



universidad  
de león



**FACULTAD DE DERECHO  
UNIVERSIDAD DE LEÓN  
CURSO 2018 / 2019**

# **LA PRUEBA DIGITAL EN LOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS**

## **DIGITAL EVIDENCE IN TAX PROCEEDINGS**

### **MÁSTER EN DERECHO DE LA CIBERSEGURIDAD Y ENTORNO DIGITAL**

**AUTOR: D. AGUSTÍN GUILLERMO TURIEL MARTÍNEZ**

**TUTORA: DRA. MARÍA TERESA MATA SIERRA**

## ÍNDICE

<b>I. RESUMEN Y ABSTRACT DEL TRABAJO .....</b>	<b>1</b>
<b>II. OBJETO.....</b>	<b>2</b>
<b>III. METODOLOGÍA.....</b>	<b>4</b>
<b>IV. PRIMERA PARTE: REGULACIÓN DE LA PRUEBA DIGITAL EN EL ORDENAMIENTO TRIBUTARIO.....</b>	<b>7</b>
<b>1.- Conceptos generales.....</b>	<b>7</b>
1.1.- El concepto de prueba .....	7
1.2.- La prueba digital.....	10
1.3.- La prueba en los procedimientos tributarios. ....	11
1.3.1.- La aportación de la prueba digital por el contribuyente.....	12
1.3.2.- La obtención de la prueba digital por la Administración tributaria.....	14
1.3.2.1.- Obtención de la prueba digital en terceros.....	18
1.3.2.2.- Obtención de la prueba digital en equipos y sistemas del obligado tributario. ....	19
1.3.2.2.1.- Procedimiento y funciones que habilitan la obtención de la prueba digital. ....	19
1.3.2.2.2.- Órganos a los que se atribuyen tales funciones.....	21
1.3.2.2.3.- Facultades que permiten la obtención de la prueba digital. El examen de documentos y la inspección de bienes.....	22
1.3.2.2.4.- Facultades que permiten la obtención de la prueba digital. La entrada en fincas: .....	26
1.3.2.2.5.- Facultades que permiten la obtención de la prueba digital. La adopción de medidas cautelares. ....	32
1.3.2.2.6.- Documentación de actuaciones.....	36
1.4.- Límites en la obtención de la prueba digital. Ilícitud e impugnabilidad. ....	37
<b>V. SEGUNDA PARTE: LA ADQUISICIÓN Y TRATAMIENTO DE LA PRUEBA DIGITAL OBTENIDA POR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA EN LA PRÁCTICA .....</b>	<b>41</b>
<b>1.- Adquisición y tratamiento de la prueba.....</b>	<b>41</b>
1.1.- Adquisición de la prueba digital.....	41
1.1.1.- Actuaciones preparatorias. ....	42
1.1.2.- Actuaciones de obtención de la prueba digital. ....	44
1.2.- Tratamiento de la prueba digital.....	49
1.2.1.- Copias de seguridad y levantamiento de medidas cautelares.....	50
1.2.2.- Análisis de la información obtenida de las copias.....	51
<b>VI. CONCLUSIONES.....</b>	<b>55</b>
<b>VII. BIBLIOGRAFÍA .....</b>	<b>58</b>

## **I. RESUMEN Y ABSTRACT DEL TRABAJO**

### **- RESUMEN:**

El objeto del presente trabajo de fin de master consiste en analizar el marco normativo en lo que se refiere a la prueba digital en los procedimientos tributarios. con especial atención a la prueba obtenida por la Administración tributaria. En el análisis de esta cuestión detallamos en la primera parte del trabajo las facultades que a ésta última le asisten para poder llevar a cabo su obtención y sus límites para continuar en la segunda parte del trabajo con el estudio del procedimiento técnico que debe seguirse en la obtención de la prueba para que la misma sea lícita, válida y suficiente y que, de esta manera, despliegue los efectos pretendidos por la Administración tributaria.

### **Palabras clave:**

Prueba, prueba digital, procedimientos tributarios, inspección tributaria.

### **- ABSTRACT:**

The purpose of this Master's Thesis is to investigate the regulatory framework related to digital evidence in tax procedures. Especially, the evidence obtained by the Tax Administration. In the analysis of this problem, in the first part of the Project we expose the faculties that the Administration has to be able to carry out its obtaining and its limits. In the second part we continue with the study of the technical procedure that must be followed to obtain an evidence legal, valid and sufficient and, in this way, produce the effects intended by the Tax Administration.

### **Keywords:**

Evidence, digital evidence, tax procedures, tax inspection.

## **II. OBJETO.**

La evolución tecnológica a la que hemos asistido en las últimas décadas en nuestro entorno ha impregnado todos los aspectos de nuestras vidas y se ha trasladado, de la misma forma, a ciudadanos, administraciones, instituciones y empresas, abarcando todos los ámbitos de su funcionamiento.

En consecuencia se ha producido también un cambio en la forma de documentar las relaciones económicas y jurídicas que estos sujetos mantienen entre sí. Se ha pasado, en muy pocos años, de una gestión documental en papel, a otra basada en documentos, archivos y ficheros en formato electrónico. Desde el punto de vista del sistema tributario estos documentos digitales son, con frecuencia, el principal o incluso único elemento que acredita la existencia de un hecho con trascendencia económica o jurídica, susceptible de generar una obligación tributaria.

El objeto del presente trabajo no es otro que describir las facultades de las que dispone la Administración tributaria para acceder a dichos documentos digitales y constituir, con ellos, la prueba de la realización de hechos con trascendencia tributaria, que permitan comprobar si se han traducido correctamente en las obligaciones tributarias a los que dan lugar.

A este respecto, la primera parte del trabajo, una vez definidos de forma genérica los conceptos de “prueba” y de “prueba digital”, se dirige al análisis de las normas jurídicas que regulan la actividad de la Administración tributaria: que se encuentran, en sus aspectos nucleares, en la Ley 58/2003 de 17 de diciembre, General Tributaria y el Reglamento General que desarrolla su aplicación, el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, centrándonos, sobretodo, en el conjunto de facultades que la norma otorga a los órganos de esta Administración que aplican los procedimientos de comprobación tributaria, para determinar si tales

facultades son suficientes y resultan acordes a la realidad tecnológica en la que nos movemos, así como la forma jurídica correcta de ejercerlas.

En la segunda parte del trabajo hemos querido descender hasta un plano más práctico, en el que se combinan prácticas jurídicas junto con otras técnicas propias del ámbito forense digital, explicando con detalle el modo en que la Administración tributaria debe proceder, tanto para cumplir con lo previsto en nuestro ordenamiento jurídico, lo que aportará licitud y validez a la prueba digital obtenida, como con los protocolos y requisitos técnicos que garanticen la autenticidad e integridad de la misma. Para ello, hemos descrito cuáles deberían ser las buenas prácticas que la Administración tributaria ha de observar en cada uno de los momentos temporales que transcurren desde que ésta decide emplear las facultades legales de las que dispone, pasando por su adquisición, tratamiento y análisis, hasta que, finalmente, se convierte en un verdadero medio de prueba útil para confirmar o desmentir la existencia de un hecho con trascendencia tributaria.

### **III. METODOLOGÍA.**

Para alcanzar los objetivos planteados con la elaboración de este trabajo se ha seguido el método propio de investigación jurídica., desarrollando una investigación de tipo teórico. PONCE DE LEÓN señala a este respecto que “La investigación científica del Derecho es un proceso de indagación tendiente a buscar clarificar la verdad jurídica, satisfacer la necesidad de justicia y seguridad jurídica y resolver los problemas sociojurídicos mediante el método científico y demás métodos y técnicas adecuados al objeto de la investigación para el bienestar del hombre”<sup>1</sup>

Siguiendo estas premisas, la investigación desarrollada para la elaboración del presente trabajo se ha dividido en varias fases:

#### **I. Elección del tema del trabajo.**

En concreto, se ha buscado una materia de Derecho financiero y tributario interesante y actual, relacionada, a su vez, con la temática del Máster en Derecho de la Ciberseguridad y Entorno Digital. Fundamentalmente la búsqueda se centró en aquellas cuestiones que aunaran fiscalidad y nuevas tecnologías y que, a nuestro parecer, estaban deficitariamente regulados o necesitaban un estudio en mayor profundidad por haber sido objeto de recientes reformas.

Finalmente se ha optado por la realización de un estudio de la prueba digital en los procedimientos tributarios, por ser un tema novedoso sobre el que se plantean numerosos interrogantes, y que, a su vez, permite el planteamiento de cuestiones generales relacionadas con el desarrollo de los procedimientos tributarios. .

#### **II. Búsqueda de información**

La recogida de información se ha efectuado acudiendo a fuentes de diverso tipo, a fin de elaborar un estudio que conjugue los aspectos teóricos con su aplicación práctica.

---

<sup>1</sup> PONCE DE LEÓN ARMENTA, L.: *Metodología del Derecho*, 9ª ed., Porrúa, México, 2005, pág. 30.

Por un lado, fuentes legales, mediante la recopilación de los preceptos aplicables al tema estudiado, destacando los relativos al concepto de prueba y a su aplicación en los procedimientos tributarios.

Por otro lado, se ha acudido fuentes doctrinales, entre las que destacan diversos manuales teóricos, tanto de parte general como especial, monografías, tratados, artículos de revistas especializadas en Derecho financiero y tributario, así como en Derecho de las nuevas tecnologías.

Finalmente, se ha referenciado la jurisprudencia y doctrina administrativa más relevante aplicable al tema tratado.

### **III. Fijación de objetivos y establecimiento de la hipótesis de trabajo**

La tercera fase consistió en la fijación de las directrices a seguir y los objetivos a lograr en el presente trabajo. Para ello, en primer término se establecieron las pautas que guiarán la investigación, tomando como base la normativa fiscal general que informa todo nuestro sistema tributario y aplicando sus previsiones al problema de la prueba digital. A continuación, se fijaron las hipótesis a contrastar, que consisten en la demostración de si el ordenamiento tributario habilita a la Administración para el empleo de la prueba digital, y, de ser así, el procedimiento técnico que debe seguirse en la obtención de la misma para que la prueba sea lícita, válida y suficiente.

### **IV. Elaboración de la estructura del trabajo**

Con carácter previo a la redacción del trabajo, una vez recopilada la información necesaria para su elaboración, se ha elaborado un esquema de trabajo que recoja las líneas maestras en su desarrollo y que, con una estructura lógica, facilite la comprensión por el lector de las cuestiones tratadas.

Esta estructura poseía un carácter orientativo, pero flexible, admitiendo las variaciones que surgieran en su desarrollo.

## **V. Redacción del estudio**

La última parte ha consistido en la redacción del trabajo. Para ello se ha tenido en cuenta la información obtenida hasta el momento, pero también se ha puesto de manifiesto el criterio personal del autor y de su tutora, a fin de no desarrollar un trabajo meramente descriptivo.

Tras ello, se ha concluido con la demostración de que la normativa tributaria habilita a la Administración para el empleo y disposición de la prueba digital en el marco del procedimiento tributario, incidiendo en las posibilidades de aplicación práctica de estas facultades y de qué herramientas tecnológicas son las adecuadas para ello.

Finalmente, es un acto debido destacar que el presente trabajo ha sido tutorizado por la Dra. María Teresa Mata Sierra, Catedrática del área de Derecho financiero y tributario de la Universidad de León, a la cual agradezco su esfuerzo, apoyo y dedicación a lo largo de la realización de esta investigación.

## **IV. PRIMERA PARTE: REGULACIÓN DE LA PRUEBA DIGITAL EN EL ORDENAMIENTO TRIBUTARIO.**

### **1.- Conceptos generales.**

Con carácter previo al análisis de la cuestión que nos ocupa, se hace preciso definir lo que entendemos por prueba, así como posibles aspectos específicos que concurren en la “prueba digital”, entendida como un tipo particular de prueba, cuyo contenido, de carácter inmaterial, demanda un tratamiento especial desde el momento de su obtención y tratamiento hasta su valoración.

#### **1.1.- El concepto de prueba**

Terminológicamente y de acuerdo con la definición dada en el Diccionario de la Real Academia Española<sup>2</sup>, prueba es una palabra con catorce acepciones distintas de las que nos interesan destacar la primera, “*acción y efecto de probar*”, la segunda, “*razón, argumento, instrumento u otro medio con que se pretende mostrar y hacer patente la verdad o falsedad de algo*” y la duodécima, “*justificación de la verdad de los hechos controvertidos en un juicio, hecha por los medios que autoriza y reconoce por eficaces la ley*”. Estas acepciones ya plantean distintos significados, de actividad, elemento y resultado que más tarde nos encontraremos en la doctrina.

Por su parte el Diccionario de Español Jurídico de la Real Academia Española<sup>3</sup> también pone de manifiesto este triple significado al señalar como prueba, en primer lugar, la “*actuación procesal de parte, a través de los medios regulados en la norma procesal, por la que intenta acreditar los hechos que invoca como fundamento de su pretensión, con el propósito de acreditar al tribunal su certeza probatoria*”, en segundo lugar la “*actividad encaminada a procurar la fijación de los hechos vertidos en los*

---

<sup>2</sup> Real Academia Española. (2018) Prueba. En Diccionario de la lengua española (23ª ed.). Consultado el 30 de junio de 2019 en el enlace: <https://dle.rae.es/?id=UVZCH0c>

<sup>3</sup> Real Academia Española. (2016). Prueba. En Diccionario del español jurídico. Consultado el 30 de junio de 2019 en el enlace <https://dej.rae.es/lema/prueba>.

*escritos de calificación y la convicción del juez sobre los mismos” y en tercer lugar “cada uno de los medios probatorios regulados en la norma procesal”.*

Doctrinalmente, confirmando la definición del Diccionario de la Real Academia, se considera que el término “prueba” presenta distintos significados. Siguiendo lo expuesto por TARUFFO<sup>4</sup> “*en un primer sentido, «prueba» identifica lo que sirve o puede servir para confirmar o falsear una aserción relativa a un hecho de la causa*”, mientras que “*en un segundo sentido, «prueba» designa el resultado que deriva de la adquisición de los medios de prueba en el proceso y de su valoración por parte del juez*”; “*en un tercer sentido, finalmente, «prueba» indica la vinculación que se instaura entre la prueba en el primero y en el segundo de los sentidos recién presentados*”. Es decir, que con dicho término se refiere aquel elemento que permite acreditar o negar la existencia de un hecho o circunstancia; asimismo, cabe denominar también “prueba” a las conclusiones obtenidas del examen de los elementos probatorios y del proceso llevado a tal efecto, y todo ello sin olvidar el componente de actividad procesal que las partes desarrollan con el fin de demostrar sus pretensiones, significado que también cabría incluir en el término “prueba”.

A los efectos de este trabajo nos interesa centrar la atención en el concepto de prueba que la define como el medio o instrumento con el que se pretende demostrar algo cierto<sup>5</sup>, acepción que encuentra su acomodo en lo que se denominan “medios de prueba”<sup>6</sup>, sin olvidar la distinción que la doctrina hace entre “medios de prueba” y “fuentes de prueba”<sup>7</sup>.

---

<sup>4</sup> TARUFFO, Michele *La prueba de los hechos*. Trotta Segunda Edición. Madrid. 2005. pp.448-450 (y del mismo autor, con carácter general *La prueba* Ed. Marcial Pons. 2008) y también GASCÓN ABELLÁN, Marina, *Los hechos en el Derecho. Bases argumentales de la prueba*. 2a edic. Ed. Marcial Pons. Madrid. 2004, pp. 83-86 y MONTERO AROCA, Juan. *La prueba en el proceso civil* 5ª Edición. Thomson Civitas. Madrid. 2007.

<sup>5</sup> Para buena parte de la doctrina lo que se ha de demostrar es la verdad o certeza de unas afirmaciones (Cfr., entre otros, SENTÍS MELENDO, Santiago. “Qué es la prueba. Naturaleza de la prueba”, *Revista de Derecho Procesal*. núm. 2-3, 1973, pág. 261; CASTÁN TOBEÑAS, José. *Derecho civil Español, Común y Foral*, Tomo I, vol. 2.º, 12.ª ed. (Rev. y puesta al día por MOZOS, J. L. de los), Ed. Reus. Madrid, 1978, pág. 874; DE LA OLIVA SANTOS, Andrés. *Derecho Procesal Civil* (con FERNÁNDEZ-BALLESTEROS LÓPEZ, M.A.), II, 4.ª ed., Centro de Estudios Ramon Areces. Madrid, 1995, §. 32, núm. 5, pág. 307). FERRER BELTRÁN, Jordi, *Prueba y verdad en el derecho*. 2ª edic. Ed. Marcial Pons. Buenos Aires, 2005 y del mismo autor *La valoración racional de la prueba*. Marcial Pons. Madrid. 2007.

<sup>6</sup> Sobre este particular remitimos a MENESES PACHECO, Claudio. “Fuentes de prueba y medios de prueba en el proceso civil”. *Ius et Praxis* vol. 14 núm. 2 Talca 2008, pp. 43 y ss., que puede verse en <http://dx.doi.org/10.4067/S0718-00122008000200003>.

De acuerdo con SENTÍS MELENDO<sup>8</sup> se considera fuente de prueba “*los elementos que existen en la realidad*”, mientras que los medios de prueba son los instrumentos que sirven a “*la actividad para incorporarlos al proceso*”; de esta forma, la fuente de prueba es “*un concepto metajurídico, extrajurídico o a-jurídico, que corresponde forzosamente a una realidad anterior y extraña al proceso*”, mientras que el medio de prueba se convierte en “*un concepto jurídico y absolutamente procesal*”.

Por lo que se refiere a la incorporación de estos conceptos al ordenamiento jurídico hay que señalar que es la Ley 1/ 2000, de 7 de enero de Enjuiciamiento Civil (a la que, en adelante, nos referiremos como Ley de Enjuiciamiento Civil)<sup>9</sup>, la que, en su artículo 299, define los medios de prueba de los que se puede hacer uso en el juicio, que son: el interrogatorio de las partes, los documentos públicos, los documentos privados, el dictamen de peritos, el reconocimiento judicial y, finalmente, el interrogatorio de testigos.

La prueba digital, entendida como medio de prueba, como luego se argumentará, podría formar parte de lo que nuestra Ley señala como “documentos”, máxime si se tiene en cuenta lo que previene el apartado 2 del citado artículo 299, al señalar que “*También se admitirán, conforme a lo dispuesto en esta Ley, los medios de reproducción de la palabra, el sonido y la imagen, así como los instrumentos que permiten archivar y conocer o reproducir palabras, datos, cifras y operaciones matemáticas llevadas a cabo con fines contables o de otra clase, relevantes para el proceso*”, lo que, a la postre, supone un reconocimiento a la posibilidad de que la prueba documental no revista necesariamente la forma convencional de papel, sino

---

<sup>7</sup> Sobre la distinción entre "fuente de prueba" y "medio de prueba", véase CARNELUTTI, Francesco, *La prueba civil*, trad. N. Alcalá-Zamora y Castillo. 2ª edic, Ed. De Palma. Buenos Aires. 1982. pp.67-102 y 195-201.

<sup>8</sup> SENTÍS MELENDO, Santiago. *La prueba. Los grandes temas del derecho probatorio*. Primera Edición. Ejea. Buenos Aires. 1978. pp. 150 a 158.

<sup>9</sup> Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil Publicada en el «BOE» núm.7, de 08/01/2000.Referencia:BOE-A-2000-323; Permalink ELI:<https://www.boe.es/eli/es/l/2000/01/07/1/con> Un análisis de esta disposición puede verse en MONTERO AROCA, Juan, y CALDERÓN CUADRADO, M.ª Pilar., Ley de Enjuiciamiento Civil y disposiciones complementarias, Ed. Tirant Lo Blanch. Valencia. 2001.

también cualquier otra forma o soporte acorde con las nuevas tecnologías de la era digital.

## 1.2.- La prueba digital.

En el mundo digital y adjetivando al término “prueba” nos encontramos definiciones tales como “prueba informática”, “prueba electrónica”, “prueba digital”. Siguiendo a DELGADO MARTÍN<sup>10</sup> “*por prueba digital o electrónica cabe entender toda información de valor probatorio contenida en un medio electrónico o transmitida por dicho medio*”. Tal información, cada vez más presente en los procedimientos y procesos<sup>11</sup>, presentaría los rasgos de fuente de prueba vistos anteriormente, mientras que, por su parte, la réplica, copia, clonado, duplicado... que de esa información se realice, será el medio de prueba que finalmente se incorpore al proceso.

Hay que ser plenamente conscientes de que en este tipo de prueba existen dos características especialmente relevantes: por un lado, las fuentes (los datos, la información, los algoritmos...) son altamente volátiles lo que supone el grave riesgo de que puedan desaparecer o ser destruidas; por otro lado, su inmaterialidad hace que sea posible, factible y sencilla la manipulación falseando la realidad que se pretendía acreditar con la prueba.

Volatilidad y maleabilidad suponen que se hayan desarrollado técnicas tendentes a poder preservar, recuperar, reconstruir esos datos, de un lado, y a garantizar, de otro, que los datos presentados finalmente como prueba coincidan con los contenidos en las fuentes. Estos dos aspectos se desarrollarán más adelante.

---

<sup>10</sup> DELGADO MARTÍN, Joaquín. “*La prueba digital. Concepto, clases, aportación al proceso y valoración*”. Diario La Ley, Nº 6, Sección Ciberderecho. Editorial Wolters Kluwer, 11 de Abril de 2017. Consultado el 30 de junio de 2.019 en el enlace: <https://diariolaley.laley.es/home/DT0000245602/20170411/La-prueba-digital-Concepto-clases-y-aportacion-al-proceso>.

<sup>11</sup> LÓPEZ, Javier. “*Hacia la justicia virtual*”, Actualidad Jurídica Aranzadi num. 920/2016 parte Comentario. 2016 BIB. 2016/3970. Consultado el 30 de junio de 2.019 en el enlace: <http://0-aranzadi.aranzadigital.es.catoute.unileon.es/maf/app/document?docguid=I44c77c8047d111e6963e0100000000&srguid=i0ad6adc50000016bac8898dc0c34c4d6&src=withinResuts&spos=8&epos=8&displayid=&publicacion=&clasificacionMagazines=&fechacomun=&numeropub-tiponum=>

### **1.3.- La prueba en los procedimientos tributarios.**

La Ley General Tributaria<sup>12</sup> contiene mención expresa y desarrollo específico en materia probatoria en el ámbito de los procedimientos tributarios, que, conviene recordar, no dejan de ser procedimientos administrativos, aunque en algún caso, como analizaremos después, podrían concluir con el inicio de procedimientos de otro tipo.

Dicha Ley, en concreto, dedica la Sección 2ª del Capítulo II del Título III a la prueba, siendo precisamente este término el que da nombre a toda la sección, aunque con remisión, salvo que la ley tributaria establezca otra cosa, a las normas que sobre medios y valoración de prueba se contienen en el Código Civil y en la Ley de Enjuiciamiento Civil según se recoge en el artículo 106 de la Ley General Tributaria.

De la misma forma, y aunque no se indique expresamente, puesto que nos estamos refiriendo a procedimientos administrativos, habría que concluir que, a falta de especialidad recogida en las normas tributarias, sería de aplicación también lo previsto en materia de prueba en la Ley del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas<sup>13</sup> y en concreto lo que a tal efecto se establece en la sección 2ª del Capítulo IV del Título IV de esa Ley.

Conviene poner en evidencia, aunque no es objeto de tratamiento en este trabajo, la prolija y compleja especialidad en materia probatoria que las normas tributarias establecen para la aplicación de exenciones, bonificaciones y deducciones<sup>14</sup>, así como las múltiples presunciones, inversiones de la carga de la prueba e incluso normas de

---

<sup>12</sup> Ley 58/2003 de 17 de diciembre, General Tributaria. En adelante nos referiremos a la misma como Ley General Tributaria.

<sup>13</sup> Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas. En adelante nos referiremos a ella por Ley del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.

<sup>14</sup> PALAO TABOADA, Carlos, “*La exigencia de factura para justificar gastos y deducciones y su dudosa constitucionalidad*”. Gaceta Fiscal. núm. 32, abril 1986.

valoración que existen y que se apartan de lo que genéricamente se establece en la Ley procesal<sup>15</sup>.

A este respecto hay que advertir que, en materia tributaria, el principio general de carga de la prueba<sup>16</sup> señala que “*en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo*” conforme se establece en el primer apartado del artículo 105 de la Ley General Tributaria.

Ello supone que cabrá la aportación de la prueba por cualquiera de las partes, contribuyente o Administración tributaria, en función de la necesidad de hacer valer su derecho, lo que amplía el ámbito de este trabajo incluyendo una breve referencia a las posibilidades de aportación de prueba digital por parte del contribuyente, aunque el objeto del mismo sea, fundamentalmente, analizar todo lo relacionado con la obtención de la prueba digital por parte de la Administración tributaria.

### **1.3.1.- La aportación de la prueba digital por el contribuyente.**

Como se acaba de señalar, el contribuyente, si lo precisa para hacer valer sus derechos, puede llevar al procedimiento tributario los medios de prueba que tenga por convenientes, entre los que, perfectamente, podrían incluirse los medios de prueba digitales, que acrediten, por ejemplo, la presentación de una determinada declaración, la realización de un determinado trámite, o, incluso, la imposibilidad de haber realizado alguna conducta.

---

<sup>15</sup> PEÑAFIEL LAGOS, Felipe, “Principio de la practicabilidad tributaria y los instrumentos que lo materializan, en especial presunciones y ficciones jurídicas”, Memoria de prueba, Universidad de Concepción, Concepción, 2012.

<sup>16</sup> Sobre este tema son de obligada consulta las obras de PITA GRANDAL, Ana María. *La prueba en el procedimiento de gestión tributaria*. Ed. Marcial Pons. Madrid. 1998 y de la misma autora “Los fundamentos de la prueba en el procedimiento de gestión tributaria”, en *El tributo y su aplicación: perspectivas para el siglo XXI*, Cesar GARCÍA NOVOA y Catalina HOYOS JIMÉNEZ (Coordinadores), Tomo. II. Ed. Marcial Pons. Buenos Aires 2008; RODRÍGUEZ-BEREIJO, María. *La Prueba en el Derecho Tributario*, Aranzadi. Navarra. 2007 y RODRÍGUEZ LOSADA, Soraya. “El principio de practicabilidad en materia tributaria”, en *Estudios de Derecho Constitucional Tributario*, ZABALETA ÁLVAREZ, Michael (Dirección), Fondo editorial, Universidad San Martín de Porres, Lima, 2011.

Si tenemos en cuenta la división que la propia LGT hace de los procedimientos tributarios<sup>17</sup>, distinguiendo aquellos iniciados de oficio y los iniciados a instancia del interesado, debemos concluir que la posibilidad de aportación de prueba por parte del contribuyente o interesado debe existir en todos ellos, aunque ésta se realizará, previsiblemente, con distinta finalidad: en los procedimientos iniciados de oficio, que normalmente tienen carácter comprobador, la prueba se aportará con la finalidad de desvirtuar lo que la Administración tributaria pretende o da por probado; es decir, que la prueba del contribuyente o interesado pretende servir para destruir otras pruebas presentadas por la Administración o determinadas presunciones establecidas por la Ley; Mientras, en los procedimientos iniciados a instancia del contribuyente o interesado, que en general sirven al reconocimiento de derechos (devoluciones, exenciones, beneficios fiscales...) la finalidad de la prueba será acreditar el derecho o beneficio que se pretende.

En el aspecto probatorio llevado por el contribuyente o interesado poco más hay que decir salvo llamar la atención sobre la distinción entre prueba digital, ya definida, y la relación con la Administración tributaria a través de medios telemáticos<sup>18</sup>, que es algo que la propia Administración incentiva y, en determinados casos, hasta impone, pero que es un aspecto que nada tiene que ver con lo probatorio, si bien la utilización de estos cauces puede y va a ser fuente de prueba digital en muchas cuestiones procedimentales tales como notificaciones, cómputos de plazo, conocimiento del acto, manifestación de una opción, etc.<sup>19</sup>

---

<sup>17</sup> DELGADO GARCÍA, Ana Maria y OLIVER CUELLO, Rafael. Los procedimientos en el ámbito tributario. UOC. Barcelona. 2008.

<sup>18</sup> Cfr. ARMAS, Maria Elena, COLMENARES DE EIZAGA, Miriam., "Las Nuevas Tecnologías en las Administraciones Tributarias", en *TELEMATIQUE*, Volumen 6 - Número 3 - Año 2007.

<sup>19</sup> La doctrina se ha ocupado de este interesante tema TÉLLEZ AGUILERA, Abel. Nuevas tecnologías. Intimidación y protección de datos. Estudio sistemático de la Ley Orgánica 15/1999, Edisofer, Madrid. 2001, pp. 40 y ss.; ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, Juan, "Derecho tributario e informática", pp. 15 y ss.; RUIZ MIGUEL, Carlos, "Derechos constitucionales, fiscalidad eInternet", p. 42; CASERO BARRÓN, Ramón, "El comercio electrónico y la tributación internacional", p. 71; y VÁZQUEZ DEL REY VILLANUEVA, Antonio, "Convenios de doble imposición y rentas derivadas de los programas de ordenador", p. 90, todos ellos en la obra colectiva en GARCÍA NOVOA, César y GÓMEZ REINO-CARNOTA, Enrique (coords.), Derecho tributario e informática, Valencia, Tirant lo Blanch, 2000; asimismo, también se han ocupado de este tema AGULLÓ AGÜERO, Antonia, "El marco internacional de la fiscalidad del comercio electrónico", *Actualidad Informática Aranzadi*, núm. 33, octubre de 1999, pp. 1, 9 y ss.; GARCÍA GÓMEZ, Antonio J., "El control de la administración tributaria sobre las operaciones comerciales a través de Internet", en CAYÓN GALLARDO, A. (ed.), Internet y derecho, Zaragoza, Gobierno de Aragón, 2001, p. 407; SEGARRA TORMO, Santiago, "Servicios que la AEAT ofrece a través de Internet", *Partida Doble, Revista de Contabilidad Auditoría y Empresa*, núm. 114,

### 1.3.2.- La obtención de la prueba digital por la Administración tributaria.

Conviene centrar aquí más la atención puesto que es donde se concentran una buena parte de las actuaciones que, en la práctica, realiza la Administración tributaria sobre determinados obligados tributarios, siendo las que más problemas de todo orden suscitan. Cabe empezar diciendo que la Administración tributaria, en cuanto Administración, tiene sus potestades tasadas de forma tal que para realizar éstas y todo tipo de actuaciones<sup>20</sup> debe contar con una habilitación legal que lo permita.

Esta habilitación legal se encuentra, obviamente, en la propia LGT, norma que encomienda a la Administración tributaria (que de acuerdo con lo establecido en su artículo 5 está integrada por los órganos y entidades de Derecho Público) que desarrolle las funciones reguladas en los Títulos III, IV, V, VI y VII de dicha Ley y que suponen las funciones relativas a la aplicación de los tributos<sup>21</sup>, la potestad sancionadora<sup>22</sup>, la revisión en vía administrativa<sup>23</sup>, las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en supuestos de delito contra la Hacienda pública<sup>24</sup> y la recuperación de ayudas de Estado que afecten al ámbito tributario<sup>25</sup>.

Precisamente dentro de las funciones necesarias para la aplicación de los tributos es dónde nos encontramos las facultades que la Ley otorga a la Administración tributaria relacionadas con el objeto de este trabajo, así como los derechos y las obligaciones del contribuyente ante las actuaciones que la Administración tributaria lleve a cabo en la aplicación de los tributos, aplicación que la LGT, en su artículo 83,

---

septiembre de 2000, p. 48 y DELGADO GARCÍA, Ana María y OLIVER CUELLO, Rafael, "Las declaraciones tributarias telemáticas", *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 259, enero-marzo de 2001, p. 186.

<sup>20</sup> Vid. ORTIZ LACALLE, Enrique *.La Agencia Estatal de Administración Tributaria.* Departamento de Derecho público y Filosofía del Derecho. Universidad Carlos III de Madrid. BOLETÍN OFICIAL DEL ESTADO MADRID, 1998. pp. 179 y ss.

<sup>21</sup> Título III de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

<sup>22</sup> Título IV de dicha Ley.

<sup>23</sup> Título V de la Ley.

<sup>24</sup> Título VI de la Ley.

<sup>25</sup> Título VII de la Ley.

considera que comprende, por un lado, todas las actividades administrativas que pueden ir dirigidas bien a la información y asistencia a los obligados tributarios, pero también las dirigidas hacia la gestión, inspección y recaudación; asimismo, comprende las actuaciones de los obligados en el ejercicio de sus derechos o en cumplimiento de sus obligaciones tributarias<sup>26</sup>.

Para la realización de las actuaciones de control del cumplimiento efectivo del sistema tributario por parte de los obligados, la LGT, en su artículo 115, otorga a la Administración tributaria potestades y funciones de comprobación e investigación, señalando textualmente que: *“La Administración Tributaria podrá comprobar e investigar los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones, negocios, valores y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria para verificar el correcto cumplimiento de las normas aplicables”*.

Tales actuaciones llevadas a cabo por parte de la Administración tributaria y dirigidas a la comprobación e investigación se realizan fundamentalmente a través de los procedimientos de gestión tributaria<sup>27</sup>, del procedimiento de inspección<sup>28</sup> y del procedimiento de recaudación<sup>29</sup>.

Estos procedimientos tienen una especial relevancia en el control del sistema tributario. Analizando los procedimientos descritos en la LGT diseñados para ese control del cumplimiento de las obligaciones tributarias, nos encontramos con tres procedimientos dentro de los llamados procedimientos de gestión, así como con el procedimiento de inspección. Para el ejercicio de las funciones administrativas conducentes al cobro de las deudas tributarias, la Administración tributaria cuenta con el procedimiento de recaudación.

---

<sup>26</sup> MARTIN QUERALT, Juan, LOZANO SERRANO, Carmelo. TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel. CASADO OLLERO, Gabriel. Curso de Derecho Financiero y Tributario. Ed. Tecnos. Madrid. 2017.pp 306 y ss.

<sup>27</sup> Regulados en el Capítulo III del Título III de la Ley General Tributaria.

<sup>28</sup> Regulado en el Capítulo IV del Título III de la Ley General Tributaria.

<sup>29</sup> Regulado en el Capítulo V del Título III de la Ley General Tributaria.

Los tres procedimientos de control dentro de los procedimientos de gestión tributaria son los de verificación de datos<sup>30</sup>, de comprobación de valores<sup>31</sup> y el procedimiento de comprobación limitada<sup>32</sup>.

Aunque en todos ellos cabe pensar y es posible la incorporación de elementos de prueba y en concreto de prueba digital por parte de la Administración tributaria (y también por parte del contribuyente como señalamos en el apartado anterior) lo cierto es que los procedimientos de gestión tributaria no requieren de un amplio aparato probatorio que merezca un análisis más detallado. Y ello es así, por dos razones fundamentales:

- En primer lugar porque los procedimientos de gestión tributaria son procedimientos sencillos, tendentes a la comprobación de aspectos parciales de las obligaciones tributarias en la mayoría de los casos a partir de antecedentes que ya obran en la Administración tributaria o bien destinados a la corrección de errores materiales, de hecho o simplemente aritméticos, por lo que en estos casos la prueba que se precisa es escasa.
  
- En segundo lugar, y esto resulta más interesante de cara al objeto de este trabajo, porque uno de los elementos que diferencian los procedimientos de gestión tributaria del procedimiento inspector es la imposibilidad de que puedan realizarse actuaciones fuera de las oficinas de la Administración tributaria, conforme señala el apartado 4 del artículo 136 de la Ley General Tributaria para el procedimiento de comprobación limitada, que es el procedimiento más potente de los que cuenta la gestión tributaria. Siendo esto así, y salvo irrelevantes

---

<sup>30</sup> Este procedimiento se encuentra regulado en la Subsección 3ª de la Sección 2ª del Capítulo III del Título III de la Ley General Tributaria.

<sup>31</sup> Regulado en la Subsección 4ª de la Sección 2ª del Capítulo III del Título III de la Ley General Tributaria.

<sup>32</sup> Regulado en la Subsección 5ª de la Sección 2ª del Capítulo III del Título III de la Ley General Tributaria.

excepciones que prevé la Ley<sup>33</sup>, la posibilidad de recabar pruebas disminuye en gran medida toda vez que los procedimientos de gestión deben conformarse con los datos de los que se dispongan en las oficinas, los que aporte el contribuyente y los que puedan requerirse a terceros.

Esto no descarta de forma absoluta la posibilidad de que la Administración tributaria no pueda hacerse con medios de prueba digitales en los procedimientos de gestión<sup>34</sup>; a su disposición tiene todos los que se encuentran en sus oficinas y son producto de la presentación, tramitación, comunicación de cuantas declaraciones, comunicaciones, documentos, etc., se generan en el ámbito tributario. A ello se añade, además, que puede contar con pruebas digitales aportadas por el propio contribuyente, voluntariamente o porque esté obligado a ello y que podrían poner de manifiesto incumplimientos tributarios. Finalmente, y dentro del procedimiento de comprobación limitada, es posible requerir a terceros para que aporten la información<sup>35</sup> que se encuentran obligados a suministrar con carácter general<sup>36</sup>, en virtud de lo previsto en

---

<sup>33</sup> Son los casos previstos en la normativa aduanera, junto con aquellos otros relativos a comprobaciones censales o a la aplicación de métodos objetivos de tributación (artículo 136.4 de la Ley General Tributaria.).

<sup>34</sup> Como evidencia CARBAJO VASCO, Domingo. “El uso de la informática en el procedimiento de comprobación y gestión del tributo (caso España)”, *La influencia de las nuevas tecnologías en el derecho tributario*, México, Universidad Nacional Autónoma de México, 2006.

<sup>35</sup> Esa información no sólo es necesaria sino que es quizás el activo más importante que tiene una Administración tributaria ya que esa organización -sin una buena información que le sirva de soporte- no será verdaderamente eficaz. Así lo evidencia HERRERO DE EGAÑA ESPINOSA DE LOS MONTEROS, Juan Manuel. “Intimidación, tributos y protección de datos personales” InDret. Revista para el Análisis del Derecho. núm 2/ 2007. pp.4. También sobre este tema puede verse HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. *La potestad de información tributaria sobre terceros*, La Ley, Madrid, 1993.

<sup>36</sup> Conforme a lo dispuesto por el Tribunal Constitucional “para el efectivo cumplimiento del deber [de contribuir] que impone el art. 31.1 de la Constitución es imprescindible la actividad inspectora y comprobatoria de la Administración tributaria, ya que de otro modo «se produciría una distribución injusta en la carga fiscal», pues «lo que unos no paguen debiendo pagar, lo tendrán que pagar otros con más espíritu cívico o con menos posibilidades de defraudar»; de ahí la necesidad y la justificación de «una actividad inspectora especialmente vigilante y eficaz, aunque pueda resultar a veces incómoda y molesta» [STC, 1ª, 26.11.1984 (RTC 1984\110; MP: Ángel Latorre Segura)]. [...] en una palabra, la lucha contra el fraude fiscal es un fin y un mandato que la Constitución impone a todos los poderes públicos, singularmente al legislador y a los órganos de la Administración tributaria. De donde se sigue asimismo que el legislador ha de habilitar las potestades o los instrumentos jurídicos que sean necesarios y adecuados para que, dentro del respeto debido a los principios y derechos constitucionales, la Administración esté en condiciones de hacer efectivo el cobro de las deudas tributarias sancionando en su caso los incumplimientos de las obligaciones que correspondan a los contribuyentes o las infracciones cometidas por quienes están sujetos a las normas tributarias.” “El deber de comunicación de datos con relevancia tributaria se convierte, entonces, en un instrumento necesario no sólo para una

el artículo 93 de la Ley General Tributaria, con la excepción de los movimientos financieros<sup>37</sup>, lo que podría dar lugar también a la obtención de prueba digital a través de estos requerimientos.

### **1.3.2.1.- Obtención de la prueba digital en terceros.**

Enlazando con lo dicho en el apartado anterior hay que señalar que la Ley General Tributaria, en su artículo 93 obliga a todas las personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, así como a determinados entes sin personalidad jurídica<sup>38</sup>, 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 no cumplir con esta obligación, la propia Ley General Tributaria considera esa conducta como posiblemente constitutiva de infracción tributaria<sup>39</sup>. En virtud de esa obligación así como de la obligación impuesta a las Autoridades Públicas en el artículo 94 de la Ley, la Administración podría obtener e incorporar a cualquier procedimiento, prueba digital tanto del obligado tributario como de terceras personas con las que se relaciona.

La expresión de dicho artículo 93 de la Ley, mencionando textualmente la obligación de *proporcionar “toda clase de datos, informes, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria”* engloba aquellos elementos inmateriales propios de la tecnología digital.

---

*contribución justa a los gastos generales (art. 31.1 Constitución Española) sino también para una gestión tributaria eficaz”.* (STC, 26.4.1990 (RTC 1990\76; MP: Jesús Leguina Villa)y STC, 30.12.2000 (RTC 2000\292; MP: Julio Diego González Campos)

<sup>37</sup> Es otra de las actuaciones vedadas a la Gestión Tributaria, según se dispone en el apartado 3 del artículo 136 de la Ley General Tributaria.

<sup>38</sup> Son los que se mencionan en el apartado 4 del artículo 35 de la Ley General Tributaria: *“...las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición.”.*

<sup>39</sup> El artículo 203 de la Ley General Tributaria considera la conducta de no atender esta clase de requerimientos de información como infracción tributaria por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria.

### **1.3.2.2.- Obtención de la prueba digital en equipos y sistemas del obligado tributario.**

Dejando al margen lo ya tratado respecto de la obtención de prueba digital aportada por el propio contribuyente, bien de forma voluntaria bien en virtud de la obligación legal que tiene de ello, así como los casos en los que esa prueba ya obra en las oficinas tributarias o fue requerida a terceros, resta analizar aquellos casos, en la práctica más frecuentes, en los que la obtención de produce dentro de un procedimiento de comprobación e investigación, que normalmente será, por lo dicho con anterioridad, el procedimiento de inspección y que materialmente se obtendrá de los equipos y sistemas informáticos que, en la mayor parte de los casos, se encontrarán ubicados dentro de los domicilios, las instalaciones, los establecimientos, lugares, etc. del propio obligado tributario.

#### **1.3.2.2.1.- Procedimiento y funciones que habilitan la obtención de la prueba digital.**

Con lo ya dicho hay que afirmar que la obtención de prueba digital que requiera la realización de actuaciones fuera de las oficinas de la Administración tributaria es un campo vedado a los procedimientos de gestión tributaria, con lo que estamos ante un tipo de actuaciones reservadas, en exclusiva al procedimiento de inspección. Es en este procedimiento en el que debemos centrarnos, sin olvidar que tales actuaciones podrían desarrollarse también dentro del procedimiento recaudatorio, específicamente en lo que se refiere a la recaudación ejecutiva. No obstante, dejaremos de lado este último procedimiento por la menor relevancia que supone este tipo de actuaciones para el fin que el procedimiento recaudatorio persigue, que no es otro que conseguir el cobro de las deudas tributarias.

La Ley General Tributaria, en su artículo 141 define a la inspección tributaria como el ejercicio de un conjunto de funciones administrativas<sup>40</sup> dirigidas a once fines distintos, como son:

---

<sup>40</sup> Para mayor abundamiento remitimos a PONT MESTRES, Magín. *Derechos y deberes en el procedimiento de inspección tributaria* (segunda edición) Marcial Pons Madrid. Barcelona. Buenos Aires. 2007.

- La investigación de los supuestos de hecho de las obligaciones tributarias para el descubrimiento de los que sean ignorados por la Administración.
- La comprobación de la veracidad y exactitud de las declaraciones presentadas por los obligados tributarios.
- La realización de actuaciones de obtención de información relacionadas con la aplicación de los tributos de acuerdo con lo establecido en el ordenamiento tributario. Se trata, fundamentalmente, de los requerimientos de información de carácter tributario, que serán objeto de análisis más adelante.
- La comprobación del valor de derechos, rentas, productos, bienes, patrimonios, empresas y demás elementos, cuando sea necesaria para la determinación de las obligaciones tributarias.
- La comprobación del cumplimiento de los requisitos exigidos para la obtención de beneficios o incentivos fiscales y devoluciones tributarias, así como para la aplicación de regímenes tributarios especiales.
- La información a los obligados tributarios con motivo de las actuaciones inspectoras sobre sus derechos y obligaciones así como sobre la forma en que deben cumplir tales obligaciones.
- La práctica de las liquidaciones tributarias que deriven de sus actuaciones de comprobación e investigación.
- La realización de actuaciones de comprobación limitada, que son las definidas en la Ley General Tributaria dentro de los procedimientos de gestión.
- El asesoramiento e informe a otros órganos de la Administración pública.
- La realización de las intervenciones tributarias de carácter permanente o no permanente. Estas intervenciones se llevan a cabo, normalmente, en el marco normativo del derecho aduanero y de los impuestos especiales.
- Residualmente, la Ley considera también como fines todos los demás que se establezcan en otras disposiciones o que se encomienden por las

autoridades competentes, como puede ser, por ejemplo, el auxilio judicial.

Es precisamente en la investigación de los supuestos de hecho necesarios para determinar las obligaciones tributarias, así como en la comprobación de la veracidad y exactitud de las declaraciones tributarias presentadas por el obligado, dónde se va a poner de manifiesto la necesidad de realizar actuaciones de captación y tratamiento de la prueba digital.

#### **1.3.2.2.2.- Órganos a los que se atribuyen tales funciones.**

Como acabamos de ver la Ley General Tributaria no define ningún órgano de inspección<sup>41</sup>. En su lugar este texto normativo considera a la inspección tributaria como un conjunto de funciones. Es el Reglamento General de Aplicación de los Tributos<sup>42</sup> el que en su artículo 166 define los órganos de la inspección tributaria como aquellos “*de carácter administrativo que ejerzan las funciones previstas en el artículo 141 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, así como aquellos otros que tengan atribuida dicha condición en las normas de organización específica*” y señala, en el ámbito de las competencias del Estado, por un lado, a los órganos con funciones inspectoras de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y, por el otro, a los órganos de la Dirección General del Catastro que tengan atribuida la inspección catastral de acuerdo con lo dispuesto en sus normas<sup>43</sup>.

Estos serán, por lo tanto, los órganos que ostenten estas funciones y a los que, como veremos a continuación, la Ley General Tributaria les otorga una serie de facultades que serán necesarias para poder obtener la prueba digital.

---

<sup>41</sup> De hecho la mención “órganos de la inspección” sólo aparece una vez en el articulado, concretamente en su artículo 158, al tratar de la aplicación del método de estimación indirecta.

<sup>42</sup> Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos. En adelante nos referiremos a él como Reglamento General de Aplicación de los Tributos.

<sup>43</sup> Se trata del Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario.

Tales órganos estarán formados por lo que el Reglamento General de Aplicación de los Tributos, en su artículo 169 denomina “personal inspector”, que son los funcionarios y demás personal al servicio de la Administración tributaria que en principio y salvo supuestos específicos<sup>44</sup> desempeñan puestos de trabajo en los órganos con funciones de inspección tributaria. Este personal será el que materialmente realice las actuaciones inspectoras.

Finalmente hay que señalar que la Ley General Tributaria considera a los funcionarios que desempeñan las funciones de inspección agentes de la autoridad<sup>45</sup>, con la trascendencia que ello puede tener a efectos de presunción de veracidad de sus declaraciones, cuestión que se abordará más adelante.

#### **1.3.2.2.3.- Facultades que permiten la obtención de la prueba digital. El examen de documentos y la inspección de bienes.**

Una vez descritas las funciones conferidas a la inspección de los tributos y los órganos a los que se las atribuyen, el artículo 142 de la Ley General Tributaria establece las facultades que asisten a la inspección de los tributos, señalando que las actuaciones ser realizarán mediante el examen de una serie de elementos entre los que se incluyen las *"bases de datos informatizadas programas, registros y archivos informáticos relativos a actividades económicas"*, sin olvidar que las actuaciones también se realizan *"mediante la inspección de bienes, elementos, explotaciones y cualquier otro antecedente o información que deba de facilitarse a la Administración o que sea necesario para la exigencia de las obligaciones tributarias"*. Esto supone un marco lo suficientemente amplio como para considerar que la inspección puede examinar e inspeccionar cualquier información almacenada o transmitida de forma digital. Tanto es así que la letra f del apartado 5 del artículo 173 del Reglamento General de Aplicación

---

<sup>44</sup> Es el supuesto previsto en el artículo 61.2 Reglamento General de Aplicación de los Tributos, en el que textualmente se señala que: “Las normas de organización específica podrán regular la intervención en el desarrollo de las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos de funcionarios y demás personal al servicio de la Administración tributaria que desempeñen puestos de trabajo en órganos con funciones distintas.”

<sup>45</sup> El artículo 142.4 de la Ley General Tributaria indica que *"Los funcionarios que desempeñen funciones de inspección serán considerados agentes de la autoridad y deberán acreditar su condición, si son requeridos para ello, fuera de las oficinas públicas. Las autoridades públicas prestarán la protección y el auxilio necesario a los funcionarios para el ejercicio de las funciones de inspección"*.

de los Tributos faculta al personal inspector para "*verificar y analizar los sistemas y equipos informáticos mediante los que se lleve a cabo, total o parcialmente, la gestión de la actividad económica*", sin que, en nuestra opinión, y la vista de lo ya señalado en el artículo 142 de la Ley General Tributaria deba entenderse que se trata de un exceso reglamentario sino, más bien, de un desarrollo legal.

Sobre las consecuencias de una posible negativa a facilitar el examen de dichos elementos, hay que señalar que la Ley General Tributaria en su artículo 203 considera dicha conducta como constitutiva de infracción tributaria por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria<sup>46</sup> sancionable, para el caso de personas o entidades que desarrollen actividades económicas, con "*multa pecuniaria proporcional del 2 por ciento de la cifra de negocios correspondiente al último ejercicio cuyo plazo de declaración hubiese finalizado en el momento de comisión de la infracción, con un mínimo de 20.000 euros y un máximo de 600.000 euros*".

Sobre la forma de realizar ese examen, el artículo 171 del Reglamento General de Aplicación de los Tributos, relativo precisamente al examen de la documentación de los obligados tributarios, y en desarrollo de lo previsto en el artículo 142 de la Ley General Tributaria detalla, en primer lugar, los documentos que la inspección puede examinar.

De acuerdo con el apartado 1 de ese artículo, y teniendo en cuenta que no estamos ante una relación cerrada, pues la propia norma incorpora la mención "*entre otros*", los documentos que la Inspección puede examinar son los siguientes:

- Las declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones de datos o solicitudes presentadas por los obligados tributarios relativas a cualquier tributo.
- La contabilidad de los obligados tributarios, entendiendo ésta en un sentido amplio incluyendo tanto los registros y soportes contables

---

<sup>46</sup> El artículo 203.1.a de la Ley General Tributaria tipifica como infracción tributaria: "*No facilitar el examen de documentos, informes, antecedentes, libros, registros, ficheros, facturas, justificantes y asientos de contabilidad principal o auxiliar, programas y archivos informáticos, sistemas operativos y de control y cualquier otro dato con trascendencia tributaria*".

como las hojas previas o accesorias que amparen o justifiquen las anotaciones contables, es decir incluyendo toda la documentación preparatoria de la misma.

- Los libros registro establecidos por las normas tributarias.
- Las facturas, justificantes y documentos sustitutivos que deban emitir o conservar los obligados tributarios.
- Los documentos, datos, informes, antecedentes y, en general, cualquier documento con trascendencia tributaria.

De nuevo, y la vista de lo previsto en el Reglamento General de Aplicación de los Tributos, se aprecia que las facultades de examen de todo tipo de datos y documentos por parte de la inspección tributaria no tiene prácticamente límites siempre y cuando, obviamente, nos estemos refiriendo a aquellos con trascendencia tributaria.

Para su examen, el Reglamento General de Aplicación de los Tributos, en el apartado 2 del citado artículo 171 prevé que todos estos datos y documentos se puedan analizar directamente. Además, la inspección puede exigir la visualización de los mismos en pantalla así como la impresión en los correspondientes listados de datos archivados en soportes informáticos o de cualquier otra naturaleza. Pero lo verdaderamente relevante al caso es la posibilidad, por parte de la inspección, de obtener copia en cualquier soporte de dichos datos, libros o documentos.

La posibilidad de obtener copia en cualquier soporte de tales datos reviste especial importancia, sobretodo en la práctica, como abordaremos después, dado que el examen “in situ” de estos elementos puede no ser suficiente para la comprobación tributaria por tres razones:

- En primer lugar porque el análisis en profundidad de un elevado número de datos puede ser imposible de realizar ni en la empresa (se pueden requerir herramientas específicas de análisis y tratamiento de datos), en un corto plazo de tiempo (la cantidad de datos puede ser ingente), siendo inviable también, por lo mismo, que todos estos datos puedan visualizarse en pantalla o ser impresos.

- En segundo lugar porque la trascendencia de este elemento de prueba puede no ser apreciada en el momento sino en conjunto con otras pruebas o obtener o practicar en un momento posterior. Muy frecuentemente para descubrir elementos desconocidos del hecho imponible será preciso desplegar un conjunto de actuaciones y obtención de pruebas de distinta fuente que sólo cobrarán sentido en un momento posterior en el que se valore conjuntamente.
- En tercer y último lugar por la posibilidad de destrucción o alteración por parte del obligado tributario incluso en el mismo momento en que la inspección está examinando los datos, mediante tareas o programas diseñados para ejecutarse en un momento preciso o como resultado de una acción previa o mediante el simple acceso remoto desde otro equipo o sistema.

Una cuestión conexas al examen de datos digitales y a su copiado es la forma material de realizar el mismo, sobretodo cuando es necesario recurrir a programas que permitan ese examen, su tratamiento y análisis, así como aquellos que permiten la captación o copiado de los mismos.

Sobre este aspecto únicamente encontramos una mención en la Ley General Tributaria, concretamente en el apartado 4 del artículo 96 referente a la utilización de tecnologías informáticas y telemáticas según el cuál: *“Los programas y aplicaciones electrónicos, informáticos y telemáticos que vayan a ser utilizados por la Administración tributaria para el ejercicio de sus potestades habrán de ser previamente aprobados por ésta en la forma que se determine reglamentariamente”*. Pues bien, el Reglamento General de Aplicación de los Tributos no contempla desarrollo alguno sobre este tipo de programas<sup>47</sup> (como sí lo hace respecto de los programas informáticos de asistencia y confección de declaraciones), con lo que habrá que convenir que serán aquellos con los que la administración tributaria cuente con permisos de utilización y que cuenten con general aceptación, para los fines que se pretenden, por el sector profesional de la informática forense.

---

<sup>47</sup> Como sí lo hace respecto de los programas informáticos de asistencia y confección de declaraciones. Ver, a este respecto, el artículo 78 del Reglamento, encabezado como *“Programas informáticos y uso de medios telemáticos en la asistencia a los obligados tributarios.”*

#### **1.3.2.2.4.- Facultades que permiten la obtención de la prueba digital. La entrada en fincas:**

Un problema añadido es el que se plantea cuando dichos datos, documentos o antecedentes se encuentran dentro de las instalaciones, establecimientos o incluso dentro del domicilio del contribuyente, algo que será lo habitual, constituyendo éste el lugar dónde se realizarán las actuaciones de inspección.

Conforme al artículo 151 de la Ley General Tributaria, artículo que fija el lugar de las actuaciones inspectoras, el procedimiento de inspección no se ve constreñido a realizar sus actuaciones en las oficinas tributarias, como sí ocurre en los procedimientos de gestión, sino que puede desarrollarse de forma indistinta y a criterio de la inspección tanto en el domicilio fiscal del obligado o del representante, como donde se realicen las actividades gravadas, o donde exista alguna prueba del hecho imponible o del presupuesto de hecho de la obligación tributaria, así como también, obviamente, en las oficinas de la Administración tributaria.

En todos estos casos las actuaciones se desarrollarán dentro del horario que se fija en la norma tributaria siendo la regla general el respeto del horario de la jornada laboral o de la actividad abriendo la posibilidad de que, cuando las circunstancias lo exijan, las actuaciones inspectoras se puedan realizar fuera de esos días y horas, en los términos que se establezcan reglamentariamente según dispone el apartado 3 del artículo 152 de la Ley. Los problemas derivados del horario de las actuaciones especialmente en los casos en los que el proceso de adquisición de la prueba digital sea largo y complejo lo abordaremos más adelante.

No cabe duda que estas facultades de examen e inspección de datos, documentos, equipos, sistemas, etc. y de acceso a donde se encuentran, se verían gravemente mermadas si la inspección no pudiera actuar de forma inopinada para el contribuyente por lo que el apartado 2 del citado artículo 151 de la Ley General Tributaria habilita a la inspección para personarse sin previa comunicación en las empresas, oficinas, dependencias, instalaciones o almacenes del obligado tributario, logrando de esta forma el efecto sorpresivo que evite la destrucción o manipulación de

pruebas, algo especialmente valioso en el caso de la prueba digital, por la especial facilidad de destrucción o alteración que hemos comentado anteriormente.

En estos casos hay que advertir que el propio artículo 142 de la Ley General Tributaria también faculta a los funcionarios de la inspección de los tributos a entrar "*en las condiciones que reglamentariamente se determinen, en las fincas, locales de negocio y demás establecimientos o lugares en que se desarrollen actividades o explotaciones sometidas a gravamen, existan bienes sujetos a tributación, se produzcan hechos imponibles o supuestos de hecho de las obligaciones tributarias o exista alguna prueba de los mismos*". De nuevo la redacción legal es lo suficientemente amplia como para entender que la Inspección tiene habilitación legal para acceder a todos esos lugares, incluso aunque en ellos sólo exista alguna prueba de la realización del hecho imponible o de cualquier obligación tributaria. Poniendo en conexión esta facultad con visto hasta ahora resulta evidente que la Inspección podrá tener acceso a estos lugares y, una vez haya accedido poder, a continuación, efectuar el examen de los datos digitales con relevancia tributaria que allí se encuentren así como a realizar, si fuera preciso la copia de los mismos.

Una facultad tan amplia<sup>48</sup> debe ser objeto de estricta regulación, tanto desde el plano de la legislación tributaria como incluso desde el ámbito constitucional pues pudiera afectar a derechos y libertades fundamentales consagrados en nuestra Constitución, especialmente en lo que se refiere al derecho a la intimidad y a la inviolabilidad del domicilio.

En primer lugar hay que señalar que todos los lugares que se indican en el anteriormente citado artículo 142 de la Ley General Tributaria (fincas, locales de negocio, establecimientos, lugares...) no pueden ni deben considerarse domicilios constitucionalmente protegidos<sup>49</sup>, por lo que la primera tarea será la de deslindar unos y

---

<sup>48</sup> Sobre esta interesante cuestión remitimos a ÁLVAREZ MARTÍNEZ, Joaquín. *La inviolabilidad del domicilio ante la Inspección de los tributos*. Ed. La Ley, Madrid. 2007.

<sup>49</sup> Ver, por ejemplo, la Sentencia de la Sala Segunda del Tribunal Constitucional 69/1999, de 26 de abril, en cuyo Fundamento Jurídico 2º se señala que "*De suerte que, en atención a la naturaleza y la especificidad de los fines de los entes aquí considerados, ha de entenderse que en este ámbito la protección constitucional del domicilio de las personas jurídicas y, en lo que aquí importa, de las sociedades mercantiles, sólo se extiende a los espacios físicos que son indispensables para que puedan desarrollar su actividad sin intromisiones ajenas, por constituir el centro de dirección de la sociedad o de*

otros, dado que las autorizaciones precisas para el acceso a los mismos en caso de oposición del interesado son distintas. No es objeto del presente trabajo detenerse en considerar qué debe considerarse o no domicilio constitucionalmente protegido, pues su definición ha sido objeto de abundante doctrina del Tribunal Constitucional simplemente apuntar la conexión intrínseca entre derecho a la intimidad e inviolabilidad del domicilio<sup>50</sup>, así como resaltar la doctrina de ese Tribunal respecto a la existencia de domicilio constitucionalmente protegido en el caso de las personas jurídicas<sup>51</sup>, y una buena parte de los obligados tributarios lo son, por lo que la cuestión no puede plantearse únicamente como algo que afecte a las personas físicas:

En todo caso hay que señalar que la Inspección no puede libremente practicar la entrada, sin sujeción a forma o procedimiento alguno, puesto que la Ley General Tributaria advierte que la entrada debe efectuarse en las condiciones determinadas reglamentariamente. Es el artículo 172 del Reglamento General de Aplicación de los Tributos el que regula tales condiciones y señala tanto los efectos como la forma de proceder en los casos de oposición, consentimiento y revocación del consentimiento.

Así, en los supuestos en los que se presta el consentimiento resulta posible practicar la entrada en cualquiera de los lugares señalados en la Ley General Tributaria y para los fines en ella contemplados. Ahora bien, en el caso de oposición a la misma, la situación varía en función de que la inspección pretenda el acceso a un domicilio constitucionalmente protegido o no<sup>52</sup>.

---

*un establecimiento dependiente de la misma o servir a la custodia de los documentos u otros soportes de la vida diaria de la sociedad o de su establecimiento que quedan reservados al conocimiento de terceros"*

<sup>50</sup> En la sinopsis del artículo 18 de la Constitución Española que figura en la página web del Congreso de diputados se señala que "La inviolabilidad del domicilio se vincula al derecho a la intimidad de las personas, pues protege el ámbito donde la persona desarrolla su intimidad al amparo de miradas indiscretas, como consecuencia de ello es lógico que el Tribunal Constitucional haya dado al término domicilio un significado mucho más amplio que el otorgado por el Código Civil". <http://www.congreso.es/consti/constitucion/indice/sinopsis/sinopsis.jsp?art=18&tipo=2>

<sup>51</sup> La Sentencia del Tribunal Constitucional 137/1985, de 17 de octubre, fue la que consideró que las personas jurídicas también gozan de domicilio constitucionalmente protegido.

<sup>52</sup> ÁLVAREZ MARTÍNEZ, Joaquín. *La inviolabilidad del domicilio ante la Inspección de los tributos*. ob., cit., pp. 31 y ss.

En el primero de los casos es evidente que la única forma de vencer la oposición del interesado es recurriendo a la autorización judicial conforme señala tanto el artículo 113 de la Ley General Tributaria<sup>53</sup> como el apartado 3 del artículo 172 del Reglamento General de Aplicación de los Tributos<sup>54</sup>; en el segundo de los casos, es decir, si nos encontramos ante la oposición a la entrada del personal inspector y, específicamente por lo que se refiere al ámbito de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, será necesario contar con autorización escrita del delegado o del director de departamento del que dependa el órgano actuante, o del Director General del Catastro en el ámbito de esa Dirección General, desarrollando con ello la obligación que la Ley General Tributaria impone sobre la necesidad de autorización administrativa escrita para los casos de oposición a la entrada. De esta forma, cabe concluir que el personal inspector puede acceder con dicha autorización administrativa a todos los lugares que no constituyan domicilio constitucionalmente protegido aunque la persona encargada de dichos lugares manifieste su oposición.

Conviene señalar que tales autorizaciones administrativas, y en general todos los actos administrativos derivados de las actuaciones que estamos estudiando, son actos de mero trámite y por lo tanto irrecurribles, sin perjuicio de que el obligado tributario pueda plantear cualquier aspecto sobre procedencia o improcedencia de lo llevado a cabo por la administración tributaria dentro del recurso o reclamación que presente contra la resolución que ponga fin al procedimiento tributario, que normalmente en estos casos y por lo que hemos visto, será la resolución que pone fin al procedimiento de inspección.

Respecto de las personas que pueden prestar el consentimiento o expresar su oposición, hay que llamar la atención sobre la distinción que la Ley hace en función de la consideración del lugar como domicilio constitucionalmente protegido o no.

---

<sup>53</sup> Este artículo textualmente indica que *"Cuando en los procedimientos de aplicación de los tributos sea necesario entrar en el domicilio constitucionalmente protegido de un obligado tributario o efectuar registros en el mismo, la Administración tributaria deberá obtener el consentimiento de aquél o la oportuna autorización judicial"*.

<sup>54</sup> En idénticos términos que la Ley General Tributaria, el Reglamento señala que *"Cuando la entrada o reconocimiento afecte al domicilio constitucionalmente protegido de un obligado tributario, se precisará el consentimiento del interesado o autorización judicial"*.

En el primero de los casos, y como no puede ser de otra forma, el consentimiento debe ser el del “obligado tributario”, según textualmente se señala en la Ley General Tributaria o el del “interesado”, si nos atenemos a lo que dice el Reglamento General de Aplicación de los Tributos, aunque entendemos que, en cualquier caso, deberá ser el de la persona titular del derecho fundamental afectado; mientras, en el segundo caso la Ley hace recaer la decisión del consentimiento u oposición sobre la persona bajo cuya custodia se encuentren los lugares sobre los que se pretende la entrada, lo que no supone que necesariamente tenga que ser el obligado tributario o su representante quién tenga que prestar el consentimiento o manifestar su oposición. Esto probablemente sucederá así en los casos en los que la inspección se persone en estos lugares sin aviso previo y por tal motivo el artículo 151 de la Ley General Tributaria prevé que en estos casos las actuaciones se entenderán con el obligado tributario o con el encargado o responsable de los locales<sup>55</sup>.

El consentimiento u oposición debe prestarse, siguiendo las reglas generales del derecho, de forma libre y voluntaria, y, por lo tanto, debe estar carente de vicios, por lo que, aunque no se exprese ni en la Ley General Tributaria ni en el Reglamento General de Aplicación de los Tributos, será preciso que la persona que deba prestar ese consentimiento esté previamente informado de lo que la inspección pretende así como de los efectos y consecuencias que su decisión supone, tales como la posibilidad de ser sancionado, de que se adopten medidas cautelares o de que se proceda igualmente a la entrada por disponer de la pertinente autorización judicial o administrativa.

Sobre la forma de expresar el consentimiento u oposición la Ley General Tributaria no dice nada aunque hay que entender que, por los efectos que tal decisión conlleva, que deberá requerirse antes de la entrada y hacer constar la decisión que tome el interesado o la persona al cargo del lugar de forma fehaciente, siendo el instrumento idóneo para documentar tal hecho, la diligencia prevista en el artículo 107 de la Ley General Tributaria debido a su naturaleza de documento público y, en consecuencia, hace prueba de los hechos que motivan su formalización.

---

<sup>55</sup> Artículo 151.2 de la Ley General Tributaria: *"La inspección podrá personarse sin previa comunicación en las empresas, oficinas, dependencias, instalaciones o almacenes del obligado tributario, entendiéndose las actuaciones con éste o con el encargado o responsable de los locales"*.

Sin embargo, así como la oposición entendemos que siempre debe ser expresa, el apartado 5 del artículo 172 Reglamento General de Aplicación de los Tributos describe un supuesto de consentimiento tácito o no expreso, que es el que concurre cuando el obligado tributario o la persona al cargo de los lugares donde se pretenden realizar las actuaciones *“ejecuten los actos normalmente necesarios que dependan de ellos para que las actuaciones puedan llevarse a cabo”*. Esta consideración, aunque no se indica con claridad en el Reglamento, no debería ser aplicable en aquellos casos en los que se pretenda la entrada en un domicilio constitucionalmente protegido, supuesto éste en el que, por razones obvias, entendemos que el consentimiento debería constar de forma expresa.

Respecto de los efectos de la oposición también hay que advertir que tal comportamiento es susceptible de constituir infracción tributaria por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria de acuerdo con lo previsto en el artículo 203 de la Ley General Tributaria. En el apartado f del punto 1 de dicho artículo expresamente se señala como conducta sancionable *“negar o impedir indebidamente la entrada o permanencia en fincas o locales a los funcionarios de la Administración tributaria o el reconocimiento de locales, máquinas, instalaciones y explotaciones relacionados con las obligaciones tributarias”*, infracción de la que resultaría ser autor la persona que niegue o impida la entrada y cuya conducta será castigada con la misma multa que se mencionó al hablar de la negativa al examen de programas, archivos informáticos, sistemas operativos y de control. Cabría plantearse si esa negativa indebida a la entrada del personal inspector abarca también los casos en los que se pretende la entrada a un domicilio constitucionalmente protegido: toda vez que, en estos casos, entendemos que nos encontramos ante un ejercicio siempre legítimo de un derecho fundamental, que no debe valorarse en términos de debido o indebido, y que, por lo tanto, su ejercicio no debería ser objeto de sanción.

Puesto que el examen de los documentos, datos, sistemas, equipos, etc. que se encuentren en los lugares antes citados conlleva una cierta cantidad de tiempo es posible que cambie la voluntad de la persona que inicialmente prestó su consentimiento, revocando el mismo, por lo que en estos casos las actuaciones inspectoras deben cesar de inmediato, lógicamente si éstas no cuentan con el respaldo de la pertinente autorización judicial o administrativa. Lo que el Reglamento General de Aplicación de

los Tributos establece para estos casos, en los que la inspección debe retirarse, es la posibilidad de que antes de hacerlo, adopte las medidas cautelares reguladas en el artículo 146 de la Ley General Tributaria<sup>56</sup>. Sobre el papel de las medidas cautelares en la preservación de la prueba o de la fuente de prueba digital volveremos más tarde.

Relacionado también con el tiempo que puede conllevar el proceso de examen o adquisición de la prueba digital pudiera darse el caso de que se excediera del horario de realización de las actuaciones inspectoras previsto en el artículo 152 de la Ley General Tributaria en cuyo caso sería preciso, de acuerdo con lo que establece el artículo 182 del Reglamento General de Aplicación de los Tributos contar con el consentimiento del obligado tributario o, en su defecto con autorización administrativa, concedida, en el ámbito de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y en el de la Dirección General del Catastro por los mismos órganos que ya se mencionaron al hablar de la autorización administrativa de entrada en establecimientos, fincas o lugares donde se encuentren elementos del hecho imponible.

#### **1.3.2.2.5.- Facultades que permiten la obtención de la prueba digital. La adopción de medidas cautelares.**

Sobre la adopción de medidas cautelares<sup>57</sup> hay que resaltar la importancia que las mismas cobran al albur de la facilidad con la que los datos digitales pueden ser destruidos. Respecto de tales medidas hay que hacer mención a que la propia Ley General Tributaria las contempla en el artículo 146, para el procedimiento de inspección, 162 para el procedimiento de recaudación y 210 para el procedimiento sancionador.

---

<sup>56</sup> El último párrafo del artículo 172 del Reglamento General de Aplicación de los Tributos señala que "Si se produce la revocación del consentimiento del obligado tributario para la permanencia en los lugares en los que se estén desarrollando las actuaciones, los funcionarios de inspección, antes de la finalización de estas, podrán adoptar las medidas cautelares reguladas en el artículo 146 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria."

<sup>57</sup> Esta figura se analiza por LUQUE MATEO, Miguel Angel. Las medidas cautelares tributarias. Atelier. Barcelona. 2009 y también en RODRIGUEZ BEREIJO LEÓN, Maria. "Las medidas cautelares de aseguramiento en los procedimientos tributarios" Revista Jurídica, núm. 26. Universidad Autónoma de Madrid; Dykinson 2012, pp. 16-38

Por lo que se refiere al procedimiento de inspección la Ley General Tributaria establece que se podrán adoptar medidas cautelares para impedir que desaparezcan, se destruyan o alteren pruebas determinantes de la existencia o cumplimiento de obligaciones tributarias o bien que posteriormente se niegue la existencia de las mismas o no se quieran exhibir. Estas medidas cautelares, que siempre deben ser motivadas, proporcionadas y limitadas temporalmente, se detallan en el segundo párrafo del apartado 1 del artículo 146 de la Ley General Tributaria, y pueden consistir tanto en el precinto, depósito o incautación de las mercancías o productos sometidos a gravamen, como también en el precinto, depósito o incautación no sólo de documentos convencionales como libros, registros, documentos, archivos, locales sino también de equipos electrónicos de tratamiento de datos que puedan contener información relevante, con lo que se aprecia la previsión expresa del legislador para el caso de los equipos que contienen la prueba digital a la que nos venimos refiriendo<sup>58</sup>.

La definición concreta de cada una de las medidas citadas en la Ley General Tributaria (precinto, depósito e incautación)<sup>59</sup> y que se pueden emplear para los equipos electrónicos se realiza en el artículo 181 del Reglamento General de Aplicación de los Tributos y es la siguiente:

- El precinto consiste en la ligadura sellada o por cualquier otro medio que permita el cierre o atado de los elementos de prueba, a fin de que no se abran sin la autorización y control de los órganos de inspección. Su finalidad es evitar la destrucción o manipulación del contenido del elemento en cuestión.
- El depósito consiste en la puesta de dichos elementos de prueba bajo la custodia o guarda de la persona que se determine por la Administración. Su finalidad es evitar la desaparición del elemento de prueba.
- La incautación consiste en la toma de posesión de elementos de prueba de carácter mueble. Su finalidad es evitar tanto la desaparición como el

---

<sup>58</sup> El segundo párrafo del 146.1 de la Ley General Tributaria textualmente indica que *"Las medidas podrán consistir, en su caso, en el precinto, depósito o incautación de las mercancías o productos sometidos a gravamen, así como de libros, registros, documentos, archivos, locales o equipos electrónicos de tratamiento de datos que puedan contener la información de que se trate"*.

<sup>59</sup>Cfr. las obligaciones formales sobre esta cuestión que impone el artículo 29.1 de la LGT.

deterioro, en aquellos casos en los que el depósito no ofrezca las suficientes garantías para ello.

A estos dos últimos casos (depósito e incautación) puede añadirse la medida cautelar del precinto, sin con esto se refuerza la posibilidad de evitar el riesgo de destrucción o manipulación<sup>60</sup>. Más tarde, al hablar de la práctica, veremos algunos supuestos, pero ya podemos adelantar lo siguiente:

En primer lugar, si el elemento de prueba es inmaterial (un conjunto de datos) las medidas cautelares previstas en la Ley sólo tienen sentido si van referidas al soporte que lo contiene. De otra forma no tiene sentido recurrir a este tipo de medidas cautelares; lo que habrá que hacer es obtener una copia de esos datos y garantizar ,como luego se dirá mediante los sistemas de cálculo de la huella o “hash”, que esta copia es idéntica de la original.

En segundo lugar, y partiendo ya de las posibles medidas cautelares a adoptar sobre elementos físicos que contienen datos digitales (ordenador, teléfono móvil, disco duro...) hay que ser consciente de que el precinto debe impedir el acceso al dispositivo tanto física (apertura, desmontaje...) como electrónicamente, para lo cuál el precinto debe consistir en la desconexión del dispositivo, bloqueando las vías de acceso electrónico a dicho dispositivo, lo que, en alguno de los casos puede ser extraordinariamente complejo.

Precisamente por ello, la medida más adecuada para evitar la desaparición de una prueba digital ha de ser la incautación, por lo que supone de desconexión física y electrónica del entorno en que está ubicado, lo que hace imposible la alteración o destrucción de su contenido. Ésta será, a nuestro juicio, la medida preferida en el ámbito de la obtención de la prueba digital.

Sobre la forma de documentar este tipo de actuaciones el Reglamento General de Aplicación de los Tributos, en el apartado 4 del artículo 181 exige que ésta se haga en diligencia, que se extenderá, normalmente, en el momento de adoptar la medida

---

<sup>60</sup> LUQUE MATEO, Miguel Ángel. *Las medidas cautelares tributarias*. ob., cit., pág. 51.

cautelar y de la que inmediatamente se remitirá copia al obligado tributario. En dicha diligencia, y de acuerdo con lo previsto en el Reglamento, tendrán que constar una serie de menciones, que son las siguientes:

- Descripción de la medida adoptada. Cuando la medida consista en el depósito del elemento de prueba habrá que dejar constancia de la identidad del depositario, así como la aceptación expresa del mismo haciendo advertencia al depositario del deber de conservación en el mismo estado y de las responsabilidades de todo tipo (administrativas, civiles o penales) que pudiera incurrir en caso de incumplimiento.
- Inventario de los bienes afectados. En el caso que nos ocupa se tratará de equipos y sistemas informáticos y deberían ser identificados, de forma preferente, mediante una descripción genérica del tipo de elemento que se trate (disco duros, ordenador, pendrive...) acompañado del número de serie del dispositivo.
- Descripción sucinta de las circunstancias y la finalidad que determinan su adopción.
- Información al obligado tributario de su derecho a formular alegaciones en tiempo y forma que se especifica en el propio reglamento.

El apartado 5 del artículo 181 del Reglamento General de Aplicación de los Tributos establece el procedimiento a seguir en la adopción de esas medidas cautelares: una vez adoptada la medida cautelar y notificada al obligado tributario éste dispone de un plazo improrrogable de cinco días para alegar lo que a su derecho convenga, mientras que el órgano competente para liquidar que, normalmente en el procedimiento de inspección será el Inspector Jefe, ante el que se presentan las alegaciones, deberá ser también el que deba ratificar, modificar o levantar la medida adoptada mediante acuerdo debidamente motivado en el plazo de quince días desde su adopción. Este acuerdo deberá comunicarse al obligado. De igual forma, cuando la medida cautelar se levante también será preciso documentar tal circunstancia en diligencia y comunicárselo al obligado tributario. En lo que se refiere a la retirada de precintos, ésta debe efectuarse, salvo que exista causa justificada, en presencia del obligado.

En este caso el Reglamento General de Aplicación de los Tributos se pronuncia expresamente sobre el carácter de acto de mero trámite de la adopción de tales medidas, siendo por lo tanto irrecurrible sin perjuicio de que se pueda plantear la procedencia o improcedencia de tales medidas a la hora de formular los recursos y reclamaciones contra la resolución que ponga fin al procedimiento de inspección.

#### **1.3.2.2.6.- Documentación de actuaciones.**

Aunque tangencialmente ya se abordó esta cuestión al hablar del consentimiento del obligado tributario en la entrada así como genéricamente a la hora de documentar las actuaciones llevadas a cabo por la inspección tributaria en el ejercicio de las facultades descritas con anterioridad, merece la pena exponer con algo más de detalle la forma en la que se documentan este tipo de actuaciones debido al hecho del especial valor probatorio que la Ley General Tributaria presta a los documentos que incoa la inspección. En cuanto que estos documentos reflejen hechos relacionados con la prueba digital, tales como equipo o sistema del que se obtuvieron, momento en el que se realizó la extracción, circunstancias de la misma, etc. tales documentos reforzarán el valor de la prueba digital en sí.

El artículo 143 de la Ley General Tributaria establece que las actuaciones de la inspección de los tributos se documentarán en comunicaciones, diligencias, informes y actas, siendo las que nos interesan ahora resaltar las diligencias y las actas, que de acuerdo con la Ley gozan de la condición de documentos públicos.

Como ya vimos, el valor probatorio de las diligencias se contempla en el artículo 107 de la Ley General Tributaria y hacen prueba de los hechos que motivan su formalización, salvo que se acredite lo contrario, lo que constituye una presunción de veracidad en favor de lo contenido en estas diligencias. Dichas diligencias pueden o no estar suscritas por el obligado tributario o su representante, pero si lo están y los hechos contenidos en las mismas y sus manifestaciones son aceptados por el obligado tributario se presumen ciertos y sólo podrán rectificarse si se prueba que se incurrió en error de hecho, existiendo por lo tanto un plus de certeza en este último caso.

El mismo tratamiento reciben las actas incoadas por la inspección tributaria, pues conforme al artículo 144 de la Ley General Tributaria, tales actas hacen prueba de los hechos que motivaron su formalización, salvo que se acredite lo contrario. Por su parte los hechos aceptados por los obligados tributarios en las actas de inspección se presumen ciertos también y sólo podrán rectificarse mediante prueba de haber incurrido en error de hecho.

#### **1.4.- Límites en la obtención de la prueba digital. Ilícitud e impugnabilidad.**

Según lo ya dicho y siguiendo la doctrina procesalista, con ARMENTA DEU<sup>61</sup> podemos distinguir entre la prueba prohibida, obtenida vulnerando derechos fundamentales<sup>62</sup> y la prueba ilícita entendiéndola como tal aquella que se ha obtenido vulnerando lo previsto en la normativa tributaria. Como ejemplo del primer caso podemos plantear el supuesto de la obtención de una prueba digital con efectos tributarios en un domicilio constitucionalmente protegido sin contar ni con el consentimiento del titular del derecho fundamental, ni con autorización judicial; mientras, como ejemplo del segundo caso, podemos plantear el supuesto en el que esa misma prueba se obtuviera en un establecimiento no protegido constitucionalmente sin consentimiento de la persona al cargo y sin la correspondiente autorización administrativa.

En ambos supuestos, es evidente que la eficacia probatoria de esta prueba dentro del procedimiento tributario al que corresponda (normalmente al procedimiento de inspección, pero no tendría necesariamente que ser así) desaparece, sin perjuicio de las responsabilidades a que dé lugar por parte de quién la obtuvo de forma ilícita, sin que ello suponga la nulidad del procedimiento en sí, siempre que éste se haya iniciado en la forma legalmente establecida.

En este punto también hay que traer a colación los posibles límites que a las pruebas obtenidas en los procedimientos tributarios y para la aplicación del sistema

---

<sup>61</sup> ARMENTA DEU, Teresa. *Lecciones de Derecho procesal penal*. 7ª Edición Marcial Pons. 2012. Madrid. p. 238

<sup>62</sup> Ver, en ese sentido, la Sentencia del Tribunal Constitucional 114/1984, de 29 de noviembre.

tributario puedan surgir en materias tales como la protección de datos o el secreto profesional. A estos efectos hay que considerar que, tradicionalmente, la aplicación del sistema tributario y el principio general de sostenimiento del gasto público mediante dicho sistema, conforme se contempla en el artículo 31 de la Constitución ha supuesto que la Administración tributaria haya contado con un mayor conjunto de facultades para el acceso a determinada información, siempre que la misma se utilice para los fines tributarios y a cambio de un especialmente exigente carácter reservado de los datos con trascendencia tributaria, sujetos a las cautelas que se especifican en el artículo 95 de la Ley General Tributaria que establece en su encabezado el “*carácter reservado de los datos con trascendencia tributaria*”.

Esto se mantiene aún después de la entrada en vigor de las nuevas normas sobre protección de datos tales como el Reglamento General de Protección de Datos<sup>63</sup>, restringiendo los derechos que pudieran tener los obligados tributarios cuando con el ejercicio de tales derechos, se “*obstaculice las actuaciones administrativas tendentes a asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias y, en todo caso, cuando el afectado esté siendo objeto de actuaciones inspectoras*”<sup>64</sup>. Por el mismo motivo la propia Ley General Tributaria, en el párrafo final del artículo 95 ha establecido que “*los profesionales no podrán invocar el secreto profesional para impedir la comprobación de su propia situación tributaria*” con lo que la adquisición de pruebas en los procedimientos de comprobación que se sigan respecto de estos profesionales tampoco serán ilícitas, sin perjuicio de que deban extremarse la garantías para evitar la vulneración de derechos del propio contribuyente o de terceras personas. De la misma forma tampoco puede reputarse ilícita la prueba obtenida de un tercero que sirva para la comprobación de dicho profesional.

En definitiva, entendemos que el obligado tributario puede discutir la prueba digital practicada por la Administración tributaria por tres razones:

- Porque la prueba sea ilícita.
- Porque se discuta la autenticidad o integridad de la misma.

---

<sup>63</sup> REGLAMENTO (UE) 2016/679 DEL PARLAMENTO EUROPEO Y DEL CONSEJO de 27 de abril de 2016 relativo a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales y a la libre circulación de estos datos y por el que se deroga la Directiva 95/46/CE.

<sup>64</sup> Así se recoge en la exposición de motivos de la Ley Orgánica 3/2018, de 5 de diciembre, de Protección de Datos Personales y garantía de los derechos digitales.

- O, finalmente, porque se considere que ésta no constituye suficiente prueba para fundar la resolución administrativa correspondiente.

En cualquier caso hay que tener claro que el momento procedimental oportuno para plantear estas cuestiones será el de puesta de manifiesto y trámite de audiencia previsto para el procedimiento de inspección en el apartado 1 del artículo 156 para las actas de conformidad y en el apartado 1 del artículo 157 para las actas de disconformidad<sup>65</sup>, así como en los recursos y reclamaciones contra la resolución que ponga fin al procedimiento.

Como acabamos de ver la ilicitud de la prueba puede basarse en la vulneración de derechos y libertades fundamentales o en la inobservancia de lo previsto legalmente, en este caso se tratará de una infracción de lo previsto en el ordenamiento tributario, respecto de competencias, facultades, limitaciones, formas de ejercerlas...

La falta de autenticidad o integridad de la prueba consiste en negar validez a la misma por considerar que los datos de la prueba no son los mismos datos que se encontraban en el origen o fuente de prueba, de manera que lo que la Administración pretende hacer pasar por datos del obligado tributario obtenidos en sus sistemas y equipos informáticos no lo son en absoluto o bien que dichos datos han sido manipulados.

Sobre esta cuestión conviene señalar, y exclusivamente en lo que al procedimiento administrativo se refiere, la presunción de veracidad de las declaraciones realizadas por funcionarios públicos que tengan la consideración de autoridad, que se encuentra recogida en el apartado 5 del artículo 77 de la Ley del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, recordando, como se dijo anteriormente, que los funcionarios que desempeñan las funciones de inspección son considerados agentes de la autoridad, y sin olvidar tampoco el valor probatorio de las diligencias y las actas, conforme indicamos más arriba.

---

<sup>65</sup> Ambos artículos contienen la misma redacción. El artículo 156.1 de la Ley General Tributaria señala que "*Con carácter previo a la firma del acta de conformidad se concederá trámite de audiencia al interesado para que alegue lo que convenga a su derecho*", mientras que el artículo 157.1 de esa Ley nos dice que "*Con carácter previo a la firma del acta de disconformidad se concederá trámite de audiencia al interesado para que alegue lo que convenga a su derecho*".

Con todo la especificidad técnica de la prueba digital permite añadir un plus de garantía de la autenticidad e integridad en este tipo de casos mediante la obtención de una huella digital o “hash”, aspecto técnico al que nos referiremos en la segunda parte de este trabajo.

Finalmente, y por lo que se refiere a la insuficiencia probatoria de lo que la administración presenta como prueba digital, habrá que estar a los principios generales de valoración libre de la prueba, sin que se puede añadir nada que especialmente se refiera a este tipo especial de prueba.

## **V. SEGUNDA PARTE: LA ADQUISICIÓN Y TRATAMIENTO DE LA PRUEBA DIGITAL OBTENIDA POR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA EN LA PRÁCTICA**

### **1.- Adquisición y tratamiento de la prueba.**

Lo que pretendemos a continuación y en esta segunda parte del trabajo es tratar de diseñar un conjunto de buenas prácticas en la ejecución práctica de la adquisición de la prueba digital por parte de la Administración tributaria, que se adecue tanto al marco normativo analizado en la primera parte del trabajo, como también a las buenas prácticas forenses en materia digital en todo los pasos que van desde que la prueba digital es obtenida, hasta que esta puede ser analizada por el órgano que deba valorarla, manteniendo, en todo el proceso, los principios de licitud, autenticidad e integridad que se expondrán más adelante.

#### **1.1.- Adquisición de la prueba digital.**

Por lo que se refiere a la aplicación práctica del proceso de adquisición y tratamiento de la prueba digital vamos a detenernos en algunos aspectos de la misma proponiendo una serie de prácticas que consideramos ajustadas legal y técnicamente a realizar dentro de los procedimientos tributarios y, especialmente, del procedimiento de inspección.

En primer lugar hay que señalar que cualquier prueba debe obtenerse dentro de un procedimiento tributario ya iniciado o que se va a iniciar inmediatamente antes de realizar las actuaciones de obtención de la misma, que, normalmente y para las actuaciones que luego se describirán, será el procedimiento de inspección, pero podría ser cualquier otro, incluso un procedimiento de requerimiento de información de los previstos en el artículo 93 de la Ley General Tributaria y 55 del Reglamento General de Aplicación de los Tributos<sup>66</sup>.

---

<sup>66</sup> Para mayor información sobre este procedimiento se puede consultar la ficha del mismo que se contiene en la página web de la Agencia Estatal de Administración Tributaria,

### **1.1.1.- Actuaciones preparatorias.**

En los casos en los que la fuente de prueba digital se encontrara fuera de las oficinas tributarias la inspección deberá tratar de conocer de forma previa dónde se ubica la misma, utilizando las facultades de investigación de las que la normativa tributaria la dota.

En el supuesto de que dicha fuente de prueba se encuentre en domicilios, locales, almacenes, instalaciones, establecimientos y, en general, lugares del obligado tributario la inspección deberá proveerse de las autorizaciones pertinentes, para el caso de que se encuentre con la oposición del obligado tributario o del encargado del lugar. Para ello habrá que valorar si el lugar en el que se pretende la entrada constituye domicilio constitucionalmente protegido del obligado tributario o de un tercero, para lo que necesitaría autorización judicial para el caso de que el titular del derecho constitucionalmente protegido no consintiera el acceso<sup>67</sup>.

Cuando se pretenda el acceso a varios lugares del mismo obligado tributario bastará una única autorización, judicial o administrativa, en la que se identifiquen tales lugares.

En todo caso para la autorización judicial o administrativa, que siempre deberá ser motivada, debería concretar estos extremos:

- La identificación del obligado tributario.
- La actividad económica que realiza el obligado tributario, así como los locales, establecimientos, instalaciones o lugares dónde la ejerce.
- La descripción del procedimiento para el que se pretende la actuación, concretando el alcance de las actuaciones así como los conceptos tributarios y periodos a comprobar.

---

<https://www.agenciatributaria.gob.es/AEAT.sede/procedimientos/IZ19.shtml> consultada el 30 de junio de 2.019

<sup>67</sup> Cfr. PONT MESTRES, Magín. *Derechos y deberes en el procedimiento de inspección tributaria*, ob., cit. pp. 95 y ss.

- La identificación del lugar en el que se pretende la entrada. Es muy conveniente, y siempre dentro de lo posible identificar estos inmuebles, además de la forma habitual (vía, número, localidad...), también con el número de referencia catastral<sup>68</sup>.
- El día y hora en el que se pretende realizar la entrada, autorizando, asimismo, la extensión del horario de las actuaciones para el caso de que excedan de lo fijado en la normativa tributaria.
- Los motivos por los que se estima preciso autorizar la entrada que normalmente tienen que ver con la acreditación de que en tales lugares se encuentran elementos de prueba necesarios para la comprobación del cumplimiento de las obligaciones tributarias del contribuyente, del peligro de desaparición o alteración de estos elementos de prueba si no se produce la entrada, examen y registro del lugar y la imposibilidad de obtener estos elementos probatorios de otra manera. De esta forma se acreditan los motivos de necesidad, proporcionalidad y subsidiaridad propios de una medida, a nuestro juicio, excepcional.
- Las actuaciones que se van a realizar en el lugar y que, como veremos a continuación, no pueden ser otras que las legalmente previstas para el procedimiento tributario en cuestión.

A este respecto es importante comprender que ni la autorización administrativa ni la judicial pueden suponer una ampliación de las facultades que la Ley General Tributaria confiere a los órganos de inspección ni, por supuesto, la posibilidad de realizar actuaciones que no estuvieran recogidas en la propia norma tributaria. Hay que tener claro que lo que se persigue con la autorización administrativa o judicial es simplemente la remoción de un límite a las actuaciones de la inspección: en el caso de la autorización judicial ese límite es el derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio; en el caso de la autorización administrativa, el límite es el impuesto por la propia Ley General Tributaria que exige la necesidad de autorización administrativa escrita en los casos en las que la personal que esté al cargo de los locales,

---

<sup>68</sup> La referencia catastral es el identificador oficial y obligatorio de los bienes inmuebles. Consiste en un código alfanumérico que es asignado por el Catastro de manera que todo inmueble debe tener una única referencia catastral que permita situarlo inequívocamente en la cartografía catastral. Ver [http://www.catastro.meh.es/esp/referencia\\_catastral\\_1.asp](http://www.catastro.meh.es/esp/referencia_catastral_1.asp) consultado el 30 de junio de 2.019.

establecimientos, almacenes o lugares se oponga a la entrada de los funcionarios de la Inspección.

### **1.1.2.- Actuaciones de obtención de la prueba digital.**

Como hemos visto, la amplitud con la que la Ley General Tributaria y, en su desarrollo, el Reglamento General de Aplicación de los Tributos permiten el acceso, examen e investigación de los datos digitales, programas y sistemas informáticos ampara, la obtención de la prueba digital de todos ellos.

En el frecuente caso en el que la inspección pretenda en el mismo acto iniciar el procedimiento de comprobación deberá en primer lugar notificar el inicio del mismo, con carácter previo a la realización de cualquier otra actuación y sin perjuicio de que, a fin de evitar la destrucción de este tipo de pruebas, que como ya dijimos son tremendamente volátiles, se deba actuar con la mayor celeridad posible, adoptando, en su caso las medidas cautelares oportunas.

Con independencia de que se cuente con la pertinente autorización administrativa o judicial entendemos que se deberá informar al obligado tributario o persona encargada del lugar de los derechos y obligaciones que le asisten, tanto en lo que se refiere al procedimiento en sí como a la actuación específica de la entrada, explicando lo que se pretende con la actuación. En este último caso, habrá que requerirle para que preste su consentimiento u oposición, advirtiéndole de las consecuencias que la decisión supone.

En lo que respecta a las actuaciones técnicas la Inspección debiera ir acompañada siempre de personal con suficiente conocimiento informático para la obtención con garantías de la prueba digital.

Por lo que respecta a la adquisición de la prueba en sí, habría que ceñirse al examen, copiado, clonación, etc de los datos con relevancia tributaria relativos a los periodos y tributos objeto de la comprobación. En la práctica esto es imposible por diversas razones técnicas y jurídicas que pasamos a exponer brevemente.

Entre las razones jurídicas sin duda la más relevante es que el momento en que se produce un hecho económico no implica la tributación en ese periodo ni permite conocer el concepto tributario en el que tiene repercusión. La normativa material tributaria de cada concepto impositivo es tan extraordinariamente compleja que un determinado hecho puede tener trascendencia tributaria en periodos anteriores y posteriores en uno o varios conceptos tributarios.

En cuanto a las razones técnicas nos encontramos con que en la mayoría de las ocasiones, la extracción selectiva no es posible sin un análisis muy largo y complejo. Además, técnicamente en muchos casos tampoco va a ser posible separar estos datos pues una misma base de datos puede contener datos de diversos periodos y hechos económicos que no se pueden ni filtrar ni extraer selectivamente sin el riesgo de que se pierda información. El mismo concepto de base de datos relacional<sup>69</sup>, se apoya en esta interconexión de datos que hace imposible la extracción de un subconjunto de ellos sin pérdida de parte de la información asociada a dichos datos. También y dentro de los aspectos técnicos hay que considerar que los datos con los que se pretende constituir la prueba se encuentren en alguna de estas dos situaciones:

- Por un lado, que hayan sido borrados o destruidos con anterioridad a las actuaciones o en el momento en que éstas se llevan a cabo. La recuperación de esos datos sólo es posible si se realiza una copia o clonado completo "sector por sector" del soporte físico que contuvo esos datos, y a partir de esa copia utilizar programas de recuperación de ficheros borrados.
- Por otro lado, cabe la posibilidad que los datos relevantes para el procedimiento de comprobación tributario se encuentren escondidos o camuflados bajo otro tipo de datos de forma inconsciente (en copias de

---

<sup>69</sup> En una Base de Datos Relacional todos los datos se almacenan y se accede a ellos por medio de relaciones previamente establecidas que se conocen como relaciones base y relaciones derivadas. Las relaciones base son las que relaciones que almacenan datos y su implementación se conoce como tabla. Por su parte las relaciones derivadas no almacenan datos sino código que permite calcular esas relaciones cuando se precise siendo conocidas como "vista" o "consulta". Las relaciones derivadas son útiles ya que expresan información de varias relaciones actuando como si fuera una sola tabla, pero no se pueden calcular si no se dispone de la información contenida en las relaciones base. Para un conocimiento técnico del funcionamiento de este tipo de bases, se puede acudir a la wikipedia a través del siguiente enlace: [https://es.wikipedia.org/wiki/Base\\_de\\_datos\\_relacional](https://es.wikipedia.org/wiki/Base_de_datos_relacional) consultado el 30 de junio de 2.019.

seguridad, comprimidos, trasapelados en otras carpetas...) o de forma consciente (mediante la encriptación o utilizando técnicas de esteganografía<sup>70</sup>) que sólo pueden ser descubiertos mediante un exhaustivo análisis posterior de la información obtenida)

Todo ello conduce a que pueda ser preferible una adquisición más amplia junto con la adopción de garantías posteriores en la fase de examen y concreción de la prueba. En este sentido la opción más recomendable es, siempre que se pueda, realizar una copia completa del soporte físico, preferentemente cuando éste se encuentre completamente desconectado, para evitar que mientras se realiza el procedimiento de copia alguien pueda destruir o alterar estos datos. Si ello no es posible y hay que realizar lo que se denomina una copia “en caliente”, es decir, con el equipo encendido, preferentemente se deberán utilizar herramientas de copiado tipo “copia instantánea de volumen” o “snapshot”, herramientas que capturan la imagen del soporte físico en un momento determinado y la copian tal cuál se encuentran los datos en ese momento sin tener en cuenta las alteraciones o borrados que se puedan producir en el momento posterior a la copia instantánea.

Es relevante mantener la cadena de custodia para demostrar que los datos obtenidos en el proceso de copiado de los sistemas del obligado tributario son los que en ese momento se encontraban allí. En el caso de la prueba digital dicha cadena de custodia se mantiene mediante el cálculo inmediato de la huella o hash de los archivos o ficheros que se hayan copiado en las actuaciones inspectoras. Siguiendo a DARAHUGE y a ARELLANO<sup>71</sup> diremos que “*el hash o checksum criptográfico, es una función matemática unidireccional e irreversible que convierte cualquier tamaño de datos (cualquier archivo o conjunto de ellos, sean de texto, ejecutables, de audio, imágenes, videos, etc.) en una número de longitud fija. Si se modifica el archivo original, cambiando aunque sólo sea un bit y se repite la operación, el nuevo hash*

---

<sup>70</sup> Se trata de una técnica que permite ocultar mensajes u objetos, dentro de otros, llamados portadores, de modo que no se perciba su existencia. Para más información se puede consultar el artículo correspondiente de la Wikipedia: <https://es.wikipedia.org/wiki/Esteganografía> consultado el 30 de junio de 2.019.

<sup>71</sup> DARAHUGE, María Elena y ARELLANO GONZÁLEZ Luis Enrique. *Manual de informática forense: prueba indiciaria informático forense*. Primera Edición. Errepar. Buenos Aires. 2014. p. 155.

*generado difiere notoriamente del anterior, lo que permite asegurar la integridad de los datos preservados ante maniobras posteriores de modificación y/o adulteración”.*

Por lo tanto el producto final de proceso de tal operación es una cadena alfanumérica única y exclusiva para cada fichero o archivo informático, de forma que cada fichero o archivo tiene la suya: de este modo cualquier alteración del contenido de ese fichero o archivo, por mínima que sea, haría variar la huella o hash del fichero demostrando que el fichero ha sido manipulado. Con este sistema de huellas se garantiza que esos datos son los que se han extraído de los sistemas del contribuyente en ese momento, de modo que cualquier tratamiento, análisis o interpretación posterior que de esos datos se realice pueda indubitadamente relacionarse con los datos originales, que serán los que se contienen en los ficheros o archivos con esa huella.

El cálculo de la huella o hash de los ficheros o archivos obtenidos en las actuaciones puede hacerse sobre cualquiera de los estándares generalmente admitidos para su cálculo, siendo especialmente interesantes los llamados SHA-1 y SHA-256. El cálculo de la huella utilizando la técnica MD5 es menos deseable toda vez que se considera menos seguro<sup>72</sup>.

Todo ello debe documentarse en las diligencias previstas en la Ley General Tributaria, que, como sabemos, son documentos públicos que documentan las actuaciones de la Inspección (artículo 143 de dicha Ley); especialmente en diligencia se deben hacer constar las huellas o hashes de los ficheros y archivos obtenidos, reflejando en documento público el valor de las mismas, algo que es esencial para mantener la cadena de custodia. Evidentemente en las diligencias se hará constar, además todos los hechos relevantes acaecidos en el transcurso de las actuaciones.

Puede darse también el caso en que no sea posible obtener un medio de prueba de los elementos digitales que se encuentren en el lugar, normalmente mediante el copiado de los soportes físicos, en cuyo caso debería adoptarse alguna medida cautelar que preserve la integridad de esos datos hasta el momento en que éstos puedan ser

---

<sup>72</sup> Al menos teóricamente la seguridad del método hash MD5 se encuentra comprometida, pudiendo ser objeto de un ataque de colisión. Para más información puede consultarse el siguiente artículo de la Wikipedia: <https://en.wikipedia.org/wiki/MD5> consultado el 30 de junio de 2.019.

copiados o analizados. Ello va a suceder probablemente en aquellos casos en los que la cantidad de datos sea tal que sea imposible realizar el copiado, así como en aquellos supuestos en los que los programas informáticos utilizados por la inspección fracasen en el examen de los datos o en su copiado. En estos casos la medida cautelar idónea es la incautación de los equipos, incluyendo también el precinto de los mismos, con la finalidad de proceder a su análisis, tratamiento o copiado en las oficinas de la Administración tributaria.

De esta forma, se garantizan dos aspectos: en primer lugar se evita la posible destrucción o alteración de los datos contenidos en los sistemas, algo que no queda en absoluto garantizado con el simple precinto o depósito del equipo; en segundo lugar, mediante el precinto, se garantiza que la administración tributaria no va a poder alterar los datos contenidos en estos equipos una vez que toma posesión de los mismos.

Finalmente esta medida cautelar de incautación y precinto también puede ser deseable en aquellos supuestos en los que sea especialmente relevante garantizar derechos fundamentales del obligado tributario o de terceros en los que se precise que la información sea examinada en presencia del obligado y que se realicen tareas de separación de datos con trascendencia tributaria respecto de aquellos datos que no la tienen y de disociación o anonimización para tratar los datos con trascendencia económica cuando estos están conectados con otros datos que la Inspección no deba conocer o directamente relacionar con una determinada persona.

Un principio absolutamente deseable en el transcurso de las actuaciones para la captación de la prueba digital es que éstas se desarrollen con el menor menoscabo posible de los intereses del obligado tributario, tanto en lo que respecta a la perturbación de su actividad económica como al deterioro de los bienes de su patrimonio. En este sentido se debe optar por aquellos medios de obtención de la prueba que duren el menor tiempo posible y que sean lo menos agresivos que se pueda.

En lo que se refiere a la menor duración temporal, hay que señalar que el copiado debe hacerse con la mejor tecnología disponible, con los dispositivos más rápidos con los que cuente la administración tributaria y utilizando los puertos que permitan una mayor velocidad en la transferencia de datos.

En lo que respecta a la menor agresividad tanto por lo que se refiere a la perturbación de la actividad como al deterioro de los elementos patrimoniales del obligado tributario, hay que tratar, en la medida de lo posible, de que los procesos de examen, análisis y adquisición de la prueba digital se produzca sin interrumpir el normal funcionamiento de los equipos y sistemas informáticos del obligado tributario. En algún supuesto es posible que esta menor perturbación se consiga a costa de un mayor tiempo en la obtención de la prueba pues en muchos casos la copia de los datos contenidos en un equipo en funcionamiento lleva más tiempo que la extracción de los datos si el equipo está apagado, especialmente en el caso de equipos antiguos, con menor potencia para realizar varias tareas al mismo tiempo.

El desmontaje de esos equipos para acceder a los soportes físicos que contienen los datos (discos duros), aunque es una opción perfectamente admisible desde el punto de vista legal, sólo debería acometerse en aquellos casos en los que no es posible acceder a los datos de otra manera o que el proceso de copiado sea tan lento que no quede otro remedio. En todo caso y como es lógico la inspección deberá reponer los equipos informáticos a su estado anterior.

Indudablemente el supuesto que más podría perturbar el normal funcionamiento de la actividad económica del obligado tributario es el de la adopción de medidas cautelares, pues éstas interrumpen siempre el normal funcionamiento de los sistemas y equipos informáticos, y por ende perturba el funcionamiento de la actividad económica del obligado tributario, por lo que sólo debería adoptarse en caso de que no fuera posible obtener los datos contenidos en los sistemas y equipos informáticos de otra manera.

## **1.2.- Tratamiento de la prueba digital.**

En este punto describiremos las actuaciones posteriores a la captación de la prueba digital en función de la forma en la que se reciban en las oficinas tributarias la misma: bien mediante la recepción de una copia de los datos obtenidos del obligado tributario, bien mediante la recepción de sistemas y equipos del obligado sobre los que se ha adoptado alguna medida cautelar (precinto e incautación), así como la descripción

de la forma de proceder con la información obtenida en el resto del procedimiento de comprobación.

### **1.2.1.- Copias de seguridad y levantamiento de medidas cautelares.**

Para el caso de copias de datos obtenidos de los equipos y sistemas del obligado tributario el primer paso, una vez terminadas las actuaciones de captación de la prueba digital, es el aseguramiento de la conservación de la misma, para lo cuál, de forma inmediata, se deberían realizar cuántas copias de seguridad se estimen precisas, cerciorándose de su integridad mediante la verificación de la coincidencia de los “hashes” o huellas digitales de cada una de esas copias.

Siempre se trabajará con una copia de las realizadas, manteniendo todas las demás sin tocar. Si como resultado del tratamiento que se realice la copia de trabajo resultara inutilizada será remplazada mediante una nueva copia a partir de las anteriores de forma que nunca disminuya el número de copias de seguridad. Es una práctica forense habitual el que *“se debe trabajar sobre una copia de la evidencia o sobre un resguardo, donde las operaciones puedan ser reversibles, es decir, si se cometen errores o producen equivocaciones se puede volver al estado inicial restaurando la copia de resguardo”*<sup>73</sup>.

En el supuesto de sistemas y equipos sobre los que se han adoptado medidas cautelares el tratamiento se iniciará, una vez que esas medidas cautelares se hayan confirmado de acuerdo con lo previsto en el RGAT, siempre delante del obligado tributario o persona en quién designe. En ese momento se retirarán los precintos y se procederá a realizar el análisis de los datos contenidos en tales soportes, intentando siempre realizar una copia de los mismos en presencia también del obligado tributario. Una vez realizada la copia, así como calculada la huella o “hash” de los archivos o ficheros copiados, y si la causa de la adopción de la medida cautelar se debió a la imposibilidad de realizarla en el lugar donde se encontraban los datos, se procederá de la forma descrita más arriba respecto de las copias obtenidas en sede del obligado tributario, una vez diligenciados los ficheros o archivos copiados y sus correspondientes

---

<sup>73</sup> Cfr. DARAHUGE, María Elena y ARELLANO GONZÁLEZ Luis Enrique. *Manual de informática forense: prueba indiciaria informático forense*. ob., cit. p. 327.

huellas. En lo que respecta a las medidas cautelares, éstas podrán levantarse en cuánto se confirme técnicamente que los datos han sido extraídos.

Si la causa de la adopción de la medida cautelar se debió a la existencia de datos especialmente protegidos, derivados del secreto profesional o de otros que afecten a la intimidad de terceros, se realizarán exclusivamente dos copias, en soportes distintos.

Una vez calculadas las huellas de los archivos y ficheros y recogida tal circunstancia en diligencia, una de las copias se precintará y quedará en posesión de la administración tributaria, para garantizar la seguridad de los datos pero sin que la administración puede acceder a los mismos. Sobre la otra copia, la de trabajo, el personal de la administración tributaria trabajará en presencia contribuyente para acceder sólo a aquellos datos con trascendencia tributaria y, en su caso, para realizar la disociación de los datos económicos de los personales, o para la anonimización de los mismos. Cuando se hayan obtenido los ficheros o archivos con los datos disociados o anonimizados, se relacionarán en diligencia junto con sus huellas digitales y se realizaran sobre estos últimos las copias de seguridad necesarias para garantizar la conservación de los datos, que ya se podrán tratar sin necesidad de la presencia del contribuyente. Por su parte la copia de trabajo se destruirá<sup>74</sup> y podrán levantarse las medidas cautelares, en cuanto se confirmó la completa extracción de los datos del sistema o equipo. En el caso de que los archivos o ficheros que contienen los datos anonimizados o disociados se deterioraran, habría que repetir todo el proceso indicado anteriormente a partir de la copia precintada, y siempre en presencia del obligado tributario.

### **1.2.2.- Análisis de la información obtenida de las copias.**

A partir de aquí la propia naturaleza de la comprobación llevará a que el personal inspector analice, examine y estudie los datos obtenidos, así como que efectúe su cruce con lo declarado por el obligado tributario en cada uno de los conceptos tributarios y periodos objeto de comprobación, para obtener sus propias conclusiones,

---

<sup>74</sup> Esto se hace para evitar que la Administración Tributaria tenga acceso a datos cuyo conocimiento le está vedado, o que, al menos, debe ponerse todo el empeño en que no los conozca.

que, finalmente, motivarán la propuesta de resolución y la resolución misma que ponga fin al procedimiento de inspección.

Como se explicó en la primera parte de este trabajo la impugnación de la prueba digital obtenida por la administración tributaria puede venir por tres vías: por la ilicitud de la misma, por dudas respecto de la autenticidad e integridad de los datos o porque se estime que es prueba insuficiente para la resolución que se dicte.

Sobre la ilicitud poco se puede decir en el aspecto práctico salvo la exhibición de la documentación que ha amparado todo el proceso de obtención de la misma (autorizaciones judiciales o administrativas, diligencias con descripción de hechos, conformidades...).

Respecto de la autenticidad e integridad de los datos, y sin olvidar lo ya dicho respecto de la presunción de veracidad de los hechos contenidos en documentos formalizados por funcionarios a los que se reconoce la condición de autoridad, habrá que acreditar su procedencia a partir de la copia cuya huella coincide con la diligenciada en el procedimiento de obtención.

Dependiendo del caso esto se hará de tres formas:

- El caso más sencillo es el de la identificación directa, en el que el dato procede directamente del fichero o archivo que en su día se obtuvo, señalando el archivo o fichero inicial y su huella correspondiente. Como ejemplo puede ponerse el de una hoja de cálculo que en su día se obtuvo del sistema del obligado tributario, se copió y calculó la huella digital.
- En el caso de que el dato proceda de un fichero o archivo contenido en otro archivo o fichero (contenedor o imagen), lo que llamaremos identificación indirecta, la identificación se realizará señalando este archivo o fichero contenedor, su huella digital y explicando el procedimiento por el que se puede extraer, a partir del archivo o fichero contenedor. Sería, a título de ejemplo, el caso de una hoja de cálculo contenida dentro de un fichero imagen del disco duro de un equipo del

obligado tributario: habría que indicar cuál es el fichero imagen del que procede y continuación describir cómo se abre o monta esa imagen para obtener esa hoja de cálculo.

- En el caso de que el dato proceda de la ejecución de un programa o de una consulta de una base de datos o similar, obtenida de los sistemas o equipos del obligado tributario, o de algún proceso llevado a cabo en el análisis de esos datos, tales como conversiones o transformaciones de datos, que es lo que llamaremos identificación derivada, habrá que señalar no sólo la base de datos, el programa o los procesos de análisis que han producido los datos, sino también la forma en la que se ha ejecutado el programa o consulta o realizado el análisis. En todos estos casos, además, habrá que seguir lo descrito en los dos puntos anteriores para poder acreditar su autenticidad e integridad: si directamente se copió y calculó la huella, mediante la identificación directa, si programa, base de datos o similar estaba contenido en otro fichero mediante la identificación indirecta. A modo de ejemplo supongamos que hemos obtenido un listado a partir de un programa de facturación que es copia del que disponía el obligado tributario: en este caso habrá que describir cómo se ejecutó el programa para obtener este listado así como la procedencia del mismo respecto de la copia realizada sobre el equipo del obligado tributario.

En todos los supuestos, pero especialmente en el último de los descritos, resulta esencial aplicar el concepto reconocido por la doctrina forense digital según el cuál por un lado *“Cada acción realizada debe ser documentada, así como, también los resultados. Las operaciones que se realicen deben poderse repetir y obtener en cada repetición el mismo resultado, de lo contrario podrían estar variando los indicadores de la experimentación y por lo tanto analizando otra situación”*.<sup>75</sup>

Finalmente respecto de la suficiencia de la prueba, siendo éste un aspecto no específicamente técnico nada debemos decir aquí.

---

<sup>75</sup> DARAHOUGE, María Elena y ARELLANO GONZÁLEZ Luis Enrique. *Manual de informática forense: prueba indiciaria informático forense*. ibídem, p. 327.

En todo caso resulta claro que una copia de los ficheros y archivos obtenidos en la empresa debería formar parte del expediente administrativo, de forma tal que pudieran acceder a ella todas las partes del procedimiento, con el fin de poder examinar la prueba digital en todos sus aspectos, en los momentos procedimentalmente oportunos. La incorporación al expediente administrativo, siempre que se quiera incorporar al llamado “expediente electrónico” va a plantear, en muchos casos problemas técnicos derivados del tamaño de la prueba, que, en muchos casos y debido al aumento de la capacidad de almacenamiento de los soportes físicos de los que en su día ésta se obtuvo, puede rebasar el límite máximo de información que soporta el expediente electrónico. En estos casos habrá que referir el expediente a una copia autenticada con su huella digital correspondiente, almacenada en algún soporte que se puede examinar por el obligado tributario y del que se pueda, también, obtener copia si el sujeto objeto de la comprobación así lo exigiere.

## **VI. CONCLUSIONES**

A lo largo de este trabajo hemos tratado de demostrar que la normativa tributaria, sin necesidad de recurrir apenas a normas procedimentales de carácter general, contempla ampliamente la mayoría de los aspectos relacionados con la adquisición, tratamiento y valoración de la prueba digital aplicada a los procedimientos tributarios, y muy especialmente en lo que se refiere al otorgamiento de facultades a la Administración tributaria para su obtención; de forma que se puede afirmar que esta Administración dispone de la suficiente habilitación jurídica para hacer frente a los desafíos que la nueva sociedad digital plantea en materia probatoria de hechos con trascendencia tributaria.

De esta primera parte del trabajo se pueden extraer las siguientes tres conclusiones:

En primer lugar se puede afirmar que la normativa tributaria regula de manera prolija y detallada los aspectos relativos a la obtención de la prueba digital tanto en los casos en los que es aportada por el propio obligado tributario, como en aquellos otros en los que ésta se obtiene de terceros o mediante el examen de los sistemas y equipos informáticos del obligado tributario.

En segundo lugar también ha quedado constancia, a nuestro juicio, que la Administración tributaria dispone de facultades suficientes para obtener la prueba digital, necesaria para el desarrollo de sus procedimientos de comprobación, de tales sistemas y equipos informáticos aunque estos se encuentren en establecimientos, locales, instalaciones, almacenes y lugares de obligado tributario, y tanto en el caso en que éste consienta dicho acceso como en los que el obligado tributario formule oposición. También se encuentran suficientemente reguladas las medidas cautelares que sería posible adoptar por parte de la Administración tributaria para evitar la destrucción o alteración de la prueba digital, un riesgo que es bastante elevado habida cuenta del carácter inmaterial de la misma.

Por último, se puede concluir que la normativa tributaria ha elegido dentro de sus procedimientos de comprobación, el procedimiento de inspección como el único posible dentro del cuál se pueden realizar tales actuaciones debido tanto a la mayor profundidad de las comprobaciones que lleva a cabo como por el hecho de que la norma le confiere un mayor conjunto de facultades.

En la segunda parte del trabajo hemos expuesto cómo, a nuestro juicio, debería aplicarse en la práctica este conjunto de facultades así como la utilización de las herramientas tecnológicas necesarias para poder ejercer las mismas, de la forma más respetuosa con el ordenamiento jurídico, no sólo tributario, de forma que la prueba digital obtenida en el ejercicio de dichas facultades se incorpore válidamente a los procedimientos tributarios, que son el cauce para la aplicación efectiva del sistema tributario.

De esta segunda parte del trabajo también podemos extraer las siguientes tres conclusiones:

La primera de ellas nos permite afirmar que es posible efectuar materialmente, de acuerdo con las técnicas forenses digitales reconocidas al uso, la adquisición de la prueba digital con pleno respeto a las normas previstas en nuestro ordenamiento jurídico.

La segunda de las conclusiones a las que hemos llegado es la de que es igualmente posible tratar y analizar la prueba digital de forma tal que conserve su validez hasta el momento procesal en que deba ser utilizada, recurriendo, de nuevo, a técnicas comúnmente admitidas en el área de conocimiento de las tecnologías forenses y, muy en particular, mediante el establecimiento de la cadena de custodia de todo el proceso de adquisición, tratamiento y análisis, a través del sistema de huella digital o “hash”.

La última conclusión, en cierta forma corolario de las dos anteriores, es que es posible realizar todo el proceso de adquisición, análisis y tratamiento de la prueba digital, no sólo con respeto a los derechos y garantías de los que goza el obligado tributario, sino, también, perturbando en la menor medida de lo posible la normal actividad del mismo y con el menor deterioro posible de sus activos patrimoniales. Esto es especialmente relevante si se quiere ir más allá de lo que legalmente se ha establecido en materia de derechos y garantías del contribuyente, pudiendo llegarse a crear un

código de buenas prácticas en materia de obtención de la prueba digital en los procedimientos de comprobación que, entre otros aspectos, mejore la imagen del comportamiento de la Administración tributaria.

## VII. BIBLIOGRAFÍA

AGULLÓ AGÜERO, Antonia, "El marco internacional de la fiscalidad del comercio electrónico", *Actualidad Informática Aranzadi*, núm. 33, octubre de 1999.

ÁLVAREZ MARTÍNEZ, Joaquín. *La inviolabilidad del domicilio ante la Inspección de los tributos*. Ed. La Ley, Madrid. 2007

ARMAS, Maria Elena, COLMENARES DE EIZAGA, Miriam., "Las Nuevas Tecnologías en las Administraciones Tributarias", en *TELEMATIQUE*, Volumen 6 - Número 3 - Año 2007.

ARMENTA DEU, Teresa. *Lecciones de Derecho procesal penal*. 7ª Edición. Marcial Pons. Madrid. 2012

ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, Juan, "Derecho tributario e informática" GARCÍA NOVOA, César y GÓMEZ REINO-CARNOTA, Enrique (coords.), *Derecho tributario e informática*, Tirant lo Blanch. Valencia. 2000.

CARBAJO VASCO, Domingo. "El uso de la informática en el procedimiento de comprobación y gestión del tributo (caso España)", *La influencia de las nuevas tecnologías en el derecho tributario*, México, Universidad Nacional Autónoma de México, 2006.

CARNELUTTI, Francesco, *La prueba civil*, trad. N. Alcalá-Zamora y Castillo, 2ª edic. Ed. Depalma. Buenos Aires. 1982.

CASERO BARRÓN, Ramón, "El comercio electrónico y la tributación internacional". GARCÍA NOVOA, César y GÓMEZ REINO-CARNOTA, Enrique (coords.), *Derecho tributario e informática*, Tirant lo Blanch. Valencia. 2000.

CASTÁN TOBEÑAS, José. *Derecho civil Español, Común y Foral*, Tomo I, vol. 2.º, 12.ª ed. (Rev. y puesta al día por MOZOS, J. L. de los), ED. Reus. Madrid, 1978.

DARAHUGE, María Elena y ARELLANO GONZÁLEZ Luis Enrique. Manual de informática forense: prueba indiciaria informático forense. Primera Edición. Errepar. Buenos Aires. 2014.

DE LA OLIVA SANTOS, Andrés, Derecho Procesal Civil (con FERNÁNDEZ-BALLESTEROS LÓPEZ, M.A.), II, 4.ª ed. Centro Universitario Ramón Areces. Madrid, 1995, §. 32, núm. 5.

DELGADO GARCÍA, Ana María y OLIVER CUELLO, Rafael, "Las declaraciones tributarias telemáticas", *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 259, enero-marzo de 2001.

DELGADO GARCÍA, Ana María y OLIVER CUELLO, Rafael. Los procedimientos en el ámbito tributario. UOC. Barcelona. 2008.

DELGADO MARTÍN, Joaquín. "La prueba digital. Concepto, clases, aportación al proceso y valoración". Diario La Ley. Núm. 6, Sección Ciberderecho. Editorial Wolters Kluwer, 11 de Abril de 2017.

FERRER BELTRÁN, Jordi, Prueba y verdad en el derecho. 2ª edic. Ed. Marcial Pons. Buenos Aires. 2005.

FERRER BELTRÁN, Jordi, La valoración racional de la prueba. Marcial Pons. Madrid. 2007.

GARCÍA GÓMEZ, Antonio J., "El control de la administración tributaria sobre las operaciones comerciales a través de *Internet*", CAYÓN GALLARDO, A. (ed.), Internet y derecho, Zaragoza, Gobierno de Aragón, 2001.

GARCÍA NOVOA, César y GÓMEZ REINO-CARNOTA, Enrique (coords.), Derecho tributario e informática, Tirant lo Blanch. Valencia. 2000;

GASCÓN ABELLÁN Marina, *Los hechos en el Derecho. Bases argumentales de la prueba*, , 2ª edic. Ed. Marcial Pons. Madrid. 2004.

HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. *La potestad de información tributaria sobre terceros*, La Ley, Madrid, 1993.

HERRERO DE EGAÑA ESPINOSA DE LOS MONTEROS, Juan Manuel. “*Intimidad, tributos y protección de datos personales*” In Dret.Revista para el Análisis del Derecho.núm 2/ 2007.

LÓPEZ, Javier. “*Hacia la justicia virtual*”. Actualidad Jurídica Aranzadi num. 920/2016 parte Comentario. 2016 BIB. 2016/3970.

LUQUE MATEO, Miguel Angel. *Las medidas cautelares tributarias*. Atelier. Barcelona. 2009.

MARTIN QUERALT, Juan, LOZANO SERRANO, Carmelo. TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel. CASADO OLLERO, Gabriel. *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. Ed. Tecnos. Madrid. 2017.pp 306 y ss.

MENESES PACHECO, Claudio. “Fuentes de prueba y medios de prueba en el proceso civil”. Ius et Praxis. Volumen 14. número.2 Talca. 2008.

MONTERO AROCA, Juan, y CALDERÓN CUADRADO, M.<sup>a</sup> Pilar., *Ley de Enjuiciamiento Civil y disposiciones complementarias*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2001.

MONTERO AROCA, Juan. *La prueba en el proceso civil* 5ª Edición. Thomson Civitas. Madrid. 2007.

ORTIZ LACALLE, Enrique *La Agencia Estatal de Administración Tributaria*. Departamento de Derecho público y Filosofía del Derecho. Universidad Carlos III de Madrid. BOLETÍN OFICIAL DEL ESTADO MADRID, 1998

PALAO TABOADA, Carlos, “*La exigencia de factura para justificar gastos y deducciones y su dudosa constitucionalidad*”. Gaceta Fiscal. núm. 32, abril 1986.

PEÑAFIEL LAGOS, Felipe, “*Principio de la practicabilidad tributaria y los instrumentos que lo materializan, en especial presunciones y ficciones jurídicas*”, Memoria de prueba, Universidad de Concepción, Concepción, 2012.

PITA GRANDAL, Ana María. *La prueba en el procedimiento de gestión tributaria*. Ed. Marcial Pons. Madrid. 1998.

PITA GRANDAL, Ana María. “*Los fundamentos de la prueba en el procedimiento de gestión tributaria*”, en *El tributo y su aplicación: perspectivas para el siglo XXI*, Cesar GARCÍA NOVOA y Catalina HOYOS JIMÉNEZ (Coordinadores), Tomo. II. Ed. Marcial Pons. Buenos Aires. 2008

PONT MESTRES, Magín. *Derechos y deberes en el procedimiento de inspección tributaria* (segunda edición) Marcial Pons Madrid. Barcelona. Buenos Aires. 2007.

RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, María. *La Prueba en el Derecho Tributario*. Aranzadi. Navarra. 2007.

RODRIGUEZ BEREIJO LEÓN, Maria. “*Las medidas cautelares de aseguramiento en los procedimientos tributarios*” Revista Jurídica, núm. 26. Universidad Autónoma de Madrid; Dykinson 2012.

RODRÍGUEZ LOSADA, Soraya, “*El principio de practicabilidad en materia tributaria*”, *Estudios de Derecho Constitucional Tributario*, ZABALETA ÁLVAREZ, Michael (Dirección), Fondo editorial, Universidad San Martín de Porres, Lima, 2011.

RUIZ MIGUEL, Carlos, “*Derechos constitucionales, fiscalidad e Internet*”. GARCÍA NOVOA, César y GÓMEZ REINO-CARNOTA, Enrique (coords.), *Derecho tributario e informática*, Tirant lo Blanch. Valencia. 2000.

SEGARRA TORMO, Santiago, "Servicios que la AEAT ofrece a través de *Internet*", *Partida Doble, Revista de Contabilidad Auditoría y Empresa*, núm. 114, septiembre de 2000.

SENTÍS MELENDO, Santiago. "Qué es la prueba. Naturaleza de la prueba", *Revista de Derecho Procesal*. núm. 2-3, 1973.

SENTÍS MELENDO, Santiago. *La prueba. Los grandes temas del derecho probatorio*. Primera Edición. Ejea. Buenos Aires. 1978.

TARUFFO, Michele *La prueba de los hechos*. Segunda Edición. Trotta. Madrid. 2005.

TARUFFO, Michele *La prueba*, Ed. Marcial Pons. Madrid.2008.

TÉLLEZ AGUILERA, Abel. *Nuevas tecnologías. Intimidad y protección de datos. Estudio sistemático de la Ley Orgánica 15/1999*, Edisofer, Madrid. 2001.

VÁZQUEZ DEL REY VILLANUEVA, Antonio, "*Convenios de doble imposición y rentas derivadas de los programas de ordenador*" GARCÍA NOVOA, César y GÓMEZ REINO-CARNOTA, Enrique (coords.), *Derecho tributario e informática*, Tirant lo Blanch. Valencia. 2000.