

“METODOLOGIA PARA UNA PRUEBA PERICIAL TRIBUTARIA”

Eduardo Comas Valls

Economista. Miembro de la AEDAF.

Introducción

Con cierta habitualidad, los Juzgados solicitan la ayuda de expertos en diferentes campos del conocimiento, estos expertos, conocidos como peritos, según la LEC¹ (art. 335.1), aportan conocimientos científicos, artísticos, técnicos o prácticos para valorar hechos o circunstancias relevantes en el asunto o adquirir certeza sobre ellos.

En el tipo de pericia que nos ocupa, la pericia tributaria, existe una circunstancia que suscita, cuando menos, ciertas dudas; tal y como expresa el artículo 340.1 de la LEC, el cual literalmente dice que *“los peritos deberán poseer el título oficial que corresponda a la materia objeto de dictamen y a la naturaleza de éste. Si se tratare de materias que no*

¹ Hemos de recordar que La Ley de Enjuiciamiento Civil actúa de forma supletoria a la Ley de Enjuiciamiento Criminal. La regulación de ésta última es parca y esta recogida en los art. 456 a 485 principalmente.

estén comprendidas en títulos profesionales oficiales, habrán de ser nombrados entre personas entendidas en aquellas materias.”, la duda que, tras leer la literalidad del artículo mencionado, nos rodea, es clara: ¿Qué título oficial existe para la materia tributaria?

Como todos sabemos y a falta de titulación oficial específica alguna, este vacío lo ocupan habitualmente los Licenciados en Derecho y los expertos en Economía o Empresa (Licenciados en Ciencias Empresariales, Licenciados en Economía, Licenciados en Administración y Dirección de Empresas, Profesores Mercantiles,...), y yo entiendo que hay que excluir de la definición de peritos a aquellos que hayan superado un curso de *“hágase experto contable y tributario en tres meses y sin conocimientos previos”*.

¿Qué se busca cuando se pide una Prueba Pericial Tributaria?

El objetivo de la prueba pericial es “DETERMINACION DE LA EXISTENCIA DE UN DELITO EN CONFORMIDAD CON EL 305 C.P.”

La prueba pericial en el ámbito tributario tiene muchas complicaciones, la principal es de la propia esencia del delito tributario. El perito emite opinión sobre unos HECHOS, y no puede hablar de Derecho; pero lo que ocurre en materia Tributaria es que tratamos con los HECHOS IMPONIBLES, LA DETERMINACION DE LA BASE IMPONIBLE, Y OBTENCION DE LA CUOTA Y DEUDA TRIBUTARIA. La naturaleza jurídica de un documento puede hacer discrepar al perito de alguna de las partes, pero esa CALIFICACION JURIDICA puede afectar al Hecho Imponible o a la

cuantificación de la Base Imponible, o incluso a la determinación de la Deuda Tributaria.

Esto será más o menos complejo en función de la Figura Tributaria que analicemos. En mi opinión, las Figuras Tributarias más complejas para realizar una pericia, serían el Impuesto sobre el Patrimonio y el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Esto se debe a la calificación jurídica de los elementos determinantes del Hecho Imponible. Un ejemplo sencillo: un documento puede ser interpretado como contrato de arrendamiento (no sujeto al Impuesto sobre Patrimonio) o un usufructo (sujeto a dicho impuesto).

Ahora bien, este delito suele aparecer a resultas de una denuncia por parte de la Administración Tributaria (que actúa como denunciante) a raíz de un procedimiento de inspección.

Panorama del perito

El perito se encuentra, generalmente, con unas Actas de Inspección y la denuncia por parte de la Administración Tributaria. Y no se encuentra con NADA más.

¿Debe el perito hacer una comprobación aritmética de los datos de la Inspección?

¿Comprobar la exactitud procesal de la inspección?

¿Determinar el porcentaje de sanción? Y ¿los intereses?

Mi opinión, como perito que actúa en auxilio del Juez, es tratarlo, en principio, como si fuera una prueba pericial normal ante un delito de estafa. Ahora bien, nos va a obligar a ser muy escrupulosos y extensos en dos de los apartados del informe; “las consideraciones previas” y “la metodología aplicada”.

Realización del trabajo.

En aras a no repetir lo obvio de toda prueba pericial, me voy a centrar en los puntos del informe más delicados a la hora de la emisión del informe pericial.

La existencia de un método, con una revisión adecuada de la documentación que este en Autos o le aporten las partes, su control horario (para que lloremos de lo mal considerada, desde el punto de vista económico, que está la profesión de economista o de asesor fiscal), nuestra labor de análisis de la documentación y los hechos en la misma reflejados, y la delicada labor de la misión de emitir el informe, es el método habitual a realizar en toda prueba pericial.

En la emisión del informe, como he comentado anteriormente, nos centraremos, en definir muy claramente, “las consideraciones previas” y “la metodología aplicada”

Las consideraciones previas

Entiendo que es el epígrafe más importante, después de la conclusión. Me atrevería incluso a aseverar que desde el punto de vista del perito es el más importante.

Es el apartado del informe donde pondremos de manifiesto las interpretaciones de orden jurídico que hayamos realizado durante nuestro trabajo. Esto tiene que realizarse de una manera clara para que su Señoría a la hora de emitir Sentencia, ante una interpretación jurídica diferente de la realizada por el perito pueda motivar el resultado de sus conclusiones y apoyarse en el informe del perito sin contradecir el fondo de dicho informe.

Aquí es donde el perito tiene que “opinar” de Derecho, para poder comprender los Hechos sobre los que tiene que dar su Opinión.

Si hay varias figuras tributarias, en la interpretación Jurídica que recogerá tendrá que ser coherente para todas las figuras tributarias.

Metodología

Esta metodología, esta pensada en un Sujeto Pasivo sobre el cual recaiga la cualidad de ser empresario.

Partiendo del análisis de los Autos, necesitaremos la contabilidad de la empresa, eso es los Diarios, Balances y la documentación soporte de la misma (vuelvo a decir, LA CONTABILIDAD). En los Autos estarán las actuaciones realizadas por la Inspección.

En el caso de no disponer de contabilidad, nos encontraremos con una labor más limitada al no tener otra evidencia que la de Autos.

Y ¿si se nos aporta una contabilidad?, ¡qué empiece el baile!

Analizaremos la contabilidad desde una perspectiva tributaria, o sea:

1) Coherencia entre las declaraciones presentadas, la contabilidad y las Actas de la Administración Tributaria.

Es el clásico análisis de coherencia practicado desde siempre por asesores y auditores. Relacionar cifra de ventas del Impuesto sobre Sociedades con el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA),...

2) Aspectos formales (legalización, depósito, ...)

Hay que hacer mención a este punto, problemático en España debido al bajo nivel contable en la pequeña y mediana empresa, auspiciado por la existencia de “profesionales contables y tributarios” que son tales por que la Administración que vela por todos los ciudadanos admite para alcanzar esa categoría el presentar un impreso de alta de IAE en la Administración correspondiente lo que, insisto estimar que es suficiente (según mi opinión estos no pueden ser considerados como peritos).

Recuerdo el primer párrafo de un artículo en Técnica Contable del Profesor Antonio Goxens en el que un pariente le decía que prestara atención a Sr. X tenedor de la contabilidad de la empresa Z. Ahora cuando, no sabemos que puede hacer en la empresa el descendiente, se dice “que se ponga con la contabilidad”, pensando “ahí no molestara, ni hará ningún estropicio”.

¿Que relación tiene esta diatriba con el punto en que estamos?, TODA. Al contrario de otros países como Francia en que la “ORDRE DES EXPERTS COMPTABLES”, y la Legislación Francesa a obligar que todo empresario cuyo volumen de facturación supere los 12.000,-€ anuales, TIENE LA OBLIGACIÓN DE FORMULAR SUS CUENTAS A TRAVES DE UN EXPERT COMPTABLE; consiguiendo en un pequeño bar una contabilidad que en

muchas PYMES ya nos gustaría encontrar a los Asesores Fiscales, Auditores y usuarios en general.

Es la problemática de no aplicar la Norma Internacional de Elaboración de la Información Financiera (ver a título de ejemplo la Guide methodologique del Conseil Supérieur de l'Ordre des Experts Comptables), por profesionales competentes, distintos de los Auditores por obligación legal, pero con una exigencia igual al Auditor en España, pero con misiones diferentes.

Después de esta explicación, el problema nos surge de que la contabilidad depositada, y declarada, este tan mal llevada, aplicado un mínimo de rigor las Cuentas Anuales, y por tanto las declaraciones tributarias, están mal. ¿Qué hacer ante tal hecho? Primero en honor a la verdad es Ajustar la contabilidad al estilo de las técnicas de Auditoria e informar al Juez del Hecho, debido a que el empresario ha presentado unas Cuentas Anuales en el Registro Mercantil y las declaraciones fiscales de una “forma negligente” o confiando en un “profesional” avalado por la Administración sin los mínimos o escasos conocimientos (no tengo en cuenta los “pluriempleados”). Pero no olvidemos que es el empresario el responsable de la contabilidad y de las declaraciones que realice.

Ahora bien, estos ajustes que difieren de la contabilidad depositada, de la que debería haberse depositado, es justificable SÓLO por el Principio de Capacidad Económica recogido en el art.31.1 de la Constitución.

3) *3) Criterios de imputación en base al Principio Contable de Devengo.*

Este punto, no lo veo en principio especialmente conflictivo, especialmente con el PGC07, al estar este Principio, junto con el Principio de Gestión Continuada gobernando de forma casi absoluta la contabilidad según el PGC07.

4) Normas de valoración aplicadas, discrepancias con la Administración Tributaria.

La Normativa Tributaria que tiene que ser clara y concreta choca con la Normativa Mercantil que busca una Imagen Fiel para la gestión de la empresa y su continuidad. La Tributaria solo busca RECAUDAR, en base a la Capacidad Económica. Esta Capacidad Económica emanada de la contabilidad, el Legislador no puede dejarla al “Arbitrio” de la visión del empresario y tiene que poner unas cautelas, pero muchas de esas cautelas las refieren a términos contables directamente, sin concretarlos. Ahora el PGC07 ha concretado un poco más algunos términos, pero siguen siendo muy amplios para la aplicación tributaria, y todo ello para desgracia del perito en una prueba pericial. Un ejemplo para ilustrar:

Artículo 110. Libertad de amortización para inversiones de escaso valor

Los elementos del inmovilizado material nuevos puestos a disposición del sujeto pasivo en el período impositivo en el que se cumplan las condiciones del artículo 108 de esta ley, cuyo valor unitario no exceda de 601,01 euros, podrán amortizarse libremente, hasta el límite de 12.020,24 euros referido al período impositivo.

Pregunto ¿inmovilizado material?, ¿una silla?, ¿una mesa? ¿una pantalla de ordenador?, ¿la CPU?, ...Así encontraríamos pequeños elementos que con el PGC90 se podrían activar independientemente, y aplicaríamos la

libertad de amortización. Ahora con el PGC07 existe una concreción mayor: “unidad generadora de tesorería”², pero incluso con esta mayor concreción podríamos interpretar que la “unidad generadora de tesorería” puede ser ¿la mesa y la silla?, o ¿mesa, silla, lámpara, cpu, pantalla, teclado, ratón,...? Esta diferencia interpretativa entre el sujeto pasivo, la Administración y ¡EL PERITO! de este concepto económico con repercusión tributaria, nos puede dar resultados muy dispares. Tenemos que explicarlo en, como es lógico, las consideraciones previas.

5) Tratamiento de las presunciones “iuris tantum” (las amortizaciones).

Yo resido en un lugar que en un radio de 200Km existen 6 Legislaciones Tributarias diferentes (Gipuzkoa, Bizkaia, Álava, Navarra, Territorio Común y Francia). Olvidando la legislación que no forma parte del Sistema Tributario Español, nos encontramos, que la Administración (que es UNICA) tiene diferentes **presunciones** de depreciación, según la Legislación Tributaria de aplicación en el lugar. Estas presunciones admiten prueba en contrario, ¿vale como prueba de depreciación las presunciones existentes en otro territorio que forme parte del Sistema Tributario Español? En mi opinión, sin ninguna duda. Ya que, el Legislador, cuando elabora esas presunciones no las realiza

² ¿Cómo se lo explico, al mecánico que tengo debajo del despacho? ¡De módulos al PGC07!

arbitrariamente³, sino en base a estudios; la Administración NO ACTUA ARBITRARIAMENTE, SINO MOTIVADAMENTE. De todas formas, tendremos que informar del Hecho en las Consideraciones previas para mejor juicio de su Señoría.

6) Análisis y validez de la documentación aportada a los Autos o al perito, que no consta para la Administración Tributaria.

¿Se puede aportar nueva documentación?, yo entiendo que sí, y la validez de dicha documentación estará condicionada a la evidencia que aporte. Una factura con su albarán y su pago, tendrá una fuerte evidencia. Una factura de un tercero es evidencia, una nota manuscrita no será evidencia del gasto, pero si puede explicar movimientos internos entre cuentas, pero la valoración de la evidencia será nula o pequeña. Y tenemos que informar de cada uno de los movimientos y opinar sobre la consideración de cada uno de ellos. Nuestras bases, para dar validez a la evidencia, estarán expresadas en las consideraciones previas y en la conclusión.

Este punto está en relación con el punto 2 “aspectos formales”, la evidencia que se nos aporte, puede hacer que difiera con lo depositado en el Registro Mercantil, y/o lo declarado.

7) Analizar la posible existencia de ingresos no realizados, gastos no realizados, gastos no deducibles,..

³ Que espléndido trabajo hizo nuestro compañero Aitor Orena Domínguez, titulado “Discrecionalidad, Arbitrariedad e inicio de las Actuaciones Inspectoras”.

¿Y si las comidas en Arzak con nuestro principal cliente, la Administración las considera que no son deducibles? La forma en que un empresario tiene de obtener ingresos es a través de vender a sus clientes, utilizando sus técnicas comerciales para tal fin. Eso significa, que le invite a comer, que le envíe una cesta de Navidad,... Esto tan elemental y sencillo, puede ser no admitido al considerarse “no necesario para la obtención de los ingresos”. ¿Qué efecto puede tener en nuestra pericia? En que si entendemos, creemos y obtenemos evidencia suficiente, lo mencionaremos en nuestras conclusiones, en caso contrario, lo informaremos en las consideraciones previas, así como nuestra interpretación. El problema es que hay que informar operación por operación.

8) Cumplimiento de los requisitos necesarios para beneficiarse de los incentivos fiscales.

En este caso, nos podemos encontrar con la interpretación de Hechos Jurídicos dispares, por ejemplo “motivo económico válido”. En este caso, si las Actas de la Administración Tributaria, en una operación de reestructuración económica de la empresa, expone que el motivo económico no es válido ¿Cómo economistas nos debemos pronunciar al respecto? Mi opinión es que, SI, estamos en sede penal. Y el motivo económico válido es un Hecho económico, no es un término jurídico. Problema: las empresas tienen como gastos las compras, el personal, **LOS IMPUESTOS**,... De todos es sabido que las empresas multinacionales para ubicarse en un país u otro ¡tienen en cuenta la fiscalidad del país!, como el ciclista que se pone a rueda de su contrincante para que le quite el viento, o use en montaña una bicicleta que pesa un poco menos. El empresario busca minorar los gastos e

incrementar los ingresos; uno de los gastos es el tributario, y causa económica, todo esto desde el punto de vista de Hechos Económicos.

En este ejemplo, tendrá que motivar su opinión, porque lo considera válido desde un punto de vista económico, siempre y cuando ninguna de las partes haya motivado, **con números y Hechos**, el motivo económico, en caso contrario, tendrá que evaluar la razonabilidad de las motivaciones de la Administración y del Sujeto Pasivo. En este supuesto, tendríamos que evaluar y opinar sobre que consideramos más razonable y porque.

9) Comprobar que el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) repercutido, operaciones exentas, prorratea, libro de facturas emitidas.

Aquí nos podemos encontrar reflejadas contablemente, apuntes de trascendencia EXCLUSIVAMENTE Tributaria, como son las Autofacturas (por inversión del Sujeto Pasivo) que muchos programas de contabilidad las tiene que registrar contablemente para que aparezcan en el Libro de Facturas de Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA)

10) Comprobar el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) soportado, libro de facturas recibidas, y de bienes de inversión.

Aquí y en el punto anterior tenemos que tener cuidado con todos los elementos del impuesto, debido al casuismo y también por ser una figura tributaria que están utilizando los estafadores para estafar a la Administración Tributaria.

11) Análisis de las operaciones vinculadas

A partir de ahora, va ha ser el punto más candente para el pequeño empresario, dado que el Legislador presupone que las operaciones vinculadas se utilizan para ocultar la capacidad económica del Sujeto Pasivo y por consiguiente eludir el pago de tributos, todo en conformidad con el artículo 24.2 de la Constitución. En el caso en la PYMES que operan en este territorio, con similar carga tributaria, no parece lógico que se transfieran beneficios de una empresa a otra con igual tributación. Pero como peritos tendremos de detectarlas y comprobar la valoración.

De este Programa general de trabajo, obtendremos evidencia para determinar las deudas tributarias de Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) y del Impuesto sobre Sociedades (I.S.). Pero no debemos olvidar, que las conclusiones a las que lleguemos será EN BASE a las “Consideraciones Previas” que hemos tomado de base. Deberemos dejar rastro en el análisis de los puntos de discrepancia con la Administración Tributaria, o no tenido en cuenta por la misma por diversas razones.

Tengamos en cuenta que el Sujeto Pasivo podrá aportar documentación que no hubiera aportado durante el procedimiento administrativo. Será el Juez quien valorara esa nueva evidencia.

La posibilidad de que se nos aporte nueva documentación, contabilidad diferente, no podemos negar que se nos aporte pero deberemos ser cautos y explicar qué admitimos, porqué admitimos y en que sentido utilizamos esa información que no disponía la Administración. Recordemos que estamos analizando la prueba pericial tributaria dentro del ámbito de 305 del C.P.

Estructura del informe

En cuanto a la estructura del informe, esta no varía respecto al de una prueba pericial contable:

- 1) Quién emite el informe
- 2) Por qué emite este informe
- 3) Cual es la Prueba encomendada
- 4) Consideraciones Previas
- 5) Documentación Utilizada
- 6) Metodología
- 7) Análisis efectuado
- 8) Conclusiones

Colofón

La prueba pericial tributaria independiente que tanto habíamos demandado, ya esta aquí. Pero ahora nos encontramos con una problemática en la que los hechos sobre los que realizamos nuestra pericia, son hechos jurídicos, sujetos a una cuantificación económica, con una interpretación económico – jurídica, en un ámbito donde nos esta vedado hablar de derecho. Son aguas peligrosas para navegar, no sabes

como van las corrientes, el viento fluctúa fuertemente, las rocas están presentes pero no sabes donde están situadas. Pese a todo, tenemos que entrar en los Hechos Tributarios y Cuantificarlos, todo menos la parte de de sanciones y recargos, ya que para opinar, ¡tendríamos que juzgar!

Y como diríamos en el informe esto es:

“SEGÚN MI LEAL SABER Y ENTENDER”