

**MEMENTO**

**EXPERTO**  
FRANCIS LEFEBVRE

# Facturación

**3ª Edición**

Fecha de edición: 22 de octubre de 2021



El presente Memento Experto es el fruto  
de un estudio cedido a  
**Ediciones Francis Lefebvre**  
por:

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

Colaboró en ediciones anteriores:  
**D. JULIÁN SÁNCHEZ ESTÉVEZ**

**Nota del autor.**— La entrada en vigor del SII el pasado 1-7-2017 supuso la introducción en nuestro ordenamiento fiscal de una de las obligaciones formales más novedosas aparecidas en los últimos años, implicando un incremento más que notable en la atención que los obligados tributarios prestan, en su conjunto, a la gestión del IVA y, en particular, a la documentación de las operaciones.

Tras varios años de funcionamiento, en esta obra se repasan, precisamente, las obligaciones formales que, estrechamente vinculadas a la gestión del IVA, tienen los sujetos pasivos del tributo, en atención a la normativa sustantiva en materia de facturación, contenida, básicamente en el RD 1619/2012 y en el Reglamento de desarrollo de la Ley del IVA, aprobado por el RD 1624/1992, en ambos casos teniendo en cuenta las modificaciones introducidas por las normas específicas reguladoras del SII, el RD 596/2016, las modificaciones introducidas por los RD 1075/2017 y RD 424/2021, este último en relación con las operaciones de comercio electrónico, la jurisprudencia y la doctrina administrativa evacuadas en su interpretación hasta la fecha de su cierre.

Los comentarios que se contienen en este manual responden a la opinión del autor en atención a la normativa, jurisprudencia y doctrina vigentes, sin que en ningún caso se puedan considerar la opinión oficial sobre la materia. Por tanto, ni Ediciones Francis Lefebvre ni el autor aceptarán ninguna responsabilidad por las consecuencias ocasionadas a las personas o entidades que actúen o dejen de actuar como consecuencia de las opiniones, interpretaciones o informaciones que se contienen en esta obra.

© Francis Lefebvre  
Lefebvre-El Derecho, S. A.  
Monasterios de Suso y Yuso, 34. 28049 Madrid. Teléfono: (91) 210 80 00  
clientes@lefebvre.es  
www.efl.es  
Precio: 41,60 € (IVA incluido)  
ISBN: 978-84-18647-88-8  
Depósito legal: M-29900-2021  
Impreso en España  
por Printing'94  
Paseo de la Castellana, 93, 2º - 28046 Madrid

Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, [www.cedro.org](http://www.cedro.org)) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra.

# Plan general

	<u>nº marginal</u>
<b>CAPÍTULO 1. LA FACTURA Y LA PRUEBA</b> .....	100
Normativa aplicable .....	110
Principios generales .....	170
La prueba .....	190
Reglamento sobre facturación .....	290
Efectos de la factura en otros ámbitos .....	320
<b>CAPÍTULO 2. LAS FACTURAS: REPERCUSIÓN Y DEDUCCIÓN DEL IVA</b> .....	400
Repercusión y rectificación del IVA .....	450
Derecho a la deducción del IVA .....	1400
<b>CAPÍTULO 3. OBLIGACIÓN DE EXPEDIR FACTURA</b> .....	1900
Delimitación .....	1920
Operaciones exentas .....	2300
Operaciones no sujetas .....	2320
Territorialidad .....	2380
Circunstancias irrelevantes .....	2560
Operaciones específicas .....	2580
Operaciones para las que no hay obligación de expedir factura .....	2700
Facturación en regímenes especiales .....	2820
<b>CAPÍTULO 4. PROCEDIMIENTOS ESPECIALES PARA CUMPLIR LA OBLIGACIÓN DE EXPEDIR FACTURA</b> .....	3000
Facturación por clientes y subcontratación de la facturación .....	3020
Facturas simplificadas .....	3140
<b>CAPÍTULO 5. CONTENIDO DE LAS FACTURAS COMPLETAS</b> .....	3300
Generalidades .....	3310
Numeración de las facturas .....	3390
Fecha de expedición de las facturas .....	3510
Datos de identificación o denominación .....	3520
Números de identificación fiscal .....	3570
Domicilio .....	3630
Descripción de las operaciones .....	3670
Tipo impositivo .....	3730
Cuota tributaria .....	3740
Fecha de realización de las operaciones .....	3760
Copias de las facturas .....	3770
Operaciones exentas .....	3790
Entregas de medios de transporte nuevos .....	3810
Otras menciones obligatorias .....	3824
Operaciones no sujetas según las reglas de localización .....	3850

	<b>nº marginal</b>
<b>CAPÍTULO 6. CONTENIDO DE LAS FACTURAS SIMPLIFICADAS</b> .....	4000
Numeración de las facturas simplificadas .....	4020
Fecha de las facturas simplificadas .....	4050
Datos de identificación y NIF .....	4060
Identificación de las operaciones .....	4080
Tipo, contraprestación total, expresión «IVA incluido» .....	4090
Otras menciones de las facturas simplificadas .....	4120
Facturas simplificadas especiales y simplificadas autorizadas .....	4134
<b>CAPÍTULO 7. REQUISITOS COMPLEMENTARIOS DE LAS FACTURAS</b> .....	4200
Moneda .....	4210
Lengua .....	4220
Firma .....	4240
Facturas recapitulativas .....	4250
Duplicados de facturas .....	4300
<b>CAPÍTULO 8. FACTURAS RECTIFICATIVAS</b> .....	4400
Consideraciones generales .....	4410
Supuestos de expedición .....	4440
Características .....	4690
Registro .....	4770
Plazo de expedición .....	4790
Facturas simplificadas rectificativas .....	4830
Anulación de facturas expedidas por error .....	4840
Canje de facturas simplificadas por facturas completas .....	4850
<b>CAPÍTULO 9. PARTICULARIDADES EN LOS RÉGIMENES ESPECIALES DEL IVA</b> .....	4900
Régimen simplificado .....	4910
Régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca .....	4960
Régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección .....	5080
Régimen especial de las operaciones con oro de inversión .....	5130
Régimen especial de las agencias de viaje .....	5140
Régimen especial del recargo de equivalencia .....	5150
Régimen especial del grupo de entidades .....	5220
Régimenes especiales aplicables a las ventas a distancia y a determinadas entregas interiores de bienes y prestaciones de servicios (comercio electrónico) .....	5240
<b>CAPÍTULO 10. EXPEDICIÓN Y REMISIÓN DE FACTURAS</b> .....	5300
Devengo del IVA .....	5310
Expedición de facturas .....	5584
Remisión de facturas .....	5640
<b>CAPÍTULO 11. OBLIGACIÓN DE CONSERVACIÓN</b> .....	5800
Documentos objetos de conservación .....	5810
Plazo de conservación .....	5890
Forma de conservación .....	5910
Lugar de conservación .....	5950

	<u>nº</u> <u>marginal</u>
<b>CAPÍTULO 12. SUPUESTOS ESPECIALES DE FACTURACIÓN</b> .....	6000
Supuestos de inversión del sujeto pasivo .....	6010
Operaciones intracomunitarias .....	6020
Autoconsumo .....	6030
<b>CAPÍTULO 13. LA FACTURACIÓN A EFECTOS DEL IGIC Y DEL IPSI</b> .....	6100
<b>CAPÍTULO 14. LA FACTURACIÓN A EFECTOS DE LOS IMPUESTOS DIRECTOS</b> .....	6200
Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas .....	6220
Impuesto sobre Sociedades .....	6235
<b>CAPÍTULO 15. REGISTRO DE LAS OPERACIONES</b> .....	6300
Obligaciones registrales a efectos de los impuestos indirectos .....	6350
Obligaciones registrales a efectos de los impuestos directos .....	6800
<b>CAPÍTULO 16. EL SUMINISTRO INMEDIATO DE INFORMACIÓN</b> .....	7000
Descripción general del sistema .....	7050
Obligados a su aplicación .....	7150
Facturas expedidas .....	7400
Facturas recibidas .....	8300
Bienes de inversión .....	8550
Ciertas operaciones intracomunitarias .....	8650
Otras cuestiones .....	8850
<b>CAPÍTULO 17. FACTURACIÓN ELECTRÓNICA</b> .....	9100
Expedición .....	9120
Remisión electrónica de las facturas .....	9140
Conservación electrónica de las facturas .....	9260
<b>CAPÍTULO 18. OTRAS PARTICULARIDADES A EFECTOS DE LA FACTURACIÓN</b> .....	9400
Mercado de la energía eléctrica .....	9410
Gestión de ciertas tasas sujetas al IVA .....	9455
Agencias de viajes .....	9465
<b>CAPÍTULO 19. CONTROVERSIAS EN MATERIA DE FACTURACIÓN</b> .....	9600
Actos susceptibles de reclamación económico-administrativa .....	9606
Atribución de competencias .....	9614
Legitimación para interponer reclamaciones .....	9618
Plazo de interposición .....	9622
Notificación de la interposición de la reclamación .....	9630
Plazo para dictar la resolución .....	9634
Recurso de alzada .....	9638
Ejecución de la resolución .....	9642

	<b><u>nº</u></b> <b><u>marginal</u></b>
<b>CAPÍTULO 20. INFRACCIONES Y SANCIONES</b> .....	9700
Aspectos generales .....	9710
Infracciones y sanciones específicas en materia de facturación.....	9770
Infracciones y sanciones específicas en materia de llevanza de libros-registro.....	9850
Infracciones y sanciones específicas en materia del IVA .....	9880
Delito fiscal y obligaciones de facturación o registrales.....	9950
	<b><u>Página</u></b>
Tabla Alfabética.....	649

# Abreviaturas

<b>AEAT</b>	Agencia Estatal de la Administración Tributaria
<b>CC</b>	Código Civil (24-7-1889)
<b>CCom</b>	Código de Comercio (RD 22-8-1885)
<b>CE</b>	Comunidad Europea
<b>CV</b>	Consulta vinculante
<b>D</b>	Decreto
<b>DGT</b>	Dirección General de Tributos
<b>Dir</b>	Directiva
<b>IAE</b>	Impuesto sobre Actividades Económicas
<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)
<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>LEC</b>	Ley de Enjuiciamiento Civil (L 1/2000)
<b>LGT</b>	Ley General Tributaria (L 58/2003)
<b>LIS</b>	Ley del Impuesto sobre Sociedades (L 27/2014)
<b>LIVA</b>	Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido (L 37/1992)
<b>LPAC</b>	Ley del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (L 39/2015)
<b>NIF</b>	Número de Identificación Fiscal
<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>Resol</b>	Resolución
<b>RGGI</b>	Reglamento General de Gestión e Inspección (RD 1065/2007)
<b>RGRV</b>	Reglamento General de Revisión en Vía Administrativa (RD 520/2005)
<b>Rgto Fac</b>	Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación (RD 1619/2012)
<b>Rgto Fac/2003</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>RIS</b>	Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (RD 634/2015)
<b>RIVA</b>	Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido (RD 1624/1992)
<b>ROI</b>	Registro de Operadores Intracomunitarios
<b>RSAN</b>	Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario (RD 2063/2004)
<b>SII</b>	Suministro Inmediato de Información
<b>TCo</b>	Tribunal Constitucional
<b>TEAC</b>	Tribunal Económico-Administrativo Central
<b>TIVA</b>	Territorio de aplicación del IVA
<b>TJUE</b>	Tribunal de Justicia de la Unión Europea
<b>TS</b>	Tribunal Supremo
<b>UE</b>	Unión Europea

## CAPÍTULO 1

## La factura y la prueba

<b>A. Normativa aplicable</b> .....	110	<b>100</b>
1. Normativa de carácter general .....	115	
2. Normativa específica .....	120	
<b>B. Principios generales en los procesos civiles y administrativos</b> .....	170	
<b>C. La prueba</b> .....	190	
1. La carga de la prueba .....	195	
a. Carga subjetiva .....	200	
b. Carga objetiva o material .....	205	
2. Principios de normalidad y de proximidad de la prueba .....	210	
3. Elementos de la actividad probatoria .....	230	
4. La prueba documental .....	250	
a. Documentos públicos .....	255	
b. Documentos privados .....	265	
c. Diferencias entre documentos públicos y privados .....	270	
<b>D. Reglamento sobre facturación</b> .....	290	
<b>E. Efectos de la factura en otros ámbitos</b> .....	320	

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 1619/2012 (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. **101**

**Precisiones.** 1) Es preciso separar los elementos relativos a la factura y los requisitos u obligaciones que se establecen o regulan por ese Rgto Fac en relación con estas de las cuestiones relativas a la prueba de las operaciones. Un elemento relativo de forma específica a la prueba de las operaciones como es el de los **elementos específicos de prueba** referidos a ciertas operaciones financieras, se encuentra actualmente regulado en el Rgto Fac art.2. La regulación de estos documentos, que pueden ser utilizados como prueba de las **operaciones fuera del Rgto Fac**, 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.

2) Un elemento, a este respecto, es la **fase en la que se pueden aportar** las facturas correspondientes a cualesquiera bienes y servicios adquiridos; en particular, cuando se desarrolla un procedimiento de comprobación o inspección. A este respecto, es jurisprudencia reiterada del TS que la citada aportación se puede efectuar en la vía de revisión, administrativa o contenciosa correspondiente (por todas, TS 20-4-17, EDJ 45074; 27-7-21, EDJ 653348). No es este el parecer del TJUE que admite que, habiéndose requerido dos veces las facturas correspondientes en una solicitud de devolución de no establecidos, se rechace su aportación posterior ante la vía económico-administrativa (TJUE 9-9-21, asunto C-294/20).

## A. Normativa aplicable

En relación con la prueba de las operaciones, ha de tenerse en cuenta tanto la normativa aplicable con carácter general, como la normativa específica de los diferentes tributos (nº 120 s.). **110**



## 1. Normativa de carácter general

- 115** Existe una normativa, tributaria y no tributaria, de ámbito general, que hay que citar:
- a) **LGT** (LGT art.105 a 108). 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).
  - b) **LEC** (LEC art.281 a 386). Corresponde a los Capítulos V y VI del Título I del Libro II.
  - c) **CC** (CC art.art.1216 a 1225 y 1227 a 1230). A estos efectos, hay que tener en cuenta que, con la entrada en vigor de la LEC, fueron derogados, al objeto de dar mayor unidad a la regulación de esta cuestión, el CC art.1214, 1215, 1226 y 1231 a 1253.

## 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, en los términos que se indican a continuación.
- 124 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.
- 128 Impuesto sobre Sociedades** (LIS art.131) 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 determinando, a partir de lo anterior, la base imponible del sujeto pasivo conforme a lo previsto en la LIS art.10.3. Hay que tener en cuenta, asimismo, la **obligación de conservación** durante 6 años 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, carecería de sentido de no ser por la existencia de una obligación de conservación de los justificantes de las operaciones.
- 132 Impuesto sobre el Valor Añadido** (LIVA art.97.uno) Sólo pueden ejercitar el derecho a la deducción los **empresarios o profesionales** que estén en posesión del documento justificativo de su derecho. En relación con este aspecto hay que tener en cuenta las siguientes cuestiones:
- documentos justificativos del mencionado derecho (nº 136);
  - requisitos formales (nº 140); y
  - especial trascendencia de la factura (nº 144 s.).
- 136 Documentos justificativos del derecho a la deducción** (LIVA art.97.uno y dos) Dentro de los documentos justificativos que dan derecho a practicar la deducción en el IVA se encuentran, con carácter exhaustivo, los siguientes:
- a) 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.
  - b) La factura original expedida por quien realice una entrega que dé lugar a una **adquisición intracomunitaria de bienes** sujeta al impuesto, siempre que esa adquisición esté debidamente consignada en la declaración-liquidación a que se refiere la LIVA art.164.uno.6º.

**c)** En el caso de las **importaciones**, el documento en el que conste la liquidación practicada por la Administración o, si se trata de operaciones asimiladas a las importaciones, la autoliquidación en la que se consigne el Impuesto devengado con ocasión de su realización.

**d)** La factura original o el justificante contable de la operación expedido por quien realice una entrega de bienes o una prestación de servicios al **destinatario sujeto pasivo** del impuesto, en los supuestos a que se refiere la LIVA art.84.uno.2.º –redacc RDL 3/2020–, 3.º y 4.º y 140 quince –redacc RDL 7/2021–, siempre que esa entrega o prestación esté debidamente consignada en la declaración-liquidación a que se refiere la LIVA art.164.uno.6º.

La misma norma establece que, cuando quien realice la entrega de bienes o la prestación de servicios esté establecido en la Comunidad, la factura original a que se refiere el párrafo anterior debe contener los requisitos recogidos en la Dir 2006/112/CE art.226.

**e)** 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 su correspondiente **rectificación**.

**Precisiones.** **1)** No obstante, los tribunales han considerado que el mero **incumplimiento** de los requisitos formales no puede suponer la pérdida de los derechos materiales, siempre que el incumplimiento se limite al requisito formal y a la Administración le conste, de algún modo, la concurrencia de los requisitos materiales (entre otras, TS 10-5-10, EDJ 150023; 9-5-11, EDJ 79210; 30-1-14, EDJ 7648; TJUE 27-9-07, asunto C-146/05; 15-7-10, asunto C-368/09; 8-5-13, asunto C-271/12).

**2)** En relación con las **facturas rectificativas**, ver nº 4410 s.

**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 Directiva referida, en el que se regulan igualmente los requisitos formales del derecho a la deducción de las cuotas soportadas. Estos requisitos son los siguientes:

140

**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.

**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. Por lo tanto, es importante destacar la trascendencia que tiene una factura tanto como **elemento de prueba** como elemento para acreditar la realidad y características de una operación (nº 148 s.).

144

Lo expuesto ha de entenderse sin perjuicio de la trascendencia jurídico-tributaria que esa operación pueda tener y la relevancia que tiene la factura en la mecánica del funcionamiento 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 IVA 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 LIVA, en virtud del cual, las cuotas se deducen por los empresarios o profesionales en la medida en que han sido soportadas, sin perjuicio del cumplimiento de los restantes requisitos de deducibilidad establecidos, lo que se acredita con este documento.

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.

**148** Respecto a la factura y su papel como elemento de prueba en los procedimientos tributarios, debe tenerse en cuenta lo dispuesto por el 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 (nº 156).

Por tanto, es necesario 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 otras 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 esos 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, sino que, nacido el derecho a la deducción, es necesario que se cumplan el conjunto de requisitos y exigencias formales para que pueda ser ejercitado. Recordemos además que esos requisitos son transposición de lo dispuesto al efecto por la Dir 2006/112/CE.

**Precisiones** Ver Precisiones del nº 1415.

**152** 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**, en concreto, a su existencia, a sus características y, en su caso, a su valoración.

Es importante distinguir, por un lado, la realidad de una operación, su acreditación y la valoración fáctica de sus diferentes extremos y, por otro, la determinación de las **consecuencias jurídicas** de esta. 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.15.e.

Para esta misma operación, sin tener en cuenta la realidad de la operación, se podría discutir asimismo la **exclusión del derecho a la deducción** de las cuotas de IVA soportado, esto es, la aplicabilidad de la LIVA art.96.uno.5º.

Los **gastos deducibles y 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 que cumpla los requisitos establecidos en la normativa tributaria (LGT art.106.4).

156

Se aprecia igualmente en la norma la 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 **principio 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.

**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 la 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).

## B. Principios generales en los procesos civiles y administrativos

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 ese ámbito, lo cierto es que existen diferencias significativas entre un procedimiento civil y los procedimientos administrativos y, con ellos, los tributarios. A estos efectos, quizá la más relevante diferencia es la existente entre:

170

- el principio dispositivo, que opera en los procedimientos civiles; y
- el principio inquisitivo, que es la pauta general de actuación en los procedimientos administrativos (nº 178).

**Principio dispositivo** En los procedimientos 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 su valoración. 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, estos se dan por ciertos y quedan fuera de toda discusión, con independencia de que sean ciertos efectivamente.

174

**Principio inquisitivo o de investigación de oficio** El 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 (LPAC art.75.1).

178

Este principio se aplica 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 imponibles, tanto los declarados como los no declarados.

La Administración no se sitúa, por tanto, en igualdad de condiciones que las partes en el procedimiento civil, lo cual viene justificado por el principio de satisfacción de los intereses generales, que es el que justifica el que hacer 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 correspon-

diente 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 acerca del cual se esté actuando, hayan sido alegados o no por este. 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 la obtención de aquellos.

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 (LPAC art.77.3).

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

## C. La prueba

- 190** El análisis de esta materia se va a desarrollar atendiendo a los siguientes **aspectos**:
- la carga de la prueba;
  - los principios de normalidad y de proximidad de la prueba (nº 210 s.);
  - los elementos de la actividad probatoria (nº 230 s.); y
  - la prueba documental (nº 250 s.).

### 1. La carga de la prueba

- 195** 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 esta queda al margen de su poder de disposición (obviamente, esto último es de aplicación únicamente cuando rige el principio dispositivo, es decir, en los procedimientos 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 178), 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 averiguarlos.

En todo caso, es importante distinguir, en este ámbito, entre:

- la carga subjetiva o formal de la prueba; y
- la carga objetiva (nº 205).

### a. Carga subjetiva

Lo que se denomina carga subjetiva de la prueba, que es propia de los procedimientos en que se aplica el **principio dispositivo** (nº 174), supone que la parte sobre la que recae la carga de la prueba debe aportarla por sí misma, de forma que, si no lo hace, se va a dar por desestimada su pretensión.

En los procedimientos que se rigen por el **principio inquisitivo** (nº 178), 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.

**Precisiones** A diferencia de lo que ocurre en los procedimientos civiles, el **contribuyente** no se ve conducido irremediamente 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 aquel pueda proponer en cuanto mejor convenga a su derecho.

200

### b. Carga objetiva o material

Con la carga objetiva o material 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 probado válidamente.

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 IS o del IRPF, 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 esta 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, tomarlos en consideración, con independencia de que sea el contribuyente quien haya aportado los elementos de prueba correspondientes 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 de este.

205

## 2. Principios de normalidad y de proximidad de la prueba

La carga de la prueba está a su vez matizada por estos dos principios. 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.

210

**214 Principio de normalidad** Conforme al principio de normalidad, si se dan los hechos constitutivos, se considera que no concurren hechos impeditivos, extintivos o excluyentes, salvo que cualesquiera de estos se aleguen y prueben.

**218 Principio de mayor facilidad o de proximidad** Con carácter general, por el principio de mayor facilidad o de proximidad debe atribuirse a cada parte la carga de la prueba que, según la experiencia, suele estar más próxima y asequible a ella. La LGT mantiene que los obligados tributarios han de cumplir su deber de probar, si designan de modo concreto los elementos de prueba en poder de la Administración tributaria (LGT art.105.2).

En la LEC, 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 reconvenición.

Asimismo, 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.

**c)** 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).

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 205).

El contribuyente es quien ha de aportar los justificantes de las operaciones, y 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 que hayan de ser sufridas por el contribuyente. En este sentido se pronuncia el TEAC 31-1-12; 20-7-17, así como el TJUE 7-7-81, asunto C-158/80; 5-5-82, asunto C-15/81, entre otras.

**222**

**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, oscuridad o 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).

**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).

**3)** 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 carga de la prueba recaiga exclusivamente sobre quien acusa, de forma que es el acusador el que ha de probar los hechos y la culpabilidad del acusado y no este quien ha de probar su inocencia (TCo 64/1986).

**4)** La aplicación de este principio al **ámbito particular de las facturas** implica que es el empresario o profesional que está siendo objeto de una actuación de comprobación o investigación, el que ha de aportar las facturas que, en su caso, se consideren como justificativas de los gastos en que haya incurrido o de las cuotas de IVA que haya soportado. No

obstante, estas facturas se tienen que valorar en relación con el resto de elementos de prueba de que se disponga.

5) A efectos tributarios, los **obligados tributarios** cumplen su deber de probar si designan de modo concreto los elementos de prueba en poder de la Administración tributaria (LGT art.150.2).

### 3. Elementos de la actividad probatoria

Otra de las cuestiones relevantes en materia de prueba es la relativa a los elementos de prueba que han de tomarse en consideración y la forma en la que han de valorarse esos medios. **230**

**Principio de libre prueba** (LEC art.299) Además de los medios de prueba expresamente previstos de que se puede hacer uso en juicio, se puede utilizar cualquier otro del que pueda obtenerse certeza sobre los hechos que resulten relevantes en cada caso. En términos similares se expresa la LPAC art.77.1. **234**

En consecuencia, ante cualquier duda sobre la realidad de cualquier supuesto fáctico que pudiera resultar relevante en un procedimiento tributario, se puede acudir a cualquier elemento de prueba para obtener certeza sobre el mismo, existiendo un principio de libertad de aportación a estos efectos.

Los **elementos de prueba** que, de forma expresa se señalan, son los siguientes:

- el interrogatorio de las partes;
- los documentos públicos y privados;
- el dictamen de peritos;
- el reconocimiento judicial; y
- el interrogatorio de testigos.

Esta relación de elementos de prueba se puede completar con cualquier otro que se considere relevante. Es importante señalar que la LEC, al admitir el uso de cualesquiera **otros elementos de prueba**, hace referencia a que estos sean considerados por el tribunal a instancia de parte. En el proceder administrativo, esta libertad en la aportación de elementos de prueba no se condiciona a la instancia de parte, sino que forma parte de la misma obligación que tiene la Administración de realizar todas las actuaciones necesarias para la averiguación del conjunto de hechos relevantes.

Sentado el principio de que cualquier elemento de prueba que permita tener **certeza** sobre los hechos ha de ser tenido en cuenta, la siguiente cuestión a analizar es la forma en la que ha de procederse a la valoración de los distintos elementos de prueba de que se disponga en cada caso.

Junto a la libertad en la aportación u obtención de elementos de prueba, se completa su libre valoración, sin más limitaciones o matizaciones que las expresamente previstas en las normas. No hay ningún elemento de prueba que a priori prime sobre el resto, sin perjuicio de que en un caso concreto sí que se produzca esta **prelación** como consecuencia de las características de los elementos concurrentes en el mismo.

**Precisiones** 1) El TJUE ha señalado la vigencia de este principio, a efectos de la exacción del IVA (TJUE 24-3-88, asunto 104-86; 26-1-12, asunto C-588/10; 6-9-12, asunto C-324/11; 27-12-12, asunto C-587/10; 15-5-14, asunto C-337/13).

2) En sentido equivalente se ha pronunciado el TEAC 17-10-13.

**Principio de apreciación conjunta** El principio anterior viene reforzado por el de apreciación conjunta de todas las pruebas practicadas conforme a las reglas del sentido común y de la sana crítica, de forma que no hay un medio de prueba que prevalezca sobre el resto, a la vez que cada una de las pruebas se valora en función de todas las demás. Es importante recordar que, lo que se pretende con la **actividad probatoria** es convencer al órgano que está valorando una determinada situación, de la realidad de los hechos que puedan ser relevantes. Por esta razón, junto con los demás principios que rigen en materia de prueba, existen los dos principios que se acaba de enunciar. Se trata de que el **órgano actuante** tenga total libertad para llegar al referido convencimiento sobre la realidad de los hechos, siendo libre para **238**



valorar las pruebas que se someten a su consideración, sin prelación ni impedimento alguno, y procediendo a su estudio o análisis de forma conjunta, comparando y contrastando unos y otros elementos para, finalmente, considerar los hechos suficientemente probados o no.

Es habitual remitir la **cuestión de la prueba** en los procedimientos tributarios a la disposición de una factura que cumpla el total de los requisitos establecidos al efecto. La aplicación de los dos principios que se acaban de enunciar conduce, de una parte, a dar cabida en los procedimientos tributarios a la utilización de otros elementos de prueba distintos de la propia factura, siempre que con ellos se acredite o pruebe el total de los elementos o circunstancia que han de acreditarse. A la inversa, estos principios de libre prueba y de apreciación conjunta permiten desvirtuar la eficacia de las **facturas falsas** o que documentan **operaciones inexistentes**.

**Precisiones** El TJUE ha señalado la vigencia de este principio, a efectos de la exacción del IVA (TJUE 11-7-91, asunto 97/90; 4-6-02, asunto C-99/00; 27-9-07, asunto C-409/04; 18-6-09, asunto C-556/07; 6-9-12, asunto C-324/11; 14-3-13, asunto C-527/11; 15-7-15, asunto C-159/14).

242

**Ejemplo** En una actuación de la inspección de los tributos un contribuyente presenta, como único justificante, una factura en la que se documentan **servicios diversos de consultoría**, sin que quede acreditado el pago de la minuta correspondiente ni aportado ningún otro documento en que se concreten los citados servicios de consultoría. Asimismo, la empresa que aparece como expedidora de la referida factura no consta en registro alguno ni fiscal ni mercantil, sin que se tenga ninguna otra constancia de su existencia. En este caso, aunque se haya aportado una **factura** en la que pretendidamente se acredita una operación, y sin perjuicio de que esa factura cumpla el total de los requisitos que se puedan haber establecido en la normativa que regule la cuestión, el resto de elementos de prueba que obran en el expediente inducen a pensar que este documento no refleja una operación real, sino que se trata de una factura falsa.

#### 4. La prueba documental

250

Una categoría especial de elemento probatorio en el derecho tributario es la prueba documental, y ello no por la atribución a esta de una especial eficacia ni preferencia sobre el resto de elementos de prueba, sino por lo habitual de su utilización, ya que es el elemento que, de manera más idónea, permite que quede **constancia en el expediente** que se instruye de los diversos extremos que son relevantes en la resolución que definitivamente se dicte. En consecuencia, es conveniente hacer un análisis un tanto más detenido sobre la prueba documental, ámbito al que, lógicamente, se remite la eficacia o trascendencia que desde este punto de vista se le dé a la factura.

Tanto la LEC como el CC distinguen entre documentos públicos y documentos privados (nº 265), si bien estos últimos se definen por vía negativa, considerando como tales aquellos documentos que no son públicos.

##### a. Documentos públicos

(CC art.1218)

255

Los documentos públicos hacen prueba, aun contra terceros, del hecho que motiva su **otorgamiento** y **fecha** de este. Asimismo, hacen prueba contra los contratantes y sus causahabientes en cuanto a las declaraciones que hayan hecho en ellos.

En todo caso, es importante tener en cuenta las siguientes cuestiones, en relación con esta categoría de documentos:

**a)** El documento público no tiene un **valor** superior respecto a los demás medios de prueba, habida cuenta del principio de libre prueba (nº 234). Por tanto, la realidad de los hechos que se reflejan en un documento público puede ser contrastada con cualesquiera otros elementos de prueba de los que disponga. Así se ha señalado por el TS de forma reiterada.