreditar la realidad de los gastos así como su naturaleza y finalidad (TS 1-10-97, RJ 7141).

164

3) En estas sentencias, el TS aplica de forma expresa el principio de facilidad (nº 160), de acuerdo con el cual es el **contribuyente** quien ha de aportar los justificantes documentales que acrediten la realidad de las operaciones, en el entendido de que a él le resulta de ordinario más sencilla dicha aportación.

4) Cuanto se ha afirmado en relación con la carga de la prueba ha de ser reinterpretado en los **procedimientos sancionadores**, en los cuales la presunción de inocencia conduce a que la