



Universidad de Valladolid

Facultad de Derecho

Doble Grado en Derecho y Administración
y Dirección de Empresas

Cuestiones actuales en el procedimiento de inspección tributaria

Presentado por:

Esther Fernández Herrador

Tutelado por:

Marta Villarín Lagos

Valladolid, 9 de julio de 2020

Resumen

La Inspección de los tributos dispone de amplias facultades, que le permiten comprobar e investigar el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias. A lo largo del procedimiento de inspección, desde su inicio hasta su terminación, surgen cuestiones conflictivas que pueden poner en jaque los derechos de los contribuyentes e incluso el artículo 31 de la Constitución.

En el presente trabajo se van a analizar algunos de esos problemas como son la entrada en el domicilio de los obligados tributarios o la aplicación del método de estimación indirecta de bases, que aparecen habitualmente en el desarrollo de las actuaciones de la Administración tributaria. También se va a examinar la problemática en torno a la declaración de conflicto en la aplicación de la norma tributaria y los delitos contra la Hacienda Pública.

Palabras clave: procedimiento de inspección, método de estimación indirecta, conflicto en la aplicación de la norma tributaria, delito contra la Hacienda Pública

Abstract

The Tax Inspection Authorities has broad powers, which allows it to verify and investigate the proper compliance with tax obligations. Throughout the tax inspection procedure, from its inception to its termination, conflicting issues arise that may jeopardize the rights of taxpayers and even article 31 of the Constitution.

In this paper some of these problems are going to be analysed, such as the entry into the domicile of the taxpayers or the application of the method of indirect estimation of bases, which usually appear in the development of the operations of the Tax Administration. It will also examine the issues surrounding the declaration of conflict in the application of the tax law and offences against the Public Treasury.

Key words: tax inspection procedure, method of indirect estimation, declaration of conflict in the application of the tax law, offences against the Public Treasury.

Índice

1. INTRODUCCIÓN.....	4
2. LA INSPECCIÓN TRIBUTARIA.....	5
2.1. FUNCIONES.....	5
2.2. FACULTADES.....	8
2.3. PROCEDIMIENTO DE INSPECCIÓN.....	10
2.3.1. Iniciación.....	11
2.3.2. Desarrollo.....	12
2.3.3. Terminación.....	16
3. PRINCIPALES PROBLEMAS SURGIDOS EN EL DESARROLLO DEL PROCEDIMIENTO DE INSPECCIÓN TRIBUTARIA.....	17
3.1. ENTRADA Y REGISTRO DOMICILIARIO POR LA INSPECCIÓN DE TRIBUTOS.....	17
3.1.1. Marco normativo: constitucional y tributario.....	17
3.1.2. Domicilio constitucionalmente protegido.....	19
3.1.3. Entrada en domicilio constitucionalmente protegido.....	23
3.1.4. Recursos.....	31
3.2. APLICACIÓN DEL MÉTODO DE ESTIMACIÓN INDIRECTA DE BASES.....	36
3.2.1. Supuestos de aplicación.....	37
3.2.2. Medios y fuentes de estimación.....	40
3.2.3. Procedimiento.....	42
3.3. DECLARACIÓN DE CONFLICTO EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA TRIBUTARIA.....	43
3.3.1. Diferencia con figuras cercanas.....	45
3.3.2. Procedimiento.....	47
3.3.3. Efectos de la declaración de conflicto.....	48
3.4. DELITOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA.....	53
3.4.1. Delito de defraudación tributaria.....	54
3.4.2. Actuaciones de la Administración tributaria.....	58
4. CONCLUSIONES.....	68
5. BIBLIOGRAFÍA.....	71

Abreviaturas

AEAT	Agencia Estatal de la Administración Tributaria
CE	Constitución española
CEDH	Convenio Europeo de Derechos Humanos
CP	Código Penal
IAE	Impuesto sobre Actividades Económicas
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
IS	Impuesto sobre Sociedades
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido
LGT	Ley General Tributaria
LJCA	Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa
LOPJ	Ley Orgánica del Poder Judicial
RGGIT	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
TC	Tribunal Constitucional
TEDH	Tribunal Europeo de Derechos Humanos
TJUE	Tribunal de Justicia de la Unión Europea
TS	Tribunal Supremo
TSJ	Tribunal Superior de Justicia

1. INTRODUCCIÓN

La elección del tema de este Trabajo de Fin de Grado se debe, en buena medida, a la importancia que creo que tienen las funciones de los órganos de Inspección tributaria en orden al correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias, puesto que de ello depende, en definitiva, el mantenimiento del Estado de Bienestar que se ha logrado. Partiendo de esto, considero de gran interés analizar cuáles son algunos de los problemas con los que se pueden encontrar estos órganos en el desempeño de sus funciones y cuáles pueden ser las medidas más adecuadas, desde un punto de vista jurídico, para solucionarlos o, al menos, paliarlos.

En efecto, el Estado de Bienestar que hemos logrado depende de una financiación impositiva suficiente, eficiente y equitativa en la que todos los contribuyentes aporten en función de su capacidad económica. Para esto es necesaria una Administración tributaria eficiente pero también una concienciación social.

JUAN JOSÉ RUBIO GUERRERO y SANTIAGO ÁLVAREZ GARCÍA afirman que los efectos directos del fraude fiscal se traducen en una pérdida de recaudación tributaria, lo cual limita la capacidad del sector público para financiar el gasto público. Pero además supone distorsiones para la eficiencia de la actividad económica, costes en términos de equidad y efectos negativos sobre la política fiscal.¹

Para resaltar la importancia que tiene el papel de la Inspección de los tributos conviene destacar que la economía sumergida en España alcanza cifras superiores a las de países de nuestro entorno, rondando el 20% del PIB mientras que la media de la UE es del 15%. La pérdida de recaudación fiscal se cuantifica en un 4-6% PIB, lo que supone unos 40.000-60.000 millones de euros al año.

A pesar de haberse aprobado numerosas medidas a lo largo del tiempo, el fraude no ha disminuido significativamente. Para ello, tal y como indica JOSÉ

¹ RUBIO GUERRERO, J.J., ÁLVAREZ GARCÍA, S. (2018): "Los efectos económicos del fraude fiscal" pp. 136 *El fraude fiscal en España*. Giménez-Reyna, E. y Ruiz Gallud (Coord), Aranzadi, Cizur Menor

MARÍA PELÁEZ MARTOS, sería imprescindible la existencia de una voluntad política más allá de la adopción de soluciones aisladas, ya que éstas se han mostrado insuficientes.²

Dicho lo anterior, se trata ahora de explicar sucintamente cuáles son las cuestiones que se van a abordar a lo largo de este trabajo. En primer lugar, comienzo señalando cuáles son las funciones y facultades de la Inspección de los tributos y el procedimiento en el cual se ponen de manifiesto. A continuación, me centraré en el análisis de diversas cuestiones polémicas que surgen a lo largo del desarrollo del procedimiento inspector como son la entrada en el domicilio por parte de la Inspección o el descubrimiento de situaciones coincidentes con los supuestos tipificados como delito fiscal.

Finalmente, la metodología para la realización del trabajo consiste en un análisis de las normas reguladoras de la Inspección, así como de la jurisprudencia y un estudio de la doctrina administrativa y científica de diferentes autores.

2. LA INSPECCIÓN TRIBUTARIA

La Inspección de los Tributos aparece regulada en el Capítulo IV del Título III de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT), que integra los artículos 141 a 159; y en el Título V (artículos 166 a 197) del 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, RGGIT)

2.1. FUNCIONES

El art.141 LGT recoge las funciones administrativas de la inspección tributaria. En primer lugar, el citado artículo menciona la investigación de los supuestos

² PELÁEZ MARTOS, J.M. Y SANTOYA BLAY, M. (2018) *Medidas contra el fraude fiscal en inspección, recaudación y planificación internacional abusiva*. Wolters Kluwer España, Madrid, pp.19-21.

de hecho de las obligaciones tributarias para el descubrimiento de los que sean ignorados por la Administración.

La investigación tendrá por objeto descubrir la existencia, en su caso, de hechos con relevancia tributaria no declarados o declarados incorrectamente por los obligados tributarios.

En relación con esto, hay que recordar el deber de informar a la Administración tributaria de los obligados tributarios, que deben facilitar a ésta toda información con trascendencia tributaria, tal y como establece el artículo 93.1 LGT que, aunque se refiere fundamentalmente al deber de informar respecto a obligaciones tributarias de terceros, también resulta aplicable a las obligaciones tributarias propias.

Como segunda gran función está la comprobación de la veracidad y exactitud de las declaraciones presentadas por los obligados tributarios. Tiene por objeto, señalado en el artículo 145.2 LGT, los actos, elementos y valoraciones asignados por los obligados tributarios en sus declaraciones

El Tribunal Supremo (en adelante, TS) en sus Sentencias 2164/1999, de 29 de marzo y 4616/2003, de 1 de julio afirmó que *“la esencia de la función comprobadora de las declaraciones tributarias presentadas por los sujetos pasivos y de la función investigadora, cuando no se han presentado tales declaraciones, consiste en el conocimiento de la realidad económica y jurídica, que constituye el substrato de los hechos imponibles”*.

En tercer lugar, se encuentra la realización de actuaciones de obtención de información relacionadas con la aplicación de los tributos, de acuerdo con lo establecido en los artículos 93 y 94 LGT. Para esto la Administración tiene dos posibilidades. Por un lado, la obtención por suministro que se da cuando una norma establece una obligación, con carácter general, de comunicar a la Administración tributaria determinados datos derivados de las relaciones mantenidas con terceros, sin necesidad de que el obligado tributario sea requerido expresamente para ello.

Por otro lado, la obtención por requerimiento individualizado, que se da cuando la Administración tributaria solicita expresamente de los obligados tributarios

determinadas informaciones con trascendencia tributaria con relación al cumplimiento de sus propias obligaciones o de terceros, siempre que, en este segundo, caso, su conocimiento se derive de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con terceras personas. Estas son las actuaciones de obtención de información que realiza propiamente la inspección mediante un requerimiento individualizado y específico.

Otra de las funciones es la comprobación del valor de derechos, rentas, productos, bienes, patrimonios, empresas y demás elementos, cuando sea necesaria para la determinación de las obligaciones tributarias, siendo de aplicación lo dispuesto en los artículos 134 y 135 LGT.

Igualmente son funciones de la inspección de tributos 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 tributarias y la forma en que deben cumplir estas últimas; la práctica de las liquidaciones tributarias resultantes de sus actuaciones de comprobación e investigación; la realización de actuaciones de comprobación limitada, conforme a lo establecido en los artículos 136 a 140 LGT; el asesoramiento e informe a órganos de la Administración pública; el asesoramiento e informe a órganos de la Administración pública y la realización de las intervenciones tributarias de carácter permanente o no permanente, que se registrarán por lo dispuesto en su normativa específica y, en defecto de regulación expresa, por las normas de la LGT con exclusión del artículo 149.

Para finalizar, el artículo 141 en su apartado k) recoge las demás funciones que se establezcan en otras disposiciones o se le encomienden por las autoridades competentes. De entre ellas, cabe destacar las funciones de colaboración con los órganos jurisdiccionales, basadas en el artículo 118 CE y el artículo 17.1 Ley Orgánica del Poder Judicial (en adelante, LOPJ). Entre estas funciones se encuentran el auxilio judicial y el peritaje en procesos de delito contra la Hacienda Pública.

El desarrollo de estas funciones, o al menos de las más importantes como son la comprobación e investigación, se llevan a cabo fundamentalmente en el procedimiento de inspección tributaria, que es dónde se dan las cuestiones controvertidas que se tratarán más adelante.

2.2. FACULTADES

Para el desarrollo de sus funciones, la Inspección de los Tributos tiene reconocida una serie de facultades, algunas de las cuales son específicas de la Inspección ya que no cuentan con ellas otros órganos de la Administración tributaria.

Las facultades de la Inspección están reguladas, fundamentalmente, en el artículo 142.1 y 2 LGT y en los artículos 171-173 RGGIT.

- Examen o inspección de los documentos o bienes del sujeto investigado: el artículo 142.1 LGT³ recoge esta facultad. El artículo 171.1 RGGIT lo desarrolla y enuncia una serie de documentos que pueden ser examinados por los inspectores de Hacienda:

- a) Declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones de datos o solicitudes presentadas por los obligados tributarios relativas a cualquier tributo.
- b) Contabilidad de los obligados tributarios, que comprenderá tanto los registros y soportes contables como las hojas previas o accesorias que amparen o justifiquen las anotaciones contables.
- c) Libros registro establecidos por las normas tributarias.
- d) Facturas, justificantes y documentos sustitutivos que deban emitir o conservar los obligados tributarios.
- e) Documentos, datos, informes, antecedentes y cualquier otro documento con trascendencia tributaria.

³ Art.142.1 LGT: “Las actuaciones inspectoras se realizarán mediante el examen de documentos, libros, contabilidad principal y auxiliar, ficheros, facturas, justificantes, correspondencia con trascendencia tributaria, bases de datos informatizadas, programas, registros y archivos informáticos relativos a actividades económicas, así como 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.”

- Entrada en lugares diversos: el artículo 142.2 permite a los funcionarios de la inspección entrar 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.

El artículo 172.1 RGGIT hace extensible la entrada en los lugares indicados a otro personal al servicio de la Administración tributaria que desarrolle actuaciones inspectoras. ÁLVAREZ MARTÍNEZ señala que se trata de una extralimitación al extender la norma reglamentaria la competencia objetiva para efectuar una invasión en los lugares indicados más allá de las previsiones de la LGT, de tal forma que este apartado debe ser anulado por los tribunales, incurriendo en vicio de ilegalidad todas las entradas que se efectúen por personal al servicio de la Administración que no reúna la condición funcional⁴.

El segundo párrafo del artículo 142.2 LGT y el artículo 172.2 RGGIT advierten que si la persona bajo cuya custodia se encontraren los lugares mencionados se opusiera a la entrada de los funcionarios de la inspección de tributos, se precisará, en el ámbito de la Agencia Estatal de la Administración tributaria, la autorización escrita del delegado o del director del departamento del que dependa el órgano actuante, sin perjuicio de la adopción de las medidas cautelares que procedan.

Finalmente, el último párrafo del artículo 142.2 LGT señala que cuando fuera necesario entrar en el domicilio constitucionalmente protegido del obligado tributario, se aplicará lo dispuesto en el artículo 113 LGT, de modo que se precisará el consentimiento del autorizado o, en su caso, autorización judicial. El art.172.3 RGGIT reitera lo mismo.

- Otras facultades: según el artículo 173.5 RGGIT, el personal inspector está facultado para:

⁴ ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J., (2008): "La inviolabilidad del domicilio de los obligados tributarios: análisis de la regulación contenida en el nuevo Reglamento de Inspección, Gestión y Aplicación de los Tributos", *Impuestos: Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*, nº11, pp. 354-355.

- a) Recabar información de los trabajadores o empleados sobre cuestiones relativas a las actividades en que participen.
- b) Realizar mediciones o tomar muestras, así como obtener fotografías, croquis o planos. Estas operaciones podrán ser realizadas por el personal inspector en los términos del artículo 169.
- c) Recabar el dictamen de peritos. A tal fin, en los órganos con funciones de inspección podrá prestar sus servicios el personal facultativo.
- d) Exigir la exhibición de objetos determinantes de la exacción de un tributo.
- e) Verificar los sistemas de control interno de la empresa, cuando pueda facilitar la comprobación de la situación tributaria del obligado.
- f) Verificar y analizar los sistemas y equipos informáticos mediante los que se lleve a cabo, total o parcialmente, la gestión de la actividad económica.

- Obligación de atender a los órganos de la inspección: los artículos 142.3 LGT y 173.1 RGGIT exige a los obligados tributarios que atiendan a la inspección y presten la debida colaboración.

2.3. PROCEDIMIENTO DE INSPECCIÓN

Las actuaciones de comprobación e investigación se llevan a cabo fundamentalmente en el procedimiento de inspección que, de acuerdo con el artículo 145.1 LGT, tendrá por objeto comprobar e investigar el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias y en el mismo se procederá, en su caso, a la regularización de la situación tributaria del obligado mediante la práctica de una o varias liquidaciones.

Aparece regulado en los artículos 145 a 159 LGT y en los artículos 177 a 196 del RGGIT. En este procedimiento hay que diferenciar tres fases: iniciación, desarrollo y terminación.

Con carácter previo, hay que recordar que los órganos de la Inspección tienen la posibilidad de adoptar medidas cautelares en cualquier momento del procedimiento, en los términos que recoge el artículo 146 LGT. Su finalidad es impedir que desaparezcan, se destruyan o alteren pruebas determinantes de la

existencia o cumplimiento de obligaciones tributarias o que se niegue posteriormente su existencia o exhibición. No deben confundirse éstas con las medidas cautelares orientadas a asegurar el cobro de la deuda tributaria del artículo 81 LGT.

Las medidas podrán consistir 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. Por ejemplo, durante la inspección se puede precintar algunos cajones con documentos para evitar que se destruyan o modifiquen. El objetivo es que no se abran sin la autorización y control de los órganos de inspección. Además, cuando se abra el precinto debe hacerse siempre en presencia del obligado tributario, salvo que concurra causa debidamente justificada.

Toda ellas deben ser documentadas mediante diligencia, señalando sucintamente las circunstancias y la finalidad que determinan su adopción. Deberán ser proporcionadas y limitadas temporalmente, no pudiendo adoptarse aquellas que produzcan un perjuicio de difícil o imposible reparación.

En todo caso, el obligado tributario podrá formular alegaciones, en el plazo de 5 días desde la notificación, ante el órgano competente para liquidar, que deberá ratificar, modificar o levantar la medida acordada en el plazo de 15 días desde su adopción.

2.3.1. Iniciación

En cuanto a las formas de iniciarse el procedimiento de inspección, el artículo 147.1 LGT dispone que puede iniciarse de oficio o a petición del obligado tributario.

Por lo que respecta a la iniciación de oficio, regulada por el artículo 177 RGGIT, se realiza a través de la correspondiente comunicación notificada al obligado tributario, para que se persone en el lugar, fecha y hora señalados, en la que además se le informará sobre la naturaleza y el alcance de las actuaciones a desarrollar, así como de sus derechos y obligaciones en el curso de éstas.

Cuando se estime conveniente para la adecuada práctica de las actuaciones, el procedimiento podrá iniciarse sin previa comunicación mediante la personación en la empresa, oficinas, dependencias, instalaciones, centros de trabajo o almacenes del obligado tributario o donde exista alguna prueba de la obligación tributaria, aunque sea parcial.

La otra forma de iniciación es a petición del obligado tributario, en los términos que establece el artículo 149 LGT. Esta posibilidad se reduce a la solicitud del sujeto, en los 15 días siguientes a la notificación del inicio de las actuaciones inspectoras de carácter parcial, para que se altere este alcance de dichas actuaciones, pasando las mismas a tener carácter general.

La iniciación del procedimiento produce importantes efectos, siendo el más relevante la interrupción del plazo legal de prescripción del derecho de la Administración a determinar las deudas tributarias inspeccionadas. Además, impide que se pueda considerar espontáneo cualquier pago o declaración producido con posterioridad; y que se tengan por no presentadas las consultas que el administrado plantee en relación con la materia sobre la que ha de versar la actuación inspectora⁵.

2.3.2. Desarrollo

Según el artículo 180 RGGIT, durante el desarrollo del procedimiento inspector se realizaran las actuaciones necesarias para la obtención de los datos y pruebas con los que fundamentar la regularización de la situación tributaria del obligado o para declararla correcta.

El lugar en el que deben llevarse a cabo estas actuaciones inspectoras se regula en el art.151 LGT:

- a) En el lugar donde el obligado tributario tenga su domicilio fiscal, o en aquel donde su representante tenga su domicilio, despacho u oficina.
- b) En el lugar donde se realicen total o parcialmente las actividades gravadas.

⁵ MENÉNDEZ MORENO, A. (2018): *Derecho financiero y tributario. Parte General: lecciones de cátedra*. Civitas, Cizur Menor, pp.238-240

- c) En el lugar donde exista alguna prueba, al menos parcial, del hecho imponible o del presupuesto de hecho de la obligación tributaria.
- d) En las oficinas de la Administración tributaria, cuando los elementos sobre los que hayan de realizarse las actuaciones puedan ser examinados en ellas.

Con carácter general, los documentos y registros de carácter específicamente fiscal se inspeccionan en las oficinas de la Hacienda Pública; en tanto que los documentos mercantiles, libros y registros propios de la actividad empresarial deben inspeccionarse en el lugar donde se desarrolla esa actividad⁶.

Por lo que respecta al horario de las actuaciones, previsto en el artículo 152 LGT, hay que señalar que si se desarrollan en oficinas públicas se realizarán en el horario oficial de apertura al público de las mismas y, en todo caso, dentro de la jornada de trabajo vigente. En cambio, si dichas actuaciones se desarrollasen en los locales del interesado, habrá de respetarse la jornada laboral de oficina o de la actividad que se realice en los mismos, con la posibilidad de que pueda actuarse de común acuerdo en otras horas o días. Sea como fuere, cuando las circunstancias de las actuaciones lo exijan, se podrá actuar fuera de los días y horas anteriormente indicados⁷. Con esta flexibilización en cuanto al momento en el que realizar las actuaciones inspectoras se pretende, acertadamente, posibilitar que la inspección entorpezca lo menos posible el desarrollo normal de las actividades del obligado tributario, dando así cumplimiento a las exigencias derivadas del principio de proporcionalidad y del respeto a los derechos y garantías del obligado que debe inspirar la actividad de la Administración tributaria según establece expresamente el artículo 3.2 LGT.

El siguiente punto importante a tener en cuenta en el desarrollo del procedimiento es el relativo a los plazos de las actuaciones, los cuales han sido modificados por la reforma de 2015⁸. Vienen regulados en el artículo 150 LGT y éste nos dice que las actuaciones del procedimiento inspector deberán quedar

⁶ *Ibíd*em, p.241

⁷ CALVO VÉRGEZ, J. (2013): *Inicio y desarrollo del procedimiento de inspección tributaria: cuestiones conflictivas*, Thomson Reuters-Aranzadi, Cizur Menor p.255

⁸ Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

concluidas en el plazo de 18 meses, aunque hay una posibilidad en la cual se le dará un plazo de 27 meses, cuando concorra alguna de las dos circunstancias previstas:

- 1º Que la cifra anual de negocios del obligado tributario sea igual o superior al requerido para auditar sus cuentas. Se debe acudir al ordenamiento mercantil para ver cuál es esta cifra y, el artículo 263 de la Ley de Sociedades de Capital nos indica que es de 5.700.000 €.
- 2º Que el obligado tributario esté integrado en un grupo sometido al régimen de consolidación fiscal o al régimen especial de grupo de entidades que esté siendo objeto de comprobación inspectora.

El cómputo del plazo comienza desde la fecha en que se notifique o se entienda notificada la resolución de inicio del procedimiento.

Sin embargo, este cómputo puede verse suspendido en determinadas circunstancias que enumera el artículo 150.3 LGT:

- a) La remisión del expediente al Ministerio Fiscal o a la jurisdicción competente sin practicar la liquidación.
- b) La recepción de una comunicación de un órgano jurisdiccional en la que se ordene la suspensión o paralización de un procedimiento inspector en curso.
- c) El planteamiento por la Administración Tributaria de un conflicto con las CCAA forales.
- d) La notificación al interesado de la remisión del expediente de conflicto en la aplicación de la norma tributaria a la Comisión consultiva.
- e) El intento de notificación al obligado tributario del resultado del procedimiento inspector.
- f) La concurrencia de una causa de fuerza mayor que obligue a suspender las actuaciones.

Asimismo, el obligado tributario puede solicitar, antes de la apertura del trámite de audiencia, uno o varios periodos en los que la inspección no actúe con él y quedará suspendido el plazo para atender los requerimientos efectuados al mismo, sin exceder de un total de 60 días naturales para todo el procedimiento.

Este es el denominado plazo de cortesía, que habitualmente se solicita para evitar que la Inspección realice actuaciones y comunicaciones durante las vacaciones u otro periodo en el cual se va a estar ausente.

Seguidamente, el artículo 150.5 LGT recoge unos supuestos en los que se extiende el plazo máximo de duración del procedimiento inspector. Cuando el obligado manifiesta que no tiene o que no piensa aportar la información o documentación solicitada, una vez desatendido el tercer requerimiento, su aportación posterior hace que se extienda el plazo por 3 meses (siempre que haya transcurrido al menos nueve meses desde su inicio) o de 6 meses (cuando se aporte tras la formalización del acta y origine la práctica de actuaciones complementarias). En segundo lugar, se extiende el plazo cuando, tras apreciar circunstancias determinantes de la aplicación del método de estimación indirecta, se aporta documentación o información extemporáneas relacionadas con las circunstancias que han causado la decisión de estimar las bases por dicho método.

El incumplimiento del plazo no produce la caducidad del procedimiento, que podrá seguir, pero sí que comporta consecuencias, que consisten básicamente en la desaparición de los efectos de la iniciación del propio procedimiento inspector:

- No se producirá la interrupción de la prescripción que produjo el comienzo de las actuaciones inspectoras. Sin embargo, se entenderá interrumpida la prescripción por la reanudación de actuaciones con posterioridad a la finalización del plazo, lo cual es una consecuencia lógica derivada de la no caducidad del procedimiento.
Es más, la superación del plazo máximo durante la tramitación del procedimiento debe comunicarse formalmente al obligado tributario, indicándole las obligaciones y períodos por los que se continúa el procedimiento.
- Los ingresos realizados desde el inicio del procedimiento hasta la primera actuación practicada con posterioridad al incumplimiento del plazo, tendrán la consideración de ingresos extemporáneos pero

espontáneos, a los que les resultarán aplicables los recargos del artículo 27 LGT.

- No se exigirán intereses de demora desde que se produzca dicho incumplimiento y hasta la finalización del procedimiento.
- Se tendrán por presentadas las consultas efectuadas después de la iniciación del procedimiento.

En conclusión, cuando la Administración incumple los plazos del procedimiento inspector, se anulan los efectos producidos por el inicio del procedimiento. Además, se produce un efecto de compensación de moras y desde el momento que se produce el incumplimiento del plazo dejan de devengarse intereses de demora en favor de la Administración.

2.3.3. Terminación

Tras este desarrollo de las actuaciones inspectoras entramos en la última fase del procedimiento. Aquí conviene dejar clara la diferenciación entre la finalización de las actuaciones de comprobación e investigación y lo que es la terminación del procedimiento, ya que es una cuestión que puede llevar a confusión.

Según se desprende de los artículos 183 y 185 RGGIT, las actuaciones se darán por concluidas cuando el órgano de inspección considera que se han obtenido los datos y pruebas necesarios para fundamentar la propuesta que proceda dictar, bien estimando correcta la situación tributaria del interesado o bien corrigiendo la misma con arreglo a derecho.

El resultado se formalizará mediante acta, si bien con carácter previo a su formalización se notificará al interesado el inicio del trámite de audiencia, para que éste pueda alegar lo que convenga a su derecho.

Por lo tanto, las actuaciones de comprobación e investigación finalizan con la formalización del acta de conformidad, incluyendo las actas con acuerdo, o del acta de disconformidad. Sin embargo, el procedimiento inspector sólo concluye cuando se notifica el acto resolutorio, expresa o tácitamente, en los casos en los que se haya transcurrido un mes desde la firma del acta de conformidad sin que el órgano competente para liquidar haya dictado y notificado al obligado un

acuerdo con alguno de los contenidos mencionados en el apartado 3 del artículo 156. 1 LGT.

Puede producirse también la terminación anómala del procedimiento o su suspensión, según los casos, cuando en el curso de un procedimiento inspector se aprecien indicios de la existencia de delito que se comuniquen a la jurisdicción competente o al Ministerio fiscal, y se produzca alguno de los supuestos contemplados en el artículo 251.1 LGT. La suspensión perdurará mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme, o sobresea o archive las actuaciones, o se devuelva el expediente por el Ministerio fiscal. El sentido de la sentencia determinará si la suspensión es o no definitiva.

3. PRINCIPALES PROBLEMAS SURGIDOS EN EL DESARROLLO DEL PROCEDIMIENTO DE INSPECCIÓN TRIBUTARIA

Como hemos visto, los órganos de inspección gozan de unas amplias facultades para poder llevar a cabo las funciones que tienen asignadas de un modo efectivo. Debido a esa amplitud se han planteado problemas respecto al alcance de algunas de sus facultades, susceptibles incluso de producir injerencias en derechos fundamentales, como en el caso de la de entrada y registro en los inmuebles de los obligados tributarios.

En los siguientes epígrafes se analizarán algunas de estas cuestiones problemáticas.

3.1. ENTRADA Y REGISTRO DOMICILIARIO POR LA INSPECCIÓN DE TRIBUTOS

3.1.1. Marco normativo: constitucional y tributario

Como se indicaba en el apartado 2.2 de este trabajo, una de las facultades de la Inspección de los tributos es la posibilidad de entrar en el domicilio del obligado tributario para desarrollar las actuaciones inspectoras pertinentes.

Teniendo en cuenta que el domicilio es un bien que goza de especial protección en la Constitución, el marco normativo que regula las actuaciones

de entrada y registro en los domicilios de los contribuyentes es complejo, tanto por su contenido, como por su dispersión y falta de concreción en el ordenamiento jurídico.

Por un lado, hay que estar a lo dispuesto en las normas de ámbito constitucional, ya que el principal derecho que se ve afectado por la facultad de los órganos de inspección de entrar en el domicilio del obligado tributario es la inviolabilidad del domicilio reconocida en el artículo 18.2 Constitución española (en adelante, CE)⁹.

Este derecho a la inviolabilidad del domicilio no es más que una extensión del propio derecho a la intimidad de las personas, pues es precisamente el domicilio donde se ejercita de manera más intensa tal derecho a la intimidad sin intromisiones ajenas.

En el ámbito de las actuaciones de la Administración tributaria, sólo es posible el acceso al domicilio de los contribuyentes, cuando gozan de protección con rango constitucional, cuando hay consentimiento del titular o resolución judicial que autorice la entrada.

Por otro lado, la regulación tributaria se encuentra en la LGT así como en el RGGIT. El artículo 142.2 LGT reconoce a los órganos de inspección la facultad de entrada en determinados lugares cuando las actuaciones inspectoras lo requieran. Va a ser una facultad restringida y limitada, siendo el artículo 172 RGGIT el que desarrolla el contenido de esas actuaciones de entrada y registro.

La entrada puede ser en el domicilio constitucionalmente protegido pero también en otras fincas o locales que no tengan esta condición. Dependiendo del tipo de inmueble que sea, tendrá diferente nivel de protección y se exigirán distintos requisitos para el acceso de los órganos de inspección.

En cuanto a los requisitos para la entrada en el domicilio constitucionalmente protegido, hay que acudir al artículo 113 LGT, el cual exige que la

⁹ Art.18.2 CE: “El domicilio es inviolable. Ninguna entrada o registro podrá hacerse en él sin consentimiento del titular o resolución judicial, salvo en caso de flagrante delito.”

Administración tributaria cuenta con el consentimiento del obligado tributario o la oportuna autorización judicial. Mientras que para acceder a los lugares que no son domicilios constitucionalmente protegidos, no se requiere el consentimiento expreso, sino que si no hay oposición se entiende que se permite la entrada. Para el caso en el que haya oposición entonces se requerirá autorización escrita de la autoridad administrativa correspondiente.

Además nos encontramos con otros preceptos que remiten a esta facultad de entrada y registro pero en otros procedimientos tributarios. Es lo que ocurre con el artículo 136.4 LGT en relación con el procedimiento de comprobación limitada y el artículo 162.1 LGT en sede de un procedimiento de recaudación.

La justificación de la atribución de estas importantes facultades a la Inspección tributaria, susceptibles de producir una injerencia en derechos fundamentales de los obligados tributarios tan relevantes como la inviolabilidad del domicilio, se encuentran en el propio deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos consagrado en el artículo 31.1 CE¹⁰.

No obstante, no podemos olvidar el necesario equilibrio que debe existir entre el ejercicio de las facultades y potestades de la Administración tributaria y las garantías y derechos de los obligados tributarios¹¹. En este sentido, FERREIRO LAPATZA destaca que la relación entre la Administración tributaria y los contribuyentes no es una relación de poder, sino que debe ser una relación en plano de igualdad¹².

3.1.2. Domicilio constitucionalmente protegido

Para comprender de manera adecuada el alcance de la facultad de la Administración tributaria de entrada y registro domiciliario es necesario concretar qué se entiende por domicilio constitucionalmente protegido. Pero, a

¹⁰ Art.31.1 CE: “*Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.*”

¹¹ GARCÍA MARTÍNEZ, A. (2019): “La entrada de la inspección tributaria en los despachos de abogados a la luz de la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos”. *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 433, pp.52-53.

¹² FERREIRO LAPATZA, J. J. (1992): “Procedimientos y métodos de comprobación tributaria a la luz de los principios constitucionales”, *Dereito: Revista Xurídica da Universidade de Santiago*, ISSN 1132-9947, Vol.1, N.1, pp.38-39

pesar de tratarse de un concepto clave, no se encuentra expresamente definido en ninguna norma y, por lo tanto, es imprescindible acudir a la jurisprudencia para conocer su significado.

La sentencia 22/1984 del Tribunal Constitucional (en adelante, TC), de 17 de febrero, es la primera que analiza la inviolabilidad del domicilio y ya reconoce que la noción de domicilio constitucionalmente protegido es más amplia que la que se da en el ámbito civil. De ella se extraen los requisitos que debe reunir el concepto de domicilio. Por un lado, un requisito objetivo constituido por un espacio separado de forma inequívoca del entorno físico exterior y de acceso restringido, y otro subjetivo variable en función de la naturaleza jurídica de la persona, en las físicas tendente a ejercitar la propia intimidad personal o familiar, en las jurídicas para preservar su ámbito de privacidad¹³.

Por lo tanto, conviene analizar de manera separada el domicilio constitucional de las personas físicas y el de las personas jurídicas, ya que tienen protección y matices diferentes.

El TC dice que el domicilio constitucionalmente protegido de las personas físicas es el espacio dónde se ejerce su libertad más íntima. Por ello, a través del derecho a la inviolabilidad del domicilio *“no sólo es objeto de protección el espacio físico en sí mismo considerado, sino lo que en él hay de emanación de la persona y de esfera privada de ella”*(SSTC 22/1984, de 17 de febrero; 10/2002, de 17 de enero; 209/2007, de 24 de septiembre).

El concepto de domicilio constitucionalmente protegido debe entenderse en sentido amplio y no de forma restrictiva, limitado a la morada tradicional. Gozan del mismo nivel de protección la vivienda, ya sea en propiedad o en alquiler, como la habitación de un hotel, los camarotes de las embarcaciones o los jardines.

El Tribunal Europeo de Derechos Humanos (en adelante, TEDH) ha ido perfilando esta cuestión, con base en el artículo 8 del Convenio Europeo de

¹³ DELGADO SANCHO, C. D. (2018): Entrada y registro en el domicilio del contribuyente, *Revista Técnica Tributaria* nº 122, p.42

Derechos Humanos (en adelante, CEDH) referido al derecho al respeto a la vida privada y familiar¹⁴.

Su primer pronunciamiento relativo a esta materia se encuentra en la STEDH del caso Chappell contra Reino Unido, en la cual se analiza, de manera general, la intromisión en el ámbito privado del domicilio, y se establecen las bases de la posterior jurisprudencia.

Posteriormente, el TEDH analizó la posibilidad de considerar un domicilio profesional de una persona física como domicilio protegido al amparo del artículo 8 CEDH. En el caso Niemietz contra Alemania se analiza el supuesto en el que la Inspección de tributos accede al domicilio profesional de un abogado, procediendo al análisis *in situ* y a la incautación de numerosa documentación de índole profesional. Se concluyó que sí que se produjo una vulneración del derecho a la inviolabilidad del domicilio y, con ello, del artículo 8 CEDH por parte de las autoridades alemanas.

Finalmente, el TEDH ha reconocido que el concepto de domicilio abarca no sólo la morada, sino también otros lugares donde se desarrollen actividades que tengan un carácter íntimo y reservado, incluyendo la oficina profesional de una persona (STEDH caso Petri Sallinen y otros contra Finlandia). Obviamente, hay lugares que, aunque pertenezcan al ámbito profesional, no son domicilios, como son por ejemplo, un almacén o un garaje, porque para considerar que es un domicilio se requiere un plus de intimidad o reserva a terceros, que no se da en dichos lugares¹⁵.

Por otro lado, en nuestro derecho interno el TC extendió la inviolabilidad del domicilio a las personas jurídicas en la STC 137/1985, de 17 de octubre. Más tiempo tardó el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante, TJUE) en llegar a la misma conclusión. Lo hizo en la Sentencia de 22 de octubre de

¹⁴ Art.8 CEDH: “1. Toda persona tiene derecho al respeto de su vida privada y familiar, de su domicilio y de su correspondencia. 2. No podrá haber injerencia de la autoridad pública en el ejercicio de este derecho sino en tanto en cuanto esta injerencia esté prevista por la ley y constituya una medida que, en una sociedad democrática, sea necesaria para la seguridad nacional, la seguridad pública, el bienestar económico del país, la defensa del orden y la prevención de las infracciones penales, la protección de la salud o de la moral, o la protección de los derechos y las libertades de los demás.”

¹⁵ LLOPIS NADAL, S. J. y FAUBEL MARTÍNEZ-BÁGUENA, D. (2019): *La entrada y registro domiciliario por la Inspección de los tributos*, Francis Lefebvre, Madrid, pp.18-21

2002 (asunto C-94/00), introduciendo el cambio que en ese mismo año había hecho el TEDH admitiendo que, en determinadas circunstancias, se podía reconocer la protección de los derechos consagrados en el artículo 8 CEDH a las sociedades.

No obstante, éstas no gozarán de este derecho en los mismos términos que las personas físicas, sino que lo harán con una menor intensidad o protección. La STC 69/1999, de 26 de abril, señala que tendrán la consideración de domicilio constitucionalmente protegido *“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 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”*.

Siguiendo este camino, el TS delimitó el ámbito espacial domiciliario protegido constitucionalmente para las personas jurídicas en las Sentencias de 23 y 24 de abril (STS 2341/2010 y STS 2342/2010) y 30 de septiembre (STS 5278/2010). Están así protegidos los lugares utilizados por los representantes de la persona jurídica para desarrollar sus actividades internas porque en ellos se ejerza la habitual dirección o administración de la sociedad o porque sirvan de custodia de documentos u otros soportes de la vida diaria de la sociedad o de su establecimiento, con independencia de que sea el domicilio fiscal, la sede principal o la sede secundaria.

Por tanto, no serían objeto de protección los establecimientos abiertos al público o donde se lleve a cabo una actividad laboral o comercial que no esté vinculada con la dirección o gestión de la sociedad, y que tampoco sirva a la custodia de la documentación. Tampoco serán objeto de esa especial protección las oficinas donde únicamente se exhiben productos comerciales o los almacenes, tiendas, depósitos o similares.

Resumiendo, la especial protección se otorga a estos lugares por la función que cumplen, que es garantizar un ámbito de intimidad o privacidad para las personas, y no por cumplir determinadas características físicas.

En esta línea, es preciso destacar la influencia que ha tenido el desarrollo tecnológico en el modo de almacenar y distribuir información, particularmente en el ámbito empresarial. En la actualidad, resulta cada vez menos frecuente el uso de información documentada o almacenada en soporte físico tradicional, como es el papel, y las empresas desarrollan su actividad a través de medios digitales informáticos (ordenadores, sistemas de almacenamiento de archivos, servidores, etc.).

Para LLOPIS NADA y FAUBEL MARTÍNEZ-BÁGUENA esto supone un reto a nivel jurídico y que tiene una trascendencia vital, puesto que gran parte de la información reservada de las empresas se encuentra en este tipo de soportes digitales o, incluso, en sistemas de almacenamiento remoto¹⁶.

BOSCH CHOLBI razona que la Inspección de los tributos no podrá obtener datos de los archivos informáticos relativos a la contabilidad del ordenador del despacho o empresa sin consentimiento del titular o autorización judicial. Y lo mismo ocurriría si esa contabilidad estuviera en algún sistema de almacenamiento de datos en la nube¹⁷.

En definitiva, debe protegerse el derecho a la intimidad o privacidad no sólo en los espacios y soportes físicos tradicionales, sino también en los soportes informáticos o digitales, porque el fundamento es la protección de la información de carácter reservado que en ellos se contiene y no el formato en que se encuentren.

3.1.3. Entrada en domicilio constitucionalmente protegido

Una vez aclarado el concepto de domicilio constitucionalmente protegido, ahora se exponen los diversos modos en que la Inspección de los tributos puede acceder a él. Tal y como se indicaba en el apartado 3.1.1, la entrada por parte de los funcionarios de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (en adelante, AEAT) puede realizarse contando con el consentimiento del obligado tributario o con la correspondiente autorización judicial.

¹⁶ *Ibíd*em, pp.24

¹⁷ BOSCH CHOLBI, J. L. (2014): “La entrada y registro domiciliario por la Inspección de Hacienda: derechos y deberes de los obligados tributarios” *ECJ Leading Cases, año III, vol. 2º, post núm. 632*, p.9

La Inspección de los tributos sólo puede acceder al domicilio constitucionalmente protegido sin autorización judicial cuando ha recabado el consentimiento del interesado.

En cuanto a quién puede prestar el consentimiento, se entiende que ha de ser el obligado tributario en relación con el que se efectúa la entrada y registro. La condición de obligado tributario debe coincidir con la del titular del derecho protegido (intimidad), aunque no sea el titular dominical de ese lugar. Esto lo ejemplifica BOSCH CHOLBI diciendo que si se está investigando a un contribuyente se tendrá que obtener su consentimiento, aunque el lugar donde resida o tenga su actividad económica sea un inmueble alquilado¹⁸.

En los supuestos de cotitularidad o titularidad compartida, el consentimiento a la entrada lo deben prestar todos los que ven restringido su derecho a la inviolabilidad del domicilio. MATÍA PORTILLA establece que *“cuando existe conflicto de voluntades, debe primar (...) la prohibición de entrada sobre el permiso, siempre y cuando aquél sea conocido por la persona que entra en el domicilio”*¹⁹. Sin embargo, en el caso de consentimiento por parte de un titular y la ausencia de negativa expresa por parte de los otros, ROJÍ BUQUERAS entiende que el acceso es válido: *“Por el contrario, cabría aceptar la validez de la entrada consentida por uno solo de ellos, cuando el otro por estar ausente o por cualquier otra razón no se hubiera podido oponer a la misma, y siempre y cuando la Inspección no tenga motivos fundados para pensar que de haber tenido la oportunidad de negarse lo hubiera hecho”*²⁰.

En el caso de las personas jurídicas, puede otorgar válidamente el consentimiento quien ostente *“poder de representación o acredite ser apoderado de la entidad objeto de la inspección tributaria”* (STS 285/2012 de 25 de enero).

¹⁸ Ibídem, pp.26

¹⁹ MATÍA PORTILLA, F. J. (1997): *El derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio*, McGraw-Hill, Madrid, p.113

²⁰ ROJÍ BUQUERAS, J. M. (2000): “El derecho a la inviolabilidad del domicilio y la actuación de los órganos de la Inspección de los Tributos. (Un estudio a propósito de la nueva Ley Jurisdiccional 29/1998, de 13 de julio)”, *Impuestos: Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*, Año nº 16, Nº 1, 2000, pp. 607-664

Cuando existe una pluralidad de administradores habrá que atender a su condición de solidarios o de mancomunados. Si tienen poderes de manera solidaria, basta con que sólo uno de ellos preste el consentimiento a efectos de proceder a la entrada y registro. Es decir, los administradores solidarios pueden por sí solos consentir el acceso a la Inspección sin necesidad de contar con el resto de administradores.

Sin embargo, si son administradores mancomunados hay una mayor casuística. Si todos ellos consienten expresamente entonces no hay ninguna duda. Pero también puede darse el supuesto de que algunos de ellos consientan y otro se niegue expresamente. En este caso prevalece la negativa y no es posible llevar a cabo la actuación de entrada en el domicilio. Por otro lado, es posible que no preste su consentimiento expresamente pero que tampoco se oponga expresamente, en cuyo caso, no mediando negativa expresa, se entiende válidamente prestado el consentimiento. Finalmente y en este mismo sentido, si sólo estuviera presente uno de los administradores mancomunados en el momento de solicitar el consentimiento, sería éste válido si no mediase expresa oposición de los ausentes.

Cuando el órgano de administración adopta la forma de consejo de administración, el consentimiento de uno de los consejeros es suficiente para consentir la entrada en nombre de la sociedad²¹.

El consentimiento prestado por quien no está facultado para ello determina la invalidez del acceso, de forma que las pruebas eventualmente obtenidas como consecuencia del mismo lo habrían sido de forma ilícita y, por tanto, no podrían servir para sustentar ninguna liquidación tributaria.

En relación con la forma de prestar el consentimiento, el artículo 172.5 RGGIT señala que se ha de considerar que el obligado tributario o la persona bajo cuya custodia se encuentren los lugares prestan su conformidad a la entrada y reconocimiento cuando ejecuten los actos normalmente necesarios que dependan de ellos para que las actuaciones puedan llevarse a cabo. Este párrafo puede dar a entender que cabe admitir la posibilidad de que se ha

²¹ LLOPIS NADAL, S. J. y FAUBEL MARTÍNEZ-BÁGUENA, D., op.cit., *La entrada y registro domiciliario por la Inspección de los tributos*, pp.41-42

producido un consentimiento tácito cuando la Inspección no aprecia oposición alguna.

Sin embargo, tanto BOSCH CHOLBI como LLOPIS NADAL y FAUBEL MARTÍNEZ-BÁGUENA, consideran que este apartado 5 del artículo 172 RGGIT no debería resultar de aplicación a las entradas y registros en el domicilio constitucionalmente protegido. Y esto porque sería una extralimitación reglamentaria regulando la intromisión en un derecho fundamental. Además, en su propia redacción prevé su aplicación sin perjuicio de lo regulado en el artículo 172.3 RGGIT. El apartado 3 se refiere expresamente al domicilio constitucionalmente protegido y al consentimiento del interesado.

Por lo tanto, los autores citados entienden que el consentimiento debe ser en forma expresa, sin que sea suficiente el mero hecho de que no conste la negativa a la entrada domiciliaria.

Siguiendo a ROJÍ BUQUERAS²² deben destacarse tres cuestiones esenciales:

- La Inspección deberá hacer saber al interesado antes de acceder, y de modo inequívoco, que tiene derecho a negarles el acceso, así como los motivos que justifican la entrada.
- Si hay dudas sobre si el titular autoriza la entrada, la Inspección debe instar al interesado a que se manifieste de forma expresa, y en caso de que siga teniendo dudas sobre la validez o realidad del consentimiento, debe abstenerse de entrar.
- La actuación de los actuarios de Inspección debe evitar todo tipo de coacción o intimidación.

En todo caso, la prestación del consentimiento o cualquier circunstancia relativa al mismo debe ser documentada por los órganos de la Inspección en la diligencia inspectora correspondiente.

El consentimiento prestado bajo coacción o sin conocimiento del derecho a negar la entrada o sin que quede acreditado que fue prestado de forma libre y

²² ROJÍ BUQUERAS, J. M., op.cit. "El derecho a la inviolabilidad del domicilio y la actuación de los órganos de la Inspección de los Tributos", pp. 607-664

voluntaria, también tendría como consecuencia que las pruebas eventualmente obtenidas como resultado de la entrada en el lugar lo habrían sido de forma ilícita y, en consecuencia, los datos recabados no podrían sustentar ninguna liquidación tributaria²³.

El consentimiento puede ser prestado sin limitación alguna o con limitación relativa al ámbito físico de la actuación de entrada y registro, o a la duración de la misma. Asimismo, la restricción de derechos fundamentales se circunscribe exclusivamente a lo consentido y se entiende prestado para los fines y actuaciones concretos que se van a desempeñar por la Inspección y que le han sido previamente informados al obligado tributario, con respecto a un límite temporal y espacial.

Además, este consentimiento que inicialmente se ha prestado de manera válida y eficaz puede ser revocado en cualquier momento y sin tener que dar explicación alguna a la Inspección. Frente a esta revocación, el artículo 172.5 RGGIT en su párrafo segundo permite a la Inspección tributaria la adopción de medidas cautelares, con la finalidad de garantizar que se preserven las pruebas que se puedan obtener, y que el obligado tributario no proceda a su destrucción, manipulación o alteración de ningún modo. Se tratan de las medidas cautelares del artículo 146 LGT, que son el precinto, el depósito o la incautación tanto de mercancías como de libros, registros, documentos, archivos, locales o equipos informáticos. Su adopción debe estar debidamente motivada y tienen que ser proporcionadas y limitadas en el tiempo.

Sin embargo, en relación con el domicilio constitucionalmente protegido, la aplicación de lo dispuesto en el párrafo segundo de este apartado 5 del artículo 172 RGGIT genera dudas, porque permitiría la estancia de los inspectores en el domicilio sin consentimiento ni autorización judicial. LLOPIS NADAL y FAUBEL MARTÍNEZ-BÁGUENA consideran que desde el momento en que se retira el consentimiento, los órganos de inspección deben abandonar el domicilio, pues de lo contrario, se estaría vulnerando el derecho a la inviolabilidad del mismo. Por consiguiente, tiene que abandonarse el domicilio

²³ SENDÍN CIFUENTES, J.L. (2017): "Los derechos de los empresarios ante la entrada de la Inspección de la Agencia Tributaria en sus oficinas", *Revista Quincena Fiscal* n^o3 2017, p.7

en todo caso, sin que sea posible proceder a la adopción de medidas cautelares. En la práctica se genera un problema de prueba en caso de que se adopten tales medidas cautelares una vez cesado el consentimiento, pero esa actuación vulnera derechos constitucionales. Para estos autores, siempre que se pueda probar la revocación previa del consentimiento, debe declararse nulo de pleno derecho todo lo actuado con posterioridad²⁴.

En el mismo sentido se pronuncia BOSCH CHOLBI, quien considera que esta previsión del párrafo segundo del artículo 172.5 RGGIT es inconstitucional, si afecta al domicilio constitucionalmente protegido. Este autor entiende que, si se produce la revocación del consentimiento, el abandono del lugar por parte de los órganos de Inspección debe ser inmediato, y sin posibilidad de adoptar ninguna medida ni prorrogar la actuación dentro del domicilio²⁵.

A pesar de estas posiciones doctrinales, el artículo 172.5 RGGIT sigue vigente, y deberán ser los órganos jurisdiccionales los que ponderen los derechos en juego y decidan sobre la legitimidad de las eventuales medidas cautelares que se hubieran adoptado.

La segunda manera en la que los órganos de Inspección pueden acceder al domicilio constitucionalmente protegido es contando con la correspondiente autorización judicial.

Cabe plantearse si es necesario realizar un intento previo de obtención del consentimiento del interesado para la entrada en el domicilio antes de solicitar la autorización judicial. La norma no lo exige, sino que aparecen como medidas alternativas. Además, el TC ya se pronunció sobre ello en el Auto 129/1990, de 26 de marzo, entendiendo que no es necesario ese intento infructuoso. Esto permite agilizar el procedimiento, porque, de lo contrario, serían necesarias dos personaciones de la Inspección, una de requerimiento y, sólo tras la negativa en ésta del titular del domicilio, otra con autorización judicial. De hecho, es

²⁴ LLOPIS NADAL, S. J. y FAUBEL MARTÍNEZ-BÁGUENA, D., op.cit., *La entrada y registro domiciliario por la Inspección de los tributos*, pp.52-54

²⁵ BOSCH CHOLBI, J. L., op.cit., "La entrada y registro domiciliario por la Inspección de Hacienda: derechos y deberes de los obligados tributarios" pp.35-36

habitual que los funcionarios de la Inspección acudan directamente al domicilio con la autorización judicial.

Una vez aclarada esta cuestión, hay que determinar qué órgano judicial es el competente para otorgar dicha autorización judicial. Atendiendo al artículo 91.2 LOPJ y al artículo 8.6 Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa (en adelante, LJCA), le corresponde a los Juzgados de lo contencioso-administrativo, que tienen la competencia para autorizar, mediante auto, la entrada en los domicilios constitucionalmente protegidos para la ejecución forzosa de actos de la Administración. Y en lo que respecta a la competencia territorial, se delimita en función del lugar donde se ubique el domicilio para cuyo acceso se solicita autorización, tal y como establece el artículo 14.1.3ª LJCA²⁶.

Tal y como señala el TC, el papel del juez no puede consistir en un mero *“automatismo formal”*, sino que debe valorar *“la necesidad justificada de penetración en el domicilio de una persona”* (STC 22/1984, de 17 de febrero). Ahora bien, el control judicial que se realiza en las autorizaciones de entrada y registro domiciliario no puede enjuiciar la legalidad del acto que va a llevarse a cabo, sino simplemente supervisar la idoneidad, necesidad y proporcionalidad de la medida a adoptar.

El juez debe comprobar que el obligado tributario es efectivamente el titular del domicilio para cuya entrada se solicita autorización. Además, debe observar que el acto tenga una apariencia de legalidad y que la entrada en el domicilio sea necesaria, así como velar porque la misma se lleve a cabo de modo que no se produzcan más limitaciones al derecho del artículo 18.2 CE que las estrictamente necesarias (SSTC 76/1992, de 14 de mayo y 139/2004, de 13 de septiembre). Por lo tanto, se trata de un control realizado con carácter preventivo y no revisor del acto administrativo.

²⁶ Art.14.1.3ª LJCA: *“La competencia corresponderá al órgano jurisdiccional en cuya circunscripción radiquen los inmuebles afectados cuando se impugnen planes de ordenación urbana y actuaciones urbanísticas, expropiatorias y, en general, las que comporten intervención administrativa en la propiedad privada”*.

Así pues, la Inspección tiene que probar que la medida es necesaria, para lo cual debe aportar suficientes indicios objetivos acerca de la existencia de alguna irregularidad, que se sustente en su actividad investigadora. Asimismo, la medida debe superar el juicio de idoneidad, es decir, que sea susceptible de conseguir el objetivo propuesto, en este caso, la obtención de información con relevancia tributaria. Finalmente, la medida tiene que ser proporcionada, esto es, que con ella se obtengan más beneficios para el interés general que perjuicios para el contribuyente que ve restringido su derecho a la inviolabilidad del domicilio.

A fin de que el órgano jurisdiccional pueda verificar los requisitos de necesidad, idoneidad y proporcionalidad, la solicitud de entrada en el domicilio por parte de la AEAT deberá contener una relación completa de las pruebas en que se basan para concluir la pertinencia de esa medida. Debe acreditarse con datos objetivos que existen indicios claros de defraudación tributaria, no siendo suficiente con invocar menciones genéricas de la posible comisión de un ilícito tributario ni la mera argumentación basada en una posible frustración de la obtención de pruebas en el caso de que no exista el componente sorpresivo de la actuación de personación²⁷.

Igualmente, la solicitud debe contener la identificación del obligado tributario, la concreción del lugar donde se pretende la entrada y la indicación de la fecha, horario de entrada y periodo máximo de duración.

En relación con la posición procesal del titular del domicilio, no tiene la consideración de parte aunque sí de interesado y, además, el TC en el Auto 129/1990, de 26 de marzo, ya declaró que no es necesario darle traslado del expediente antes del pronunciamiento judicial. Algunos autores como ROJÍ BUQUERAS, LLOPIS NADAL y FAUBEL MARTÍNEZ-BÁGUENA consideran que, ante esta falta de audiencia del interesado, sería conveniente que fuera escuchado el Ministerio Fiscal, ya que nos encontramos ante una medida que supone una injerencia en los derechos fundamentales del individuo.

²⁷ SENDÍN CIFUENTES, J.L., op.cit., "Los derechos de los empresarios ante la entrada de la Inspección de la Agencia Tributaria en sus oficinas", , pp.9-10

Finalmente, tras el análisis de la solicitud de entrada del domicilio y la ponderación de intereses, el juez deberá pronunciarse mediante auto. Toda autorización judicial de entrada y registro en el domicilio constitucionalmente protegido debe recoger un contenido mínimo: identificación precisa del domicilio y su titular, referencia a la solicitud realizada de entrada realizada por la autoridad competente, determinación de la finalidad de la entrada y justificación y prueba de su necesidad, concreción de los hechos investigados, identificación de los funcionarios que van a realizar la actuación inspectora, concreción horaria para el desempeño de las actuaciones (duración y tiempo de entrada) y obligación de comunicar al juez el resultado de la entrada.

En resumen, la autorización judicial debe hacer referencia al aspecto subjetivo (obligado tributario y funcionarios de la Inspección), al aspecto espacial (domicilio concreto) y al aspecto temporal (franja horaria y periodo de duración). Sin embargo, de la jurisprudencia no se desprende como contenido mínimo la indicación de las actuaciones que se pueden llevar a cabo durante la entrada. Por lo tanto, es posible que un auto simplemente autorice la entrada en el domicilio, sin concretar dichas actuaciones. A mi parecer, el auto sí que debería delimitar, en todo caso y de manera expresa, las actuaciones a las que autoriza durante la entrada en el domicilio, debido a la amplitud de las facultades de la Inspección de los tributos, y teniendo en mente que se está produciendo una injerencia en un derecho fundamental.

3.1.4. Recursos

Una vez vistos los aspectos relativos a la entrada en el domicilio, y cuando se entiende que ya se ha producido el acceso con el consentimiento del obligado tributario o en virtud de una autorización judicial, se plantea otra cuestión que también conviene examinar. Se trata de analizar ahora los medios de los que se dispone en defensa de los intereses de los obligados tributarios frente a la entrada de la inspección en su domicilio, es decir, los recursos que se pueden interponer contra la actuación administrativa y la judicial.

En primer lugar, nos encontramos con el recurso de apelación contra el auto del juzgado de lo contencioso-administrativo que autorizó la entrada y registro, que se interpondrá ante el juzgado que lo hubiere dictado, dentro de los quince

días siguientes a de su notificación, mediante escrito razonado que deberá contener las alegaciones en que se fundamente el mismo. El órgano competente para resolver el recurso será la Sala de lo contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia (en adelante, TSJ) correspondiente.

Las causas de impugnación de estos autos que autoricen la entrada de la Inspección tributaria en el domicilio constitucionalmente protegido las podemos agrupar en cinco: legalidad estricta de la autorización judicial; triple juicio de necesidad, idoneidad y proporcionalidad; motivación del auto; limitaciones que debe establecer la autorización y la competencia de la autoridad solicitante de la autorización²⁸.

Por lo tanto, el TSJ podrá controlar la legalidad estricta de la autorización, y para ello deberá verificar 3 extremos:

- Que el afectado por la medida de entrada y registro sea efectivamente el titular del derecho a la inviolabilidad del domicilio.
- Que el acto del que deriva la entrada sea aparentemente legal. Se debe comprobar que el procedimiento que da origen a la actuación de entrada domiciliaria es lícito y ajustado a derecho.
- Que el acto que contiene la solicitud de autorización judicial ha sido dictado por la autoridad administrativa competente.

También deberá controlar el triple juicio de idoneidad, necesidad y proporcionalidad. Cualquier exceso o inobservancia sobre ellos supondrá la nulidad de la autorización judicial. En cuanto a la idoneidad, debe verificarse que la entrada es ajustada al fin perseguido por la Administración tributaria. Para que el auto y el registro cumplan este requisito, es necesario que se hayan aportado indicios de una eventual defraudación tributaria, no siendo suficiente las meras sospechas. Por otro lado, el requisito de la necesidad sólo se ve cumplido cuando no existe otra medida o alternativa menos gravosa para el afectado. Aquí el órgano judicial deberá considerar si la Administración tributaria tenía posibilidad de conseguir la documentación o información a

²⁸ LLOPIS NADAL, S. J. y FAUBEL MARTÍNEZ-BÁGUENA, D., op.cit., La entrada y registro domiciliario por la Inspección de los tributos, pp.73-90

través del requerimiento al obligado tributario. Por último, se deberá valorar el requisito de la proporcionalidad, es decir, tiene que ponderar los intereses de la Administración tributaria y el sacrificio del derecho a la inviolabilidad del domicilio del obligado tributario.

No cabe duda de que este triple juicio es una cuestión muy casuística, por lo que cada auto tiene que ser analizado detenidamente para ver si se cumplen estos requisitos en el caso concreto.

Además, el Tribunal deberá comprobar que el auto estuviera suficientemente motivado, siendo esto obligatorio en todas las decisiones judiciales. Si la motivación es insuficiente, se produce indefensión en el obligado tributario, que viciará de nulidad tanto el auto como toda actuación administrativa, o de la Inspección tributaria, que se haya amparado en él.

De igual manera, se pueden revisar las limitaciones que debe contener el auto, es decir, lo relativo a la delimitación de los funcionarios inspectores autorizados a la entrada, de la concreción del espacio constitucionalmente protegido en el que se pueden desarrollar las actuaciones y de la determinación de los días y horas en los que se puede realizar la entrada. Por ejemplo, el TSJ de la Comunidad Valenciana (1691/2007, de 16 de enero) anuló un auto en el que se autorizaba la entrada y registro en el domicilio por un periodo de 3 meses, lo cual es un plazo claramente excesivo, pues de esa manera se dejaba, prácticamente, la limitación de un derecho fundamental a la discrecionalidad de la Administración tributaria.

Por último, en el recurso de apelación podrá controlarse si el órgano administrativo que solicitó la autorización era el competente para hacerlo, que tiene que ser el Delegado Especial de la Agencia Tributaria.

La consecuencia de la estimación del recuso será la nulidad del auto, lo que supondrá que las pruebas obtenidas durante la entrada se habrían obtenido de forma ilícita y no podrían sustentar ninguna liquidación tributaria²⁹.

²⁹ SENDÍN CIFUENTES, J.L., op.cit., “Los derechos de los empresarios ante la entrada de la Inspección de la Agencia Tributaria en sus oficinas”, , p.12

Por otro lado, el obligado tributario puede interponer el recurso contencioso-administrativo de protección de derechos fundamentales ante el TSJ correspondiente, tal y como prevén los artículos 114 y siguientes de la LCJA. Se trata de un procedimiento especial y cuya tramitación es preferente y sumaria.

En el caso de la entrada y registro domiciliario, se podrá alegar, obviamente, la vulneración del derecho a la inviolabilidad del domicilio, pero también pueden verse vulnerados otros derechos fundamentales como la intimidad o el secreto de las comunicaciones, especialmente, cuando la Administración tributaria realiza volcados masivos e indiscriminados de información contenida en los ordenadores del obligado tributario.

Centrándonos en el derecho a la inviolabilidad del domicilio, la vulneración se da en tres tipos de supuestos: anulación del auto de entrada, extralimitación en las actuaciones y existencia de vicios en el consentimiento.

Si el TSJ anula el auto de entrada, ésta se convierte en ilegal por haberse producido sin autorización judicial, lo cual supone la vulneración de la inviolabilidad del domicilio. Esto en el caso de que la entrada se realizara exclusivamente al amparo de dicho auto, porque si se recabó el consentimiento del titular, entonces la entrada está permitida por dicho consentimiento.

Por otro lado, se está vulnerando el derecho a la inviolabilidad del domicilio cuando los órganos de la Inspección no cumplen con las limitaciones establecidas en el auto. Pueden ser extralimitaciones temporales, como cuando no respetan las horas indicadas, pero también de tipo espacial y subjetivo. También es posible que los órganos inspectores no respeten el alcance material de las actuaciones para el que se permitió la entrada, bien porque han obtenido información o documentación para la que no se habilitó la entrada y registro, o bien porque se han excedido en sus facultades y actuaciones.

En relación con esto, conviene destacar una práctica común en los últimos tiempos por parte de la Inspección, que consiste en el volcado masivo e indiscriminado de información que se encuentra en los ordenadores y servidores de los contribuyentes. LLOPIS NADAL, S. J. y FAUBEL MARTÍNEZ-

BÁGUENA consideran que esta forma de operar no sería válida, puesto que las actuaciones no se ciñen a la finalidad para la que se les autorizó. De esta manera, la actuación tiene un carácter prospectivo, ya que el cribado se hace *a posteriori*, produciéndose una vulneración del derecho a la inviolabilidad del domicilio³⁰. Además, con ello se puede afectar también el derecho a la intimidad, porque cuando se copian los datos del ordenador no se distinguen si son de índole fiscal o personal.

Y, como se indicó anteriormente al hablar del consentimiento del obligado tributario a la entrada en el domicilio, también se produce una vulneración del derecho fundamental cuando no se ha prestado el consentimiento o, habiéndose prestado, no se ha hecho de la forma debida.

Asimismo, el contribuyente puede interponer, previo agotamiento de todos los recursos, el recurso de amparo ante el TC.

En todo caso, existe la posibilidad de interponer los recursos frente a los actos de liquidación practicados por los órganos inspectores: recurso de reposición, reclamación económico-administrativa y recurso contencioso-administrativo.

En conclusión, el nivel de protección, los requisitos exigibles y las consecuencias jurídicas serán distintos si nos encontramos ante un domicilio constitucionalmente protegido o ante otro tipo de finca o inmueble.

Para la entrada de los órganos de la Inspección en el domicilio constitucionalmente protegido se requiere el consentimiento válidamente prestado del obligado tributario o autorización judicial que habilite la entrada, adoptada en forma de auto por el juez competente.

Sin embargo, es posible que existan irregularidades en el auto de entrada y registro o que haya una extralimitación de la actuación inspectora o que la prestación del consentimiento no sea válida, por ello, el obligado tributario dispone de una serie de recursos para la defensa de sus intereses.

³⁰ LLOPIS NADAL, S. J. y FAUBEL MARTÍNEZ-BÁGUENA, D., op.cit., La entrada y registro domiciliario por la Inspección de los tributos, pp.95-96

3.2. APLICACIÓN DEL MÉTODO DE ESTIMACIÓN INDIRECTA DE BASES

Otra de las cuestiones problemáticas respecto al procedimiento inspector la encontramos en relación con la aplicación del método de estimación indirecta para determinar la base de la obligación tributaria objeto del procedimiento de inspección tributaria, ya que la Administración tributaria lo ha estado aplicando muy frecuentemente y, en ocasiones, de manera incorrecta.

Con carácter previo, hay que indicar que existen tres métodos de estimación de bases: directa, objetiva e indirecta. Al régimen de la estimación directa se refiere el artículo 51 LGT, es el método general y se basa en las declaraciones de los propios contribuyentes y en los datos consignados en sus libros y registros comprobados administrativamente, así como el resto de datos, justificantes y documentos que tengan alguna relación con los elementos de la obligación tributaria. Se caracteriza, fundamentalmente, porque para determinar la base positiva sólo se utilizan datos reales y ciertos del obligado tributario, por lo que proporciona una medición exacta de la intensidad con la que ha realizado el hecho imponible del tributo.

Por otro lado, el método de estimación objetiva se regula en el artículo 52 LGT y se caracteriza porque determina la base imponible mediante la aplicación de diferentes magnitudes, índices, módulos o datos previstos en la normativa propia de cada tributo, es decir, se determina la base utilizando datos presuntos, por lo que no proporciona una medición exacta de la intensidad con la que se ha realizado el hecho imponible del tributo. En la actualidad, esta forma de estimación objetiva de la base se aplica sólo en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, IRPF), para determinar parte de la base, en concreto, la que corresponde a los rendimientos netos empresariales obtenidos derivados de ciertas actividades empresariales realizadas en determinadas circunstancias. En otros impuestos, como sucede en el Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA) y en el Impuesto sobre Actividades

Económicas (en adelante, IAE), la estimación objetiva no se refiere a la determinación de la base sino a la de la cuota³¹.

El último de estos métodos es el de estimación indirecta, regulado en los artículos 53 y 158 LGT y 193 RGGIT. Aparece como un método excepcional y subsidiario que sólo se utiliza cuando la Administración, en particular la Inspección tributaria, no pueda disponer de los datos necesarios para la determinación completa de la base imponible mediante el método de estimación directa o el método de estimación objetiva.

3.2.1. Supuestos de aplicación

Procede la aplicación del método de estimación indirecta en las siguientes circunstancias:

1.- Cuando no se hayan presentado las correspondientes declaraciones o cuando las presentadas resulten incompletas o inexactas: la Inspección solicitará datos y antecedentes que permitan determinar la base imponible en régimen de estimación directa. Sin embargo, si lo obtenido no es suficiente para ello, tendrá que acudir al régimen de estimación indirecta. En cuanto a la presentación de declaraciones incompletas o inexactas, el defecto de las mismas debe ser tal que impida aplicar el régimen de estimación directa.

Por ello, la falta de presentación de la autoliquidación no es razón suficiente para aplicar la estimación indirecta, porque acompañando a este comportamiento del contribuyente debe ir la imposibilidad de determinar la base del tributo del que se trate (STSJ Andalucía 14733/1998, de 28 de septiembre).

2.- Cuando los sujetos pasivos ofrezcan resistencia, obstrucción, excusa o negativa a la actuación inspectora: el artículo 203.1 LGT nos indica que se entiende producida esta circunstancia cuando el obligado tributario, debidamente notificado al efecto, haya realizado actuaciones tendentes a dilatar, entorpecer o impedir las actuaciones de comprobación e investigación.

³¹ MENÉNDEZ MORENO, A., op.cit., *Derecho financiero y tributario. Parte General: lecciones de cátedra*, p.152

Entre otras conductas, constituyen resistencia, obstrucción, excusa o negativa a la actuación inspectora:

- a) 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 demás documentación con trascendencia tributaria.
- b) No atender los requerimientos de la Inspección debidamente notificados.
- c) La incomparecencia, salvo causa justificada, en el lugar y tiempo que se hubiera señalado.
- d) Negar o impedir indebidamente la entrada o permanencia en fincas o locales a los funcionarios de la Inspección de los tributos o el reconocimiento de locales, máquinas, instalaciones y explotaciones relacionados con las obligaciones tributarias.
- e) Las coacciones a los funcionarios de la Inspección.

No obstante, puede ocurrir que, a pesar de la resistencia del obligado tributario, la Inspección obtenga los datos necesarios para determinar de forma completa la base imponible por los métodos de estimación directa u objetiva. En este caso, no cabría la estimación indirecta.

3.- Cuando se incumplan sustancialmente las obligaciones contables o registrales: se entiende que existe este incumplimiento sustancial en las circunstancias que enumera el artículo 193.4 RGGIT, esto es:

- a) Cuando el obligado tributario incumpla la obligación de llevanza de la contabilidad o de los libros registro establecidos en las disposiciones fiscales. Se presume su omisión cuando no se exhiban a requerimiento de los órganos de inspección.
- b) Cuando la contabilidad no recoja fielmente la titularidad de las actividades, bienes o derechos.
- c) Cuando los libros o registros contengan omisiones, alteraciones o inexactitudes que oculten o dificulten gravemente la constatación de las operaciones realizadas.

- d) Cuando aplicando las técnicas o criterios generalmente aceptados a la documentación facilitada por el obligado tributario, no pueda verificarse la declaración o determinarse con exactitud las bases o rendimientos objeto de comprobación.
- e) Cuando la incongruencia probada entre las operaciones contabilizadas o registradas y las que debieran resultar del conjunto de adquisiciones, gastos u otros aspectos de las actividad permita presumir que la contabilidad o los libros registro son incorrecto.

Hay que destacar la falta de precisión normativa en torno a cuáles son los incumplimientos contables o registrales considerados “sustanciales” a efectos de poder aplicar el método de estimación indirecta de bases, porque el artículo 193.4 RGGIT se refiere a criterios muy generales susceptibles de múltiples valoraciones, dejando así un amplio margen de discrecionalidad a la Administración tributaria.

4.- Cuando se haya producido la desaparición o destrucción de los libros y registros contables o de los justificantes de las operaciones anotadas en los mismos: en este supuesto el obligado tributario sí que ha cumplido su obligación de llevanza de la contabilidad, pero no su conservación. Es indiferente la existencia o no de culpabilidad del obligado tributario en la desaparición o destrucción, incluso en aquellos supuestos en que se haya producido por una causa de fuerza mayor.

Por ejemplo, la STSJ Galicia 6262/2005, de 5 de octubre, recoge un caso en que se destruyó la contabilidad como consecuencia de un incendio, pero al no poder probarse por otros medios los elementos para determinar la base imponible, la Inspección pudo utilizar el método de estimación indirecta.

En resumen, como se ha podido observar, este método de estimación se puede aplicar en una variedad de situaciones. Sin embargo, no se puede olvidar que su principal característica es la subsidiariedad, por lo tanto, la concurrencia de algunos de estos supuestos señalados no determina automáticamente la aplicación del método de estimación indirecta, ya que, si la Inspección obtiene durante las actuaciones de comprobación e investigación

los datos que le permitan una estimación completa de la base imponible, ésta debe cuantificarse necesariamente por los métodos ordinarios, es decir, estimación directa u objetiva³². Ahora bien, tal y como indicó el TS en su Sentencia 5970/1998, de 17 de octubre, la Administración tributaria no puede amparar la aplicación de este método en su propia insuficiencia de actividad investigadora.

3.2.2. Medios y fuentes de estimación

Así pues, en los casos en que la Administración tributaria no pueda disponer de los datos necesarios para la determinación completa de la base imponible mediante el método de estimación directa o el de estimación objetiva, podrá proceder a determinar la base aplicando el método de la estimación indirecta, para lo cual el artículo 53.2 LGT prevé la utilización de los siguientes medios:

- Datos y antecedentes disponibles que sean relevantes al efecto.
- Elementos que acrediten de manera indirecta la existencia de los bienes y de las rentas, así como de los ingresos, ventas, costes y rendimientos que sean normales en el respectivo sector económico, atendidas las dimensiones de las unidades productivas o familiares que deban compararse en términos tributarios.
- Valoración de las magnitudes, índices, módulos o datos que concurren en los respectivos obligados tributarios, según los datos o antecedentes que se posean en supuestos similares o equivalentes.

La normativa no establece un orden de prelación en la aplicación de estos medios, pudiendo ser utilizados de forma conjunta y de manera combinada con los datos incluidos en las declaraciones tributarias o registros contables del sujeto pasivo.

La única limitación que se establece es que debe ajustarse a medios o instrumentos que permitan obtener un alto índice de probabilidad en la

³² FORTUNY ZAFORTEZA. M. (coord.), ARRIETA BLANCO, S., SOTELO TASIS, C., DE CASSO CASTILLO, E. (2018): *Memento Inspección de Hacienda*, Francis Lefebvre, Madrid. Disponible en: <https://online-elderecho.com.ponton.uva.es/seleccionProducto.do?producto=QMEMX#%2FpresentarMemento.do%3Fnr ef%3D7dbdbbba%26producto%3DQMEMX%26idFragmento%3DinicioTabla%26rnd%3D0.6434440511235884>

determinación de la base, rechazando aquellos que no sean relevantes o que no acrediten, ni siquiera de forma indirecta, la existencia del hecho imponible o su valoración³³. Con lo cual, es la Administración tributaria la que decide, en cada caso, cuál es el medio que considera que logra esa cuantificación lo más aproximada posible.

Los datos y antecedentes utilizados para la aplicación del método de estimación indirecta, pueden proceder de las siguientes fuentes, recogidas en el artículo 158.3 LGT:

- signos, índices o módulos establecidos para el método de estimación objetiva;
- datos económicos y del proceso productivo procedentes del propio obligado tributario;
- datos procedentes de estudios estadísticos;
- datos procedentes de muestras efectuadas por la Inspección.

La reforma de 2015 introdujo los apartados 4 y 5 de este artículo 158 LGT. El apartado 4 distingue entre los casos en los que se aplica el método de estimación indirecta en relación a un impuesto directo, y aquellos otros casos en los que se debe aplicar la estimación indirecta respecto a un impuesto sobre el consumo. En los primeros, se podrá determinar con el método de estimación indirecta las ventas y prestaciones, las compras y gastos o el rendimiento de la actividad. La estimación indirecta puede referirse únicamente a las ventas y prestaciones, si las compras y gastos que figuran en la contabilidad o en los registros fiscales se consideran suficientemente acreditados. Asimismo, puede referirse únicamente a las compras y gastos cuando las ventas y prestaciones resulten suficientemente acreditadas. De esta manera, se permite la utilización parcial de este método. Se está pensando en aquellas ocasiones en que los contribuyentes ocultan parte de los ingresos pero declaran todos los gastos.

³³ LÓPEZ LÓPEZ, H., MARTÍNEZ CABALLERO, R., IBÁÑEZ GARCÍA, R. (2016): *Practicum Fiscal 2016*, Thomson Reuters- Aranzadi, Cizur Menor. Disponible en: <https://proview-thomsonreuters-com.ponton.uva.es/title.html?redirect=true&titleKey=aranz%2Fmonografias%2F166318496%2Fv1.7&titleStage=F&titleAcct=i0adc419b00000146ec035863f9d412c3#sl=0&eid=4e7fd9e9c09e28ed29223573a10140fb&eat=%5Bbid%3D%22%22%5D&pg=&psl=e&nvgS=false>

Por otro lado, cuando se trata de imposición sobre el consumo (IVA), se podrá determinar la base y la cuota repercutida, la cuota que se estima soportada y deducible o ambos importes. La cuota que se estima soportada y deducible se calculará estimando las cuotas que corresponderían a los bienes y servicios que serían normalmente necesarios para la obtención de las ventas o prestaciones correspondientes, pero solo en la cuantía en la que se aprecie que se ha repercutido el impuesto y que ha sido soportada efectivamente por el obligado tributario.

Finalmente, en los tributos con periodos de liquidación inferiores a un año, la cuota estimada se repartirá linealmente entre los períodos de liquidación correspondientes, salvo que el obligado tributario justifique que procede considerar o aplicar un reparto temporal diferente.

3.2.3. Procedimiento

Para la aplicación de la estimación indirecta no se exige un acto administrativo previo que la declare, sino que se producirá como un acto de trámite dictado por el actuario, no siendo susceptible de recurso o reclamación. Esto sin perjuicio de los que puedan interponerse contra la liquidación resultante de las actuaciones inspectoras, donde sí que se puede plantear la procedencia o improcedencia de la utilización de este método para la determinación de la base o de la cuota por parte de la Inspección de los tributos.

Eso sí, los órganos de la Inspección deberán emitir un informe razonado que acompañará el acta, el cual contendrá las causas de la aplicación del método indirecto, la situación de la contabilidad y registros obligatorios, los medios elegidos, cálculos y estimaciones utilizados.

Cuando tras dejar constancia la Inspección de la apreciación de las circunstancias determinantes de la aplicación del método de estimación indirecta, se aporten datos, documentos o pruebas relacionados con dicha circunstancia, el plazo máximo de duración del procedimiento inspector se extenderá por un período de 6 meses, tal y como indica el artículo 150.5 LGT.

Concluyendo, la aplicación del método de estimación indirecta debe ser subsidiaria, sólo utilizable en los casos en que sea imposible obtener los datos

necesarios para efectuarla a través de los métodos ordinarios. Por ello, la Administración no sólo debe justificar de manera suficiente que procede su uso, sino que también es necesario que precise la motivación para la elección de elementos de estimación concretamente empleados en cada supuesto.

A pesar de ello, sigue existiendo una amplia discrecionalidad de la Administración, tanto a la hora de decidir su aplicación, como en la selección de los medios utilizables para el cálculo de la base. Por lo cual, sería conveniente una mayor precisión en la normativa tributaria, para evitar dejar tanto margen de actuación a los órganos de la Inspección y garantizar mejor la seguridad jurídica.

3.3. DECLARACIÓN DE CONFLICTO EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA TRIBUTARIA

Las principales medidas antielusión de carácter general son la recalificación hecha por la Administración tributaria al amparo de lo dispuesto en el artículo 13 LGT, la declaración de conflicto en la aplicación de la norma tributaria y la simulación, ya que se trata de figuras jurídicas que permiten a la Administración tributaria evitar la elusión fiscal mediante negocios anómalos.

Junto a estas medidas de carácter general existen otras de carácter específico, establecidas en las leyes de los distintos tributos, con la finalidad de que las normas de los tributos se configuren mejor técnicamente o de facilitar a la Administración la prueba de los hechos que fundamentan la obligación tributaria.

Este trabajo se va a centrar en el análisis de la declaración de conflicto en la aplicación de la norma, cuya regulación se encuentra en los artículos 15 y 159 LGT, así como en el artículo 194 RGGIT.

Existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria cuando se evita total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minorra la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurren las siguientes circunstancias:

- Que individualmente considerados, o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.
- Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran conseguido con los actos o negocios usuales o propios.

La consecuencia es la prevista en el artículo 15.3 LGT, es decir, se exigirá, por analogía, el tributo aplicando la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios o eliminando las ventajas fiscales obtenidas, y se liquidarán intereses de demora.

Se trata de una figura novedosa que se introduce con la LGT 2003, que viene a sustituir al fraude de ley tributario y pretende configurarse, según la Exposición de Motivos de la Ley 58/2003, como “*un instrumento efectivo de lucha contra el fraude sofisticado, con superación de los tradicionales problemas de aplicación que ha presentado el fraude de ley en materia tributaria*”.

Por lo tanto, hay que ver cuáles son las diferencias entre ambas figuras, fraude de ley y conflicto en la aplicación de la norma. Algunos autores, como PALAO TABOADA³⁴, entienden que ambas figuras tienen idéntica naturaleza jurídica y que su principal diferencia está en que el fraude de ley tributario se establecía en términos subjetivos, exigiendo la prueba de la intención de eludir el tributo, mientras que el conflicto en la aplicación de la norma se conceptúa en términos objetivos. Con lo cual, el fraude de ley se centraba en la intencionalidad mientras que el conflicto pone el foco en el resultado, facilitando así la prueba.

Otros autores entienden que su naturaleza jurídica no coincide, aunque se aproxime, ya que el legislador quiso expresamente separarse del fraude de ley, que es una figura general del ordenamiento jurídico, creando una figura distinta³⁵.

³⁴ PALAO TABOADA, C. (2003): “La norma anti-elusión del proyecto de nueva Ley General Tributaria”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 248, p. 87

³⁵ FORTUNY ZAFORTEZA. M. (coord.), ARRIETA BLANCO, S., SOTELO TESIS, C., DE CASSO CASTILLO, E., op.cit., *Memento Inspección de Hacienda*.

En definitiva, ambas figuras vienen a cumplir una misma función, la antielusión, y en la práctica normalmente se considera que se refieren a los mismos supuestos.

Sin embargo, la regulación del conflicto en la aplicación de la norma ha sido criticada por numerosas cuestiones, entre ellas por el uso de expresiones imprecisas y conceptos jurídicos indeterminados. Esto ya se apuntaba en el Dictamen del Consejo de Estado 1403/2003, de 22 de mayo, cuando decía que *“la redacción proyectada pone de manifiesto, en primer lugar, un recurso excesivo a conceptos jurídicos indeterminados, que dejan un margen de apreciación demasiado amplio e impreciso; es decir, no permite acotar con una mínima precisión los supuestos de hecho que puede abarcar el denominado abuso en la aplicación de la norma tributaria, lo que resulta evidentemente contrario al principio de seguridad jurídica”*.

Otro de los aspectos discutidos surge entorno a la posibilidad de sancionar por este supuesto en algunas ocasiones, posibilidad que se introdujo con la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

3.3.1. Diferencia con figuras cercanas

El conflicto en la aplicación de la norma puede plantear problemas de delimitación o de confusión con figuras colindantes como son la simulación y las economías de opción, por lo que conviene hacer una referencia a ellas.

La STS 1060/2014, de 17 de marzo, expresa la diferencia conceptual entre la simulación y el fraude de ley. Por un lado, *“el fraude de ley parte de la existencia de actos o negocios jurídicos válidos, que reúnen todos los elementos exigidos por el ordenamiento jurídico para desplegar sus efectos jurídicos. Pero se trata de actos o de negocios jurídicos realizados al amparo de una determinada normativa (norma de cobertura) que no les protege, al no perseguir sus resultados habituales, por lo que debe aplicarse la norma tributaria (norma defraudada) que resulta de aplicación a los actos o negocios jurídicos que debieran haberse utilizado con normalidad a la vista de los efectos producidos y circunstancias concurrentes”*.

Por otro lado, la simulación *“supone la creación de una realidad jurídica aparente (simulada) que oculta una realidad jurídica distinta (subyacente) o que oculta la inexistencia de acto o de negocio jurídico. Esta simulación puede alcanzar a cualquiera de los elementos del negocio o del contrato; en nuestro ordenamiento, por tanto, tratándose del contrato, puede afectar a los sujetos, al objeto y a la causa (art.1261 CC)”*.

En la simulación se intenta ocultar el presupuesto de hecho que determina la obligación de pagar la deuda tributaria, engañando a la Administración, mientras que en el conflicto lo que se quiere es eludir la realización del presupuesto de hecho, o algún otro elemento de la estructura del tributo determinante de la deuda tributaria, mediante una práctica que efectivamente se ha llevado a cabo, pero que permite la consecución de un resultado económico más favorable³⁶.

También hay que hacer mención a las economías de opción, que consisten en la posibilidad que tienen los obligados tributarios de optar por alguna de las previsiones alternativas que las propias leyes permiten. Por lo tanto, se trata de una forma legal de ahorro fiscal basada en el principio de autonomía de la voluntad del artículo 1255 CC.

El TC, en la STC 46/2000 de 17 de febrero del 2000, definía las economías de opción como *“la posibilidad de elegir entre varias alternativas legalmente válidas dirigidas a la consecución de un mismo fin, pero generadoras las unas de alguna ventaja adicional respecto de las otras”*. Además, la STS 3528/2003, de 24 de mayo, aclara que *“el uso alternativo de las normas fiscales, con la finalidad de abonar impuestos menos gravosos, es enteramente lícito, siempre que se utilicen figuras contractuales auténticas y no se trate de eludir el pago de los impuestos que sean procedentes conforme a las mismas”*.

De aquí se desprende la diferencia entre ambas figuras, siendo la economía de opción legal y el fraude de ley no. No obstante, establecer la línea divisoria entre ambas figuras no es tan sencillo en la práctica, y habrá que ver caso por caso si la conducta del obligado tributario abusa de la configuración jurídica de

³⁶ MENÉNDEZ MORENO, A., op.cit., *Derecho financiero y tributario. Parte General: lecciones de cátedra*, p.106

la normativa para eludir la tributación o si la conducta es correcta y no viola el espíritu de la ley.

3.3.2. Procedimiento

Para que la Administración tributaria pueda declarar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria será necesario el previo informe favorable de la Comisión consultiva correspondiente. Dicho informe vincula al órgano de inspección sobre la existencia o no de conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

La Comisión consultiva está formada por dos representantes del órgano competente para contestar las consultas tributarias escritas, uno de los cuales ha de actuar como Presidente, y por dos representantes de la Administración tributaria actuante.

El artículo 194.4 RGGIT aclara la composición de la Comisión consultiva, que en el ámbito de competencias del Estado estará compuesta por dos representantes de la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda designados por resolución del Director general de Tributos, uno de los cuales actúa como presidente con voto de calidad. Cuando el conflicto afecte a las normas dictadas por las Comunidades Autónomas en materia de tributos cedidos, los representantes se designan por resolución del titular del órgano competente para contestar consultas tributarias escritas.

Cuando el órgano de inspección que tramita el procedimiento estime que concurren las circunstancias para entender que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria, se lo comunica al obligado tributario, concediéndole un plazo de 15 días para presentar alegaciones y aportar o proponer las pruebas que estime procedentes.

Una vez recibidas las alegaciones y, en su caso, practicadas las pruebas procedentes, el órgano de inspección que tramita el procedimiento debe emitir un informe sobre la concurrencia o no de las circunstancias antes mencionadas, que se remitirá, junto con el expediente, al órgano competente para liquidar.

Si el órgano competente para liquidar estima que concurren dichas circunstancias, debe remitir el expediente completo a la Comisión consultiva, que tendrá un plazo de 3 meses para emitir el informe correspondiente, aunque puede ampliarse un mes más, mediante acuerdo motivado.

El informe emitido por la Comisión consultiva se comunica al inspector jefe, quien ordenará su notificación al obligado tributario. El período de tiempo transcurrido desde que se comuniqué al obligado tributario que se va a solicitar el informe a la Comisión consultiva hasta la recepción de éste por el órgano de inspección, es un supuesto de interrupción justificada a efectos del cómputo del plazo del procedimiento inspector. Una vez transcurridos los plazos anteriormente señalados, y sin informe de la Comisión se procederá a la reanudación del cómputo de los plazos del procedimiento inspector, manteniéndose la obligación de emitir dicho informe y pudiéndose proseguir las actuaciones y dictar liquidaciones provisionales, pero sólo respecto a los actos no relacionados con la declaración de conflicto.

Por último, cabe señalar que el informe de la Comisión consultiva no es susceptible de recurso o reclamación independiente, aunque puede plantearse su procedencia en los recursos y reclamaciones interpuestos contra los actos y liquidaciones dictados como consecuencia de la declaración del conflicto.

3.3.3. Efectos de la declaración de conflicto

Una vez declarado el conflicto en la aplicación de la norma, la Administración tributaria exigirá el tributo de acuerdo con la norma tributaria correspondiente a los actos o negocios usuales o propios o eliminando las ventajas fiscales obtenidas. Asimismo, se liquidan los correspondientes intereses de demora.

En relación con los efectos, el artículo 15.3 LGT fue reformado por la Ley 34/2015³⁷, eliminando la última frase del mismo, “*sin que proceda la imposición de sanciones*”. De esta manera, desaparece la imposibilidad de imponer sanciones y se incluye en el artículo 206 bis LGT un nuevo tipo infractor, la

³⁷ Art.15.3 LGT antes de la reforma: “*En las liquidaciones que se realicen como resultado de lo dispuesto en este artículo se exigirá el tributo aplicando la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios o eliminando las ventajas fiscales obtenidas, y se liquidarán intereses de demora, sin que proceda la imposición de sanciones*”

infracción en supuestos de conflicto en la aplicación de la norma tributaria, que constituye una infracción grave.

El apartado 1 nos indica que esta infracción tributaria se produce cuando se incumplen las obligaciones tributarias mediante la aplicación de lo dispuesto en el artículo 15 LGT y en la que hubiese resultado acreditada cualquiera de las siguientes situaciones:

- a) La falta de ingreso dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo de la totalidad o parte de la deuda tributaria.
- b) La obtención indebida de una devolución derivada de la normativa de cada tributo.
- c) La solicitud indebida de una devolución, beneficio o incentivo fiscal.
- d) La determinación o acreditación improcedente de partidas positivas o negativas o créditos tributarios a compensar o deducir en la base o en la cuota de declaraciones futuras, propias o de terceros.

A continuación, en el apartado 2, se determina que este incumplimiento sólo constituirá infracción tributaria cuando se acredite la existencia de igualdad sustancial entre el caso objeto de regularización y aquel otro supuesto en el que se hubiera establecido criterio administrativo y éste hubiese sido hecho público antes del inicio del plazo para la presentación de la correspondiente declaración o autoliquidación.

Este criterio administrativo se fija por los informes de la Comisión consultiva al que se refieren los artículos 15.2 y 159 LGT. Por ello, se deben publicar trimestralmente los informes de la Comisión consultiva en los que se haya apreciado la existencia de conflicto en la aplicación de la norma tributaria, aunque en dichas publicaciones se debe guardar la debida reserva en relación con los sujetos afectados. No obstante, hasta el momento tan solo se ha publicado un informe de este tipo, el “Conflicto nº1. Impuesto sobre Sociedades. Gastos financieros de financiación intragrupo”, que trata de un supuesto sobre una reestructuración y un préstamo intragrupo que afecta a la base imponible del Impuesto sobre Sociedades (IS, en adelante). Ahora bien, para poder sancionar un préstamo intragrupo de este tipo, se deberá acreditar

la igualdad sustancial entre el caso del que se trate y el caso analizado en el Conflicto nº1. Esto posiblemente suponga que el Conflicto nº1 tenga un efecto limitado en la práctica, debido a las muchas particularidades del caso analizado por la Comisión consultiva, y a la dificultad a la hora de probar la necesaria igualdad sustancial.

De esta manera, sólo habrá sanción cuando ya hubiera un criterio administrativo que indique que ahí hay una infracción. Como bien indica ESCRIBANO LÓPEZ³⁸, la primera forma novedosa de infracción queda libre de sanción, porque para que se dé el tipo infractor se requiere la declaración en tal sentido de la Administración tributaria. En cierto modo, por tanto, se está favoreciendo a aquel obligado tributario ingenioso en las formas de eludir fiscalmente.

En relación con esto, en la STC 120/2005, de 10 de mayo, se considera que las conductas en fraude de ley no serían sancionables, porque sería una aplicación análoga del tipo penal y resultaría lesionado el principio de legalidad penal del artículo 25.1 CE y por resultar imprevisible para sus destinatarios.

Algunos autores, como BACIGALUPO SAGGESE³⁹, consideran que esto mismo sería aplicable al conflicto y por lo tanto, no podría sancionarse. Sin embargo, otros⁴⁰ opinan que la sanción es posible ya que su naturaleza difiere de la del fraude de ley y la regulación de la sanción que se efectúa es previsible, al exigir una igualdad sustancial con otro supuesto previo en el que se haya establecido criterio administrativo y se haya hecho público, por lo que no atentaría contra la seguridad jurídica. En mi opinión, la sentencia mencionada se refiere a la no sancionabilidad en el ámbito penal por el fraude de ley, pero ello no excluye que sí que sea posible sancionar administrativamente, como ahora recoge la ley en relación con el conflicto.

³⁸ ESCRIBANO LÓPEZ, F. (2015) "Sobre el proyecto de modificación parcial de la LGT", *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 166, p.16.

³⁹ BACIGALUPO SAGGESE, S. (2005): "Principio de legalidad y fraude a la ley. A propósito de la STC 120/2005, de 10 de mayo», *Revista de Contabilidad y Tributación, CEF*, nº. 271, pp.201-216

⁴⁰ LILLO JARAMILLIO, G. (2017): "Análisis de la novedosa sancionabilidad del conflicto en la aplicación de la norma tributaria", *Revista jurídica Universidad Autónoma de Madrid*, nº36, pp.263-268

Pero aun considerado adecuada la introducción de la sanción, no está exenta de críticas su tipificación en el artículo 206 bis LGT. MORÓN PÉREZ⁴¹ considera que este artículo es contrario a las exigencias de *lex certa* que exige el principio de tipicidad, entre otros motivos, por ser el criterio de la Comisión consultiva el que venga a completar el tipo de infracción tributaria. Sostiene que se trata de una norma sancionadora en blanco y por lo tanto, contraria al artículo 25.1 CE. En la misma línea, ESCRIBANO LÓPEZ⁴² opina que se trata de un tipo abierto e indeterminado que sólo se cierra en la medida en que se haya hecho público previamente el criterio establecido vía Comisión consultiva. Con lo cual, la seguridad jurídica se ve gravemente afectada.

Sin embargo, otros autores, como SANZ GÓMEZ⁴³, defienden la idoneidad del artículo 206 bis LGT y mantienen que sí que cumple los criterios de tipicidad, aunque reconocen una cierta inseguridad jurídica debido a la referencia a conceptos jurídicos indeterminados.

Finalmente, el artículo 206 bis LGT en el apartado 4 establece que la sanción consiste en una multa pecuniaria:

- Multa pecuniaria proporcional del 50 % de la cuantía no ingresada.
- Multa pecuniaria proporcional del 50 % las devoluciones indebidamente producidas.
- Multa pecuniaria proporcional del 15 % de la cantidad indebidamente solicitada.
- Multa pecuniaria proporcional del 15 % del importe de las cantidades indebidamente determinadas, si se trata de partidas a compensar o deducir en la base imponible, o del 50 % si se trata de partidas a deducir en la cuota o de créditos tributarios aparentes.

⁴¹ MORÓN PÉREZ, C. (2015): “Inconstitucionalidad de la regulación del conflicto en la aplicación de normas en la modificación parcial de la Ley General Tributaria”, *Quincena Fiscal*, núm. 22. Disponible en: https://proview-thomsonreuters-com.ponton.uva.es/title.html?redirect=true&titleKey=aranz%2Fperiodical%2F108139532%2Fv20150022.2&titleStage=F&titleAcct=i0adc419b00000146ec035863f9d412c3#sl=e&eid=51eb1527858fd99c725f892045dd665f&eat=BIB_2015_17999&pg=&psl=&nvgS=false

⁴² ESCRIBANO LÓPEZ, F., op.cit, “Sobre el proyecto de modificación parcial de la LGT”, p.16

⁴³ SANZ GÓMEZ, R. (2016): “Luces y sombras de una ¿esperada? herramienta contra el abuso del Derecho tributario”, *Documentos- Instituto de Estudios Fiscales* nº3, pp.245-246

Estas sanciones son incompatibles con aquellas que aparecen en los artículos 191, 193, 194 y 195 LGT⁴⁴.

En conclusión, tanto la introducción del concepto de conflicto en la aplicación de la norma tributaria como la imposición de sanciones por ello han propiciado un amplio debate doctrinal. Cuando se den los requisitos que establece el artículo 15 LGT la Administración tributaria podrá declarar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria, pero para ello es necesario el informe previo y vinculante de la Comisión consultiva. Una vez declarado el conflicto, se aplicará la norma que hubiera correspondido, se liquidarán los intereses de demora y se impondrán sanciones en los casos que proceda según el artículo 206 bis LGT.

No obstante, parece que los propios órganos de Inspección tributaria consideran que la declaración de conflicto del artículo 15 de la LGT es una fórmula fallida para la lucha contra el fraude fiscal. En parte precisamente por la dudosa seguridad jurídica que ofrece, pues han sido muy pocas las ocasiones en las que ha acudido a ella, optando en más ocasiones por la fórmula de la recalificación realizada e al amparo de lo dispuesto en el artículo 13 de la LGT. Los escasos, por no decir nulos efectos económicos negativos para el obligado tributario que realiza las situaciones de fraude tipificadas en el artículo 15.1 y la complejidad del procedimiento para realizar la declaración de conflicto tampoco han contribuido a su aplicación efectiva. El establecimiento del tipo infractor del artículo 206 bis de la LGT no parece que vaya a cambiar nada en el sentido señalado.

En efecto, no va a cambiar nada porque la tipificación de la infracción y su sanción es muy criticable, como demuestra parte de la doctrina. Por un lado, es cierto que se refiere conceptos jurídicos indeterminados como igualdad sustancial o negocios notoriamente artificiosos o impropios, con la consiguiente pérdida de seguridad jurídica. No obstante, no tiene suficiente entidad como para ser contrario al principio de legalidad en las sanciones y, además, debe

⁴⁴ El artículo 191 recoge la infracción tributaria por dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación; el artículo 193, la infracción tributaria por obtener indebidamente devoluciones; el artículo 194, la infracción tributaria por solicitar indebidamente devoluciones, beneficios o incentivos fiscales y el artículo 195, la infracción tributaria por determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios aparentes.

existir un criterio administrativo previo, lo que aumenta la previsibilidad. Quizás sería conveniente repensar estos artículos e introducir criterios más claros y que reduzcan la inseguridad jurídica, a la vez que permitan perseguir de manera adecuada la defraudación tributaria.

3.4. DELITOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA

El último de los problemas con los que se puede encontrar la Inspección, en particular durante la realización de un procedimiento de inspección tributaria, que se va a tratar en este trabajo tiene que ver con el descubrimiento por parte de la Inspección de comportamientos del obligado tributario inspeccionado que se podrían calificar como delito contra la Hacienda Pública según lo dispuesto en el Título XIV del Libro II del Código Penal.

La vulneración del ordenamiento jurídico conlleva la reacción del mismo tendente a su reparación. En general, la respuesta del ordenamiento jurídico pretende la reparación de las consecuencias que tal vulneración ha producido. Estaríamos ante los ilícitos civiles, cuya consecuencia sería el pago de los intereses de demora y el recargo correspondiente. Pero también puede ser que se busque el castigo del sujeto infractor, yendo más allá de la simple reparación del daño. En este caso, estaríamos ante los ilícitos penales, dentro de los cuales podemos diferenciar dos modalidades: las infracciones y los delitos⁴⁵.

Las infracciones tributarias son las acciones u omisiones tipificadas como tales en la LGT u otra ley, siempre que sean dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia. Su comisión se castiga con sanciones tributarias, que, normalmente, son de carácter pecuniario y cuyo objetivo es desincentivar la conducta que se sanciona.

Mientras que los delitos tipificados en el Código Penal (CP, en adelante) se corresponden con una vulneración del ordenamiento jurídico que reviste una especial gravedad y, por tanto, la reacción será más contundente, pudiendo ser sancionadas incluso con penas privativas de libertad.

⁴⁵ MENÉNDEZ MORENO, A., op.cit., *Derecho financiero y tributario. Parte General: lecciones de cátedra*, p.281

El CP recoge en su Título XIV del Libro II, artículos 305 a 310 bis, los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social, tipificando conductas de especial gravedad. Los delitos que se encuadran concretamente en dichos artículos son los siguientes:

- Delito de defraudación tributaria.
- Delito contable.
- Delito de defraudación contra la Hacienda de la Unión Europea.
- Delito de defraudación a la Seguridad Social.
- Delito de obtención indebida de subvenciones o ayudas de las Administraciones Públicas.

Los delitos contra la Hacienda Pública se configuran como normas penales en blanco, en cuanto la ley penal precisa acudir a la normativa tributaria vigente para completar el tipo.

En este trabajo nos vamos a centrar exclusivamente en el delito de defraudación tributaria, por ser el delito más frecuente dentro de los delitos contra la Hacienda Pública.

3.4.1. Delito de defraudación tributaria

El delito de defraudación tributaria se recoge en el artículo 305 CP y también se le denomina delito fiscal. El tipo de este delito lo constituye la defraudación a la Hacienda pública estatal, autonómica, foral o local, tanto por acción como por omisión, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, siempre que la cuantía defraudada exceda de 120.000 euros.

Se trata de un delito de resultado, no de peligro, por lo que se exige un específico perjuicio para la Hacienda Pública, al menos 120.000 euros. Ahora bien, para determinar esta cuantía se debe acudir a la normativa tributaria, dado el carácter de norma penal en blanco del precepto penal.

El bien jurídico protegido son los intereses económicos del Estado, CCAA y Entidades Locales. La justificación del delito se fundamenta en la solidaridad de

todos a la hora de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas de acuerdo con la capacidad económica y dentro de un sistema tributario justo, de acuerdo con el artículo 31 CE, lo que conlleva, lógicamente, la prohibición del fraude fiscal⁴⁶.

El sujeto activo del delito es quien defrauda a la Hacienda Pública cometiendo alguna de las conductas tipificadas en el artículo 305.1 CP, siempre que su cuantía exceda de 120.000 euros. Se trata, pues, de un delito especial propio, que sólo puede ser cometido por el obligado tributario que infringe sus deberes con Hacienda⁴⁷. Esto no impide la responsabilidad criminal de personas ajenas a la obligación tributaria como partícipes (inductores, cooperadores necesarios y cómplices), ya que todo sujeto, autor o interviniente partícipe, responderá penalmente⁴⁸. Sin embargo, como bien expone la STS 3/2006, de 20 de enero, *“el partícipe no puede ser condenado con la misma pena que el autor, dado que no ha infringido el deber que sólo le incumbe a éste. Pero, este criterio es de aplicación sólo en el caso de la cooperación necesaria y de la inducción, que el Código sanciona con la pena prevista para el autor. Por el contrario, carece de aplicación respecto del cómplice, al que ya la pena le ha sido atenuada en un grado, pues se considera que su conducta no es equivalente a la del autor”*.

La pena de este delito es doble, por un lado, prisión de uno a cinco años y, por otro, multa del tanto al séxtuplo de la cuantía defraudada. No obstante, el artículo 305 bis recoge un tipo agravado con una pena de prisión dos a seis años y multa del doble al séxtuplo de la cuota defraudada cuando la defraudación se cometa concurriendo alguna de las circunstancias siguientes:

- a) Que la cuantía de la cuota defraudada exceda de 600.000 euros.
- b) Que la defraudación se haya cometido en el seno de una organización o de un grupo criminal.
- c) Que la utilización de personas físicas o jurídicas o entes sin personalidad jurídica interpuestos, negocios o instrumentos fiduciarios o

⁴⁶ FORTUNY ZAFORTEZA. M. (coord.), ARRIETA BLANCO, S., SOTELO TESIS, C., DE CASSO CASTILLO, E., op.cit., *Memento Inspección de Hacienda*

⁴⁷ STS 3493/2017, de 3 de octubre de 2017.

⁴⁸ STS 374/2017, de 24 de mayo

paraísos fiscales o territorios de nula tributación oculte o dificulte la determinación de la identidad del obligado tributario o del responsable del delito, la determinación de la cuantía defraudada o del patrimonio del obligado tributario o del responsable del delito.

Además de las penas señaladas, se impone al responsable la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante el periodo de 3 a 6 años, en el tipo básico, y durante el periodo de 4 a 8 años, en el agravado.

Sin embargo, se exime de responsabilidad penal al que regularice su situación tributaria, en los términos del artículo 305.4 LGT, antes de que se le haya notificado por la Administración tributaria el inicio de actuaciones de comprobación o investigación o, en caso de que éstas no se hubieran producido, antes de que tenga conocimiento formal de la iniciación de diligencias penales.

Una cuestión conflictiva es la relacionada con el plazo de prescripción del delito de defraudación tributaria, que es de 5 años en el tipo básico y de 10 en el tipo agravado. Sin embargo, el plazo de prescripción administrativa es de tan solo 4 años. Algunos autores, como BAJO FERNÁNDEZ⁴⁹, defienden que, una vez transcurridos el plazo de 4 años, si la Administración tributaria no ha desplegado actividad inspectora y no ha determinado la deuda, entonces no será posible apreciar la existencia de delito.

Pero la jurisprudencia del TS ha mantenido la independencia de los dos plazos de prescripción, el penal y el tributario. Como indica en la STS 8036/2000, de 6 de noviembre, nada impide que *“el delito se someta legalmente a plazos de prescripción más largos que la infracción administrativa, en razón de su mayor gravedad”*. Por lo tanto, la prescripción de la obligación tributaria no tiene incidencia en la prescripción penal.

⁴⁹ BAJO FERNÁNDEZ, M. (2002): “La interminable historia de la prescripción del delito fiscal”, *Diario La Ley* nº6, pp. 1738-1740

También es complejo el cómputo del plazo, ya que el cómputo del plazo de prescripción penal se inicia en el momento de la comisión del delito pero no tiene por qué coincidir con el de la prescripción administrativa. Por ejemplo, en los tributos periódicos con período de declaración inferior al año natural, el plazo de prescripción penal se inicia el día que finaliza el plazo de presentación de la última autoliquidación del año, aunque toda la cuota defraudada corresponda a la primera autoliquidación anual⁵⁰.

La interrupción del plazo de prescripción del delito se produce cuando el procedimiento se dirige contra el culpable, sin embargo, el problema está en determinar cuándo se entiende se entiende dirigido el procedimiento contra el culpable, si en el momento de la presentación de denuncia o querella, o en el momento de la admisión a trámite de las mismas. El TC y el TS tienen visiones contrapuestas en este punto, lo cual complica el asunto.

El TC, en la STC 63/2005, de 14 de marzo, negó que la simple presentación de denuncia o querella interrumpa la prescripción penal. Sin embargo, el TS reitera su criterio en contra del Constitucional en sentencias posteriores, ya que entiende que la presentación de la querella sí que interrumpe el plazo de prescripción, pues el condicionar la interrupción de la prescripción a la admisión de la querella sería aleatorio e inseguro jurídicamente.

Finalmente, con la última reforma del CP, se aclara en su artículo 132.2 cuándo se entiende dirigido el procedimiento contra el culpable, que es cuando se dicte resolución judicial motivada en la que se le atribuya su presunta participación en un hecho que pudiera ser constitutivo de delito. Se recoge, por tanto, el criterio del TC ya que no se interrumpe la prescripción por la simple presentación de la denuncia o querella, sino que se requiere la actuación del juez penal.

No obstante, se suspende el cómputo de la prescripción, por un máximo de seis meses, desde la presentación de denuncia o querella contra persona determinada ante un órgano judicial. A continuación se pueden dar dos situaciones, si el órgano judicial no las admite a trámite o no dirige el

⁵⁰ FORTUNY ZAFORTEZA. M. (coord.), ARRIETA BLANCO, S., SOTELO TESIS, C., DE CASSO CASTILLO, E., op.cit., *Memento Inspección de Hacienda*

procedimiento contra la persona denunciada o querellada, entonces continúa el cómputo del plazo desde la fecha en que se presentó la querrela o denuncia. Por otro lado, si el juez dicte una resolución motivada en la que se atribuye a persona determinada su presunta participación en un hecho que pueda ser constitutivo de delito, la interrupción de la prescripción se retrotrae a la fecha de presentación de la querrela o denuncia.

Con lo cual, la presentación de la denuncia o querrela es un momento importante pero no produce la interrupción de la prescripción, simplemente produce la suspensión del cómputo. Pero si finalmente se atribuye a persona determinada su presunta participación en un hecho que pueda ser constitutivo de delito, entonces la interrupción de la prescripción se entiende retroactivamente producida a ese momento de presentación.

3.4.2. Actuaciones de la Administración tributaria

La Ley 34/2015 incide en la regulación de los delitos contra la Hacienda Pública a través de la modificación de la LGT, que contempla un cambio significativo respecto a las consecuencias administrativas de que concurren hechos que puedan ser constitutivos de delito contra la Hacienda Pública. Así, se regula en el Título VI de la LGT el procedimiento y actuaciones a realizar en caso de que se aprecie una conducta que pueda ser constitutiva de este tipo de delitos. Esta materia se ha desarrollado en el Capítulo IV del título V del RGGIT.

El objetivo de la reforma, según su Exposición de Motivos, es eliminar situaciones de privilegio y situar al presunto delincuente en la misma posición que otro obligado tributario. De esta forma, se busca superar *“el diferente e injustificado trato de favor que la regulación preexistente dispensaba a quien se constituía en presunto autor de un delito contra la Hacienda Pública frente a quien se configuraba como un mero infractor administrativo”*. En efecto, con la redacción anterior, el presunto defraudador fiscal tenía un trato de favor respecto del resto de contribuyentes, ya que se paralizaba toda actuación administrativa y el proceso penal estaba presidido por la presunción de inocencia.

La gran novedad de esta reforma se produce en relación a la práctica de liquidaciones en caso de que se aprecien indicios de delito contra la Hacienda Pública. Antes del 2015, existía la prejudicialidad penal que obligaba a paralizar el procedimiento de liquidación administrativa hasta el pronunciamiento penal. Ahora, la Administración tributaria, cuando aprecie indicios de delito contra la Hacienda Pública, continuará la tramitación del procedimiento hasta la liquidación.

Por lo tanto, en la actualidad, la regla general es la continuación del procedimiento hasta la liquidación, mientras que la suspensión del procedimiento es la regla especial, que se da en los supuestos del artículo 251 LGT⁵¹.

De esta manera, cuando la Administración aprecie indicios de delito contra la Hacienda Pública, debe pasar el tanto de culpa a la jurisdicción competente o remitir el expediente al Ministerio Fiscal. Esto no supone, salvo excepciones, la paralización del procedimiento y, por ello, la Administración practicará la liquidación para regularizar la obligación tributaria.

Cuando se determine que únicamente algunos elementos de la obligación tributaria se encuentran vinculados con el posible delito, se harán dos liquidaciones separando, por una parte, las liquidaciones que contengan elementos vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública, y por otra, las liquidaciones referidas al resto de elementos no afectados por la conducta delictiva. La liquidación referida a los elementos vinculados al posible

⁵¹ Art.251 LGT: “1. Cuando la Administración Tributaria aprecie indicios de delito contra la Hacienda Pública, pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente o remitirá el expediente al Ministerio Fiscal, absteniéndose de practicar la liquidación a que se refiere el artículo 250.2 de esta Ley, en los siguientes supuestos:

a) Cuando la tramitación de la liquidación administrativa pueda ocasionar la prescripción del delito con arreglo a los plazos previstos en el artículo 131 del Código Penal.

b) Cuando de resultas de la investigación o comprobación, no pudiese determinarse con exactitud el importe de la liquidación o no hubiera sido posible atribuirla a un obligado tributario concreto.

c) Cuando la liquidación administrativa pudiese perjudicar de cualquier forma la investigación o comprobación de la defraudación.

En los casos anteriormente señalados, junto al escrito de denuncia o de querrela presentado por la Administración Tributaria, se trasladará también el acuerdo motivado en el que se justifique la concurrencia de alguna de las circunstancias determinantes de la decisión administrativa de no proceder a dictar liquidación.

En estos casos no se concederá trámite de audiencia o alegaciones al obligado tributario.”

delito se ajustará a las normas establecidas en el Título VI, mientras que la liquidación del resto de elementos se hará conforme al régimen ordinario de liquidación.

Sin embargo, no siempre será fácil separar los elementos de la obligación tributaria vinculados o no con el posible delito, como pone de manifiesto MARTÍN QUERALT cuando afirma que *“es prácticamente imposible distinguir entre elementos vinculados y no vinculados. Especialmente en impuestos personales y progresivos, en los que la trabazón entre los distintos elementos que integran el hecho imponible presenta dificultades insalvables”*⁵²

En estos supuestos en los que aprecia indicios de delito contra la Hacienda Pública, la Administración no iniciará el procedimiento sancionador que pudiera corresponder respecto de esos hechos y, en caso de haberse iniciado ya, se entenderá concluido cuando se pase el tanto de culpa a la jurisdicción competente o se remita el expediente al Ministerio Fiscal. Esta prohibición de desarrollar un procedimiento sancionador cuando hay indicios de delito es una consecuencia de las exigencias del principio *ne bis in ídem*⁵³. En el caso de que finalmente no se aprecie existencia de delito, se podrá iniciar un nuevo procedimiento sancionador, de acuerdo con los hechos que los tribunales hubieran considerado probados.

Como se ha indicado, la Administración tributaria dictará dos liquidaciones, una vinculada al delito y otra no vinculada. Vamos a centrarnos en el procedimiento establecido para la práctica de la liquidación vinculada al delito, que es la regulada en el artículo 253 LGT. Hay que señalar que la LGT sólo se refiere al procedimiento inspector, sin hacer referencia a la posibilidad de que los indicios de delito se puedan conocer por otros cauces. Por lo tanto, si no hay un procedimiento de inspección en curso, es decir, si los indicios de delito se

⁵² MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., CASADO OLLERO, G., TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: (2015): *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 26ª edición, Editorial Tecnos, Madrid, p.428

⁵³ RAMÍREZ GÓMEZ, S. (2016): “Las actuaciones de la administración tributaria en los supuestos de delito contra la hacienda pública”, *Revista española de Derecho Financiero* Nº171, Civitas, pp.57-98. Disponible en: https://proview-thomsonreuters-com.ponton.uva.es/title.html?redirect=true&titleKey=aranz%2Fperiodical%2F106318858%2Fv2-0160171.1&titleStage=F&titleAcct=i0adc419b00000146ec035863f9d412c3#sl=0&eid=e8d92824799380e2b01be68000c0942e&eat=a-III-3-BIB_2016_4806&pg=&psl=e&nvgS=false

aprecian por órganos de la Administración tributaria en el transcurso de otro tipo de procedimiento tributario como, por ejemplo, un procedimiento de comprobación limitada, este procedimiento deberá terminar y deberá iniciarse un procedimiento de inspección para poder realizar lo previsto en el citado artículo 253 LGT.

La Administración procederá a formalizar una propuesta de liquidación vinculada a delito, en la que se expresarán los hechos y fundamentos de derecho en los que se basa la misma. Se trata solamente de una propuesta de liquidación, pero no se formaliza en un acta de inspección. Dicha propuesta se notificará al obligado tributario concediéndole el trámite de audiencia para que alegue lo que convenga a su derecho en el plazo de 15 días naturales, contados a partir del siguiente al de notificación de la propuesta.

Una vez concedido el trámite de audiencia y a la vista de las alegaciones del obligado tributario a la propuesta de liquidación, se dictará la liquidación propiamente dicha para, a continuación, pasar el tanto de culpa a la jurisdicción penal o al Ministerio Fiscal, comenzando el periodo de pago voluntario una vez se haya notificado formalmente la admisión a trámite de la denuncia o querrela.

Ahora bien, es posible que se inadmita la denuncia o querrela, en ese caso, se deben retrotraer las actuaciones inspectoras hasta el momento anterior al que se haya dictado propuesta de liquidación vinculada al delito y se inicia de nuevo el cómputo de los plazos de prescripción. El procedimiento inspector continúa, debiendo concluir en el plazo que reste desde el momento de retroacción, y se formalizan las actas que correspondan conforme a las reglas generales, incorporando los intereses de demora.

Especialmente relevante, y muy criticado, es el hecho de que los defectos procedimentales en que se hubiese podido incurrir durante la tramitación de la liquidación vinculada a delito no producen determinados efectos, tales como extinguir total o parcialmente la obligación tributaria y los previstos en el artículo

150.6.a) y b) LGT⁵⁴. Tanto RAMÍREZ GÓMEZ como SÁNCHEZ PEDROCHE consideran que debería arbitrarse algún medio en vía administrativa para combatir las deficiencias procedimentales, posición que suscribo completamente, ya que la actuación administrativa necesita estar sometida a control, también en los aspectos procedimentales.

Además, el artículo 254 LGT establece la imposibilidad de interponer recurso o reclamación en vía administrativa contra la liquidación vinculada al delito, sin perjuicio del ajuste que proceda con arreglo a lo que determine el proceso penal. Este aspecto de la reforma ha generado una crítica unánime por parte de la doctrina. Así, se ha afirmado que puede considerarse un exceso que va en contra del derecho a la tutela judicial efectiva del artículo 24 CE y que desnaturaliza el concepto de juez natural llamado a pronunciarse sobre la legalidad de la actuación administrativa⁵⁵.

Los autores ponen de manifiesto que la razón de esta inimpugnabilidad de la liquidación es evitar el paralelismo procedimental que podría llevar a pronunciamientos contradictorios en los órdenes penal y administrativo. Sin embargo, la solución no puede ser impedir el acceso a la vía contencioso-administrativa de la liquidación, ya que supone un excesivo riesgo para la tutela judicial efectiva. Como ha señalado MARTÍN QUERALT, *“no se puede abrir una vía administrativa coetánea con la penal... pero solo a ciertos efectos. La abro para aprovechar la ejecutividad del acto administrativo –lo que me permite no sólo liquidar, sino también cobrar-, pero la cierro cuando quien pretende valerse de esa misma vía administrativa invoca la existencia de errores procedimentales por parte de la Administración o pretende invocar la*

⁵⁴ Art.150.6 LGT: “a) No se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas durante el plazo señalado en el apartado 1. La prescripción se entenderá interrumpida por la realización de actuaciones con posterioridad a la finalización del plazo al que se refiere el apartado 1. El obligado tributario tendrá derecho a ser informado sobre los conceptos y períodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse.

b) Los ingresos realizados desde el inicio del procedimiento hasta la primera actuación practicada con posterioridad al incumplimiento del plazo de duración del procedimiento previsto en el apartado 1 y que hayan sido imputados por el obligado tributario al tributo y período objeto de las actuaciones inspectoras tendrán el carácter de espontáneos a los efectos del artículo 27 de esta Ley.”

⁵⁵ LÓPEZ DÍAZ, A., (2015): “Procedimientos tributarios y delito fiscal en el Proyecto de Reforma de la LGT”, *Revista española de derecho financiero nº167*, Civitas, pp.15-44

prescripción del crédito tributario o pretende acudir a los Tribunales de Justicia para revisar la legalidad de la actuación administrativa”.

Por lo tanto, debería haberse mantenido el control y revisión del acto administrativo por el orden administrativo y que los excepcionales casos de pronunciamientos contradictorios se resolvieran a través de los mecanismos que ya prevé el propio ordenamiento jurídico.

Con lo cual, la regulación vigente establece que contra la liquidación vinculada al delito no procede recurso o reclamación en vía administrativa y, será el juez penal quien determine, en la sentencia, la cuota defraudada vinculada a delito contra la Hacienda Pública que haya sido liquidada. Aquí se pueden dar diferentes escenarios, recogidos todos ellos en el artículo 257 LGT:

a) Se dicta sentencia condenatoria con una cuota defraudada idéntica a la de la liquidación administrativa. En este caso, no será necesario modificar la liquidación realizada, sin perjuicio de la liquidación de los intereses de demora y recargos que correspondan.

b) Se dicta sentencia condenatoria con una cuota distinta, mayor o menor, a la de la liquidación administrativa. El acuerdo de liquidación inicial subsiste pero debe ser objeto de rectificación para ajustarse a la cuota que finalmente se haya fijado como defraudada, sin que ello afecte a la validez de las actuaciones recaudatorias realizadas, respecto de la cuantía confirmada en el proceso penal.

Si la cuantía defraudada finalmente es inferior que la que se tuvo en cuenta en la liquidación vinculada a delito, se aplican las normas generales relativas a las devoluciones de ingresos y reembolso de coste de garantías.

c) No se aprecia existencia de delito por inexistencia de la propia obligación tributaria. Aquí, la liquidación debe ser anulada y es de aplicación la normativa relativa a la devolución de ingresos y el reembolso del coste de las garantías.

d) No se aprecia existencia de delito por motivo diferente a la inexistencia de la obligación tributaria. La norma prevé para estos casos la retroacción de las actuaciones inspectoras al momento anterior a aquel en que se dictó la

propuesta de liquidación vinculada a delito. A partir de ese momento, se formalizan las actas que correspondan y continúa el procedimiento inspector conforme a las reglas generales, teniendo en cuenta los hechos que el órgano judicial haya considerado probados.

Por otro lado, el artículo 251 LGT contempla una serie de excepciones a la práctica de liquidaciones por parte de la Administración tributaria cuando existan indicios de delito. Concretamente, se abstendrá de practicar la liquidación en los siguientes supuestos:

- Cuando la tramitación de la liquidación administrativa pueda ocasionar la prescripción del delito: esto se deriva de la existencia de dos plazos de prescripción diferentes, el administrativo de 4 años y el penal, de 5 ó 10 años. Pero como se ha visto anteriormente, la cuestión de la prescripción no es pacífica entre la doctrina. Se encuentra dividida en cuanto a cuál debe ser el momento en que debe iniciarse el cómputo del plazo cuando, además del autor material, hay cooperadores necesarios o cómplices. Una parte defiende que debe iniciarse en la fecha de comisión del hecho principal, como consecuencia del principio de accesoriedad, mientras que el otro sector doctrinal considera que el cómputo debe realizarse individualmente, por lo que el hecho penal de cada uno de los partícipes comenzaría a prescribir a partir de la realización de su propia y personal intervención en la comisión del delito⁵⁶.

- Cuando de acuerdo con los datos de la investigación o comprobación, no se pueda determinar con exactitud el importe de la liquidación o no sea posible atribuirla a un obligado tributario concreto; esto es, cuando hay una imposibilidad material para practicar la liquidación, con lo cual la cuantificación de la obligación se realizará en sede penal. Este supuesto es criticable, ya que supone un descargo de las tareas de los órganos tributarios en el juez penal. Además, como bien indica RAMÍREZ GÓMEZ, de esta manera se está, de algún modo, reconociendo que el indicio de delito puede apreciarse incluso sin saber si se da la cuantía necesaria o si el denunciado es realmente el obligado

⁵⁶ SÁNCHEZ PEDROCHE, J.A. (2015): "La reforma parcial de la Ley General Tributaria operada por la Ley 34/2015" *Revista de Contabilidad y Tributación* nº391, CEF, pp.57

tributario⁵⁷. Asimismo, parece lógico pensar que, si los órganos tributarios no han podido determinar la cuantía, siendo los expertos en este asunto y teniendo en cuenta sus amplias facultades, el juez penal también tendrá considerables dificultades para hacerlo.

- Cuando la liquidación pueda perjudicar la investigación o la comprobación de la defraudación. Este supuesto excepcional se redacta de una forma tan amplia y difusa que al final puede acabar admitiendo multitud de supuestos y, de esta manera, se perdería el carácter de excepcionalidad que deberían tener los supuestos tasados en el artículo 251 LGT.

En estos casos, se debe elaborar un acuerdo motivado en el que se justifique la existencia de alguna de las circunstancias previstas que impidan dictar la oportuna liquidación. Además, se indica que en estos supuestos excepcionales no se concederá trámite de audiencia o alegaciones al obligado tributario. Con lo cual, hay un cierto secretismo que puede afectar a la seguridad jurídica, ya que el obligado tributario ni es informado ni puede hacer alegaciones frente a las consideraciones que haya hecho la Administración tributaria.

La Administración se abstiene de iniciar o continuar el procedimiento administrativo en estos casos. Si se hubiera iniciado, el procedimiento queda suspendido y no se continúa con la tramitación del mismo, mientras no se dicte sentencia judicial firme, se produzca el sobreseimiento o el archivo de las actuaciones, o la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal. Si bien, cuando se hubiera iniciado un procedimiento sancionador, éste se entenderá concluido en el momento en que se pase el tanto de culpa a la jurisdicción competente o se remita el expediente al Ministerio Fiscal, aunque podrá iniciarse un nuevo procedimiento sancionador si finalmente no se apreciara delito.

Además, con el pase del tanto de culpa o la remisión del expediente se interrumpen los plazos de prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria y a imponer sanciones tributarias. El cómputo se inicia de nuevo en el

⁵⁷ RAMÍREZ GÓMEZ, S., op.cit., "Las actuaciones de la administración tributaria en los supuestos de delito contra la hacienda pública" pp.57-98.

momento en que se produzca la entrada de la resolución judicial en el registro de la Administración tributaria competente.

Esta remisión es también causa de suspensión del cómputo del plazo del procedimiento de inspección, de acuerdo con lo previsto en el artículo 150.3 LGT. La suspensión del cómputo del plazo se comunica al obligado tributario a efectos informativos, salvo que pueda perjudicar la realización de investigaciones judiciales o la comprobación de la defraudación.

Si finalmente no se aprecia existencia de delito, la Administración debe iniciar o continuar sus actuaciones, estando vinculada por los hechos que se hayan considerado probados por los órganos jurisdiccionales. Se dispone de un plazo mínimo de 6 meses para concluir el procedimiento de inspección tributaria, plazo que puede ser mayor, si lo es el plazo que resta desde la suspensión hasta el total previsto en el artículo 150.1 LGT.

Otra novedad de la reforma del 2015 de la LGT es la regularización voluntaria prevista en el artículo 252 LGT. En la Exposición de Motivos de la Ley 34/3025 se hace referencia a esta figura como *“el verdadero reverso del delito, haciendo posible el pleno retorno a la legalidad y poniendo fin a la lesión provisional del bien jurídico protegido producida por la defraudación”*.

Si el obligado tributario regula de manera voluntaria su situación, es decir, si reconoce y paga de manera completa la deuda tributaria antes de que se le haya notificado el inicio de actuaciones de comprobación o investigación, entonces la Administración tributaria no pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente ni remitirá el expediente al Ministerio Fiscal. En el caso de que no se haya iniciado el procedimiento inspector, la regularización se tiene que hacer antes de que el Ministerio Fiscal o el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración Tributaria correspondiente interponga denuncia o querrela contra el obligado tributario. También cabe la regularización si ha sido realizada antes de que el Ministerio Fiscal o el Juez de instrucción realicen actuaciones que permitan al obligado tributario tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias.

Con lo cual, la consecuencia esencial de la regularización es el retorno a la legalidad, o lo que es lo mismo, la desaparición del injusto y del reproche penal⁵⁸.

Surge la duda de si es posible regularizar una deuda ya prescrita en el ámbito administrativo, pero no prescrita en el ámbito penal. Esta situación puede darse porque la prescripción tributaria es de 4 años mientras que la penal es de 5 ó 10 años, y se recoge ahora de manera expresa en el artículo 252.3 LGT. También hay que acudir al artículo 221.1 LGT que establece que no se devolverán las cantidades satisfechas en la regulación voluntaria. Esto se introduce para poner fin al truco que se utilizaba de regularizar en el orden penal un ejercicio prescrito administrativamente e, inmediatamente después, dada la prescripción administrativa, se solicitaba la devolución del ingreso indebido. Por lo tanto, una deuda prescrita administrativamente pero no en el orden penal, si es regularizada no puede ser objeto de posterior devolución como ingreso indebido⁵⁹.

Como conclusión, la reforma de la LGT del 2015 permite a la Administración tributaria recaudar la deuda tributaria aunque esté pendiente un proceso penal por delito contra la Hacienda Pública, salvo en los casos tasados del artículo 251 LGT. Se van a realizar dos liquidaciones, separando los elementos vinculados al delito de los no vinculados, cuestión difícil en la práctica. Además, la liquidación vinculada al delito no puede ser impugnada administrativamente, aspecto muy criticado por toda la doctrina, y será el juez penal quien finalmente la revisará.

Este sistema es mucho más ágil que el anterior y así, la Administración tributaria se asegura el cobro de la deuda tributaria, sin perjuicio de que, en caso de una resolución judicial absolutoria, se proceda a la devolución de las cantidades ingresadas indebidamente. Sin embargo, debería reformarse la normativa para incluir el recurso contra la liquidación vinculada al delito ante la jurisdicción contencioso-administrativa, que es el orden especializado en la materia, ya que la cuota defraudada depende del incumplimiento de la

⁵⁸ IRALA GALÁN, J. A., IRALA GUZMÁN, E. (2017): 100 preguntas y respuestas sobre el nuevo título VI de la Ley General Tributaria, Tirant lo Blanch, Valencia, p.86

⁵⁹ *Ibíd*em, pp.93-94

normativa tributaria al ser el delito contra la Hacienda Pública una norma penal en blanco.

4. CONCLUSIONES

Para finalizar el trabajo, ahora se van a exponer las diferentes conclusiones alcanzadas:

PRIMERA.- La Inspección tributaria tiene encomendadas numerosas funciones, siendo las más importantes la investigación y la comprobación, cuyas actuaciones se llevan a cabo, principalmente, en el procedimiento de inspección. Para poder cumplir adecuadamente sus funciones, se le reconocen a la Inspección unas amplias facultades, tan amplias que en ocasiones pueden plantear problemas en cuanto a su alcance.

SEGUNDA.- De entre las facultades de la Inspección, destaca la de entrada y registro en inmuebles, por la conflictividad que se produce cuando los órganos inspectores pretenden entrar en un domicilio constitucionalmente protegido, que se encuentra amparado por el artículo 18.2 CE. Es necesario en estos casos un equilibrio entre las actuaciones inspectoras y el derecho a la inviolabilidad del domicilio y, por ello, solamente puede acceder al domicilio la Administración tributaria si cuenta con el consentimiento del titular o con la correspondiente autorización judicial.

En cuanto al consentimiento, éste debe ser prestado de manera expresa y los órganos inspectores deben informar de los motivos de la entrada y del derecho a negarles el acceso, así como deben evitar cualquier tipo de coacción o intimidación sobre los obligados para conseguir el consentimiento. Sin embargo, no se puede obviar que en la práctica, la actividad inspectora puede presentar cierta carga intimidatoria. Además, se tiene que tener en cuenta que en el mismo momento que se revoque el consentimiento, los órganos de la Inspección deberán abandonar inmediatamente el domicilio, sin realizar ningún tipo de actuación, ya que supondría una vulneración de un derecho fundamental.

Por otro lado, el auto judicial que autorice la entrada debe analizar los requisitos de idoneidad, necesidad y proporcionalidad. Deberá recoger los aspectos subjetivos, espaciales y temporales. Respecto al ámbito material, los autos deberían concretar de manera expresa las actuaciones a las que autorizan, porque las facultades de la Inspección son muy extensas, y no limitarse a una habilitación general, para así proteger en mejor medida los derechos de los contribuyentes y demás obligados tributarios.

TERCERA.- El método de estimación indirecta se aplica de manera excepcional y subsidiaria, cuando la Inspección no puede disponer de los datos necesarios para la determinación completa de la base imponible mediante el método de estimación directa o el método de estimación objetiva.

El principal problema a la hora de aplicar este método se encuentra en que la ley utiliza criterios muy generales y conceptos indeterminados, dejando un margen de discrecionalidad demasiado amplio a la Administración tributaria, tanto a la hora de decidir su aplicación como en la selección de los medios que utiliza para el cálculo de la base. Con lo cual, sería preciso que la normativa tributaria fuera más concreta y determinase de manera más clara las situaciones en las que se puede aplicar este método, para garantizar mejor la seguridad jurídica.

CUARTA.- El conflicto en la aplicación de la norma tributaria es un concepto que se introduce en la LGT 2003, que viene a sustituir a la anterior e histórica figura de fraude fiscal. Se trata más bien de un simple cambio de nombre, porque en la práctica se refiere a los mismos supuestos.

En el 2015 se incluye la posibilidad de sancionar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria, pero para ello debe existir una igualdad sustancial con un supuesto previo establecido en un criterio administrativo que se haya hecho público, es decir, que se hay fijado por los informes de la Comisión consultiva. La introducción de esta sanción busca poner coto a las actuaciones fraudulentas, ya que los contribuyentes podían verse estimulados a desarrollar estas conductas sabiendo que no iban a ser sancionados en ningún caso.

Sin embargo, uno de los inconvenientes del artículo 206 bis es su mala tipificación, utilizando conceptos jurídicos indeterminados como igualdad sustancial o negocios notoriamente artificiosos o impropios, con la consiguiente pérdida de seguridad jurídica, dejando aquí mucho margen para la interpretación jurídica en este aspecto, con lo cual la conflictividad está asegurada. Por ello, sería conveniente una nueva reforma de esta materia que especificara los conceptos jurídicos indeterminados y que tipificara con concreción las conductas sancionables.

QUINTA.- Cuando se producen vulneraciones especialmente graves del ordenamiento jurídico tributario, aparecen los delitos contra la Hacienda Pública, entre los que destaca el delito de defraudación tributaria, que se produce cuando la cuantía defraudada excede de 120.000 euros.

Cuando la Administración tributaria aprecia indicios de delito, no paraliza el procedimiento de inspección tributaria, si no que continúa su tramitación, salvo determinadas excepciones. La Administración girará dos liquidaciones, una vinculada a delito, que no lleva aparejada sanciones como manifestación del principio *ne bis in ídem*, y otra no vinculada a delito, que incluye las pertinentes sanciones. De esta manera se agiliza el cobro, pero plantea algunos problemas, como por ejemplo, la inimpugnabilidad de la liquidación vinculada al delito ante el orden administrativo, siendo el juez penal quien la revisa. Necesariamente debe reformarse este aspecto para permitir el recurso ante la jurisdicción contencioso-administrativa, que es la adecuada para resolver los conflictos entorno a la cuota defraudada.

SEXTA.- Una vez vistos diferentes problemas que se plantean en el proceso inspector, se puede concluir que muchos de ellos surgen de una deficiente técnica legislativa que utiliza conceptos jurídicos indeterminados con más frecuencia de la que sería deseable, dejando, en muchos casos, un amplio margen de discrecionalidad a la Administración tributaria.

Asimismo, en la búsqueda de una mayor agilidad y recaudación, en ocasiones, se refuerza tanto la posición de la Administración tributaria que se acaban menoscabando los derechos de los obligados tributarios.

5. BIBLIOGRAFÍA

ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J., (2008): “La inviolabilidad del domicilio de los obligados tributarios: análisis de la regulación contenida en el nuevo Reglamento de Inspección, Gestión y Aplicación de los Tributos”, *Impuestos: Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*, nº11

BACIGALUPO SAGGESE, S. (2005): “Principio de legalidad y fraude a la ley. A propósito de la STC 120/2005, de 10 de mayo», *Revista de Contabilidad y Tributación, CEF*, nº. 271, pp.201-216

BAJO FERNÁNDEZ, M. (2002): “La interminable historia de la prescripción del delito fiscal”, *Diario La Ley* nº6, pp. 1738-1740

BOSCH CHOLBI, J. L. (2014): “La entrada y registro domiciliario por la Inspección de Hacienda: derechos y deberes de los obligados tributarios” *ECJ Leading Cases, año III, vol. 2º, post núm. 632*

CALVO VÉRGEZ, J. (2013): *Inicio y desarrollo del procedimiento de inspección tributaria: cuestiones conflictivas*, Thomson Reuters-Aranzadi, Cizur Menor

ESCRIBANO LÓPEZ, F. (2015) “Sobre el proyecto de modificación parcial de la LGT”, *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 166

DELGADO SANCHO, C. D. (2018): “Entrada y registro en el domicilio del contribuyente”, *Revista Técnica Tributaria* nº 122, pp.37.62

FERREIRO LAPATZA, J. J. (1992): “Procedimientos y métodos de comprobación tributaria a la luz de los principios constitucionales”, *Dereito: Revista Xurídica da Universidade de Santiago*, ISSN 1132-9947, Vol.1, N.1, pp.37-48

FORTUNY ZAFORTEZA. M. (coord.), ARRIETA BLANCO, S., SOTELO TESIS, C., DE CASSO CASTILLO, E. (2018): *Memento Inspección de Hacienda*, Francis Lefebvre, Madrid

GARCÍA MARTÍNEZ, A. (2019). “La entrada de la inspección tributaria en los despachos de abogados a la luz de la jurisprudencia del Tribunal Europeo de

Derechos Humanos”. *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 433, pp.41-70.

GIMÉNEZ-REYNA, E., RUIZ GALLUD, S (coord.). (2018). *El fraude fiscal en España*, Aranzadi, Cizur Menor

IRALA GALÁN, J. A., IRALA GUZMÁN, E. (2017): 100 preguntas y respuestas sobre el nuevo título VI de la Ley General Tributaria, Tirant lo Blanch, Valencia,

LILLO JARAMILLIO, G. (2017): “Análisis de la novedosa sancionabilidad del conflicto en la aplicación de la norma tributaria”, *Revista jurídica Universidad Autónoma de Madrid*, Nº36, pp.251-280

MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., CASADO OLLERO, G., TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: (2015): Curso de Derecho Financiero y Tributario, 26ª edición, Editorial Tecnos, Madrid

MATÍA PORTILLA, F. J. (1997): *El derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio*, McGraw-Hill, Madrid

MENÉNDEZ MORENO, A. (2018): *Derecho financiero y tributario. Parte General: lecciones de cátedra*. Civitas, Cizur Menor

MORÓN PÉREZ, C. (2015): “Inconstitucionalidad de la regulación del conflicto en la aplicación de normas en la modificación parcial de la Ley General Tributaria”, *Quincena Fiscal*, núm. 22, pp.149-163

LÓPEZ DÍAZ, A., (2015): “Procedimientos tributarios y delito fiscal en el Proyecto de Reforma de la LGT”, *Revista española de derecho financiero nº167*, Civitas, pp.15-44

LÓPEZ LÓPEZ, H., MARTÍNEZ CABALLERO, R., IBÁÑEZ GARCÍA, R. (2016): *Practicum Fiscal 2016*, Thomson Reuters- Aranzadi, Cizur Menor

LLOPIS NADAL, S. J. Y FAUBEL MARTÍNEZ-BÁGUENA, D. (2019): *La entrada y registro domiciliario por la Inspección de los tributos*, Francis Lefebvre, Madrid

PALAO TABOADA, C. (2003): “La norma anti-elusión del proyecto de nueva Ley General Tributaria”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 248, pp.71-96

PELÁEZ MARTOS, J.M. y SANTOYA BLAY, M. (2018): *Medidas contra el fraude fiscal en inspección, recaudación y planificación internacional abusiva*. Wolters Kluwer España, Madrid.

ROJÍ BUQUERAS, J. M. (2000): “El derecho a la inviolabilidad del domicilio y la actuación de los órganos de la Inspección de los Tributos. (Un estudio a propósito de la nueva Ley Jurisdiccional 29/1998, de 13 de julio)”, *Impuestos: Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*, Año nº 16, Nº 1, 2000, págs. 607-664

SAN GÓMEZ, R. (2016): “Luces y sombras de una ¿esperada? herramienta contra el abuso del Derecho tributario”, *Documentos- Instituto de Estudios Fiscales nº3*, pp.241-247

SENDÍN CIFUENTES, J.L. (2017): “Los derechos de los empresarios ante la entrada de la Inspección de la Agencia Tributaria en sus oficinas”, *Revista Quincena Fiscal nº3 2017*, pp.65-94

JURISPRUDENCIA

Tribunal Supremo

- STS 5970/1998, de 17 de octubre
- STS 2164/1999, de 29 de marzo
- STS 3528/2003, de 24 de mayo
- STS 4616/2003, de 1 de julio
- STS 3/2006, 20 de enero
- STS 2341/2010, de 23 de abril
- STS 2342/2010, de 24 de abril
- STS 5278/2010, de 30 de septiembre
- STS 285/2012 de 25 de enero
- STS 1060/2014, de 17 de marzo
- STS 374/2017, de 24 de mayo
- STS 3493/2017, de 3 de octubre

Tribunal Constitucional

- Auto 129/1990, de 26 de marzo
- STC 22/1984, de 17 de febrero
- STC 137/1985, de 17 de octubre
- STC 76/1992, de 14 de mayo
- STC 69/1999, de 26 de abril
- STC 46/2000, de 17 de febrero
- STS 8036/2000, de 6 de noviembre
- STC 10/2002, de 17 de enero
- STC 139/2004, de 13 de septiembre
- STC 120/2005, de 10 de mayo
- STC 209/2007, de 24 de septiembre

Tribunal Europeo de Derechos Humanos

- STEDH caso Chappell contra Reino Unido
- STEDH caso Niemietz contra Alemania
- STEDH caso Petri Sallinen y otros contra Finlandia

Tribunal de Justicia de la Unión Europea

- STJUE, de 22 de octubre de 2002 (asunto C-94/00)

Tribunales Superiores de Justicia

- STSJ Comunidad Valenciana 1691/2007, de 16 de enero
- STSJ Andalucía 14733/1998, de 28 de septiembre
- STSJ Galicia 6262/2005, de 5 de octubre