



---

**Universidad de Valladolid**

**Facultad de Derecho**

Trabajo de Fin de Grado

**Grado en Derecho**

**Los Derechos y Garantías de los  
contribuyentes en el  
procedimiento de Inspección**

Presentado por:

***Alberto Muñoz Lumbreras***

Tutelado por:

**Susana Aníbarro Pérez**

*Valladolid, 7 de julio de 2023*

## **RESUMEN.**

En este Trabajo de Fin de Grado se pretenden analizar los derechos y garantías de los contribuyentes en el procedimiento tributario de inspección, examinándose la operatividad de dichas prerrogativas, así como sus interrelaciones con el citado procedimiento de aplicación de los tributos en cada una de las fases que lo integran.

## **ABSTRACT.**

This Final Degree Project aims to analyse the rights and guarantees of taxpayers in the tax inspection procedure, examining the operability of these prerogatives, as well as their interrelations with the aforementioned tax application procedure in each of the phases that comprise it.

## **PALABRAS CLAVE.**

Procedimiento de Inspección tributaria, Derechos y Garantías, contribuyentes, obligados tributarios.

## **KEY WORDS.**

Inspection Procedure, Rights and Guarantees, taxpayers, tax obligors.

## ÍNDICE.

<b>1. LA APLICACIÓN DE LA NORMATIVA TRIBUTARIA EN LAS DISTINTAS ADMINISTRACIONES PÚBLICAS.....</b>	<b>5</b>
1.1. El reparto jurídico-constitucional de las competencias financieras y tributarias.....	5
1.2. Contenidos comunes de la ley general tributaria.....	8
<b>2. DERECHOS Y GARANTÍAS DEL CONTRIBUYENTE.....</b>	<b>10</b>
2.1. Consideración general sobre los derechos de los contribuyentes.....	10
2.2. La prueba.....	14
2.2.1. La carga de la prueba.....	14
2.2.2. Los medios de prueba.....	15
2.2.3. La apreciación de la prueba.....	16
2.3. La presunción.....	17
2.4. Las medidas cautelares: precinto, depósito e incautación.....	20
2.5. El derecho a no declarar contra sí mismos.....	21
<b>3. INICIO DEL PROCEDIMIENTO INSPECTOR.....</b>	<b>23</b>
3.1. Iniciación de oficio. Comunicaciones y requerimientos. Contenido y efectos.....	23
3.1.1. La comunicación de inicio.....	23
3.1.2. Los requerimientos de información.....	26
3.2. Obligados a atender a la inspección.....	27
3.3. Actuación por medio de representante.....	29
3.4. Iniciación mediante personación.....	31
3.5. Inicio a petición del obligado tributario.....	31
<b>4. DESARROLLO DEL PROCEDIMIENTO INSPECTOR.....</b>	<b>33</b>
4.1. Lugar y tiempo de las actuaciones inspectoras.....	34

4.1.1.	El lugar de las actuaciones inspectoras.....	34
4.1.2.	El lugar de examen de la documentación.....	40
4.1.3.	El lugar de las actuaciones de obtención de información.....	41
4.1.4.	El tiempo de las actuaciones inspectoras.....	41
4.2.	La obtención de información y sus límites.....	42
4.2.1.	Actuaciones de obtención de información.....	42
4.2.2.	Límites a la obtención de información.....	45
4.3.	Contabilidad y documentación jurídico-económica.....	49
4.3.1.	La contabilidad.....	50
4.3.2.	Las facturas.....	53
<b>5.</b>	<b>TERMINACIÓN DEL PROCEDIMIENTO INSPECTOR.....</b>	<b>55</b>
5.1.	La documentación de las actuaciones inspectoras.....	55
5.1.1.	Comunicaciones.....	55
5.1.2.	Diligencias.....	56
5.1.3.	Informes.....	58
5.1.4.	Actas.....	59
5.2.	El plazo máximo de duración del procedimiento inspector.....	63
5.3.	Otros derechos de los contribuyentes en la terminación del procedimiento inspector.....	65
5.3.1.	El derecho del obligado tributario a recurrir contra los actos y actuaciones de aplicación de los tributos.....	65
5.3.2.	La motivación de los actos que ponen fin al procedimiento inspector.....	66
<b>6.</b>	<b>CONCLUSIONES.....</b>	<b>68</b>
<b>7.</b>	<b>REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....</b>	<b>71</b>

# 1. LA APLICACIÓN DE LA NORMATIVA TRIBUTARIA EN LAS DISTINTAS ADMINISTRACIONES PÚBLICAS.

## 1.1. El reparto jurídico-constitucional de las competencias financieras y tributarias.

Toda disciplina del ordenamiento jurídico requiere, en primer lugar y con carácter previo, una ubicación sistemática en el ámbito del Derecho constitucional, con el fin de, posteriormente, poder desarrollar un análisis específico a la luz de su propia normativa, así como de la doctrina y la jurisprudencia.

Así, a título introductorio, debemos empezar afirmando que los Estados contemporáneos, como es el español, tienen, en la mayoría de los casos, una estructura territorial de carácter descentralizado, de manera que existen diversos entes públicos de base territorial con autonomía política y a los que la Constitución Española de 1978 ha atribuido el ejercicio de determinadas competencias.

Tales Administraciones Públicas territoriales distintas de la administración central también suelen tener competencias propias o cedidas en materia de Derecho financiero y tributario. Por ello, resulta conveniente en este punto, referirse a los artículos 137 a 139 de nuestro Texto Constitucional<sup>1</sup> (en adelante, Const.) en los que se recogen los principios de autonomía, solidaridad, igualdad, y libertad de establecimiento y circulación de bienes y personas. Además, el artículo 93 también autoriza al Estado español la cesión de competencias a los organismos internacionales, siendo este el que permite a la entidad supranacional de la Unión Europea (UE) ejercer el poder financiero en el territorio español.

Dentro de este epígrafe también hemos de referirnos a los artículos 5 y 6 de la Ley 58/2003, General Tributaria (en adelante, LGT), que se refieren a la potestad originaria para el establecimiento de los tributos, que corresponde al Estado, y a las comunidades autónomas en función de lo que se disponga en las leyes estatales, pudiendo ser exigidos dichos tributos por todas las administraciones públicas territoriales, de acuerdo, de nuevo, con lo establecido por las leyes estatales o autonómicas.<sup>2</sup>

---

1.

*Artículo 137 Const.:* El Estado se organiza territorialmente en municipios, en provincias y en las Comunidades Autónomas que se constituyan. Todas estas entidades gozan de autonomía para la gestión de sus respectivos intereses.

*Artículo 138 Const.:* 1. El Estado garantiza la realización efectiva del principio de solidaridad consagrado en el artículo 2 de la Constitución, velando por el establecimiento de un equilibrio económico, adecuado y justo entre las diversas partes del territorio español, y atendiendo en particular a las circunstancias del hecho insular. 2. Las diferencias entre los Estatutos de las distintas Comunidades Autónomas no podrán implicar, en ningún caso, privilegios económicos o sociales.

*Artículo 139 Const.:* 1. Todos los españoles tienen los mismos derechos y obligaciones en cualquier parte del territorio del Estado. 2. Ninguna autoridad podrá adoptar medidas que directa o indirectamente obstaculicen la libertad de circulación y establecimiento de las personas y la libre circulación de bienes en todo el territorio español.

2.

*Artículo 4 LGT; Potestad tributaria.:* 1. La potestad originaria para establecer tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley. 2. Las comunidades autónomas y las entidades locales podrán establecer y exigir tributos, de acuerdo

Además, en cuanto al reparto constitucional de competencias previsto en los arts. 148 y 149 del Texto Constitucional, el Estado tiene atribuida, en el artículo 149.1. 14.<sup>a</sup> de la Constitución, la competencia exclusiva en materia de «*Hacienda general y Deuda del Estado*». No obstante, se disponen, a mayores, otras referencias al poder financiero y tributario del Estado en la Constitución, tanto con respecto a los gastos como a los ingresos.

En ese sentido, hemos de referirnos, en cuanto al gasto público, al artículo 134 Const. en cuyo apartado 2 se establece que los Presupuestos Generales del Estado «*incluirán la totalidad de los gastos (...) del sector público estatal*». En cuanto a la potestad del Estado en el ámbito de los ingresos públicos, el ya mencionado artículo 149.1.14.<sup>a</sup> Const. le atribuye el poder sobre su propia Deuda Pública, con el límite representado por el principio de estabilidad presupuestaria del artículo 135 CE; artículo que, recordemos, fue objeto de reforma constitucional por la vía del artículo 167 Const. en el año 2011. Finalmente, en cuanto a los ingresos tributarios, el artículo 133.1 de la Constitución prevé que «*la potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado mediante ley*»; reconocimiento que reafirma la prioritaria atribución constitucional del poder tributario en favor del Estado.

El fundamento del poder financiero de las Comunidades Autónomas (en adelante CCAA) radica, concretamente, en la «*autonomía*»; tal y como reitera el artículo 156.1 CE, al disponer que «*las Comunidades Autónomas gozarán de autonomía financiera para el desarrollo y ejecución de sus competencias con arreglo a los principios de coordinación con la Hacienda estatal y de solidaridad entre todos los españoles*».

En materia de ingresos públicos, el poder financiero de las CCAA está regulado, principalmente, en el artículo 157 CE. Este precepto constitucional identifica los recursos de los que pueden disponer las CCAA y establece también límites para su regulación. Así, el apartado 1 del artículo 157 Const. delimita positivamente el poder financiero de las CCAA en materia de ingresos, al disponer que «*los recursos de las Comunidades Autónomas estarán constituidos por: a) Impuestos cedidos total o parcialmente por el Estado; recargos sobre impuestos estatales y otras participaciones en los ingresos del Estado. b) Sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales. c) Transferencias de un Fondo de Compensación interterritorial y otras asignaciones con cargo a los Presupuestos Generales del Estado. d) Rendimientos procedentes de su patrimonio e ingresos de derecho privado. e) El*

---

*con la Constitución y las leyes. 3. Las demás entidades de derecho público podrán exigir tributos cuando una ley así lo determine.*

*Artículo 5 LGT: La Administración tributaria: 1. A los efectos de esta Ley, la Administración Tributaria estará integrada por los órganos y entidades de derecho público que desarrollen las funciones reguladas en sus títulos III, IV, V, VI y VII. 2. En el ámbito de competencias del Estado, la aplicación de los tributos, el ejercicio de la potestad sancionadora y la función revisora en vía administrativa corresponde al Ministerio de Economía y Hacienda, en tanto no haya sido expresamente encomendada por Ley a otro órgano o entidad de derecho público. En los términos previstos en su Ley de creación, dichas competencias corresponden a la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, salvo la declaración de nulidad de pleno derecho regulada en el art. 217 y las reclamaciones económico-administrativas reguladas en el capítulo IV de la presente ley. 3. Las Comunidades Autónomas y las entidades locales ejercerán las competencias relativas a la aplicación de los tributos y el ejercicio de la potestad sancionadora derivada de dicha aplicación, así como la función revisora en vía administrativa de los actos dictados en el ejercicio de aquéllas, con el alcance y en los términos previstos en la normativa que resulte aplicable y su sistema de fuentes. Corresponden a la Agencia Estatal de la Administración Tributaria las competencias en materia de aplicación de los tributos derivadas o atribuidas por la normativa sobre asistencia mutua. 4. El Estado y las Comunidades Autónomas y las Ciudades con Estatuto de Autonomía podrán suscribir acuerdos de colaboración para la aplicación de los tributos y para el ejercicio de las funciones de revisión en vía administrativa. 5. Asimismo, podrán establecerse fórmulas de colaboración para la aplicación de los tributos entre las entidades locales, así como entre éstas y el Estado o las Comunidades Autónomas.*

*producto de las operaciones de crédito*). Este apartado 1 del artículo 157 Const. no es objeto de aplicación en los territorios forales del País Vasco y de Navarra. Por su parte, el apartado 2 del artículo 157 Const. delimita, en esta ocasión, negativamente el poder financiero de las CCAA en materia de ingresos públicos, al disponer que *«no podrán en ningún caso adoptar medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio o que supongan obstáculo para la libre circulación de mercancías o servicios»*.

En conclusión, le corresponde al legislador estatal la función de, conforme a la Constitución, determinar la configuración y reparto de las competencias financieras y tributarias entre el Estado y las CCAA, de manera que no contempla un modelo de financiación de las comunidades autónomas de carácter cerrado, sino que la ordenación del mismo ha de ser llevada a cabo por medio de las leyes estatales dictadas en base a los mencionados preceptos constitucionales. Esto se ha logrado por medio de la Ley Orgánica 22/2009, de Financiación de las Comunidades Autónomas (en adelante LOFCA).

Por lo que respecta a los ya referidos derechos históricos de los territorios forales, que son reconocidos por las disposiciones adicionales primera y tercera de la CE, la propia LOFCA en su disposición adicional primera, señala que *«el sistema foral tradicional de concierto económico se aplicará en la Comunidad Autónoma del País Vasco de acuerdo con lo establecido en el correspondiente Estatuto de Autonomía»*; y la disposición adicional segunda en la que se proclama que *«en virtud de su régimen foral, la actividad financiera y tributaria de Navarra se regulará por el sistema tradicional de Convenio Económico...»*; todo lo anterior, sin perjuicio de hacer una mínima referencia recordatoria del peculiar régimen económico-fiscal de Canarias»; y, de que *la actividad financiera y tributaria de las Ciudades Autónomas de Ceuta y Melilla se regulará teniendo en cuenta su propio régimen económico y fiscal*». Por lo tanto, cuando nos enfrentamos al análisis del poder financiero de las Comunidades Autónomas, conviene distinguir, por un lado, las CCAA de régimen general y, por otro, las CCAA de régimen especial, diferenciando a su vez entre el régimen de los territorios forales del País Vasco y de Navarra, y el régimen del Archipiélago Canario y de las Ciudades Autónomas de Ceuta y Melilla.

En lo que respecta a las Corporaciones Locales (Municipios y Provincias), también gozan de autonomía política, tal y como como les reconoce el art. 137 de la Constitución citado al principio de este capítulo, de manera que el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, es la base del sistema de financiación local; en virtud de esta, los aspectos principales de la Financiación Local, de acuerdo con el propio Ministerio de Hacienda y Función Pública, son las siguientes:

- Se asegura la suficiencia financiera de las Corporaciones Locales (Ayuntamientos, Diputaciones, Cabildos y Consejos), compatible con la supresión desde 2003 del Impuesto sobre Actividades Económicas (el segundo impuesto local en importancia recaudatoria, por detrás del Impuesto sobre Bienes Inmuebles) para más del 92% de los contribuyentes.

- Se reconoce a los Ayuntamientos una mayor capacidad para desarrollar políticas tributarias, pues pueden subir o bajar los tipos impositivos de sus impuestos y establecer beneficios fiscales potestativos, es decir, mayor corresponsabilidad fiscal municipal

En último término, no podemos omitir el ya mencionado poder financiero de la Unión Europea. En este sentido, la UE desarrolla una actividad financiera con doble carácter: por un lado, se encarga de regular la de los Estados miembros; por otro, desempeña también una actividad financiera propia e independiente que tiene como objetivo la obtención de ingresos

suficientes para satisfacer las necesidades derivadas del entramado propio de una entidad supranacional e internacional.

La principal fuente de financiación de la UE son los ingresos que contemplan la DECISIÓN del Consejo 2007/436/CE-EURATOM, de 7 de junio, y la 2020/2053 del Consejo, de 14 de diciembre de 2020, sobre el sistema de recursos propios de la UE, que son básicamente los siguientes:

a) los *recursos propios tradicionales*, que son, fundamentalmente exacciones, primas, montantes suplementarios o compensatorios, importes o elementos adicionales, derechos del arancel aduanero común...

b) el ingreso o montante obtenido de aplicar un tipo uniforme de referencia del 0,30 %, en todos los Estados miembros, al importe del IVA recaudado en relación con la totalidad de las entregas de bienes o prestaciones de servicios gravadas, dividido por el tipo medio ponderado del IVA calculado para el año natural correspondiente.

c) el ingreso o montante obtenido de aplicar un tipo uniforme de referencia de 0,80 euros por kilogramo al peso de los *residuos de envases de plástico que no se reciclen*, generados en cada Estado miembro.

d) y el ingreso o montante obtenido de aplicar un tipo uniforme de referencia –que se determinará teniendo en cuenta el importe total de los demás ingresos–, a la suma de la Renta Nacional Bruta (RNB) de todos los Estados miembros.

Tras todo lo anterior, no es difícil deducir la complejidad que caracteriza el entramado de competencias y procedimientos que se encarga de atribuir a entes públicos de base territorial poder financiero y tributario en materia de gastos e ingresos públicos; siendo, dichos entes públicos, todos a los que nos hemos referido: Administración Central del Estado, Comunidades Autónomas, provincias, municipios, y Unión Europea. El contribuyente, como es lógico, se verá afectado por las distintas competencias de las que son titulares los citados entes públicos.

Conviene resaltar, asimismo, que, en el plano jurisdiccional, una vez superadas las correspondientes instancias administrativas y económico-administrativas, las mencionadas competencias serán objeto de control por la jurisdicción contencioso-administrativa, encabezada, esta, por la Sala 3ª del Tribunal Supremo.

Tras un somero análisis del actual sistema tributario desde un punto de vista competencial, podemos inferir que la heterogeneidad, desigualdad y descentralización son rasgos que lo caracterizan. Por ello, a lo largo de los siguientes epígrafes se van a estudiar los derechos y garantías comunes a todos los contribuyentes, así como las normas generales de aplicación para todo tipo de procedimientos de inspección tributaria a los cuales puede verse sometido un contribuyente en cualquiera de las administraciones públicas señaladas anteriormente.

## **1.2. Contenidos comunes de la Ley General Tributaria.**

A falta de una enumeración expresa en la propia LGT de sus preceptos de carácter común para todas las Haciendas, cabe acudir al Informe de la Comisión de Expertos para la reforma de la LGT (julio 2001), el cual, se refería a los siguientes contenidos como comunes para todas las administraciones tributarias:

a) Terminología y conceptos utilizados por la LGT.

b) Regulación sustantiva básica de aplicación obligatoria:

- aplicación, interpretación y calificación de las normas tributarias;
- prescripción y caducidad: supuestos, plazos y causas de interrupción de la prescripción y supuestos de caducidad;
- obligaciones accesorias: determinación del interés de demora, recargos por declaración extemporánea y recargos del período ejecutivo;
- derecho a la tasación pericial contradictoria;
- supuestos en los que procede la estimación indirecta;
- suspensión automática con presentación de garantías y reembolso de su coste;
- suspensión de la enajenación de los bienes embargados hasta que el acto de liquidación de la deuda ejecutada sea firme, salvo excepciones;
- derivación formal y alcance de la responsabilidad.

c) Aplicación de los tributos y revisión en vía administrativa. Solo tendrían carácter común los preceptos básicos que recojan garantías del ciudadano en las fases de iniciación, instrucción y resolución, como los plazos máximos de duración y los efectos de su incumplimiento, el derecho a no aportar dos veces el mismo documento o el derecho a solicitar que las actuaciones tengan carácter general.

d) La reserva de ley tributaria, principio previsto en la propia Constitución

e) Los aspectos básicos del régimen de infracciones y sanciones tributarias, incluida la suspensión automática sin aportación de garantías.

No obstante, a pesar de la intención de la citada Comisión de Expertos de que dicha enumeración de contenidos comunes para todas las administraciones tributarias figurase en una Disposición Adicional de la LGT; dicha lista no figura, a día de hoy, en la LGT. Esta ausencia, puede, en el curso de aplicación de los tributos, generar algún problema de carácter práctico.

La Constitución y el resto del ordenamiento configuran un marco común tributario, en el que la LGT tiene una función reguladora de todas las Administraciones tributarias, al establecer los principios y normas jurídicas generales del sistema tributario español; pues así ha sido considerado por el Tribunal Supremo, en su sentencia de 26 de enero de 2012 (con número de Recurso 4318/2008), concluyendo que *la Ley General Tributaria constituye la norma procedimental común en materia tributaria*.

## **2. DERECHOS Y GARANTIAS DEL CONTRIBUYENTE.**

Una vez abordado someramente el marco jurídico-tributario actual, mediante un breve análisis de la aplicación de la normativa tributaria por parte de las distintas Administraciones Públicas, encauzado mediante la descripción de la operatividad fiscal de las distintas Administraciones Territoriales, y de los contenidos comunes a estas de la LGT; corresponde referirse al tratamiento que, los derechos y garantías de los contribuyentes reciben, con carácter general, en el sistema tributario español.

### **2.1. Consideración general sobre los derechos de los contribuyentes.**

De acuerdo con lo expuesto hasta ahora, el sujeto activo de la relación jurídica derivada de la aplicación de los tributos será quien pueda exigir su cumplimiento, es decir, será la Administración Pública a la que le corresponderá la exigencia del tributo correspondiente.

Asimismo, hemos de recordar que el sujeto activo no tiene por qué coincidir con el titular del poder tributario, siendo este el ente de naturaleza pública que lleva a cabo la regulación fundamental del tributo; y, además, puede o no coincidir con el titular del crédito tributario, que es el ente público que percibirá las sumas de dinero recaudadas en virtud del mencionado tributo.

La LGT recoge en la Sección 3.<sup>a</sup> del Capítulo I de su Título II, artículos 30 a 33, “las obligaciones y deberes de la Administración tributaria”, entre los cuales se incluyen la obligación de realizar las devoluciones derivadas de las normas de cada tributo (artículo 31), la devolución de los ingresos indebidos (artículo 32), la de reembolso de los costes de las garantías (artículo 33) y la de satisfacer intereses de demora (artículo 30.1) cuando la Administración se retrasa en el pago de cualquiera de sus obligaciones pecuniarias.

Y en este momento en relación con lo anterior, y de cara a ir centrando el objeto del presente Trabajo de Fin de Grado, nos interesa abordar la materia relativa a los derechos y garantías cuya titularidad corresponde al contribuyente, como contrapartida a las recién mencionadas obligaciones y deberes de la Administración tributaria.

Fue en la Ley 1/1998 (que incluía los términos de “Derechos y Garantías del Contribuyente” en su título) donde tuvo lugar, por primera vez, el establecimiento de un catálogo detallado de derechos y garantías del obligado tributario. En este sentido, la actual LGT mantiene dicha fórmula y enumera de forma exhaustiva dichos derechos y garantías. El art. 34 de esta norma con rango de ley dispone los siguientes derechos:

1) Derecho a ser informados, al inicio de las actuaciones de comprobación o inspección, sobre la naturaleza y alcance de las mismas, así como de sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones.

2) Derecho a obtener copia a su costa de los documentos que integren el expediente administrativo en el trámite de audiencia o, en defecto de éste, en el de alegaciones posterior a la propuesta de resolución, salvo que afecten a intereses de terceros o a la intimidad de otras personas o que así lo disponga la normativa vigente. Actualmente, la existencia del expediente electrónico facilita este derecho, mediante el acceso, a través de la página web de la AEAT al mismo, a través de una clave que se le entrega al obligado tributario.

3) Derecho a conocer el estado de tramitación de los procedimientos en que sea parte.

4) Derecho a conocer la identidad de las autoridades y personal al servicio de la administración tributaria bajo cuya responsabilidad se tramitan las actuaciones y procedimientos tributarios en los que tenga la condición de interesado.

5) Derecho a formular alegaciones y a aportar documentos que serán tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente propuesta de resolución, así como a presentar ante la Administración tributaria la documentación que estimen conveniente y que pueda ser relevante para la resolución del procedimiento tributario que se esté desarrollando.

6) Derecho a ser oído en el trámite de audiencia, en los términos previstos en esta Ley.

7) Derecho a utilizar las lenguas oficiales en el territorio de su comunidad autónoma, de acuerdo con lo previsto en el ordenamiento jurídico.

8) Derecho a no aportar aquellos documentos ya presentados por ellos mismos y que se encuentren en poder de la Administración actuante, siempre que el obligado tributario indique el día y procedimiento en el que los presentó.

9) Derecho, en los términos legalmente previstos, al carácter reservado de los datos, informes o antecedentes obtenidos por la Administración tributaria.

10) Derecho de acceso a archivos y registros administrativos que formen parte de un expediente concluido.

11) Derecho a ser asistido y a que se le facilite el ejercicio de sus derechos y obligaciones.

12) Derecho a que las actuaciones se desarrollen de la forma menos gravosa.

13) Derecho a que las actuaciones se desarrollen dentro del plazo máximo de duración legalmente establecido.

14) Derecho a que se recojan sus manifestaciones relevantes en diligencia.

15) Derecho a recibir un trato respetuoso.

16) Derecho a actuar ante la Administración tributaria por medio de representante.

Sin perjuicio de que estos derechos y su aplicación en el procedimiento de inspección serán objeto de desarrollo y comentario en los apartados correspondientes a la tramitación del mismo, en este momento debe puntualizarse que La LGT recoge un catálogo abierto de derechos que van a poder ejercer los obligados tributarios en sus relaciones con la Administración tributaria correspondiente.

Parte de tales derechos ya habían sido reconocidos al administrado por la LRJPAC de 1992 (Ley 30/1992), y, como ya se ha señalado, se habían recogido en la Ley 1/1998: por tanto, podemos afirmar que la previsión de estos derechos en la LGT no tiene más que un fin formal, pues dichas garantías les habían sido ya reconocidas a los contribuyentes (como “tipo” de administrados”) en la LRJPAC de 1992.

Cabe señalar que estos derechos no son una mera declaración programática o recomendación dirigida a la Administración para que trate de respetarlos, sino que constituyen auténticas exigencias legales que crean deberes específicos para la Administración, de tal forma que su cumplimiento es exigible en el desarrollo de procedimientos de aplicación de los tributos, de revisión de los mismos y ante los órganos jurisdiccionales.

Asimismo, estos derechos han sido objeto de desarrollo reglamentario en los artículos 62 a 86 del Reglamento General de Aplicación de los Tributos (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, RGAT).

Tras la enumeración anterior procede ahora detenernos en un análisis un poco más pormenorizado de algunas categorías de los mismos:

El primer grupo de derechos que podemos encontrar en el artículo 34 de la LGT son aquellos vinculados a un deber administrativo; por ejemplo, el derecho a ser informado y asistido por la Administración tributaria sobre el ejercicio de los derechos y el cumplimiento de obligaciones tributarias, que puede contemplarse como el deber de Hacienda de informar y asistir al contribuyente. También forma parte de este grupo de derechos el de ser tratado con el debido respeto y consideración por el personal al servicio de la Administración tributaria.

Existen, en segundo lugar, una serie de derechos basados o constituidos sobre obligaciones de actuar de la Administración relacionados con el derecho a la defensa en los procedimientos administrativos que la propia Constitución reconoce (Const art.24). Estos derechos permiten al interesado conocer la identidad de quien está tramitando el procedimiento que le afecta, qué se está tramitando y en qué estado se encuentra dicha tramitación.

Como tercer grupo están los derechos que plasman de forma efectiva el derecho fundamental a la defensa en los procedimientos administrativos, que se distinguen de los anteriores en que no tienen por objeto obligar a la Administración a realizar ninguna actividad, sino a permitir que el interesado pueda realizar actuaciones en defensa de su derecho. Estos derechos, que se sintetizan en el derecho a hacer alegaciones y aportar pruebas, son:

- Derecho de defensa de los obligados tributarios y sus manifestaciones concretas (LGT art.34.1. l, m y ñ; RGAT art.90, 91.5, 93 y 96). Las actuaciones que se desarrollen en las oficinas públicas se realizarán dentro del horario oficial de apertura al público y, en todo caso, dentro de la jornada de trabajo, mientras que, si se desarrollan en los locales del obligado tributario, se respetará la jornada laboral de oficina o de la actividad que en ellos se realice, aunque, con su consentimiento, podrán realizarse fuera de la jornada laboral de oficina o de la actividad. Si el obligado tributario fuese una persona con discapacidad o movilidad reducida, las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos se desarrollarán en el lugar que resulte más apropiado de entre los anteriormente señalados. Asimismo, y en relación con la ampliación y aplazamiento de los plazos de tramitación, se permite que el obligado tributario justifique la concurrencia de circunstancias que le impidan comparecer en el lugar, día y hora que le hubiesen fijado, solicitando un aplazamiento dentro de los 3 días siguientes al de la notificación del requerimiento. En el supuesto de que la circunstancia que

impida la comparecencia se produzca transcurrido el citado plazo de 3 días, se podrá solicitar el aplazamiento antes de la fecha señalada para la comparecencia.

- Derecho a formular alegaciones y a aportar documentos (LGT art.34.1. l; RGAT art.96). Este derecho tiene carácter instrumental, pues se encuentra destinado a que las alegaciones y documentos presentados sean considerados por el órgano correspondiente.

- Derecho a ser oído en el trámite de audiencia (LGT art.34.1.m; RGAT art.96). En caso de procedimientos de aplicación de los tributos iniciados de oficio, salvo en los iniciados mediante personación, se concederá al obligado tributario un plazo no inferior a 10 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la comunicación de inicio, para que comparezca, aporte la documentación requerida y la que considere conveniente, o efectúe cuantas alegaciones tenga por oportunas (RGAT art.87.4).

En general, durante el trámite de audiencia, se pondrá de manifiesto al obligado tributario el expediente, en el cual se deberán disponer las actuaciones realizadas, todos los elementos de prueba que obren en poder de la Administración y los informes emitidos por otros órganos, así como incorporar las alegaciones y los documentos que los obligados tributarios tienen derecho a presentar en cualquier momento anterior a dicho trámite de audiencia, que serán tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente propuesta de resolución o de liquidación. En este trámite de audiencia, el obligado tributario puede obtener copia de los documentos del expediente, aportar nuevos documentos y justificantes, y efectuar las alegaciones que considere oportunas.

En el caso de que en un procedimiento tributario no se prevea trámite de audiencia a causa de que se prevea un trámite de alegaciones posterior a la propuesta de resolución o de liquidación, la Administración tributaria notificará al obligado tributario dicha propuesta para que efectúe alegaciones, siendo de aplicación lo dispuesto anteriormente. El obligado tributario, antes del vencimiento del plazo de audiencia o de alegaciones, podrá manifestar su decisión de no efectuar alegaciones ni aportar nuevos documentos ni justificantes, teniendo por realizado el trámite y dejando constancia en el expediente de esta decisión.

Puede prescindirse del trámite de audiencia o, en su caso, del plazo para formular alegaciones, cuando no figuren en el procedimiento, ni sean tenidos en cuenta en la resolución, otros hechos ni otras alegaciones y pruebas que las presentadas por el interesado.

No se podrán aportar documentos acreditativos de hecho con posterioridad al trámite de audiencia o al de alegaciones, salvo que se demuestre la imposibilidad de llevar a cabo su aportación con anterioridad a la finalización del mencionado trámite, y siempre y cuando se aporten antes de dictar la resolución.

Finalmente, una vez terminado el trámite de audiencia o el de alegaciones, el órgano competente para la tramitación remitirá al órgano competente para resolver, previa valoración de las alegaciones que se hayan efectuado, la propuesta de resolución o de liquidación.

Cabe destacar, asimismo, que la omisión del trámite de audiencia en un procedimiento sancionador infringe manifiestamente los artículos 24 y 25 de la CE al quedar privado de cualquier posibilidad de defensa y, como consecuencia de ello es causa de nulidad radical. En los procedimientos que no tengan carácter sancionador, la omisión del trámite de audiencia es causa de anulabilidad cuando se produzca indefensión para el administrado, procediendo

reponer las actuaciones administrativas al momento en que se omitió el trámite de audiencia para que se subsane su inobservancia.

- Derecho a ser informado, al inicio de las actuaciones de comprobación o inspección, sobre su naturaleza y alcance, así como de los derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones y a que se desarrollen en los plazos previstos en la LGT (LGT art.34.1. ñ; RGAT art.93). Lógicamente, la naturaleza y alcance de las actuaciones administrativas resulta vinculante para la Administración, debiendo hacerse constar expresamente en el correspondiente acto de comunicación de inicio de actuaciones para que exista constancia y el interesado pueda tener conocimiento de sus derechos en relación con dichas actuaciones.

Aquellos obligados tributarios que estén siendo sometidos a un procedimiento de aplicación de los tributos pueden solicitar, en cualquier momento, información del estado en que se encuentra la tramitación del procedimiento, dejando constancia del nombre y apellidos, razón social o denominación completa y NIF de la persona o entidad que la solicita, así como la firma del obligado tributario o la acreditación de la autenticidad de su voluntad expresada por cualquier otro medio. La información se facilitará preferentemente por el mismo medio utilizado por el interesado e indicará la fase en que se encuentra el procedimiento, el último trámite realizado y la fecha en que se cumplimentó.

Así, no podrá tener lugar la exigencia de una deuda tributaria a los obligados tributarios cuando no se les haya informado o notificado previamente ni del inicio del procedimiento de inspección tributaria ni la liquidación de este, para que puedan realizar las alegaciones que consideren oportunas.

Además de todo lo dicho hasta ahora, hemos de tener en cuenta que tienen una notable relación con los derechos del contribuyente cuatro materias que hemos de tratar en este apartado, la prueba, la presunción, las medidas cautelares y el derecho de los contribuyentes a no declarar contra sí mismos. Destacar que, el motivo de la inclusión del análisis de este último derecho en el presente trabajo es abordar la cuestión de si esta garantía, constitucionalmente reconocida, es oponible frente a la Administración Tributaria en el marco del procedimiento inspector.

## **2.2. La prueba.**

Los arts. 105 a 108 de la LGT y el art. 180.1 del RGAT se refieren a la prueba en el Derecho Tributario.

La prueba en materia tributaria ha de consistir, en lo que aquí nos referimos, en la verificación de un hecho que pudiera dar lugar al nacimiento de una obligación tributaria, o sobre cualquier otro aspecto relativo a su cuantificación o su atribución a un sujeto determinado. En la regulación de la prueba se pretende conseguir un equilibrio que permita una gestión eficaz de los tributos y respete además la seguridad jurídica de los contribuyentes.

### *2.2.1. La carga de la prueba.*

Los artículos 105 y 106 LGT establecen los criterios generales sobre la prueba en materia tributaria. Los primeros, contemplados en el artículo 105 LGT, reconocen que la carga de la prueba en el ámbito tributario respeta los principios generales del ordenamiento jurídico español en esta materia, según los cuales: aquel que quiera hacer valer su derecho

deberá probar los hechos normalmente constitutivos del mismo; y también que los obligados tributarios cumplirán su deber de probar si designan de modo concreto los elementos de prueba que obran en poder de la Administración.

Otro criterio general, contemplado en el apartado 1 del artículo 106 LGT, dispone que, sin perjuicio de las normas específicas sobre prueba en materia tributaria, serán de aplicación las normas sobre medios y valoración de prueba recogidas en el Código Civil y en la Ley de Enjuiciamiento Civil; incluso, como añade el apartado 2 del mismo artículo 106 LGT, para la valoración de las pruebas e informaciones suministradas por otros Estados o entidades internacionales o supranacionales en el marco de la denominada asistencia mutua.

No obstante, lo que se acaba de indicar en cuanto a la valoración de la prueba, el apartado 4 del artículo 106 LGT establece la excepción de que en determinadas operaciones empresariales o profesionales el medio prioritario de prueba será la factura o documento equivalente, con los requisitos que la normativa reglamentaria señale, lo cual significa que se contempla un supuesto de prueba tasada, que excluye la posibilidad de aplicación de otros medios de prueba. Por otra parte, la LGT se refiere también expresamente al valor probatorio de las diligencias en el artículo 107 LGT, indicando que las extendidas en las actuaciones y procedimientos tributarios son documentos públicos, y hacen prueba de los hechos que motiven su formalización, salvo que se acredite lo contrario, de manera que los hechos reflejados en ellas y aceptados por el obligado tributario, así como sus manifestaciones, se presumen ciertos, y sólo se rectificarán si se prueba que se incurrió en error de hecho.

La mayor parte de la actividad desarrollada por la Inspección tributaria consiste en la constatación de hechos para determinar si la tributación del contribuyente se ha efectuado de forma correcta. Las pruebas deberán obtenerse de forma lícita, en un adecuado uso de las facultades inherentes a la inspección. Así, igual que sucede en el ámbito judicial, las pruebas ilícitamente conseguidas no producirán efectos.

La regla de la carga de la prueba determina cuál de las partes ha de aportar la prueba y sufrir, en su caso, las consecuencias de la falta de la misma. En el ámbito tributario, quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo. Aunque no sea objeto de análisis en este apartado, conviene destacar que en procedimientos sancionadores la carga de la prueba siempre corresponderá a la Administración Tributaria, en aplicación del principio de presunción de inocencia y de la regla «in dubio pro reo». En el seno del procedimiento de comprobación, existen unas reglas básicas relativas a la carga de la prueba:

- Mayores ingresos: La carga de la prueba es de la inspección, pues la inspección deberá fundamentar el aumento de la base imponible, basado en un incremento de ingresos con las pruebas suficientes.

- Gastos, exenciones, deducciones, beneficios fiscales: La carga de la prueba corresponde al contribuyente. Así, si éste no aporta justificación suficiente del cumplimiento de los requisitos necesarios para el disfrute de determinados beneficios fiscales éstos no podrán ser objeto de aplicación.

### 2.2.2. *Los medios de prueba.*

A partir de todo lo anterior, vamos a analizar los diferentes medios de prueba. En los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios de prueba establece la Ley de Enjuiciamiento Civil (Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil. En adelante LEC.), salvo que la ley establezca otra cosa (art. 106.1 LGT). El Capítulo VI de

la LEC, titulado «De los medios de prueba y las presunciones», comprende los arts. 299 a 386. En concreto el art. 299 de la LEC dispone que: “*Los medios de prueba de que se podrá hacer uso en juicio son:*

*1.º Interrogatorio de las partes.*

*2.º Documentos públicos.*

*3.º Documentos privados.*

*4.º Dictamen de peritos.*

*5.º Reconocimiento judicial.*

*6.º Interrogatorio de testigos.*

*2. También se admitirán, conforme a lo dispuesto en esta Ley, los medios de reproducción de la palabra, el sonido y la imagen, así como los instrumentos que permiten archivar y conocer o reproducir la palabra, datos, cifras y operaciones matemáticas llevadas a cabo con fines contables o de otra clase, relevantes para el proceso.*

*3. Cuando por cualquier otro medio no expresamente previsto en los apartados anteriores de este artículo pudiera obtenerse certeza sobre hechos relevantes, el tribunal, a instancia de parte, lo admitirá como prueba, adoptando las medidas que en cada caso resulten necesarias”.*

Por tanto, es la Administración tributaria la que por medio de los procedimientos específicos que para ello le legitiman, y particularmente el procedimiento de las actuaciones de comprobación e investigación inspectoras, forme prueba de los hechos normalmente constitutivos del nacimiento de la obligación tributaria, verificado lo cual, la carga probatoria se desplaza hacia quien aspira a acreditar que tales hechos son reveladores de otra relación distinta, cualesquiera sean las consecuencias tributarias que se deriven.

### *2.2.3. La apreciación de la prueba.*

En cuanto a la apreciación de la prueba, dado que no se establece ninguna norma específica, debe entenderse que rige en nuestro Derecho tributario el principio de libre valoración de la prueba.

Así, la valoración judicial de los hechos prevalece sobre la administrativa. La respuesta viene dada por la Constitución, que otorga prioridad absoluta a la apreciación judicial, por ser su potestad exclusiva (Const. art.117.3). También por lo que dispone la LPAC (Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas. En adelante LPAC). en virtud de la cual, los hechos declarados probados por resoluciones penales firmes vinculan a las Administraciones públicas respecto de los procedimientos sancionadores que lleven a cabo -actualmente LPAC art.77.4-.

Finalmente, quienes tienen la última palabra son los órganos revisores, los Tribunales Económico-Administrativos en la esfera de la Administración y los órganos jurisdiccionales de lo Contencioso-Administrativo en el plano de la jurisdicción. Y son estos órganos los que deben valorar las pruebas aportadas por ambas partes, es decir, por la inspección y por los contribuyentes. Se realiza una valoración conjunta de las mismas para determinar qué hechos se consideran ciertos y con el fin de aplicarle a los mismos las consecuencias que determine la norma tributaria.

Lógicamente, todas las pruebas obtenidas y los hechos constatados deberán ser reflejados en las oportunas diligencias y formarán parte del expediente administrativo al que tendrá acceso el contribuyente.

### 2.3. La presunción.

Las presunciones se encuentran previstas en el artículo 108 LGT, disponiéndose de antemano que nos encontramos ante un elemento de especial relevancia, ya que viene a configurarse como un particular medio de prueba en materia tributaria, algo que se pone de manifiesto en diversas reglas tanto de carácter general como de carácter especial. Las reglas generales son las dos siguientes: las presunciones establecidas en las normas tributarias pueden destruirse mediante prueba en contrario, salvo en los casos en que una ley lo prohíba expresamente, de manera que se sigue la regla general de que las presunciones son *iuris tantum*, mientras que las presunciones *iuris et de iure* deben estar expresamente contempladas en la ley. Y la segunda regla general se aplica a las llamadas presunciones simples en materia tributaria, que se efectúan para cada caso concreto sin venir previstas por la ley y, según la cual, estas presunciones sólo son admisibles si existe, según las reglas del criterio humano, un enlace preciso y directo entre el hecho demostrado y el que se trata de deducir.

El propio artículo 108 LGT establece también unas reglas especiales respecto del valor presuntivo de determinados medios de prueba, como la recogida en su apartado 3 sobre el valor probatorio de los registros públicos, estableciendo esta presunción legal de titularidad: la Administración tributaria puede considerar como titular de cualquier bien o derecho, salvo prueba en contra, a quien figure en un registro fiscal u otros de carácter público. También establece unas presunciones especiales el apartado 4 del citado artículo 108 LGT respecto del valor probatorio de las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones y demás documentos presentados por los obligados tributarios, indicando que los datos y elementos de hecho consignados en ellos se presumen ciertos para quien los consignó y sólo podrán rectificarse mediante prueba en contrario, aunque cuando esos datos se vayan a utilizar para la regularización tributaria de otros obligados (por ejemplo en el caso de las retenciones), deberán ser contrastados si el afectado alega su inexactitud o falsedad.

La principal consecuencia de la existencia de presunciones es la inversión de la carga de la prueba. Así, se ha comentado que la prueba de la existencia de mayores ingresos corresponde a la inspección, pero si existe una presunción al respecto, salvo que el contribuyente demuestre lo contrario, se considerará acreditado ese mayor ingreso. En este caso es el contribuyente el que tiene que demostrar que no tiene lugar la existencia de ese mayor ingreso.

A partir de estas “notas” introductorias, profundizaremos en los siguientes tipos de presunción:

#### 1) Presunciones *iuris tantum* e *iuris et de iure* (LGT art.8.a y 108.1).

La LGT recoge la distinción entre presunciones legales que admiten prueba en contrario (*iuris tantum*) y presunciones que no la admiten (*iuris et de iure*); las primeras pueden ser establecidas mediante normas sin rango de ley, al contrario de lo que sucede con las segundas, que habrán de ser establecidas mediante leyes, pues significan la imposibilidad de destrucción de la presunción mediante prueba en contrario

Así pues, se recoge la reserva de ley para la configuración de presunciones *iuris et de iure*, mientras que pueden encontrarse presunciones *iuris tantum* establecidas en normas de rango reglamentario.

En las presunciones *iuris tantum* se considera como cierto un hecho desconocido (hecho presunto) partiendo de un hecho que la experiencia demuestra que se produce en la mayoría de los casos. Sin embargo, en las presunciones absolutas, las *iuris et de iure*, aquello que se afirma a través de ellas resulta irrefutable e impide al mismo tiempo cualquier acción de prueba para el obligado tributario.

Sin embargo, no podemos dejar de tener en cuenta que la utilización por parte de la Administración de las presunciones no le dispensa de probar la existencia del hecho base; por tanto, la prueba en dichos términos es exigible tanto para las presunciones absolutas como para las relativas. Asimismo, cabe señalar que la presunción absoluta no podrá ser discrecionalmente empleada; a su vez, el obligado tributario no estará imposibilitado para intentar emplear, para con ella, argumentos para que no se llegue a aplicar la norma de presunción.

El problema se complica en el caso de las ficciones legales, pues aquí no se trata de inducir la existencia de un hecho desconocido a través de un hecho conocido, como sucedía en las presunciones; aquí de un hecho conocido, la ley deduce o crea un hecho inexistente al que atribuye consecuencias concretas. Ciertamente, la prueba puede girar en torno al hecho conocido desencadenante de la ficción, pero no respecto del hecho deducido creado por la ley que, por definición, es falso. Las ficciones legales caben en nuestro vigente ordenamiento jurídico, a menos que sea declarada su inconstitucionalidad (STS 6-12-96 con N° de Recurso: 1282/1994).

Un ejemplo de presunciones *iuris tantum* son los incrementos no justificados de patrimonio en el IRPF, los cuales, pueden ser destruidos por la prueba en contrario (actualmente LGT art.108 y Código Civil art.1251).

## 2) Presunciones hominis (LGT art.108.2).

Para que las presunciones no establecidas por las normas sean admisibles como medio de prueba es indispensable que entre el hecho demostrado y aquel que se trate de deducir haya un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano. Tal enlace se da cuando concurren los tres requisitos siguientes: consistencia, precisión y concordancia

Asimismo, tres son los elementos característicos de las presunciones hominis:

- la afirmación base, que es el hecho demostrado y, para acreditarlo, pueden utilizarse cualesquiera medios de prueba, aunque deben ser suficientes para que merezcan la conceptualización del hecho acreditado;

- la afirmación presumida, que es el hecho que se trata de deducir; y

- el enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano.

Así, por ejemplo, la STSJCAT 25-5-22 con N° de Recurso: 2417/2020 manifiesta que “la prueba de la simulación encierra una gran dificultad, pues en el negocio simulado suelen concurrir todos los requisitos externos que constituyen la apariencia jurídica y, por tanto, la prueba ha de basarse en presunciones que fundamenten la convicción de la existencia del negocio simulado”.

3) Presunciones de titularidad de bienes y derechos de naturaleza patrimonial (LGT art.108.3).

Se establece una presunción de certeza de las inscripciones en los Registros públicos, pero únicamente a favor de la titularidad de determinados elementos susceptibles de integrar los hechos y bases imposables.

Sin perjuicio de la presunción general de legalidad de la que gozan los actos administrativos que hayan podido dar lugar a la correspondiente inscripción registral, la presunción no se extiende a otros datos distintos de la mera titularidad, como los referentes a la valoración de los bienes, derechos, etc.

Se trata en todo caso de una presunción legal relativa, que admite la contraprueba, si bien es cierto que supone un cierto privilegio para la Administración tributaria.

4) Presunción de certeza de documentos presentados por los obligados tributarios (LGT art.108.4).

La Ley prevé la presunción de certeza de las declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones y demás documentos presentados por los obligados tributarios. Pero la presentación de cualquiera de estos documentos en una oficina tributaria no implica la aceptación o reconocimiento del gravamen, ni la Administración está obligada a ajustar las liquidaciones a los datos consignados por los sujetos pasivos.

Hemos de tener en cuenta que la regulación no recoge una verdadera presunción legal, pues no tiene lugar un proceso lógico a través del cual se pretende averiguar un hecho desconocido a partir de uno conocido. Lo que hace la regulación es dotar de efectos probatorios a las declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones y demás documentos, de tal modo que lo que en ellas se consigna hace prueba de su veracidad y certeza, pudiendo incluso volverse en contra del obligado tributario cuando, instruido el procedimiento de comprobación tributaria, se llega al convencimiento de que lo afirmado a través de ellas no se corresponde con la realidad jurídico-tributaria del obligado. Asimismo, el obligado tributario tiene el deber de constatar, o de estar en disposición de hacerlo, los datos consignados en las declaraciones, autoliquidaciones.

Desde la perspectiva probatoria, las declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones y demás constituyen una declaración de ciencia o de conocimiento que condiciona su régimen de rectificar; es decir, la normativa alude a que los datos se presumen ciertos y solo podrán ser rectificadas por ellos mismos mediante prueba en contrario.

Respecto a los datos de hecho de la declaración favorables al particular, solo serán aceptados por la Administración si considera que han sido o pueden ser debidamente comprobados o justificados. Y finalmente en relación con los datos de derecho contenidos en las declaraciones, ni la Administración ni los Tribunales están en absoluto vinculados a los mismos. Su manifestación por el declarante no puede producir efecto probatorio alguno, ni en las fases de aplicación de los tributos ni en las de revisión.

#### **2.4. Las medidas cautelares.**

La regulación de estos actos administrativo-tributarios que tanto afectan a los derechos de los contribuyentes viene recogida en el art. 146 la LGT y en el art. 181 del RGAT. En el curso del procedimiento de inspección los actuarios podrán adoptar las medidas cautelares que juzguen adecuadas para impedir que desaparezcan, se destruyan o alteren los libros, registros, documentos, equipos electrónicos de tratamiento de datos y demás antecedentes sujetos a examen o se niegue posteriormente su existencia y exhibición. No deben confundirse con las medidas cautelares previstas en el art. 81 de la LGT, las cuales se encuentran dirigidas a garantizar el cobro de una eventual deuda tributaria.

Deben ser proporcionales y estar limitadas temporalmente a los fines señalados sin que puedan adoptarse aquéllas que puedan producir un perjuicio de difícil o imposible reparación. Las medidas podrán consistir, en su caso, en el precinto, depósito o incautación de las mercaderías o productos sometidos a gravamen, así como de archivos, locales o equipos electrónicos de tratamiento de datos que puedan contener la información de que se trate.

Conforme al artículo 181.2 del RGAT, el precinto se realizará mediante la ligadura sellada o por cualquier otro medio que permita el cierre o atado de libros, registros, equipos electrónicos, sobres, paquetes, cajones, puertas de estancias o locales u otros elementos de prueba, a fin de que no se abran sin la autorización y control de los órganos de inspección.

El depósito consistirá en poner los elementos de prueba bajo la custodia o guarda de la persona física o jurídica que se determine por la Administración. Los documentos u objetos depositados pueden ser previamente precintados.

La incautación consistirá en la toma de posesión de elementos de prueba de carácter mueble y se deberán adoptar las medidas que fueran precisas para su adecuada conservación en el mismo estado en que se encontraban, y de estimarse procedente irá precedida del precinto.

Su adopción debe estar motivada y documentarse en diligencia en la que se determinará la indicación de la modalidad de medida cautelar adoptada, circunstancias y finalidad y el inventario detallado y descripción de los documentos u objetos precintados, depositados o incautados. Se informará al obligado tributario de su derecho a formular alegaciones en el plazo improrrogable de 5 días desde su adopción. Esta diligencia se extenderá en el mismo momento en el que se adopte la medida cautelar, salvo que ello no sea posible por causas no imputables a la Administración, en cuyo caso se extenderá en cuanto desaparezcan las causas que lo impiden, y se remitirá inmediatamente copia al obligado tributario.

El acuerdo del inspector jefe ratificando, modificando o levantando la medida cautelar deberá adoptarse en el plazo de 15 días desde que se adoptó la medida. Este acuerdo no podrá ser objeto de recurso o reclamación económico-administrativa. No obstante, sí podrá plantearse su improcedencia en los recursos o reclamaciones que se interpongan frente al acuerdo de liquidación que ponga fin al expediente de inspección. Cuando cesen las circunstancias que motivaron la adopción de la medida se procederá al levantamiento de las mismas y se documentará en diligencia que se comunicará al obligado tributario.

## 2.5. El derecho a no declarar contra sí mismos.

El derecho a no declarar contra sí mismos es de un derecho fundamental previsto en el artículo 24.2 de la Constitución Española, en virtud del cual: “[...], *todos tienen derecho al Juez ordinario predeterminado por la ley, a la defensa y a la asistencia de letrado, a ser informados de la acusación formulada contra ellos, a un proceso público sin dilaciones indebidas y con todas las garantías, a utilizar los medios de prueba pertinentes para su defensa, a no declarar contra sí mismos, a no confesarse culpables y a la presunción de inocencia*”. También el artículo 6.1 y 2 del Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales de 4 de noviembre de 1950 (en adelante, CEDH) relata lo siguiente: “«1. *Toda persona tiene derecho a que su causa sea oída equitativa, públicamente y dentro de un plazo razonable, por un tribunal independiente e imparcial, establecido por la ley, que decidirá los litigios sobre sus derechos y obligaciones de carácter civil o sobre el fundamento de cualquier acusación en materia penal dirigida contra ella. La sentencia debe ser pronunciada públicamente, pero el acceso a la sala de audiencia puede ser prohibido a la prensa y al público durante la totalidad o parte del proceso en interés de la moralidad, del orden público o de la seguridad nacional en una sociedad democrática, cuando los intereses de los menores o la protección de la vida privada de las partes en el proceso así lo exijan o en la medida considerada necesaria por el tribunal, cuando en circunstancias especiales la publicidad pudiera ser perjudicial para los intereses de la justicia.* 2. *Toda persona acusada de una infracción se presume inocente hasta que su culpabilidad haya sido legalmente declarada*».

Por lo tanto, junto al derecho a no confesarse culpable y a la presunción de inocencia, se reconoce como fundamental el derecho a no declarar contra sí mismo.

La cuestión que ahora se plantea es si puede el contribuyente oponer el derecho al que nos acabamos de referir frente a la Administración tributaria, negándose a facilitarle los datos, antecedentes, informes o justificantes que esta necesita en su tarea de aplicación de los tributos que, en su caso, se hayan devengado. La LGT en ningún momento lo contempla como límite al cumplimiento de los deberes de información, ni como obstáculo para la gestión, liquidación, recaudación e investigación de las distintas figuras tributarias.

Una pequeña parte de la doctrina ha reivindicado en ocasiones la inclusión del derecho a la no autoincriminación en el procedimiento inspector, pues es altamente probable que en dicho proceso se obtengan datos que conduzcan a una infracción tributaria o incluso a un delito penal, gracias a la propia colaboración del sujeto objeto de la inspección.

Sin embargo, la mayor parte de la doctrina mantiene un planteamiento contrario. De esta forma, LOZANO SERRANO<sup>3</sup> no entiende que pueda invocarse este derecho al margen de los procedimientos sancionadores, pues la LGT prevé, con carácter ilimitado el deber de todo obligado de proporcionar todos los datos, informes y antecedentes que, en relación con sus obligaciones tributarias, obren en su poder. Además, considera el incumplimiento o el cumplimiento defectuoso de ese deber como infracción incumplirlo o hacerlo parcial o defectuosamente. Con tal exigencia de datos no se está obligando al sujeto tributario a declarar, confesar o aportar elementos autoincriminatorios de anteriores infracciones, sino que la eventual infracción se cometería precisamente por no aportar los datos o hacerlo de forma falsa o incompleta.

---

<sup>3</sup> Lozano Serrano, C.: “El deber de colaboración tributaria sin autoincriminación”. *Quincena Fiscal*, núm. 8, 2015, BIB 2015\1254, págs. 1 a 11.

En este sentido también escribe TRIGUEROS MARTÍN<sup>4</sup>, quien considera que la aplicación de este derecho en el procedimiento inspector supondría dejar a este sin contenido: *“Es evidente, por tanto, que no puede dicho derecho ser enarbolado por el contribuyente en un procedimiento comprobador e investigador, pues ello significaría tanto como vaciarlo de contenido y que, llegado el caso, no fuese posible regularizar la situación tributaria del obligado o se procediese a la misma pero de forma sesgada, considerando que la información que maneja la Administración se la han facilitado terceros obligados a ello por la norma, pero no el propio obligado tributario, que puede, con los datos que maneja, complementar o corregir lo que otros hayan aportado.”*

---

<sup>4</sup> Trigueros Martín, M.J: “Los límites a las actuaciones de obtención de información realizadas por la inspección: ineficaces unos, inexistentes otros”, *RCyT. CEF*, núms. 401-402 (agosto-septiembre 2016), pág. 28.

### **3. INICIO DEL PROCEDIMIENTO INSPECTOR.**

Antes de entrar de lleno en el análisis de los derechos y garantías de los contribuyentes en el propio procedimiento inspector, cabe reseñar que la Inspección, además de las funciones inspectoras propiamente dichas (comprobación e investigación, liquidación, obtención de información, comprobación de valores, informe y asesoramiento), ha de desempeñar aquellas otras que legalmente le vengán atribuidas. Estas no presentan un carácter exclusivo, pues son compartidas con otros órganos de gestión y recaudación.

En este sentido, la LGT en su artículo 141 dispone una completa enumeración de las funciones administrativas de la inspección tributaria:

- La investigación de los supuestos de hecho de las obligaciones tributarias para el descubrimiento de los que sean ignorados por la Administración.
- La comprobación de la veracidad y exactitud de las declaraciones presentadas por los obligados tributarios.
- La realización de actuaciones de obtención de información relacionadas con la aplicación de los tributos.
- La comprobación del valor de derechos, rentas, productos, bienes, patrimonios, empresas y demás elementos, cuando sea necesaria para la determinación de las obligaciones tributarias.
- La comprobación del cumplimiento de los requisitos exigidos para la obtención de beneficios o incentivos fiscales y devoluciones tributarias, así como para la aplicación de regímenes tributarios especiales.
- La información a los obligados tributarios con motivo de las actuaciones inspectoras sobre sus derechos y obligaciones 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.
- El asesoramiento e informe a órganos de la Administración pública.
- La realización de las intervenciones tributarias de carácter permanente o no permanente.
- Las demás que se establezcan en otras disposiciones o se le encomienden por las autoridades competentes.

Por su parte, el RGAT se limita a regular la atribución de las funciones inspectoras a los órganos administrativos correspondientes (art.166), la articulación de los sistemas de colaboración con otros órganos o Administraciones (art.167), las inspecciones coordinadas con las CCAA (art.168) y el personal inspector (art.169).

#### **3.1. Iniciación de oficio. Comunicaciones y Requerimientos. Contenido y efectos.**

##### *3.1.1. La Comunicación de inicio.*

Esta aparece recogida en los arts. 171.3 y 180.3 del RGAT. De conformidad con estas normas, se notifica al contribuyente el inicio del procedimiento de comprobación y se le emplaza para que se persone en las oficinas de la inspección en un día y a una hora determinada. A estos efectos, debe darse un plazo mínimo de diez días entre la recepción de la comunicación y el día de la personación. Cabe destacar que todas las menciones a días

hábiles efectuadas se refieren a lo preceptuado en el artículo 30.2 de la LPAC, de forma que se excluyen los sábados, domingos y festivos.

La comunicación de inicio contendrá los requisitos generales de todas las comunicaciones contemplados en los arts. 97.1 y 87.3 RGAT:

- Lugar y fecha de su expedición.
- Nombre y apellidos o razón social y NIF de la persona o entidad a la que se dirige. En los casos de sucesión (fallecimiento, absorción, partícipe en el capital de entidades disueltas y liquidadas, etc.), se hará constar esta circunstancia.
- Lugar al que se dirige.
- Órgano que lo expide, y nombre y apellidos y firma de la persona que la emite.
- Procedimiento que se inicia y objeto y alcance del procedimiento. Es preciso que se concrete tanto la extensión de las actuaciones (conceptos tributarios a los que se refiere la comprobación y períodos impositivos o de liquidación que van a ser objeto de inspección) como el alcance de las actuaciones inspectoras (general o parcial) en cada uno de los períodos impositivos. En caso de actuaciones parciales, debe concretarse con claridad qué elementos de la obligación tributaria serán objeto de comprobación.
- Si se requiere la aportación de documentación en la primera visita, debe detallarse la información solicitada y el plazo para su contestación.
- La comunicación de inicio indicará expresamente el efecto interruptivo del plazo de prescripción. Esta interrupción del plazo de prescripción se refiere tanto al derecho de la Administración a liquidar como a la acción para sancionar los hechos que se pongan de manifiesto en el curso del procedimiento de inspección (art. 189.3LGT).
- Además, contendrá la indicación del lugar, día y hora señalados para las actuaciones (art. 177.1 RGAT). Si el lugar es la oficina de la Inspección, la citación deberá detallar la dirección completa de la oficina pública.

Por lo que se refiere a los efectos del inicio del procedimiento inspector, éste supone, en primer lugar, el nacimiento de nuevas obligaciones y derechos para el contribuyente que deben ser objeto de comunicación expresa. En la práctica, junto con la comunicación de inicio se notifica un anexo que incluye dicho catálogo de derechos y obligaciones.

Las Obligaciones más destacadas son las siguientes:

- Atender a la Inspección y prestar la debida colaboración en el desarrollo de las actuaciones.
- Acreditar la identidad, carácter y facultades de quien comparece.
- Proporcionar a la Inspección los datos, documentos y antecedentes que sean necesarios para el desarrollo de la actuación.
- Hallarse presente en las actuaciones inspectoras cuando, a juicio de la Inspección, sea necesario su concurso para la adecuada práctica de aquéllas.
- Permitir la entrada en las fincas, locales de negocio y demás establecimientos y lugares señalados en el art. 142.2LGT.
- Suministrar la información con trascendencia tributaria que le requiera la Inspección.

Y los Derechos más relevantes que confiere el inicio del procedimiento inspector son los siguientes:

- Actuar personalmente o por medio de representante con el que se entenderán las sucesivas actuaciones administrativas, si no se hace manifestación en contrario (art. 46.1 LGT).

- Conocer la identidad de las autoridades y personas bajo cuya responsabilidad se va a tramitar el procedimiento de inspección (art. 34.1. LGT).
- Ser tratado con el debido respeto y consideración por el personal al servicio de la Administración tributaria (art. 34.1 LGT).
- Ser informado desde el mismo momento del inicio de las actuaciones de la naturaleza y alcance de las mismas (art. 34.1.ñ y 147.2 LGT).
- Solicitar, en los quince días siguientes a su inicio, que las actuaciones de comprobación e investigación de carácter parcial tengan carácter general respecto del tributo y ejercicio afectados por la actuación (arts. 149 LGT y 179 RGAT). Esto es, que los propios obligados tributarios que sean sometidos a una inspección de carácter parcial, podrán solicitar la extensión de dicha inspección para que adquiera carácter general.
- Promover la recusación de los actuarios en los términos previstos en el art. 24 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, del Régimen Jurídico del Sector Público.

En segundo lugar, el inicio del procedimiento inspector implica la interrupción del plazo de prescripción, de cuatro años, del derecho a determinar las deudas tributarias mediante la oportuna liquidación respecto de las obligaciones a las que se extiende el procedimiento, a que se refiere el art. 68.1.a LGT.

En tercer lugar, el inicio del procedimiento inspector conlleva la interrupción del plazo de prescripción para imposición de sanciones tributarias que puedan derivarse de la regularización de la situación tributaria del obligado, como consecuencia de lo previsto en el art. 189.3 LGT. El plazo de que dispone la Administración para imponer sanciones tributarias es de cuatro años (art. 189.2 LGT). Pero dicho plazo de prescripción se interrumpirá no sólo por cualquier acción de la Administración tributaria, con conocimiento formal del interesado, conducente a la imposición de dichas sanciones, sino también por el inicio del procedimiento inspector respecto de las sanciones que puedan derivar del mismo. Su justificación se encuentra en la íntima conexión que existe entre ambos procedimientos; pues si el inicio del procedimiento inspector no interrumpiera el plazo de prescripción para sancionar, podría resultar que cuando se pretendiera iniciar el procedimiento sancionador ya habría prescrito la responsabilidad derivada de la infracción.

En cuarto lugar, el inicio del procedimiento de inspección provoca también el inicio del plazo máximo de resolución del procedimiento inspector, a partir de lo dispuesto en el art. 150.1 LGT. El plazo de 18 meses de duración del procedimiento inspector comienza a contar desde la fecha de notificación del inicio del mismo

En quinto lugar, en cuanto a los efectos sobre las declaraciones o autoliquidaciones presentadas tras inicio del procedimiento inspector, la LGT en sus arts. 27 y 179.3 y el RGAT en su art. 87.5 determinan que la presentación fuera de plazo de autoliquidaciones o declaraciones sin que exista un previo requerimiento por parte de la Administración tributaria excluye la posibilidad de imponer las sanciones que hubieran podido corresponder. Pero si el obligado tributario efectúa el ingreso de deudas tributarias pendientes con posterioridad a la notificación de la comunicación correspondiente o al inicio de cualquier otro modo de las actuaciones de comprobación e investigación, la declaración tendrá el carácter de espontánea, lo que acarreará los siguientes efectos:

- El ingreso realizado tiene meramente carácter de ingresos a cuenta sobre el importe de la liquidación derivada del acta que se incoe.
- Esta presentación no impide la apreciación de las infracciones tributarias e imposición de las sanciones oportunas,

– En este caso, no se devengarán intereses de demora sobre la cantidad ingresada desde el día siguiente a aquel en que se realizó el ingreso. Esto significa que los intereses de demora se calcularán hasta el día anterior a aquél en que se efectúen dichos ingresos.

En sexto lugar tienen carácter no vinculante las consultas tributarias presentadas tras el inicio del procedimiento inspector respecto a cuestiones relacionadas con dicho procedimiento (arts. 89.2 y RGAT 68.2 LGT). Por tanto, el inicio de un procedimiento inspector supone la pérdida del carácter vinculante de las consultas tributarias escritas que se planteen con posterioridad a dicho inicio respecto a cuestiones relacionadas con el objeto o tramitación de dicho procedimiento.

En séptimo lugar (art. 87.5 y 123 RGAT), las declaraciones o autoliquidaciones tributarias que presente el obligado tributario una vez iniciado el procedimiento inspector, en relación con las obligaciones tributarias y períodos objeto de dicho procedimiento, no pueden suponer el inicio de un procedimiento de devolución.

Y, finalmente, en virtud de los arts. 127, 133 y 139 LGT y art. 128.3 RGAT, cuando se ha iniciado un procedimiento de gestión tributaria y con posterioridad se inicia un procedimiento de inspección, que incluya el objeto de dicho procedimiento de gestión, ello supone que se dé por finalizado el procedimiento de gestión inicial. Así sucede en el caso del procedimiento de devolución, del procedimiento de verificación de datos y del procedimiento de comprobación limitada. De esta forma se evita que, respecto de la misma persona y obligación tributaria, la Administración tributaria esté desarrollando dos procedimientos distintos y a cargo de órganos distintos. Cuando el obligado tributario inicie un procedimiento de rectificación y se acuerde el inicio de un procedimiento inspector que incluya la obligación tributaria a la que se refiere el procedimiento de rectificación, este finaliza con la notificación del inicio del procedimiento inspector.

Para finalizar este apartado e íntimamente relacionado con el 3.3.1. sobre inicio del procedimiento por personación, es importante destacar que en el supuesto citado en que la notificación de la comunicación se va a producir con posterioridad a la personación en un local o en el domicilio del contribuyente, se considera iniciado el procedimiento en un primer momento cuando se produce tal personación, pues esa fecha es la relevante a todos los efectos señalados en cuanto a la comunicación de inicio, dado que la personación supone en sí misma una notificación de unas actuaciones que van a ser descritas formalmente con mayor precisión en un documento posterior.

### *3.1.2. Los Requerimientos de información.*

Trámite distinto a la comunicación de inicio de un procedimiento inspector, son los Requerimientos de información (arts. 93 y 94 LGT) al propio contribuyente inspeccionado o incluso a terceros, pues en la mayoría de las comprobaciones es esencial efectuar requerimientos a terceros para contrastar determinados aspectos de la tributación del contribuyente inspeccionado. En algunos casos es posible que la unidad de selección y planificación haya efectuado previamente estos requerimientos. Si no es así y el actuario lo considera trascendente, puede realizarlo, con el visto bueno del inspector jefe.

Conviene recordar en este punto que, en uso de las facultades otorgadas a la inspección, el requerimiento efectuado puede exigir la aportación de determinada documentación con trascendencia tributaria, como, por ejemplo, los movimientos de cuentas bancarias de los terceros requeridos. En la mayoría de las ocasiones estos requerimientos se

dirigen a clientes y proveedores del obligado tributario que es objeto de comprobación, aunque también es posible que los mismos se dirijan a otros organismos públicos de nuestro país e incluso también de terceros Estados. El requerimiento de información genera un expediente electrónico que a su vez debe ser incorporado al expediente de inspección, que podrá ser analizado por el contribuyente inspeccionado en el momento del trámite de audiencia.

La desatención o incumplimiento de los requerimientos o solicitudes de la inspección realizadas en el desarrollo de las facultades expuestas constituye un supuesto de infracción tributaria, tipificada expresamente en el artículo 203.6 de la LGT, modificado por la Ley 7/2012.

En cuanto a la forma de efectuar los requerimientos, cuando éstos se realizan en el transcurso del procedimiento de comprobación, la iniciativa corre a cargo del equipo o unidad actuante. En el caso de la AEAT, el órgano competente será con carácter general el inspector jefe de la Dependencia Regional de Inspección competente. La Resolución de 24 de marzo de 1992 de la AEAT le atribuye la competencia para realizar actuaciones de obtención de información, así como para ejercer la correspondiente potestad sancionadora en caso de incumplimiento, respecto de cualquier obligado tributario, con independencia de su adscripción y de su domicilio fiscal, cuando sea necesario para realizar las funciones que tiene atribuidas.

Sólo en casos excepcionales el requerimiento debe remitirse a un equipo especializado (el Equipo Central de Información) integrado en la ONIF (Oficina Nacional de Investigación del Fraude) para que sea emitido desde allí. Dichos casos son los siguientes:

- Requerimientos de las Dependencias Regionales de Inspección dirigidos a obligados tributarios adscritos a la Delegación Central de Grandes Contribuyentes.
- Requerimientos de las Dependencias Regionales de Inspección dirigidos a las entidades de crédito o bancarias no adscritas a la Delegación Central de Grandes Contribuyentes.
- Requerimientos dirigidos a la Administración del Estado y organismos públicos y demás entidades de derecho público vinculados o dependientes de aquélla.
- Requerimientos dirigidos a las Comunidades Autónomas y Entidades Locales cuyo ámbito de competencias se sitúe fuera del ámbito de la Delegación Especial respectiva, así como organismos públicos y demás entidades públicas dependientes de aquéllas.
- Requerimientos dirigidos al Banco de España, Comisión Nacional del Mercado de Valores y Consejo General del Notariado.
- Requerimientos dirigidos por las Dependencias Regionales de Inspección a obligados tributarios adscritos a Haciendas Forales, salvo que el órgano actuante tenga su sede en la Delegación Especial de la Agencia en dicho territorio, y actuaciones de colaboración para la obtención de información solicitadas por las Haciendas Forales a la Agencia Tributaria.
- Requerimientos de las Dependencias Regionales de Inspección dirigidos a Juzgados y Tribunales cuyas competencias sean de ámbito nacional o que tengan su sede fuera de la Comunidad Autónoma respectiva.

### **3.2. Obligados a atender a la Inspección.**

Las disposiciones de la LGT que regulan las actuaciones y el procedimiento de inspección establecen el deber de los obligados tributarios de atender a la Inspección. Por su

parte, el RGAT regula con carácter general la intervención de los obligados en las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos (arts.105 a 112), sin que el capítulo 5, relativo a las actuaciones y el procedimiento de inspección, contemple especialidades en este tema.

De acuerdo con la redacción del artículo 29 de la LGT incorporada por la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, y su artículo 142.3, así como con el art. 173 del RGAT, cuando sea requerido por la Inspección, el obligado tributario ha de personarse, por sí o por medio de representante, en el lugar, día y hora señalados para la práctica de las actuaciones, y debe aportar o tener a disposición de la Inspección la documentación y los demás elementos que le hayan sido solicitados.

Excepcionalmente, y de forma motivada, la Inspección puede requerir la comparecencia personal de los obligados si así lo exige la naturaleza de las actuaciones. Esta comparecencia solo es obligatoria si está prevista en una norma con rango de ley. Se trata de un supuesto excepcional cuando la naturaleza de las actuaciones así lo requiera. La presencia del obligado tributario en las actuaciones inspectoras puede obedecer a cualquiera de los siguientes supuestos:

1. La Inspección puede requerir la presencia del obligado tributario en las oficinas de la Administración tributaria o en su domicilio, despacho, oficina o donde exista alguna prueba del hecho imponible, siempre que entienda que, a su juicio, es necesario su concurso para la adecuada práctica de sus actuaciones. La falta de atención de este requerimiento de la Inspección constituye infracción tributaria, salvo que concurra justa causa.

2. La Inspección debe requerir la presencia del obligado tributario cuando las actuaciones inspectoras tengan por objeto el examen de los libros y demás documentación, pudiendo este consentir que dicho examen se realice sin su presencia y en las oficinas públicas. Tratándose de registros y documentos establecidos por normas de carácter tributario o de los justificantes exigidos por estas, puede requerirse su presentación en las oficinas de la Administración para su examen.

3. El obligado tributario puede hallarse presente en las demás actuaciones o diligencias siempre que lo desee.

4. La Inspección puede personarse sin previa comunicación en el domicilio fiscal, oficinas, dependencias, instalaciones o almacenes del obligado tributario, debiendo atender a la Inspección el obligado tributario si se encontrara presente y, en su defecto, cualquiera de las personas encargadas o responsables de dichos lugares, esto sin perjuicio de que la Inspección pueda requerir la continuación de las actuaciones en otro momento y pueda adoptar medidas cautelares.

En relación con lo anterior, resulta conveniente referirnos al derecho del obligado tributario a que las actuaciones de la Administración que requieran su intervención se efectúen en la forma que le resulte menos gravosa. Esto es, son tantas las obligaciones que pueden recaer sobre el obligado tributario en el procedimiento de inspección, que tal y como refleja GONZÁLEZ APARICIO<sup>5</sup>: *“el derecho a la limitación de los costes indirectos en la aplicación*

---

<sup>5</sup> González Aparicio, M.: “El derecho del obligado tributario a que las actuaciones de la Administración que requieran su intervención se efectúen en la forma que le resulte menos gravosa”, *Los derechos y garantías del contribuyente ante la Hacienda Pública del siglo XXI*, Documentos de Trabajo 10/2021, Instituto de Estudios Fiscales, pág. 42.

*de los tributos se debe configurar como un derecho dinámico, que se adapte a las necesidades cambiantes de los contribuyentes y a los recursos a su disposición.”*

Cuando la incomparecencia o la no atención a los requerimientos de la Administración tributaria tiene lugar en el curso de un procedimiento inspector la LGT contempla sanciones más elevadas que tratándose de otros procedimientos de aplicación de los tributos. La falta de atención en plazo de los requerimientos puede llegar a determinar la extensión del plazo máximo de duración del procedimiento inspector.

En general están obligados a atender a la Inspección: los sujetos pasivos de los tributos, ya sean contribuyentes o sustitutos; los retenedores; la sociedad representante, a efectos del régimen de declaración consolidada; los sucesores de la deuda tributaria; los responsables solidarios; quienes estén obligados a proporcionar datos o informes a la Inspección y los sujetos infractores.

Además, la Inspección puede exigir la acreditación de la identidad, carácter y facultades de aquél con quien se vayan a realizar las actuaciones. Si comparece persona sin facultades suficientes, se considera al obligado como no personado; puede entregarse al compareciente requerimiento al efecto, o exigir inmediatamente la presencia de persona adecuada. De acuerdo con la LPAC. El compareciente puede exigir que la Administración le entregue una certificación donde se haga constar la comparecencia. Esta identificación es necesaria para extender las diligencias oportunas, que son documentos públicos que hacen prueba, entre otras, de las personas que han comparecido. Además, se debe constatar si el compareciente es o no el obligado tributario, ya que los datos tributarios son confidenciales y reservados, y el personal de la Administración tributaria está sometido al deber de sigilo respecto de terceros (LGT art.95).

Resulta conveniente resaltar que no cabe presumir una conducta dolosa y ni siquiera culposa por las circunstancias que rodean al sujeto pasivo: importancia económica, clase de asesoramiento que recibe, etc. (Sentencias del Tribunal Supremo de 29 de junio de 2002 (rec. cas. núm. 4138/1997), FD Segundo; de 26 de septiembre de 2008 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 11/2004)).

### **3.3. La actuación por medio de representante.**

De acuerdo con los artículos 45 y 46 de la LGT y los artículos 110 a 112 del RGAT podemos distinguir, en la regulación de la representación en los procedimientos tributarios, los supuestos de representación legal y los supuestos de representación voluntaria.

a) Representación legal. Por las personas físicas que carezcan de capacidad de obrar en el momento de desarrollarse las actuaciones inspectoras y por las personas jurídicas y entidades del art.35.4 de la LGT. deben actuar ante la Inspección sus representantes legales, que deberán acreditar su condición ante la Administración tributaria.

Tratándose de personas físicas, cuando la comprobación de su situación tributaria se realice una vez adquirida suficiente capacidad de obrar, las actuaciones inspectoras se desarrollarán con el obligado tributario directamente o con la persona que este designe como representante voluntario. Sin embargo, si se considera oportuno iniciar expediente sancionador por los hechos puestos de manifiesto en las actuaciones inspectoras, este se instruirá frente a quienes ostentaron la representación legal como posibles sujetos infractores.

Por las personas jurídicas, deben actuar frente a la Inspección quienes ocupen los órganos a los que corresponda su representación en el momento en que tienen lugar las actuaciones inspectoras. Quienes ocupasen tales órganos en el momento en que se devengaron los impuestos que se comprueban deberán atender a la Inspección en cumplimiento de las obligaciones de información, sin que sus manifestaciones vinculen a la entidad.

b) Representación voluntaria. Tanto si la presencia del obligado tributario en las actuaciones inspectoras es consecuencia de un requerimiento de la Inspección, como si es decisión del propio obligado tributario, este tendrá derecho a comparecer personalmente o por medio de representante.

Normalmente, la acreditación de la representación en el seno del procedimiento de inspección se realiza mediante los documentos normalizados aprobados por la Administración tributaria. La representación puede acreditarse asimismo cuando su existencia conste inscrita y vigente en un registro público, cuando conste en documento público o privado con firma legitimada notarialmente o cuando se otorgue en comparecencia personal del órgano inspector actuante.

Así, el documento que acredite la representación debe contener, al menos, los siguientes aspectos (RGAT art.111.3):

- identificación del representado y del representante: nombre y apellidos o razón social o denominación completa, número de identificación fiscal y domicilio;
- contenido de la representación, así como la amplitud y suficiencia de la misma;
- lugar y fecha de su otorgamiento;
- firma del representado y del representante, salvo que se trate de un documento público.

En el caso de representación voluntaria otorgada por el representante legal del obligado tributario, debe acreditarse la representación legal. Asimismo, no se exige un otorgamiento específico de apoderamiento en el seno del procedimiento sancionador cuando se ha otorgado una representación expresa que se extiende al procedimiento de inspección y al sancionador, obra en el expediente y está suscrito por el representado y el representante (STS 10-4-19, N° de Recurso: 4933/2017).

c) Disposiciones comunes a la representación legal y voluntaria. La representación debe acreditarse en la primera actuación desarrollada con el representante, sin embargo, la falta del poder o su insuficiencia no impide que se tenga por realizada dicha actuación siempre que se aporte el poder o se subsane el defecto apreciado en el mismo dentro del plazo de diez días que debe conceder al efecto el órgano administrativo. Si la persona que actúa como representante no acredita su representación, el acto se tendrá por no realizado o al obligado tributario por no comparecido, salvo que las actuaciones realizadas en su nombre sean ratificadas por el obligado tributario. Así, una vez acreditada la representación voluntaria en el procedimiento de inspección, ésta se presume acreditada en las reclamaciones económico-administrativas que, en su caso, se interpongan contra la liquidación que haya puesto fin a dicho procedimiento (LGT art.234.2).

Por consiguiente, el obligado tributario tiene derecho a intervenir en las actuaciones inspectoras asistido por la persona que en cada momento estime oportuno sin que sea

necesario que ostente su representación. El representante también puede acudir acompañado de cualquier persona siempre que se acredite la conformidad del obligado tributario a que conozca las actuaciones en las que dicha persona interviene (RGAT art.112.7).

#### **3.4. Iniciación mediante personación (LGT art. 147; RGAT art.177).**

En consonancia con el artículo 177 del RGAT, cuando se estime conveniente para la adecuada práctica de las actuaciones, el procedimiento de inspección podrá iniciarse sin previa comunicación mediante 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. En este caso, las actuaciones se entenderán con el obligado tributario si estuviese presente y, de no estarlo, con los encargados o responsables de tales lugares.

Aunque el procedimiento inspector haya sido objeto de esta forma de inicio, los obligados tributarios deberán ser en todo caso informados al comienzo de las actuaciones del citado procedimiento sobre la naturaleza y el alcance de las mismas, así como de los derechos y obligaciones de los que disponen en el curso de tales actuaciones. Es decir, tanto si el procedimiento de inspección se inicia por comunicación como si se inicia por personación, los obligados tributarios han de ser inexorablemente informados sobre dichos aspectos.

Asimismo, esta forma de inicio se hará constar en una diligencia extendida por la Inspección junto con los resultados de la primera actuación inspectora realizada ante el obligado tributario o los encargados o responsables de tales lugares.

Lógicamente, esta forma de iniciación del procedimiento de inspección se encuentra directamente relacionada con el lugar de las actuaciones inspectoras, aspecto que será abordado en el punto 4.1 del presente Trabajo.

#### **3.5. Iniciación a petición del obligado tributario (LGT art.147 y 149; RGAT art.179).**

Aunque este supuesto no es muy habitual en la práctica, todo obligado tributario que esté siendo objeto de una actuación de inspección de carácter parcial tendrá derecho a solicitar a la Administración que dicha actuación tenga carácter general respecto al tributo y, en su caso, períodos afectados por la misma, sin que esta solicitud interrumpa las actuaciones en curso. Debe quedar claro que este tipo de iniciación del procedimiento inspector sólo cabe cuando previamente se ha iniciado otro de carácter parcial, y el contribuyente pretende la ampliación de su alcance, no tratándose por consiguiente de una posibilidad de petición a la carta de comprobación inspectora a voluntad de los obligados tributarios.

La solicitud del obligado tributario de una inspección de carácter general debe formularse en el plazo de 15 días desde la notificación del inicio de las actuaciones de alcance parcial. Esta solicitud debe referirse a los tributos y períodos afectados por la actuación previamente iniciada por la Inspección con alcance parcial, de forma que no cabe una solicitud referida sólo a alguno o algunos de los tributos o períodos incluidos en la citación inicial.

La solicitud puede formularse mediante escrito dirigido al Inspector-Jefe o haciéndolo constar directamente al actuario, quien debe recogerlo en diligencia y trasladar la solicitud al Inspector-Jefe. Si la solicitud se ha formulado en plazo y concurren las circunstancias exigidas, el Inspector-Jefe debe atenderla.

Únicamente está prevista la inadmisión de la solicitud cuando no se cumplan los requisitos antes mencionados. Dicha inadmisión debe estar motivada y ser notificada al obligado tributario. Contra el acuerdo del Inspector-Jefe por el que se declare la inadmisión de la petición de ampliación de la comprobación, el obligado tributario no puede interponer recurso de reposición ni reclamación económico-administrativa. Ello no obsta a que en el recurso o reclamación económico-administrativa que se interponga contra la liquidación que se dicte, el obligado tributario alegue lo que estime oportuno respecto a la petición que fue desestimada.

El Inspector-Jefe puede decidir que la inspección de alcance general se realice, bien mediante la ampliación del alcance del procedimiento (alcance parcial) ya iniciado, o bien mediante el inicio de un procedimiento distinto.

La LGT fija un plazo máximo de seis meses desde que se formuló la solicitud para el inicio de la inspección de alcance general.

#### **4. DESARROLLO DEL PROCEDIMIENTO INSPECTOR.**

La función genérica de comprobación del cumplimiento de las obligaciones tributarias, ya sea a través de un procedimiento de comprobación limitada desarrollado por órganos de Gestión o de Inspección Tributaria, o mediante la tramitación de un procedimiento inspector – que es al que básicamente nos estamos refiriendo en el presente trabajo-, requiere elementos de contraste respecto de las citadas obligaciones de cara a determinar el grado de su cumplimiento. Las obligaciones de los contribuyentes, resumidamente concretadas en obligaciones de tipo formal y material, para ser cumplidas deben plasmarse en actos voluntarios de presentación de declaraciones y otro tipo de suministro de información, llevanza y conservación de registros y otra documentación, así como los ingresos en su caso derivados de las anteriores, que lógicamente constituyen el objetivo final del sistema tributario. Pues bien, con base en lo anterior, en casi todos los procedimientos inspectores a que se puede ver sometido un contribuyente, se pasa ineludiblemente por el análisis de las declaraciones tributarias en sentido amplio, bien sea de tipo fiscal propiamente dichas, o informativas o autoliquidaciones con resultado de ingreso o devolución, etc. para llevar a cabo dicho contraste con la información y documentación restante a que se va a ir aludiendo en los siguientes apartados de este Capítulo.

Es inevitable tratar las cuestiones relativas a los derechos individuales en juego en el caso de la información y documentación derivada de los movimientos bancarios, comunicaciones personales, protocolos notariales y archivos de los profesionales que prestan servicios a los contribuyentes como asesores, gestores, etc., pues todas estas fuentes proporcionan gran información de carácter económico-fiscal, muy cercana siempre a aspectos personales inmersos en el área de protección de los derechos individuales de la persona.

Asimismo, otra importante fuente de información para la Administración tributaria es la derivada de la colaboración con el resto de Administraciones públicas, como, por ejemplo, la obtenida de las diferentes administraciones territoriales, punto éste que será abordado en el apartado IV.4 de este Capítulo. Se destaca la información proporcionada por las Comunidades Autónomas y referida a los Impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Impuesto sobre Sucesiones e Impuesto sobre el Patrimonio, la suministrada por las administraciones forales (Diputaciones forales del País Vasco y Comunidad Foral de Navarra) y que, por aplicación de los puntos de conexión en la presentación de las declaraciones, se refiere a contribuyentes residentes en territorio común bajo el control de la AEAT, o la obtenida de las Administraciones locales respecto de los tributos que éstas gestionan, en especial del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos y del Impuesto sobre Bienes Inmuebles. Es igualmente interesante destacar la información proporcionada por otros órganos de la administración del Estado, entre los que se citan la Seguridad Social, el Banco de España y el Catastro.

Por último, hay que citar la información obtenida mediante acuerdos y convenios internacionales de colaboración con otros Estados, sobre todo en lo referente al ámbito de la imposición indirecta y la lucha contra las tramas organizadas que intentan defraudar el IVA.

## **4.1. Lugar y tiempo de las actuaciones inspectoras.**

### *4.1.1. El lugar de las actuaciones inspectoras.*

Este se halla básicamente regulado en los arts. 151 LGT, y 90 y 174 RGAT- la inspección determina el lugar de las actuaciones en uso de la facultad de dirección de las actuaciones, tal y como establece el art. 180.2 del RGAT.

La normativa reguladora del procedimiento administrativo general (LPAC) carece de previsiones sobre el lugar y tiempo de realización de las actuaciones en los procedimientos administrativos. Sin embargo, en el ámbito tributario y en concreto en las actuaciones inspectoras, esta cuestión reviste una gran trascendencia puesto que son múltiples los actos que, realizados cerca del obligado tributario, afectan o pueden afectar a sus derechos como contribuyente.

Su regulación en la LGT se encuentra ubicada dentro de la sección destinada al procedimiento de inspección. A pesar de tal ubicación, se entiende que cuando dicho precepto se refiere a las «actuaciones inspectoras» están quedando comprendidas todas ellas y no solo las del procedimiento de inspección en sentido estricto. Asimismo, este criterio queda corroborado por el desarrollo reglamentario, del que se infiere que estas reglas de lugar son aplicables a todas las actuaciones inspectoras.

La Inspección puede decidir el lugar en el que se han de desarrollar las actuaciones de comprobación e investigación. En la comunicación que dirija al interesado, debe especificarse el lugar, determinado de entre el domicilio fiscal del obligado tributario, así como el domicilio, despacho u oficina del representante. Para que la Inspección pueda establecer que las actuaciones han de realizarse en el domicilio fiscal del obligado tributario han de cumplirse los requisitos necesarios para acceder a dicho lugar, como veremos a continuación.

4.1.1.1. La entrada en el domicilio constitucionalmente protegido del obligado tributario.

La entrada en el domicilio constitucionalmente protegido en el marco de un procedimiento de inspección es una de las actuaciones de la administración tributaria que, por su propia naturaleza, supone una injerencia directa en los derechos y garantías de los contribuyentes en el citado procedimiento; es por ello que a continuación lo analizaremos detenidamente.

Así, cuando en las actuaciones y en los procedimientos de aplicación de los tributos sea necesario entrar en el domicilio constitucionalmente protegido de un obligado tributario, o efectuar registros en el mismo, es preciso, tal y como se prevé en nuestra Constitución, el consentimiento del obligado o en su defecto la oportuna autorización judicial. Se trata de una cuestión que no presenta especial dificultad en materia tributaria más allá de los problemas clásicos sobre el concepto de domicilio inviolable, o la posibilidad de atribuir esta condición a los domicilios de las personas jurídicas. La delimitación del concepto de domicilio constitucionalmente protegido se ha ido definiendo a través de la jurisprudencia. Se entiende necesaria la concurrencia de las siguientes características:

- ha de tratarse de un lugar separado de forma inequívoca del entorno físico exterior y de acceso restringido; y
- en tal lugar ha de presentarse alguna manifestación de la intimidad o de la privacidad.

De aquí que el domicilio constitucionalmente protegido pueda definirse como cualquier lugar delimitado y con acceso restringido en el que permanente u ocasionalmente desarrolle su vida privada una o varias personas físicas o jurídicas, independientemente del título que justifique su permanencia. El domicilio constitucionalmente protegido por su propia esencia es inviolable, lo que implica que no se puede acceder al mismo ni proceder a su registro sin el previo consentimiento del titular o autorización judicial. La violación del domicilio está tipificada como delito (Código Penal art.202 a 204).

En caso de que no medie consentimiento, tratándose de un domicilio constitucionalmente protegido, se requerirá la oportuna autorización judicial, tras el acuerdo solicitándola del Delegado de la AEAT. En el caso del domicilio, despacho u oficina del representante, no se exige que tales lugares se encuentren situados en el ámbito territorial correspondiente al representado. No obstante, si su localización excede del ámbito territorial de competencia del órgano actuante, como es lógico será precisa la oportuna autorización.

Cuando se disponga de autorización judicial para la entrada en el domicilio constitucionalmente protegido del obligado tributario, los días y horas de las actuaciones deben ajustarse a lo que disponga dicha autorización judicial. Cuando sin previo aviso, se persone la inspección en las oficinas, locales, almacenes, del obligado tributario, esta actuación se documentará en diligencia, que tiene que incluir todas las menciones señaladas anteriormente para la comunicación de inicio.

A este respecto, el Tribunal Supremo ha venido estableciendo la siguiente doctrina jurisprudencial respecto a las entradas en domicilio (STS 1-10-20 N° Recurso 2966/2019):

1. La autorización de entrada debe estar conectada con la existencia de un procedimiento inspector ya abierto y cuyo inicio se haya notificado al inspeccionado, con indicación de los impuestos y periodos a que afectan las pesquisas. Sin la existencia de ese acto previo, que debe acompañarse a la solicitud, el juez no puede adoptar ninguna medida en relación con la entrada en el domicilio constitucionalmente protegido a efectos de práctica de investigaciones tributarias, por falta de competencia.

2. La posibilidad de adopción de la autorización de entrada inaudita parte se refiere a la eventualidad de no anunciar la diligencia de entrada con carácter previo a su práctica. Tal situación debe ser excepcional y fundamentada, sin que quepa presumir en la mera comprobación un derecho incondicionado o natural a entrar en el domicilio.

3. No cabe la autorización de entrada con fines prospectivos, estadísticos o indefinidos, para ver qué se encuentra, es decir, sin identificar con precisión qué concreta información se pretende obtener. No proceden las entradas para averiguar qué es lo que tiene el comprobado.

4. Es preciso que el auto judicial motive y justifique la necesidad, adecuación y proporcionalidad de la medida de entrada, sometiendo a contraste la información facilitada por la Administración.

5. No pueden servir de base, para autorizar la entrada, los datos o informaciones generales o indefinidos procedentes de estadísticas, cálculos o, en general, de la comparación de la situación supuesta del titular del domicilio con la de otros indeterminados contribuyentes o grupos de estos, o con la media de sectores de actividad en todo el territorio

nacional, sin especificación o segmentación detallada alguna que avale la seriedad de tales fuentes.

Obviamente, si el interesado da su consentimiento, no se precisa autorización ni mandamiento. Cuando se solicite el consentimiento se debe informar al obligado tributario de su derecho a denegar el acceso, así como de la posibilidad de revocar dicho consentimiento en cualquier momento. El consentimiento se deberá prestar por el titular de derecho protegido en caso de un domicilio particular. Cuando el domicilio sea compartido parece lógico que todos los titulares presten su consentimiento. En caso de una persona jurídica debe prestarlo una persona con capacidad de otorgar dicho consentimiento.

6. No pueden considerarse domicilios los lugares abiertos al público, cuando la entrada se efectúe en horario y días de apertura. La protección no comprende aquellos lugares que no son de acceso restringido puesto que en este supuesto no concurre nota alguna de intimidad o privacidad que justifique la aplicación del derecho fundamental que venimos analizando. No constituyen domicilios protegidos los almacenes, fábricas y locales comerciales (STC 228/2007). La protección constitucional se extiende en su caso a los despachos profesionales si reúnen la nota de privacidad y exclusión, pero no si se trata de locales abiertos al público.

7. En principio, el título por el que se ocupa el domicilio es irrelevante, pudiendo serlo tanto el de propietario como el de usufructuario, arrendatario, etc. El domicilio constitucionalmente protegido no tiene por qué ser único para cada persona. Se puede disponer de diversas viviendas y domicilios amparados por la protección constitucional. No se requiere que el domicilio esté habitado permanentemente, esto es, su ocupación puede ser temporal u ocasional, como el caso de las segundas residencias que se utilizan tan sólo en vacaciones. Asimismo, tal y como ha afirmado el Tribunal Supremo, también puede constituir domicilio la habitación de un hotel, posada u hostel, aunque sea utilizada solamente durante unos días. No tiene por qué tratarse de un inmueble, así, es domicilio inviolable una embarcación habitable, y también las caravanas y autocaravanas, al tener su parte habitable todo lo necesario para servir de morada, pero no los restantes vehículos automóviles.

8. Las cajas de seguridad no detentan un nivel de protección similar al que atañe a la inviolabilidad domiciliaria.

Una variación de lo anterior lo constituye el Domicilio constitucionalmente protegido de las personas jurídicas. En cuanto a las personas jurídicas, si bien el núcleo esencial del domicilio es servir de morada a las personas físicas, el Tribunal Constitucional ha extendido esta protección a las personas jurídicas, concretando que esta protección es menor al estar fundamentada en la privacidad, en lugar de en la intimidad personal y familiar (TC 137/1985). No obstante lo anterior, autores de la doctrina científica como CALVO VÉRGEZ<sup>6</sup>, han subrayado la igual relevancia de la observancia de los “requisitos” que han de concurrir para que se pueda producir la entrada en el domicilio de las personas jurídicas: *“Las solicitudes de entrada y registro en un domicilio, aunque sea en el de una persona jurídica, deben observarse desde la óptica de los principios de proporcionalidad, ponderación y subsidiariedad y deben concederse con carácter restrictivo y limitado.”*

---

<sup>6</sup> Calvo Vérguez, J.: “La entrada de la inspección en el domicilio de las personas jurídicas y el necesario examen de los criterios de idoneidad, necesidad y proporcionalidad”, *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, núm. 444, pág. 17.

La doctrina jurisprudencial del Tribunal Supremo ha venido a precisar el alcance de esta protección al afirmar: que el derecho constitucional a la inviolabilidad del domicilio se extiende a las personas jurídicas de conformidad con la doctrina del Tribunal Constitucional; que tal derecho fundamental no tiene un contenido idéntico al propio de las personas físicas; que en el caso debatido no bastaba la autorización del Delegado Especial de la AEAT, ya que donde se desarrolló la actuación fue en los despachos del domicilio social en los que se encontraban datos, que luego resultaron esenciales para la determinación de la base imponible, razón por la que estaban protegidos constitucionalmente; que no existió información suficiente para que el supuesto consentimiento tácito estuviera libre de error, violencia, intimidación o engaño, máxime si se tiene en cuenta la compulsión que suponía el acompañamiento de la Guardia Civil; y que la prueba obtenida fue ilícitamente usada para la determinación de las bases impositivas (TS 23-4-10; N° de Recurso: 4572/2004).

Así, serán consideradas como ilegales las pruebas obtenidas por la Agencia Tributaria en una inspección fiscal por la ilícita entrada en las dependencias de la entidad.

En relación con lo anterior, y con afán de detenernos mínimamente en esta cuestión, conviene recordar lo regulado expresamente respecto a la protección del domicilio tanto de las personas físicas como de las jurídicas. En esta materia la Ley 11/2021, de 9 de julio, modificó los arts. 113, 142. 2 LGT y el 8.6 de la Ley 29/1998, de 13 de julio (Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa). En el apartado XI de su Preámbulo se expone lo siguiente: *“A la luz de la última doctrina jurisprudencial del Tribunal Supremo, se incluyen algunas modificaciones (...) que clarifican el régimen de autorización judicial de entrada en el domicilio del obligado tributario o la obligada tributaria que haya sido solicitada por la Administración Tributaria en el marco de una actuación o procedimiento de aplicación de los tributos”*. Es por ello que el artículo 113 - Autorización judicial para la entrada en el domicilio de los obligados tributarios- quedó redactado como sigue: *“Cuando en las actuaciones y en los procedimientos de aplicación de los tributos sea necesario entrar en el domicilio constitucionalmente protegido de un obligado tributario o efectuar registros en el mismo, la Administración Tributaria deberá obtener el consentimiento de aquél o la oportuna autorización judicial.*

*La solicitud de autorización judicial para la ejecución del acuerdo de entrada en el mencionado domicilio deberá estar debidamente justificada y motivar la finalidad, necesidad y proporcionalidad de dicha entrada.*

*Tanto la solicitud como la concesión de la autorización judicial podrán practicarse, aun con carácter previo al inicio formal del correspondiente procedimiento, siempre que el acuerdo de entrada contenga la identificación del obligado tributario, los conceptos y períodos que van a ser objeto de comprobación y se aporten al órgano judicial.”*

También se modificó el apartado 2 del artículo 142, que queda redactado de la siguiente forma: *«Cuando las actuaciones inspectoras lo requieran, los funcionarios que desarrollen funciones de inspección de los tributos podrán entrar, en las condiciones que reglamentariamente se determinen, en las fincas, locales de negocio y demás establecimientos o lugares en que se desarrollen actividades o explotaciones sometidas a gravamen, existan bienes sujetos a tributación, se produzcan hechos imponderables o supuestos de hecho de las obligaciones tributarias o exista alguna prueba de los mismos.*

*Para el acceso a los lugares mencionados en el párrafo anterior de los funcionarios de la inspección de los tributos, se precisará de un acuerdo de entrada de la autoridad administrativa que reglamentariamente se determine, salvo que el obligado tributario o la persona bajo cuya custodia se encontraren otorguen su consentimiento para ello.*

*Cuando para el ejercicio de las actuaciones inspectoras sea necesario entrar en el domicilio constitucionalmente protegido del obligado tributario, se aplicará lo dispuesto en el artículo 113 de esta Ley.*

*La solicitud de autorización judicial requerirá incorporar el acuerdo de entrada a que se refiere el mencionado artículo, suscrito por la autoridad administrativa que reglamentariamente se determine.»*

Se modifica, en consonancia con lo anterior, el apartado 6 del artículo 8 de la LJCA, que queda redactado, en lo que nos atañe, de la siguiente forma:

*«6. Conocerán también los Juzgados de lo Contencioso-administrativo de las autorizaciones para la entrada en domicilios y restantes lugares cuyo acceso requiera el consentimiento de su titular, siempre que ello proceda para la ejecución forzosa de actos de la administración pública, salvo que se trate de la ejecución de medidas de protección de menores acordadas por la Entidad Pública competente en la materia. (...)*

*Los Juzgados de lo Contencioso-administrativo conocerán también de las autorizaciones para la entrada en domicilios y otros lugares constitucionalmente protegidos, que haya sido acordada por la Administración Tributaria en el marco de una actuación o procedimiento de aplicación de los tributos aún con carácter previo a su inicio formal cuando, requiriendo dicho acceso el consentimiento de su titular, este se oponga a ello o exista riesgo de tal oposición.»*

Finalmente, y en relación también con la misma materia, y con ocasión del enjuiciamiento de un supuesto de hecho obviamente acaecido con anterioridad a la modificación de la LGT, la STS 68/2022 con N° de Recurso: 5040/2020, de fecha 12 de mayo de 2022, concluye que, declarada la invalidez de la autorización judicial de entrada y registro en domicilio arrastra consigo todo lo actuado por la Administración con base en dicha autorización jurisdiccional, de manera que la incautación de documentación carece del necesario presupuesto. En consecuencia, la Administración está obligada a la devolución al interesado de todo lo incautado.

Algunos autores como TAPIA TEJEDOR<sup>7</sup> o CAMPANON GALIANA<sup>8</sup> apuntan que lo verdaderamente relevante en esta cuestión es si la LGT, una norma con rango de ley ordinaria, o una norma foral como las Normas Forales Generales Tributarias, pueden servir para regular o limitar un derecho fundamental, o si se trata en esencia de una cuestión reservada a ley orgánica. Es más, la STS de 1 de octubre de 2020, con N° de Recurso: 2966/2019 ya anticipó que «la LGT es una ley ordinaria y, por tanto, inidónea o inepta, por su competencia para desarrollar el derecho fundamental» de inviolabilidad del domicilio. Sugería también el tribunal que «se necesitaría —para evitar la grave precariedad e inconcreción de las normas que hemos de manejar— una ley de desarrollo del artículo 18.2 CE, cuyo contenido no es per se suficiente para regular todos los aspectos y límites del derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio».

Vemos pues que la interpretación comentada del Tribunal Supremo está enfrentada con la reacción de nuestros legisladores. De hecho, tras la modificación de la LGT, el Tribunal Supremo ha tenido ocasión de emitir un nuevo pronunciamiento sobre esta cuestión, en su STS de 23 de septiembre de 2021, con N° Recurso 2672/2020, en la que ratificó «la exigencia de que la entrada en domicilio constitucionalmente protegido sea pedida y concedida en el curso de un procedimiento de inspección ya abierto y dado a conocer al interesado». En dicho pronunciamiento, el Tribunal Supremo incide en el carácter de derecho fundamental de la inviolabilidad del domicilio y en que su régimen se debería establecer por medio de ley orgánica.

---

<sup>7</sup> Tapia Tejedor, E: “Sobre la entrada en el domicilio constitucionalmente protegido por parte de la Inspección de Hacienda tras la modificación de la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal”. *Tax Landia. Blog fiscal y de opinión tributaria*. <https://www.politicafiscal.es/invitados/entrada-en-el-domicilio-constitucionalmente-prottegido-hacienda>.

<sup>8</sup> Campanon Galiana, L: “La AEAT vs el Tribunal Supremo en materia de entradas domiciliarias”. *Tax Landia. Blog fiscal y de opinión tributaria*. <https://www.politicafiscal.es/equipo/laura-campanon-galiana/la-aeat-vs-el-tribunal-supremo-en-materia-de-entradas-domiciliarias>.

A este respecto también el auto del Tribunal Supremo 10666/2021 de 21 de julio de 2021 admitió a trámite un recurso de casación cuyo objeto es *«esclarecer si la Administración tributaria puede solicitar —y el juez contencioso está facultado para autorizar— la entrada en domicilios y restantes lugares cuyo acceso requiera el consentimiento de su titular, con la finalidad de investigar actos o hechos con trascendencia tributaria, más allá, por tanto, de la ejecución forzosa de los actos de aquella Administración»*.

Así, en la Sentencia recientemente emitida, la STS 4016/2022 con N° de Recurso: 7353/2020, nos sirve para arrojar luz sobre la cuestión de las entradas domiciliarias en el ámbito de inspecciones sorpresa, pues reiterando su propia jurisprudencia, el Alto Tribunal se pronuncia en los siguientes términos: *«los principios de adecuación, proporcionalidad y necesidad no sólo deben reconocerse y "deben estar presentes a la hora de pedir -o conceder el juez competente- la autorización para entrar en un domicilio constitucionalmente protegido, a fin de hacerse con documentación relevante para regularizar al titular del domicilio afectado por el auto-, sino que han de ser escrupulosamente observados, también, en el desarrollo de la actuación material... en una actuación que bien podría ser calificada como vía de hecho, en tanto la no sujeción a regla o procedimiento alguno, ni a control judicial posterior permiten extraer esa grave y necesaria conclusión", - sentencia de 14 de julio de 2021, rec. cas. 3895/2020-»*

En definitiva, resulta manifiesta la necesidad de una regulación por medio de ley orgánica del derecho constitucional de la inviolabilidad del domicilio, pues tal y como refleja BOSCH CHOLBI<sup>9</sup>, esa carencia normativa no está sino debilitando el ámbito de protección del citado Derecho Fundamental: *«cuando un tribunal se pronuncia, se ha producido un conflicto que, o bien acaba con la nulidad del acto judicial o del acto administrativo o con una defraudada expectativa de protección de un derecho. Por eso, quizás haya llegado la hora de exigir que el legislador cumpla con su papel, y aporte -de una vez por todas, más allá de remiendos y parches-, una normativa suficiente que recoja las previsiones necesarias para dotar de seguridad jurídica a todas las partes implicadas en estas actuaciones de la Administración tributaria.»*

#### 4.1.1.2. Otros lugares de actuaciones inspectoras.

La Inspección podrá llevar a cabo sus labores de investigación en el lugar donde se realicen, total o parcialmente, las actividades gravadas. Así, puede personarse sin previa comunicación en las empresas, oficinas, dependencias, instalaciones o almacenes del obligado tributario. En tal caso, se entienden las actuaciones con el obligado o con el encargado o responsable de los locales. Como complementaria a esta facultad de señalar el lugar de realización de las actuaciones se regula, entre los deberes de colaboración, el de proporcionar a la Inspección un lugar, así como los medios necesarios para que pueda ejercer sus funciones.

El lugar donde haya alguna prueba, al menos parcial, del hecho imponible o del presupuesto de hecho de la obligación tributaria. Se trata de una fórmula genérica que permite la realización de actuaciones en cualquier lugar distinto de los previstos expresamente, donde puedan obtenerse pruebas, incluso parciales, del hecho imponible o del presupuesto de hecho de la obligación. Un ejemplo sería la entrada en dependencias o locales que no pertenezcan al obligado tributario, sino a un tercero, por estar allí almacenadas mercancías o depositados bienes o documentación que corresponda al obligado tributario.

---

<sup>9</sup> Bosch Cholbi, J. L.: "La reforma de la LGT y la LJCA, en relación con la entrada y registro en el domicilio por la AEAT: visos de inconstitucionalidad". *Paper AEDAF*, núm. 18, pág. 68.

Las oficinas de la Administración tributaria cuando allí puedan examinarse los elementos sobre los que hayan de realizarse las actuaciones. Si bien no se contienen precisiones sobre en qué oficinas han de desarrollarse las actuaciones, este concepto ha de integrarse con el principio que obliga a la Administración a actuar de la manera que resulte lo menos gravosa posible para los obligados tributarios (LGT art.34.1. k; RGAT art.180.4).

Asimismo, puesto que nos encontramos analizando los derechos de los contribuyentes objeto de un procedimiento de inspección, cuando el obligado tributario es una persona con discapacidad o movilidad reducida, la inspección se ha de desarrollar en el lugar que resulte más apropiado para el obligado.

En último lugar, cabe destacar que, aunque el contribuyente tenga su domicilio fiscal en una provincia, es perfectamente posible que se desarrollen actuaciones de comprobación e inspección en otra, en la medida en que allí se encuentre parte de las actividades gravadas.

#### 4.1.2. *Lugar de examen de la documentación.*

De acuerdo con los artículos 151.3 y 151.4 LGT y 174.2 y 174.3 RGAT, en el curso de las actuaciones de comprobación e investigación, los lugares en que la Inspección puede examinar la documentación del interesado son:

a) Si se pretenden examinar libros o documentos relacionados con una actividad empresarial, profesional, etc., como regla general, debe hacerse en el domicilio, local, despacho u oficinas del obligado tributario donde legalmente deban hallarse los libros oficiales de contabilidad, registros u otros documentos.

En relación con las garantías de los contribuyentes es importante resaltar que el examen debe efectuarse en presencia del obligado o de la persona que él designe. Si el interesado o su representante prestan su conformidad, pueden examinarse en las oficinas públicas. No obstante, lo anterior, la Inspección puede analizar en sus oficinas las copias en cualquier soporte de los mencionados libros y documentos.

Se establecen determinadas excepciones a la regla general en los siguientes casos:

- Que exista previa conformidad del obligado tributario para que se examinen en las oficinas de la Administración o en otro lugar. La conformidad tiene que constar en diligencia.
- Que se trate de copias, en cualquier soporte, de los libros y documentos, en cuyo caso se pueden examinar en las oficinas de la Administración.
- Que no se trate de actividades económicas y que los documentos y justificantes necesarios para la comprobación estén establecidos por normas de carácter tributario o sean justificantes necesarios para probar lo consignado en las declaraciones.

b) Si se trata de registros y documentos específicamente establecidos por normas de carácter tributario (registros, declaraciones, etc.), o justificantes de los mismos, la Inspección puede exigir su presentación en las oficinas públicas.

c) Si las actuaciones se siguen ante personas que no desarrollan actividad empresarial ni profesional, la Inspección puede examinar la documentación necesaria para comprobar su situación tributaria o sus declaraciones en las oficinas públicas.

#### 4.1.3. *El lugar de las actuaciones de obtención de información.*

En principio, estas se rigen por las mismas reglas que se acaban de detallar. En particular, las mismas se desarrollan:

- En los locales u oficinas del interesado, si se pretende examinar los libros o documentos (incluidos programas informáticos y archivos en soporte magnético) relativos a su actividad pública o privada, salvo que consienta en aportarlos a las oficinas públicas.
- En las oficinas de la Administración tributaria.

Así, la Inspección en cuyo ámbito de competencia territorial se encuentre el domicilio fiscal del obligado tributario puede examinar libros, documentos, etc. aunque se refieran a actividades o bienes que radiquen en ámbito territorial distinto al de su competencia. Así lo prevé el RGAT art.174.3, que permite además que los órganos no competentes en función del domicilio fiscal del obligado puedan actuar, en su caso, en los lugares a que se refiere LGT art.15<sup>10</sup>.

Para revisión de stocks, de sistemas de control interno, de maquinaria, etc. es muy frecuente la actuación en el lugar donde se realicen las actividades (establecimiento industrial o comercial).

En el ámbito contable, la documentación soporte de las declaraciones, fichas de amortizaciones, justificantes de asientos, etc. puede ser exigida por la Inspección para ser aportada en sus oficinas. En lugar del domicilio o lugar de realización de la actividad del obligado prima la elección de las dependencias administrativas. La posibilidad de examinar copias de los libros y documentos en las oficinas de la Administración, unida a la facilidad existente para su obtención, hace que esta posibilidad constituya el supuesto más común. La presentación voluntaria de los libros de contabilidad ante la Inspección determina la facultad de esta última de examinarlos en sus oficinas, así como la posibilidad de obtener copias de dichos documentos, sin que sea preceptiva autorización al respecto, ya que se presume implícita en la presentación voluntaria de dichos libros.

#### 4.1.4. *El tiempo de las actuaciones inspectoras.*

Al igual que sucede con el lugar de realización de las actuaciones inspectoras, también con respecto del tiempo de realización de estas se establecen contrapesos frente a las facultades de la administración tributaria, con el objeto de que las injerencias en el ámbito de los derechos de los obligados tributarios sean las menos posibles.

Así, según los arts. arts. 152 LGT y 90 y 182 RGAT, la inspección determina el día y hora de las actuaciones en uso de la facultad de dirección de las actuaciones, tal y como establece el art. 180.2 del RGAT.

Si la actuación inspectora tiene lugar en sus propias dependencias u otras oficinas públicas, como regla general, ha de ajustarse al horario oficial de apertura al público y, en todo caso, dentro de la jornada de trabajo. No obstante, pueden desarrollarse fuera de ese horario si así lo requieren las actuaciones o media el consentimiento del obligado tributario.

Si la Inspección actúa en los locales del obligado tributario, como regla general, debe tenerse en cuenta la jornada laboral de oficina o de la actividad que se realice en los mismos.

---

<sup>10</sup> En su redacción del RDL 22/2020.

De nuevo, pueden existir excepciones a esta regla general. Así, cuando medie el consentimiento del obligado tributario o cuando se considere necesario para que no desaparezcan elementos de pruebas o las circunstancias del caso requieran que las actuaciones de inspección se efectúen con una especial celeridad que exija su desarrollo fuera de la jornada laboral y se obtenga, en ambos supuestos, la previa autorización del órgano competente de la Administración tributaria.

Obviamente ya ha quedado claro que, tratándose del domicilio del obligado tributario constitucionalmente protegido, las actuaciones han de ajustarse a lo que disponga la autorización judicial para la entrada. No establece la LGT previsión alguna en cuanto a los días en que pueden desarrollarse las actuaciones. Lógicamente ha de tratarse de días hábiles, salvo que la actividad del obligado tributario se desarrolle en días festivos.

Así, pese a que, en principio, debe respetarse el calendario de días feriados nacionales, autonómicos, provinciales y locales, la Inspección puede venir obligada a actuar, precisamente, en esos días (ferias, espectáculos...). Otro tanto cabe decir de horarios intempestivos (locales nocturnos, fabricación de determinados productos...). No cabe actuar fuera de los días y horas reseñados, pues puede generar alteraciones laborales y cargas salariales cuyo devengo queda al arbitrio de la Administración tributaria. Asimismo, no puede entenderse que existe una imposición de actuaciones fuera del horario laboral, cuando las actuaciones se inician en tal horario, aunque después se alarguen más del mismo.

## **4.2. La obtención de información y sus límites.**

Una vez enmarcado espacial y temporalmente el procedimiento inspector, hemos de referirnos a los distintos medios de los que la Inspección de Hacienda dispone en cuanto a la obtención de información para la comprobación del cumplimiento de las obligaciones fiscales de los obligados tributarios. Así, tal y como se detalla en el siguiente subapartado, se puede distinguir entre la información facilitada por el propio contribuyente, y la información obtenida por la propia Inspección como consecuencia de la investigación y comprobación llevada a cabo a lo largo de las actuaciones inspectoras.

No obstante, dicha facultad de obtención de información, tal y como se abordará posteriormente, no está exenta de límites, pues de lo contrario, los derechos y garantías de los contribuyentes podrían verse, lógicamente, muy perjudicados si la Inspección dispusiera de poderes ilimitados con los que introducirse en todos los ámbitos relativos a los obligados tributarios, y no sólo en aquellos que tuvieran relevancia económico-fiscal para el procedimiento inspector en curso.

### *4.2.1. Actuaciones de obtención de información.*

A pesar de que hasta el momento venimos analizando la implicación de los derechos de los contribuyentes en el procedimiento inspector, es importante examinar, en este plano, las obligaciones que los mencionados obligados tienen con respecto del suministro de información.

Así, los arts. 30 y 31 del RGAT desarrollan las obligaciones de información que la LGT marca para muchos contribuyentes en sus artículos 93 y 94. Así, los obligados tributarios que realicen actividades económicas, y los que satisfagan rentas o rendimientos sujetos a retención o ingreso a cuenta, intermedien o intervengan en operaciones económicas,

profesionales o financieras, deberán suministrar información de carácter general en los términos que se establezca en la normativa específica.

El cumplimiento de la obligación de información también podrá consistir en la contestación a requerimientos individualizados relativos a datos, informes, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria relacionados con el cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias o deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas, aunque no existiera obligación de haberlos suministrado con carácter general a la Administración tributaria mediante las correspondientes declaraciones.

Las actuaciones de obtención de información podrán desarrollarse directamente en los locales, oficinas o domicilio de la persona o entidad en cuyo poder se hallen los datos correspondientes o mediante requerimientos para que tales datos, informes, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria sean remitidos o aportados a la Administración tributaria.

Las actuaciones de obtención de información podrán realizarse por propia iniciativa del órgano administrativo actuante, a solicitud de otros órganos administrativos o jurisdiccionales en los supuestos establecidos legalmente, o a petición de otros Estados o entidades internacionales o supranacionales.

Además, de acuerdo con lo establecido en el artículo 93.1.b) de la LGT, las sociedades, asociaciones, colegios profesionales u otras entidades que, entre sus funciones, realicen la de cobro, por cuenta de sus socios, asociados o colegiados, de honorarios profesionales o de derechos derivados de la propiedad intelectual, de autor u otros, estarán obligados a incluir estos rendimientos en la declaración anual de operaciones con terceras personas.

Por consiguiente, y con base en todo lo anterior, los medios de información tributaria son muy amplios y variados. Así, la información que recibe la Administración tributaria puede llegar por los siguientes medios:

1) Mediante el cumplimiento de las obligaciones de información establecidas en la LGT, entre las que distinguimos:

a) Las obligaciones de información periódicas y que se plasman en una declaración a presentar por los diferentes obligados en la forma, lugar y plazo que se determine, generalmente mediante orden ministerial, y que técnicamente han venido siendo denominadas “Declaraciones informativas”, cuya finalidad y contenido se analizará a continuación.

b) Información obtenida mediante requerimiento individualizado, mecanismo que se está incrementando enormemente gracias a la flexibilidad que supone al no estar sujeto a determinados modelos de declaración, formas de presentación ni plazos.

2) Información que se obtiene cumplimentando las autoliquidaciones tributarias anuales de las diferentes figuras impositivas (entra las cuales las más importantes son Impuestos sobre Sociedades, Impuesto sobre el Valor Añadido, e Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas).

Dentro de este apartado también hay que mencionar la información que se desprende, no ya de las declaraciones de carácter anual, sino de las autoliquidaciones periódicas ya que

en su modalidad de presentación telemática (obligatoria para las grandes empresas y para todas las SA y SL a partir del tercer trimestre del 2008) se graba la totalidad de las partidas recogiendo bases, tipos, cuotas, deducciones, etc.

#### 4.2.1.1. Concepto y clases de declaraciones informativas.

El artículo 30.2. del RGAT establece que los obligados tributarios que realicen actividades económicas, así como aquellos que satisfagan rentas o rendimientos sujetos a retención o ingreso a cuenta, intermedien o intervengan en operaciones económicas, profesionales o financieras, deberán suministrar información de carácter general en los términos que se establezca en la normativa específica.

La declaración informativa se configura por tanto como una de las modalidades de obtención de información que consiste en el suministro masivo de la misma con carácter periódico y por vías normalizadas, siendo estas sus características principales.

Existen, pues, tres tipos de declaraciones informativas claramente diferenciadas:

-los resúmenes de retenciones e ingresos a cuenta, que tienen su fundamento en una retención o ingreso a cuenta practicado con carácter previo al suministro de la información y de la cual se informa; y

-las declaraciones informativas puras, que carecen de un fundamento previo y se deben presentar cuando se hayan realizado las operaciones que en la misma se han de informar.

-también se pueden distinguir las denominadas declaraciones informativas mixtas, que participan de las características de los dos anteriores tipos de declaraciones.

Las obligaciones informativas establecidas por norma legal o reglamentaria, se desarrollan mediante una Orden del Ministro de Hacienda que aprueba los modelos de declaración que, a tal efecto, deben de presentarse, el lugar y plazo de presentación y los supuestos y condiciones en que la obligación debe cumplirse mediante soporte directamente legible por ordenador o por medios telemáticos.

#### 4.2.1.2. Modelos de declaraciones informativas vigentes.

Para el ejercicio 2023 han estado vigentes 46 modelos de Declaraciones Informativas; dentro de los cuales, podemos destacar:

-Modelo 038. Declaración Informativa. Relación de operaciones realizadas por entidades inscritas en Registros públicos.

-Modelo 170. Declaración Informativa. Declaración anual de las operaciones realizadas por los empresarios o profesionales adheridos al sistema de gestión de cobros a través de tarjetas de crédito o de débito.

-Modelo 179. Declaración informativa trimestral de la cesión de uso de viviendas con fines turísticos

-Modelo 180. Declaración Informativa. Retenciones e ingresos a cuenta. Rendimientos procedentes del arrendamiento de inmuebles urbanos. Resumen anual.

-Modelo 182. Declaración Informativa. Donativos, donaciones y aportaciones recibidas.

-Modelo 189. Declaración Informativa. Valores, seguros y rentas. Declaración anual.

-Modelo 190. Declaración Informativa. Retenciones e ingresos a cuenta. Rendimientos del trabajo y de actividades económicas, premios y determinadas ganancias patrimoniales e imputaciones de rentas. Resumen anual.

-Modelo 198. Declaración Informativa. Declaración anual de operaciones con activos financieros y otros valores mobiliarios.

-Modelo 296. Declaración Informativa. Retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (sin establecimiento permanente). Resumen anual.

-Modelo 347. Declaración Informativa. Declaración anual de operaciones con terceras personas.

-Modelo 720. Declaración Informativa. Declaración sobre bienes y derechos situados en el extranjero.

#### 4.2.2. *Límites a la obtención de información.*

Según el artículo 180 RGAT, en el desarrollo del procedimiento inspector se realizarán 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. En el desarrollo de esas actuaciones se reconocen, en el apartado 1 del artículo 142 LGT, una serie de facultades a los órganos inspectores para proceder al examen de diversos elementos (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 a la inspección de bienes, explotaciones y cualquier otro antecedente o información que deba facilitarse a la Administración o que sea necesario para la exigencia de las obligaciones tributarias.

En relación con lo anterior y haciendo un brevísimo resumen de lo ya tratado en el Capítulo anterior, hay que señalar que, tal y como establece en su apartado 2 el artículo 142 LGT, si en el desarrollo de cualquiera de las actuaciones inspectoras se considerase necesario, los funcionarios estarán facultados para 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». No obstante, el último párrafo del artículo 142.2 LGT advierte de que cuando sea necesario entrar en el domicilio del obligado tributario se aplicará lo previsto en el artículo 113 LGT, según el cual solo podrá hacerse con su consentimiento o con la oportuna autorización judicial, teniendo en cuenta que la solicitud a la autoridad judicial por parte de la autoridad administrativa requerirá incorporar el acuerdo de entrada a que se refiere el mismo artículo 113. Y el apartado 3 del citado artículo 142 LGT alude a otra facultad de los funcionarios que desarrollan funciones inspectoras, como requerir al obligado tributario para que se persone, por sí o por medio de representante, para la práctica de actuaciones, salvo que excepcionalmente la inspección requiera la comparecencia personal del obligado tributario y no de su representante, cuando la naturaleza de las actuaciones a realizar así lo exija.

Una vez recordados sintéticamente estos aspectos que, aunque procedimentales, afectan directamente al ámbito de los derechos individuales de los contribuyentes, vamos a continuación a centrarnos en las materias más propensas a ser requeridas como contenedoras

de información económico-fiscal de relevancia en un procedimiento inspector. Materias que, a su vez, supondrán, a excepción del secreto bancario, límites relativos a la obtención de información que se realice en el curso de las actuaciones inspectoras.

#### 4.2.2.1. El secreto bancario.

Tenemos que empezar afirmando claramente que el secreto bancario, si bien en otros momentos históricos actuó como límite frente a la Administración tributaria, no constituye, actualmente, un límite al suministro de información a la Administración tributaria. Así se muestra el número 3 del artículo 93 de la LGT, según el cual el incumplimiento de las obligaciones de información no podrá ampararse en dicho secreto.

ARSUAGA NAVASQÜES<sup>11</sup> también manifestó que:

*“[...] la colaboración de las entidades de crédito es evidente que ha de revestir gran trascendencia para la Administración tributaria, por cuanto el sustrato de las operaciones que aquellas realizan constituye normalmente materia con connotaciones fiscales”.*

Una vez aclarada la inexistencia del secreto bancario, el artículo 93 de la LGT y el artículo 57 del RGAT recogen, sin embargo, determinadas reglas para que pueda suministrarse dicha información bancaria a la Administración tributaria. La principal finalidad de estas garantías procedimentales es proteger en cierta medida la «intimidad económica» del sujeto.

Conforme a lo dispuesto en los artículos 93.3 de la LGT y 57.1 del RGAT, los requerimientos individualizados de información relativos a los movimientos de cuentas corrientes, depósitos de ahorro y a plazo, cuentas de préstamos y créditos y demás operaciones activas y pasivas, podrán dirigirse indistintamente a los obligados tributarios afectados, titulares o autorizados, o directamente a las entidades bancarias o crediticias con las que opere.

Por último, en alusión a los obligados tributarios afectados, concluye el artículo 57.4 del RGAT que, en los casos de cuentas indistintas o conjuntas, en los depósitos de titularidad plural y en otros supuestos análogos, la petición de información sobre uno de los cotitulares o autorizados implicará la disponibilidad de todos los movimientos de la cuenta, depósito u operación, dada la imposibilidad de discriminación de los datos.

Así pues, al margen de la posible colaboración que puede ofrecerle el obligado tributario, el órgano inspector puede optar por requerir directamente la información necesaria a la entidad bancaria, solicitando motivadamente autorización del órgano correspondiente, al cual puede solicitar, incluso, que le permita actuar sin el conocimiento del administrado.

El penúltimo párrafo del artículo 57.1 del RGAT dispone que la «autorización habilitará para efectuar el requerimiento relativo a los movimientos de cuentas u operaciones financieras, así como los requerimientos posteriores relativos a la documentación soporte de los mismos, y al nombre y apellidos o razón social o denominación completa de las personas o entidades y la identificación de las cuentas a las que se

---

<sup>11</sup> Arsuaga Navasqües, J. J.: «Nueva dimensión del deber de colaboración con la Administración tributaria», Gaceta Fiscal, núm. 4, 1984, págs. 91-92.

*refieran el origen o destino de los movimientos, cheques u otras órdenes de cargo o abono, aun cuando dichos cheques u órdenes hubieran sido sustituidos o tuvieran origen en otros del mismo o diferente importe».*

Obtenida, por consiguiente, la autorización del órgano competente o el consentimiento del obligado tributario, en desarrollo de lo dispuesto en los dos últimos párrafos del artículo 93.3 de la LGT, el apartado 2 del artículo 57 determina que «el requerimiento deberá ser notificado a la entidad requerida y en él se precisarán las cuentas u operaciones objeto del requerimiento, los obligados tributarios afectados y, en su caso, el alcance en cuanto al periodo de tiempo a que se refiera».

#### 4.2.2.2. El secreto de las comunicaciones.

Al mismo hace referencia el artículo 18.3 de la CE, que garantiza el secreto de las comunicaciones y, en especial, de las postales, telegráficas y telefónicas, salvo resolución judicial.

El análisis de la jurisprudencia del TC vertida sobre la materia (Sentencias 110/1984, 76/1990, 142/1993, 195/1994 y Auto 462/1996) permite afirmar que la intimidad personal se relativiza y pierde valor como límite eficaz frente a las intromisiones de la Administración tributaria. Así, si la correspondencia contiene datos económicos, la Administración probablemente logre con éxito acceder a la misma; no obstante, si se trata de datos estrictamente personales y familiares, la salvaguarda del derecho fundamental a la intimidad debería ser insalvable.

Asimismo, destacar que esta modalidad del derecho a la intimidad, tal y como señala JIMÉNEZ CAMPO<sup>12</sup>, puede ser objeto de titularidad tanto por parte de una persona física como por parte de una persona jurídica.

#### 4.2.2.3. El secreto del protocolo notarial.

El secreto del protocolo notarial comprende las cuestiones matrimoniales, salvo las relativas al régimen económico matrimonial, y los documentos relacionados (testamentos y codicilos citados en el artículo 34 de la Ley Orgánica del Notariado de 1862.) De esta forma, la norma tributaria no protege las relaciones económicas que mantienen los cónyuges, pero salvaguarda, eso sí, el resto de asuntos matrimoniales, así como el contenido de los testamentos o codicilos de los que se haya dado fe pública notarial, pues se trata de documentos reservados.

Según SESMA SÁNCHEZ<sup>13</sup>, el motivo fundamental de este secreto es salvaguardar la privacidad de los clientes en estas cuestiones. Así, aunque el secreto notarial se limite a esos casos, esto no impide que los profesionales se nieguen a proporcionar información que afecte al honor o la privacidad personal o familiar de sus clientes.

En cualquier caso, dada la importancia cada vez mayor, como hemos señalado, de las obligaciones de información periódicas por suministro que incumben a estos profesionales, se evidencia la limitada eficacia del protocolo notarial como argumento oponible frente a los

---

<sup>12</sup>Jiménez Campo, J.: “La garantía constitucional del secreto de las comunicaciones”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 20, 1987, pág. 54.

<sup>13</sup>Sesma Sánchez, B.: “La obtención de información tributaria”, Aranzadi Editorial, Navarra, 2001, pág. 197

requerimientos de información tributarios. De esta forma, señalar que el artículo 114.2 del Real Decreto 825/1995, de 29 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, compele a los notarios a «[...] remitir a las oficinas liquidadoras del impuesto, dentro de la primera quincena de cada trimestre, relación o índice comprensivo de todos los documentos por ellos autorizados en el trimestre anterior, con excepción de los actos de última voluntad, reconocimiento de hijos y demás exceptuados de la presentación conforme a este Reglamento». También están obligados a remitir, dentro del mismo plazo, relación de los documentos privados comprensivos de contratos sujetos al pago del impuesto que les hayan sido presentados para su conocimiento o legitimación de firmas.

#### 4.2.2.4. El secreto profesional.

El secreto profesional no es sino otra garantía que tratará de proteger la intimidad personal y familiar, el honor y la propia imagen de los contribuyentes en el seno del desarrollo de un procedimiento inspector.

El art. 93.5 de la LGT sienta lo siguiente, en relación con los profesionales «no oficiales» o personas dedicadas de forma independiente a prestar servicios para los que se requiere especial cualificación técnica a cambio de una contraprestación:

*«La obligación de los demás profesionales de facilitar información con trascendencia tributaria a la Administración tributaria no alcanzará a los datos privados no patrimoniales que conozcan por razón del ejercicio de su actividad cuya revelación atente contra el honor o la intimidad personal y familiar. Tampoco alcanzará a aquellos datos confidenciales de sus clientes de los que tengan conocimiento como consecuencia de la prestación de servicios profesionales de asesoramiento o defensa. Los profesionales no podrán invocar el secreto profesional para impedir la comprobación de su propia situación tributaria».*

Por consiguiente, los profesionales sí pueden oponer el llamado secreto profesional frente a los requerimientos individualizados de información de la Administración tributaria a propósito de personas con las que hayan mantenido relaciones de clientela, no obstante, el referido secreto profesional sólo ampara aquellos datos privados de naturaleza no patrimonial conocidos por el profesional en el ejercicio de su actividad cuya revelación atente contra el honor o la intimidad personal y familiar.

Así pues, la obligación de facilitar información subsiste para los profesionales a la hora de facilitar datos de sus clientes que tengan trascendencia tributaria; en cambio decae si lo que pretende la Administración es que se revelen o suministren datos íntimos de aquellos. Así, tal y como afirma TRIGUEROS MARTÍN<sup>14</sup>: *“si pudiéramos representar gráficamente el derecho a la intimidad habríamos de trazar una línea divisoria que nos permitiera separar con claridad la zona de la intimidad económica de la exclusivamente personal y familiar. A la primera tiene acceso libre la Administración, pues, como ha quedado patente en otros apartados, de otra forma no sería posible hacer efectivo el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos”.*

El TC en el FJ 10.º de la Sentencia 110/1984 ya señaló que, si el secreto es obligado e incluso su violación es castigada penalmente, la Inspección fiscal no puede atentar contra el mismo, demandando datos que atenten contra el honor y la intimidad personal y familiar de los contribuyentes. Añade el TC que si la Inspección, al pedir los antecedentes y datos de

---

<sup>14</sup> Trigueros Martín, M.J: “Los límites a las actuaciones de obtención de información realizadas por la inspección: ineficaces unos, inexistentes otros”, *ob. cit.*, pág. 22.

determinadas operaciones, penetra en el ámbito de las relaciones profesionales concretas entre el cliente y el profesional podría y debería negarse el contribuyente a facilitar la información que supusiese la conculcación del secreto profesional. *«Es posible también que no existiese acuerdo sobre cuál es la zona específica de relaciones cubiertas por el secreto profesional cuya delimitación puede ofrecer dificultades en ciertos casos. Pero para eso están los tribunales de justicia. La cuestión, en último término, no puede resolverse de forma abstracta, sino sobre cada caso concreto».*

En relación con lo anterior el apartado 39 de la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 8 de diciembre de 2022 sostiene que el apartado 5 del artículo 8 bis ter que la Directiva 2018/822 incorporó a la 2011/16 implica, a la luz de lo establecido en el artículo 7 de la CDFUE, un levantamiento limitado de la confidencialidad de las comunicaciones entre el abogado y su cliente, de manera que ha de entenderse que sin el consentimiento de este último, el abogado no está autorizado a compartir el contenido de las comunicaciones de ambos con otros intermediarios ni con la Administración tributaria. De ello se desprende -como explicita el apartado 40 de la misma STJUE-, que el antes mencionado precepto de la Directiva 2011/16 vulnera *“el contenido esencial del derecho al respeto de las comunicaciones entre los abogados y sus clientes, consagrado en el artículo 7 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea”*. Se invalida, por tanto, el apartado 5 del artículo 8 bis ter de la Directiva 2011/16 a la luz del artículo 7 de la Carta de Derechos Fundamentales de la UE.

Además, el Tribunal Supremo, en su ATS de 29 de marzo de 2023 con N° de recurso 153/2021 ha acordado cautelarmente la suspensión del artículo 45.4.b) del RGAT que es transposición de la citada Directiva en los siguientes términos: *“Hay lugar a la medida cautelar solicitada, sólo en relación con lo dispuesto en el párrafo segundo del art. 45.4.b) del RGAT, en cuanto dispone que “ En este caso, el intermediario eximido deberá comunicar dicha circunstancia en un plazo de cinco días contados a partir del día siguiente al nacimiento de la obligación de información a los otros intermediarios que intervengan en el mecanismo y al obligado tributario interesado a través de la comunicación a la que se refiere la disposición adicional vigésima cuarta de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria ”, suspendiéndose su aplicación hasta que recaiga sentencia”*. Como consiguiente, se ha producido la modificación de la disposición adicional vigésima cuarta de la LGT por la Ley 13/2023, de 24 de mayo.

En tercer y último lugar, el secreto profesional no puede ser utilizado como escudo frente a la Administración si esta inicia un procedimiento de comprobación e investigación de lo declarado o no declarado por los propios profesionales. Sin embargo, si efectivamente se ha iniciado un procedimiento inspector contra un profesional determinado por haberse detectado irregularidades en su situación tributaria y durante el mismo la Administración accede a datos de terceros con los que aquel ha mantenido relaciones profesionales, podrá dirigirse contra ellos, en caso de detectar alguna anomalía fiscal, poniendo en marcha un procedimiento comprobador o investigador distinto de aquel en el que se ha obtenido la información.

### **4.3. Contabilidad y documentación jurídico-económica.**

A pesar de que la contabilidad y documentación jurídico económica no es, como tal, generadora, en el curso del procedimiento que estamos analizando, de derechos y garantías para los obligados tributarios; considero relevante su tratamiento, pues además de consistir en un deber u obligación por parte de los empresarios o profesionales, reviste una elevada

importancia en la mayoría de los contribuyentes objeto de procedimientos de inspección (sociedades mercantiles, empresarios individuales y profesionales).

El art. 29 RGAT en cuanto a la obligación de llevar y conservar los libros registro de carácter fiscal dispone que cuando la normativa tributaria lo prevea, los obligados tributarios deberán llevar y conservar de forma correcta los libros registro que se establezcan. Igualmente, dicha normativa determinará los casos en los que la aportación o llevanza de los libros registro se deba efectuar de forma periódica y por medios telemáticos. Los libros registro deberán conservarse en el domicilio fiscal del obligado tributario, salvo lo dispuesto en la normativa tributaria.

Las operaciones que hayan de ser objeto de anotación registral deberán asentarse en los correspondientes registros en el plazo de tres meses a partir del momento de realización de la operación o de la recepción del documento justificativo o, en todo caso, antes de que finalice el plazo establecido para presentar la correspondiente declaración, autoliquidación o comunicación, salvo lo dispuesto en la normativa propia de cada tributo.

Por su parte, el art. 171 RGAT. también contempla el tema del examen de la documentación de los obligados tributarios. Así, establece que, *“para realizar las actuaciones inspectoras, se podrán para examinar, entre otros, los siguientes documentos de los obligados tributarios:*

- 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 sustitutos que deban emitir o conservar los obligados tributarios.*
- e) Documentos, datos, informes, antecedentes y cualquier otro documento con trascendencia tributaria”.*

Para ello lógicamente los obligados tributarios deberán poner a disposición del personal inspector la documentación correspondiente. Cuando el personal inspector solicite al obligado tributario datos, informes o antecedentes que no deban hallarse a disposición inmediata de la Administración tributaria, se concederá con carácter general un plazo de 10 días hábiles, contados a partir del siguiente al de la notificación del requerimiento, para cumplir con el deber de colaboración.

Cuando los sujetos obligados a relacionarse a través de medios electrónicos con las Administraciones Públicas a los que se refiere el artículo 14 de la LPAC, aporten documentación directamente al órgano de inspección actuante en el curso de su comparecencia, la documentación podrá ser admitida por dicho órgano con el objeto de lograr la eficacia de la actuación administrativa. En caso de admitirse, el obligado tributario no estará obligado a remitir tales documentos por medios electrónicos.

#### *4.3.1. La Contabilidad.*

Lo primero que debemos precisar es que el deber de llevar la contabilidad es aplicable a todo empresario, sin distinción de tamaño, actividad o forma jurídica, a los que se exige la llevanza del Libro de Inventarios y de Cuentas Anuales y del Libro Diario, cuyas formas y contenidos son homogéneos para todo tipo de empresas, con independencia de la clase e

importancia de la actividad desarrollada por cada una. Por tanto, la normativa contable establece la obligación de su aplicación a todas las empresas, cualquiera que sea su forma jurídica, individual o societaria, en todo lo referente a principios de contabilidad, cuentas anuales y normas de registro y valoración.

La carencia de un sistema sancionador ante el incumplimiento de tal deber en el ordenamiento mercantil (con las excepciones que se derivan de las obligaciones en situaciones concursales o de la falta de depósito de las cuentas anuales), deja en manos de la norma tributaria la concreción práctica de ese deber, y esta lo circunscribe a los empresarios personas jurídicas y a los empresarios personas físicas que desarrollen actividades empresariales cuyo rendimiento se determine en la modalidad normal del régimen de estimación directa (artículo 68 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (RIRPF)).

Asimismo, el deber de contabilidad también recae sobre ciertas formas jurídicas de organización de la producción no estrictamente mercantiles. Entre otras, a:

- las sociedades cooperativas<sup>15</sup>.
- las entidades sin fines lucrativos cuando lleven a cabo alguna explotación económica<sup>16</sup>.
- las sociedades anónimas deportivas y los clubes que hayan decidido no constituirse en sociedad anónima deportiva.
- las uniones temporales de empresas.
- los partidos políticos, federaciones, coaliciones o agrupaciones de electores<sup>17</sup>.

No obstante, la obligación fiscal de carácter general de contabilidad ajustada a lo dispuesto en el Código de Comercio para las actividades empresariales cuyo rendimiento se determine en la modalidad normal del método de estimación directa del IRPF, cuando la actividad empresarial realizada no tenga carácter mercantil de acuerdo con el Código de Comercio, las obligaciones contables se limitan a la llevanza de los siguientes libros:

- libro registro de ventas e ingresos;
- libro registro de compras y gastos;
- libro registro de bienes de inversión.

Por lo que se refiere a responsabilidad del deber de contabilidad, éste recae sobre el empresario, al ser el obligado a la llevanza, directamente o por personas debidamente autorizadas, de la contabilidad de su empresa.

En el caso del empresario individual, su actuación en el tráfico mercantil, en su propio nombre y derecho, hace evidente, en principio, su plena responsabilidad en el cumplimiento del deber de contabilidad.

Sin embargo, en el caso del empresario social, la titularidad jurídica de la empresa es ostentada por la compañía mercantil constituida en debida forma. La imposibilidad de obrar por sí misma relativiza, en alguna medida, la responsabilidad de las sociedades respecto del deber de contabilidad, pero en ningún caso lo anula, sin perjuicio de la posibilidad de exigencia de responsabilidades por la sociedad a sus socios ilimitadamente responsables o a sus administradores, en los supuestos de negligencia en el cumplimiento de las obligaciones

---

<sup>15</sup> Ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas. Artículos 61 y 90.

<sup>16</sup> Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo. Artículo 11.

<sup>17</sup> Ley Orgánica 8/2007, de 4 de julio, sobre financiación de los partidos políticos. Artículo 14.

propias de su cargo (Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital (LSC). Artículos 225 y 236 s.).

Los libros de contabilidad cuya llevanza se establece con carácter obligatorio para todo empresario son:

- a) Libro Diario.
- b) Libro de Inventarios y Cuentas Anuales.

Existen otros libros obligatorios, de naturaleza no específicamente contable, establecidos por el propio Código de Comercio y por Leyes especiales como son:

- para las sociedades mercantiles: el libro de actas (Código de Comercio (CCom) art.26);
- para las sociedades anónimas, comanditarias por acciones y anónimas laborales: el libro registro de acciones nominativas (LSC art.116);
- para las sociedades de responsabilidad limitada: el libro registro de socios (LSC art.104);
- en las sociedades unipersonales: el libro registro de contratos celebrados entre el socio único y la sociedad (LSC art.16);
- en las sociedades anónimas cotizadas: el libro registro especial de acciones con voto doble (LSC art.527 septies).

En virtud del art. 30 del CCom el plazo durante el cual el empresario debe conservar tanto los libros obligatorios, como los no obligatorios, así como la documentación y justificantes que soportan las anotaciones registradas en dichos documentos, es de seis años, a partir de la fecha de la última anotación realizada.

Sin embargo, ante la posible exigencia de prueba, los mencionados documentos deben conservarse durante los plazos establecidos en los siguientes casos:

a) Durante el periodo normal en que subsiste el derecho de la Administración a liquidar la deuda tributaria, que es el plazo general de prescripción de cuatro años, a contar desde el día en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración (LGT art.66), salvo interrupción del período de prescripción. En este caso comienza un nuevo período de prescripción, por lo que, en definitiva, puede superarse el plazo de seis años de conservación previsto por el Código de Comercio.

b) Durante el periodo especial en que subsiste el derecho de la Administración para iniciar el procedimiento de comprobación de las bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o de deducciones aplicadas o pendientes de aplicación, que es el plazo excepcional de prescripción de diez años, a contar desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario establecido para presentar la declaración o autoliquidación correspondiente al periodo impositivo en que se generó el derecho a compensar dichas bases o cuotas o a aplicar dichas deducciones (LGT art.66 bis).

c) Durante el periodo excepcional en que subsiste el derecho de la Administración para realizar comprobaciones de hechos, actos, actividades, explotaciones, negocios, valores y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria que, aun siendo relativos a ejercicios en los que hubiera prescrito el derecho a liquidar, hayan de surtir efectos fiscales en ejercicios en los que dicha prescripción no se hubiese producido (LGT art.66 bis y 115).

Hemos también de referirnos a cuáles son las consecuencias de una llevanza irregular de la contabilidad.

Los incumplimientos formales que pudieran producirse en la llevanza de la contabilidad de una empresa, tales como la inexistencia de los libros obligatorios, su confección sin atender a los requisitos establecidos, su falta de legalización, la carencia o extravío de justificantes, el incumplimiento de los plazos de conservación, etc., carecen de consecuencias desde la estricta perspectiva del ordenamiento mercantil, si bien la ausencia de depósito de las cuentas anuales en el Registro Mercantil puede dar lugar al cierre registral (LSC art.282), así como a la imposición de multa por parte del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) (LSC art.283).

Sin embargo, sí provocan consecuencias en los siguientes supuestos extra mercantiles:

a) Es preciso que concurra una situación de insolvencia del empresario que le haya abocado a un procedimiento concursal para que la llevanza de su contabilidad constituya una de las posibles causas que van a determinar la calificación del concurso de acreedores o quiebra.

b) La llevanza irregular o la falta absoluta de llevanza de la contabilidad, cuando un empresario esté obligado a llevarla por norma tributaria (empresarios personas físicas en régimen de determinación directa de rendimientos empresariales y sociedades mercantiles, principalmente), puede determinar la comisión de delitos contra la Hacienda Pública, o infracciones tributarias graves. El incumplimiento sustancial de obligaciones contables es también causa para determinar la base imponible en régimen de estimación indirecta.

En cuanto a la eficacia jurídica probatoria en el ámbito tributario (LGT art.51, 53, 106 y 108), el ordenamiento tributario, a efectos de apreciación de medios y valoración de su eficacia como pruebas en el procedimiento tributario, se remite a las normas del Derecho común. Es por ello que, en lo que respecta a la contabilidad del empresario, una vez catalogada como documento privado y en su sustancia o contenido como manifestación de conocimiento, hay que estar a las previsiones del Código Civil (arts.1225 y 1227 a 1230) y de la Ley de Enjuiciamiento Civil (art.324 a 327).

La negativa por parte del obligado tributario a facilitar la documentación de naturaleza contable enumerada permite calificar su conducta como obstrucción o resistencia a la actuación de la inspección de los tributos, constituyendo infracción sancionable.

#### 4.3.2. *Las facturas.*

El art. 30 del CCom se limita a señalar la obligación del empresario de conservar los documentos y justificantes concernientes a su negocio durante un período de seis años, debidamente ordenados.

Se pueden distinguir dos clases principales de justificantes de registros contables:

a) El justificante de una concreta operación. Normalmente se trata de un documento y va a admitir dos orígenes distintos: la propia empresa o terceros ajenos a la empresa.

b) El justificante global de un asiento recapitulativo. Soporta el registro contable de asientos periódicos de carácter recapitulativo o de varias operaciones de análoga naturaleza refundidas en un solo asiento.

Dentro de los documentos emitidos por la propia empresa se encuentran soportes tales como las copias de las facturas (expedidas), las copias de los recibos de nóminas, los justificantes de desplazamientos del personal, los cuadros de cálculo de riesgos probables, entre otros.

Entre los documentos procedentes de terceros podemos situar a las escrituras públicas, los contratos intervenidos por fedatario mercantil, los contratos privados, las facturas (recibidas)...

La normativa tributaria (Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación) regula pormenorizadamente la obligación de los empresarios y profesionales de expedir y entregar factura por cada una de las operaciones que realicen. Sus requisitos formales en cuanto al contenido de las mismas son los siguientes (Artículo 6):

- a) Número y, en su caso, serie.
- b) Fecha de expedición y fecha de la operación, cuando ambas no coincidan.
- c) Nombre y apellidos, o denominación social completa, del expedidor y del destinatario.
- d) NIF del expedidor. También el NIF del destinatario en los casos de Entregas intracomunitarias exentas; Inversión del sujeto pasivo; y Operaciones realizadas en el territorio de aplicación del impuesto por un expedidor establecido en dicho territorio.
- e) Domicilio del expedidor y destinatario.
- f) Descripción de las operaciones.
- g) Tipo o tipos impositivos aplicados.
- h) Cuota repercutida.

Destacar que la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA) admite la posibilidad de emitir facturas por medios electrónicos, válidas a los efectos de repercusión y deducción de las cuotas del impuesto.

Finalmente, desde el punto de vista tributario (no simplemente mercantil) se exige la conservación de las facturas recibidas, los justificantes contables y los duplicados de las facturas emitidas durante el período de prescripción del impuesto del que han constituido documentos formales para su liquidación.

Adicionalmente, debe tenerse en cuenta que, a efectos del IVA solo pueden ejercitar el derecho a la deducción los empresarios o profesionales que estén en posesión del documento justificativo de su derecho (LIVA art.97).

Y a efectos del Impuesto sobre Sociedades, los gastos deducibles y las deducciones que se practiquen originados por operaciones realizadas por empresarios o profesionales, deben justificarse, de forma prioritaria, mediante la factura entregada por el empresario o profesional que haya realizado la correspondiente operación. Si la factura no cumple con todas las condiciones formales para considerarse completa, la interpretación que ha prevalecido es que el gasto es deducible si se justifica su realidad por cualquier otro medio de prueba admitido en Derecho.

## **5. TERMINACIÓN DEL PROCEDIMIENTO INSPECTOR. DOCUMENTACIÓN Y PLAZOS DE LAS ACTUACIONES INSPECTORAS.**

### **5.1. La documentación de las actuaciones inspectoras.**

Finalmente, en la fase de terminación del procedimiento inspector, abordaremos el deber que tiene la administración tributaria y, en particular, el inspector actuario, de documentar todas las actuaciones inspectoras; asimismo, este deber se configura como un derecho de los obligados tributarios que hayan sido sometidos a un procedimiento inspector.

Las actuaciones inspectoras, al igual que el resto de actuaciones de la Administración tributaria en los procedimientos de aplicación de los tributos, se documentan en comunicaciones, diligencias e informes. Las actas son documentos específicos de una de las distintas clases de actuaciones inspectoras, las actuaciones de comprobación e investigación. Tradicionalmente se ha conferido a las actas una especial relevancia en el procedimiento de inspección, por ser el documento en el que se refleja el resultado de las actuaciones de comprobación e investigación, regulándose incluso de forma más pormenorizada que el acto de liquidación que pone fin al procedimiento. No carecen de importancia tampoco las diligencias, pues se trata del documento preparatorio de las actas y en el que básicamente se va a dejar constancia de los hechos comprobados a efectos de la posible regularización de las obligaciones tributarias mediante, en su caso, la correspondiente liquidación. Finalmente, los informes y comunicaciones, dado que se trata también de actos de trámite, revisten una menor importancia para el análisis de los derechos y obligaciones que se ven involucrados en el procedimiento inspector, razón por la cual le dedicaremos una menor atención.

#### *5.1.1. Comunicaciones. (LGT art.99 y 143; RGAT art.97).*

Las comunicaciones son los documentos a través de los cuales la Inspección de los tributos se relaciona unilateralmente con cualquier persona en el ejercicio de sus funciones. A través de las comunicaciones la Inspección pone hechos o circunstancias en conocimiento del obligado tributario (inicio de un procedimiento, ampliaciones de plazo, inicio trámite de audiencia, cambio de actuario, etc.); y efectúa los requerimientos que sean necesarios a cualquier persona o entidad (requerimientos de obtención de información, de comparecencia en las oficinas públicas, para subsanar los defectos advertidos en la documentación aportada por el obligado, etc.).

El contenido propio de las comunicaciones puede incorporarse al de las diligencias que se extiendan. Así, si las circunstancias o hechos se ponen de manifiesto o los requerimientos se efectúan en presencia del obligado tributario, normalmente, se extiende una diligencia y no se entrega una comunicación al obligado tributario.

En el curso de un procedimiento de inspección, pueden emitirse, entre otras, las siguientes comunicaciones: de inicio del procedimiento de inspección o citación; donde se documentan requerimientos de documentación no realizados en presencia del obligado tributario; la suspensión del cómputo del plazo del procedimiento, salvo que dicha comunicación pueda perjudicar la realización de investigaciones judiciales (LGT art.150.3); o la concurrencia de circunstancias que determinen la extensión del plazo del procedimiento (LGT art.150.4 y 150.5).

Por lo que se refiere al contenido (RGAT arts.87.3, 4 y 97), las comunicaciones deben incluir, al menos, los siguientes datos:

- 1) Lugar y fecha de su expedición. El lugar será, normalmente, el de las oficinas del órgano inspector que emite la comunicación.
- 2) Identificación de la persona o entidad a la que se dirige, a quien se pone en conocimiento un hecho determinado o se efectúa un requerimiento.
- 3) Lugar al que se dirige.
- 4) Hechos o circunstancias que se comunican o el requerimiento que se efectúa.
- 5) Órgano que la expide e identificación y firma de la persona que la emite. Este último requisito es de gran relevancia, pues permite conocer al destinatario de la documentación si se ha emitido o no por el órgano competente para ello.

Si los requerimientos contenidos en la comunicación no se hacen en presencia del obligado tributario se debe conceder un plazo no inferior a 10 días, contado desde el siguiente al de su notificación, para que comparezca, aporte la documentación o atienda el requerimiento efectuado.

Por último, señalar que las comunicaciones, una vez firmadas por el funcionario o funcionarios competentes, han de ser objeto de notificación a los obligados tributarios con arreglo a Derecho.

#### 5.1.2. Diligencias (LGT art.99.7 y 107; RGAT art.98 y 99 redacc. RD 1070/2017).

Las diligencias son documentos públicos que extiende la Inspección de los Tributos para hacer constar los hechos que resultan de la apreciación personal del funcionario que las suscribe; recoger las manifestaciones del obligado tributario o de la persona con la que se entienden las actuaciones inspectoras, siempre que dichas manifestaciones tengan relevancia tributaria; y poner hechos o circunstancias en conocimiento del obligado tributario o efectuarle requerimientos, al poderse incorporar a las diligencias el contenido propio de las comunicaciones.

Es importante resaltar que las diligencias no pueden contener propuestas de liquidación. Las diligencias son los documentos por los que se incorporan al expediente los hechos que fundamentan la propuesta de liquidación, pero esta propuesta no se formula en una diligencia sino en un acta.

Las diligencias y las actas son los únicos documentos extendidos por la Inspección de los Tributos que tienen la naturaleza de documento público. El acto de liquidación regulariza la situación tributaria del obligado partiendo de los hechos acreditados en el expediente, pero carece de efecto probatorio alguno.

El contenido necesario de toda diligencia es el siguiente:

- a) Lugar y fecha de su expedición.
- b) Identificación y firma del funcionario que la extiende.
- c) Identificación y firma de la persona con la que se entienden las actuaciones, así como el carácter o representación con el que interviene.
- d) Identificación del obligado tributario al que se refiere la actuación que se esté desarrollando.
- e) Procedimiento o actuaciones en cuyo curso se expide.
- f) Hechos y circunstancias que se hagan constar.
- g) Las manifestaciones con relevancia tributaria realizadas por el obligado tributario.

La firma del actuario es esencial para poder acreditar que se trata de un documento emitido por un funcionario competente en el ejercicio de sus funciones, y así reconocer los efectos probatorios oportunos. La firma del obligado tributario acredita que el mismo tiene conocimiento del contenido de la diligencia y, si no hace observación alguna al respecto, que está conforme con los hechos reflejados en la misma y que acepta como propias las manifestaciones que en la diligencia se señala que ha realizado el obligado tributario.

Es importante referirse a la negativa o la imposibilidad de firmar de la persona con la que se entienden las actuaciones inspectoras. En este caso, aunque no figure la firma de la diligencia, esta, como documento público, hace prueba de que se le ha entregado una copia al obligado tributario, por lo que se le da por notificado de su contenido. Si, suscribiendo o no la diligencia, el compareciente se niega a recibir un ejemplar de la misma o, a recibir los datos necesarios para su acceso por medios electrónicos se debe, asimismo, hacer constar, considerándose dicha negativa un rechazo a efectos de entenderse notificado su contenido, de acuerdo con el régimen general previsto en la LGT, conforme al cual el rechazo de la notificación por el interesado o su representante implica que se tenga por efectuada la misma.

En cuanto a la tramitación de las diligencias, si sólo producen efectos en el procedimiento inspector en que se han formalizado, deben incorporarse necesariamente al expediente, con el objeto de acreditar los hechos resultantes de la comprobación que finalmente se recogerán en las actas. No obstante, si en la diligencia se recogen hechos o circunstancias que pueden tener trascendencia en otro procedimiento de aplicación de los tributos o sancionador, se remite una copia de la misma al órgano competente para su tramitación.

Finalmente, hemos de detenernos en el valor probatorio de las diligencias, siendo este el aspecto que más nos atañe, en relación con esta categoría de documento, desde la óptica de los derechos y las garantías de los contribuyentes en el procedimiento inspector. Las diligencias son documentos públicos y, como tales, hacen prueba de los hechos que motiven su formalización, salvo que se acredite lo contrario. Si el actuario recoge en diligencia un hecho o circunstancia que resulte de su apreciación personal (por ejemplo, que un archivador contiene determinada documentación, que no responde nadie en el domicilio del obligado tributario, que el compareciente se niega a firmar la diligencia) estos hechos se consideran probados mediante la incorporación al expediente de la diligencia en la que se recogen. No obstante, no se trata de una prueba que no admita otra en contrario o que tenga un valor superior a otro tipo de pruebas. El obligado tributario puede alegar y aportar los elementos que estime oportunos para desvirtuar los hechos que consten en la diligencia correspondiendo en un primer momento al órgano competente para liquidar y con posterioridad a los tribunales valorar libremente las distintas pruebas incorporadas al expediente.

Basta con que la diligencia esté firmada por el funcionario que la emite para que tenga el valor probatorio de los documentos públicos, sin que sea necesaria la firma del obligado tributario, ni de otro funcionario que actúe como testigo.

No obstante, la aceptación mediante firma por el obligado tributario de los hechos reflejados en la diligencia conlleva que al valor probatorio propio de los documentos públicos se una el valor de la confesión, de forma que el interesado sólo puede rectificar dichos hechos o las manifestaciones recogidas en la diligencia mediante prueba de haber incurrido en error de hecho al aceptarlos. Por ello, si el obligado tributario no acepta la descripción de los hechos que recoge el funcionario en la diligencia o considera que las manifestaciones

reflejadas en la misma no son exactas, debe manifestar su disconformidad con el contenido de la diligencia. La disconformidad con el contenido de la diligencia no altera su naturaleza de documento público, pero evita considerar que los hechos o manifestaciones consignadas en la misma resulten de la confesión del propio obligado tributario.

El valor probatorio de las diligencias debe medirse a la luz del principio de libre valoración de la prueba, teniendo en cuenta que el valor probatorio sólo puede referirse a los hechos comprobados directamente por el funcionario, quedando fuera de su alcance las calificaciones jurídicas, los juicios de valor o las simples apreciaciones que los Inspectores consignen (TS 24-6-01, Rec. 1921/89).

### 5.1.3. Informes. (LGT art.99.7 y 143.1; RGAT art.100).

A diferencia de las comunicaciones y las diligencias, los informes no tienen por objeto hacer constar hechos o circunstancias o efectuar requerimientos. Mediante los informes el funcionario que los emite efectúa juicios o valoraciones sobre las consecuencias jurídicas de los hechos acreditados en el expediente. Los informes normalmente persiguen que el órgano competente para resolver disponga de todos los elementos de juicio necesarios para dictar una resolución ajustada a derecho. En el procedimiento inspector, los informes tienen por objeto, fundamentalmente, desarrollar los motivos que determinan la propuesta de liquidación que se incorpora al acta.

En cuanto al contenido de los informes, éstos no se sujetan a un modelo preestablecido. No obstante, normalmente en todo informe puede diferenciarse: un encabezamiento, en el que se indica el objeto del informe, se identifica el obligado tributario al que se refiere, el órgano emisor del informe y el órgano al que se dirige; los hechos que determinan la emisión del informe; los fundamentos jurídicos o el resultado de aplicar las normas a los hechos anteriores o el juicio que emite el funcionario que suscribe el informe; y las conclusiones que sintetizan los fundamentos o valoraciones anteriores.

Pueden distinguirse tres clasificaciones de los informes emitidos por los órganos de la Inspección de los Tributos (LGT art.99.7; LPAC art.80; RGGI art.100):

- Informes emitidos a petición de terceros o de oficio.
- Informes preceptivos y no preceptivos.
- Informes vinculantes y no vinculantes.

Por último, destacar que la normativa señala los siguientes informes que han de emitirse preceptivamente (LGT art.15, 157, 158 y 159; RGGI art.100.2, 188, 189, 192, 193 y 194; RSAN art.32): - Estimación indirecta de bases o cuotas.

- Hechos constitutivos de infracción tributaria.
- Delitos contra la Hacienda Pública.
- Actas de disconformidad.
- Comprobación de obligaciones formales.
- Declaración de conflicto en la aplicación de la norma.

#### 5.1.4. *Actas. (LGT art.143 y 144).*

Las actas son documentos públicos que extiende la Inspección de los tributos con un doble objeto: recoger el resultado de las actuaciones de comprobación e investigación; y proponer la regularización que se estime procedente de la situación tributaria del obligado o declarar correcta la misma. Dos son, por tanto, las notas que caracterizan a las actas de la Inspección: su naturaleza de documentos públicos; y su carácter de propuesta de resolución del procedimiento de inspección.

La normativa distingue tres clases de actas a efectos de su tramitación: actas con acuerdo, actas de conformidad; y actas de disconformidad. La suscripción de un tipo u otro de acta depende de que exista un acuerdo de la Administración tributaria con el obligado tributario o de que, no existiendo este acuerdo, el obligado tributario acepte expresamente o no la propuesta de regularización formulada en el acta.

Asimismo, haremos referencia, dentro de este apartado, a tres importantes derechos de los que dispone el obligado tributario en el procedimiento de inspección: el derecho a la resolución expresa de todas las cuestiones planteadas a lo largo del procedimiento, el derecho a la motivación de los actos tributarios, y el derecho a recurrir los actos y actuaciones de aplicación de los tributos.

##### 5.1.4.1. Las actas como documentos públicos (LGT art.144.1; CC art.1216).

La normativa otorga a las actas extendidas por la Inspección de los tributos la naturaleza de documentos públicos. Son documentos públicos los autorizados por empleado público competente con las solemnidades requeridas por la ley. Por tanto, para que pueda reconocerse el carácter de documento público las actas deben reunir los requisitos formales establecidos en la LGT y el RGAT, entre los que destaca el tener que estar firmadas por el funcionario competente de acuerdo con las normas de organización interna de la Administración tributaria que esté actuando.

La naturaleza de documentos públicos de las actas determina que estas hagan prueba de los hechos que motiven su formalización, salvo que se acredite lo contrario. Existe, por tanto, una presunción de veracidad de los hechos reflejados en las actas, siempre que resulten de la constancia personal del funcionario que las suscriba. Se trata de una presunción de veracidad que admite prueba en contrario y que se refiere únicamente a los elementos de hecho de los que tenga conocimiento directo el actuario y no a cualquier otro hecho o a los juicios de valor o consideraciones jurídicas contenidos en las mismas.

En este sentido, hay que distinguir en el acta dos partes claramente diferenciadas:

- los hechos o circunstancias puestos de manifiesto como consecuencia de las actuaciones de comprobación e investigación desarrolladas por la Inspección de los tributos; y
- las consecuencias jurídicas de dichos hechos que determinan la propuesta de regularización de la situación tributaria del obligado o, lo que es igual, el resultado de la aplicación de la norma a los hechos comprobados en el curso del procedimiento de inspección.

Es importante tener en cuenta que junto con el valor probatorio de las actas derivado de su consideración de documentos públicos, las manifestaciones o hechos aceptados por

los interesados en las actas tienen el valor de una confesión. Por eso hacen prueba contra el obligado tributario en aquello que le perjudique, salvo que acredite por los medios que considere oportunos que lo manifestado no es cierto y que, en consecuencia, incurrió en un error al realizar dichas manifestaciones.

Los requisitos para que opere la presunción de veracidad de los hechos recogidos en las actas son:

- que el hecho se haya recogido de forma precisa en el acta;
- que el acta se haya extendido conforme a las leyes por la Inspección de los tributos;
- que el hecho reflejado resulte de una situación constatada directa y personalmente por el actuario.

No obstante, esta presunción no altera la regla sobre la carga de la prueba, correspondiendo a la Administración incorporar al expediente las pruebas en las que funda la liquidación.

Finalmente, por lo que se refiere a los procedimientos sancionadores colaterales con el procedimiento inspector, debe tenerse presente que el reconocimiento de los hechos que se produce con la firma del acta en conformidad no supone el reconocimiento de la culpabilidad, pues, aunque se acepte la realización de un hecho antijurídico, es necesario, en todo caso, analizar la culpabilidad de la conducta del obligado tributario.

5.1.4.2. Las actas como propuestas de resolución del procedimiento de inspección (RGAT art.185 redacc. RD 1070/2017).

Las actas que extiende la Inspección de los tributos en el curso de un procedimiento de inspección son actos de mero trámite. La extensión del acta no supone la terminación del procedimiento de inspección, sino simplemente la finalización de la fase instructora que corresponde desarrollar al actuario, equipo o unidad de inspección. En estos documentos se recogen los resultados de dichas actuaciones instructoras o actuaciones de comprobación e investigación y se propone la regularización que el actuario estima procedente a la vista de dichos resultados.

El acto de liquidación dictado por el inspector jefe es el acto resolutorio que pone fin al procedimiento de inspección, siendo el acta una mera propuesta de resolución del mismo.

Pueden, por tanto, distinguirse dos fases dentro del procedimiento inspector:

- una fase instructora, que termina con la formalización de las actas; y
- una fase resolutoria, en la que no se realizan nuevas actuaciones de investigación y comprobación, que finaliza con el acto de liquidación, que pone término al procedimiento de inspección.

Dos son las principales consecuencias, en el plano de los derechos y garantías de los obligados tributarios, de la naturaleza de las actas como actos de mero trámite: su inimpugnabilidad; y la no aplicación del principio de “*reformatio in peius*”.

En cuanto a la inimpugnabilidad (LGT art.222 y 227; RGAT art.185.4), son sólo susceptibles de recurso de reposición o reclamación económico-administrativa los actos de trámite que decidan, directa o indirectamente, el fondo del asunto o pongan término al procedimiento. Las actas no deciden la regularización que debe ser practicada ni ponen fin al procedimiento inspector, limitándose a ser una mera propuesta del acto que resuelve el

procedimiento, que es la liquidación. Es el inspector jefe el que, a la vista del acta, de las alegaciones presentadas por el obligado tributario y de la documentación que obre en el expediente, decide sobre el fondo del asunto al dictar el acto de liquidación, poniendo término al procedimiento inspector. Así, las actas no pueden ser objeto de recurso de reposición o reclamación económico-administrativa, sin perjuicio de los recursos o reclamaciones que procedan contra las liquidaciones que deriven de las mismas.

Tanto en las actas de conformidad como en las actas con acuerdo se indican los recursos o reclamaciones que pueden interponerse, no contra el acta que se notifica con la firma, sino contra las liquidaciones tácitas que pueden derivarse de las mismas si en el plazo de un mes, para las actas de conformidad, o de 10 días para las actas con acuerdo, no se notifica acuerdo dictado por el inspector jefe. En ambos casos la liquidación tácita se entiende producida al día siguiente de la finalización de dicho plazo, pudiendo interponerse los recursos o reclamaciones a partir del día siguiente a aquel en que se produzca la liquidación tácita.

Asimismo, el hecho de entregar junto con el acta de conformidad o con acuerdo las cartas de pago para efectuar el ingreso de la deuda que derive de las mismas, no significa que el acta haya puesto fin al procedimiento de inspección. Estas cartas de pago se entregan junto con el acta porque, normalmente, en estos casos, el acto de liquidación se entiende dictado de forma tácita por el transcurso de los plazos señalados. Por eso, aunque la carta de pago se entregue a la firma del acta, el plazo para pagar la deuda derivada de la misma no se inicia hasta el día siguiente del plazo del mes o de 10 días, según se trate de un acta de conformidad o con acuerdo.

En cuanto a la no aplicación del principio de *reformatio in peius*, Antes de encuadrar este principio, cuyo origen radica en el derecho procesal, en el procedimiento de inspección, hemos de definirlo brevemente: en palabras de MUÑOZ CUESTA<sup>18</sup>: *“concorre la reformatio in peius cuando en un recurso o instancia diferente, a la que se acude para obtener una resolución más favorable a los intereses de la persona que toma esa posición procesal, se resuelve adoptando una decisión más gravosa o perjudicial para el que recurre, siempre y cuando, es evidente, no exista otra parte que procure esa decisión más perjudicial.”*

Al contener las actas simples propuestas de liquidación, el inspector jefe, como órgano competente para liquidar, puede proceder a la rectificación de su contenido sin limitación alguna. De esta forma, si el inspector jefe considera que en la propuesta de liquidación contenida en el acta existe error en la apreciación de los hechos o indebida aplicación de las normas jurídicas, puede rectificar la propuesta de liquidación contenida en el acta e, incluso, dejarla sin efecto y proceder a la devolución del expediente al actuario para que realice las actuaciones que procedan.

De la rectificación de la propuesta contenida en el acta o de las actuaciones complementarias que ordene practicar el inspector jefe puede resultar una regularización más desfavorable para el obligado tributario que la propuesta inicialmente dada por el actuario. No puede, por tanto, identificarse la revisión de las actas de conformidad que debe realizar el inspector jefe, ni la fase de alegaciones ante el mismo en las actas de disconformidad, como una vía de impugnación contra la liquidación propuesta en el acta, sin que, en consecuencia,

---

<sup>18</sup> Muñoz Cuesta, F. J.: “Refundición de condenas: ¿vulnera la STS, Sala 2ª, de 28 de febrero de 2006 los principios de *reformatio in peius* y de irretroactividad de la Ley Penal?”, *Repertorio de Jurisprudencia*, núm. 2, Editorial Aranzadi, 2006.

sea aplicable a las liquidaciones practicadas por el mismo el principio de interdicción de la reformatio in peius.

Es fundamental profundizar en lo que hace referencia a los Elementos esenciales del hecho imponible y fundamentos de derecho (LGT art.153.c). Así, la regularización propuesta en el acta debe estar suficientemente motivada, lo que exige que se señalen claramente tanto los hechos comprobados durante la tramitación del expediente como sus consecuencias jurídicas.

En cuanto a los hechos, destacan la referencia a la actividad económica desarrollada, en su caso, por el obligado tributario, así como el resumen de las declaraciones presentadas por el mismo en relación con los conceptos impositivos y períodos a los que se refiere el acta.

En cuanto a los fundamentos de derecho en los que se base la regularización, en el acta se han de señalar las normas jurídicas que resulten aplicables y la calificación jurídica de los hechos anteriores que resulte de la aplicación de dicha normativa.

Es importante tener en cuenta que los hechos y su calificación jurídica deben ser recogidos de forma claramente diferenciada, pues en el caso de que el acta se firme en conformidad, el contribuyente se encuentra vinculado por los hechos que en su momento aceptó, pero no por la calificación jurídica que dé la Administración a estos hechos. Esta puede ser discutida en cualquier recurso o reclamación que pueda interponerse contra la liquidación derivada del acta.

Hemos de referirnos aquí al deber de la Administración tributaria de resolver expresamente todas las cuestiones que se puedan plantear a lo largo de los procedimientos de aplicación de los tributos. Esta obligación se encuentra prevista en el artículo 103.1 LGT y queda circunscrita, en concreto, a los procedimientos administrativos de gestión, inspección y recaudación y los demás previstos en el Título III de la LGT (art. 83.3 LGT). Se impone, por tanto, no sólo del deber de dictar resolución expresa en dichos procedimientos, sino además de resolver todas las cuestiones que en ellos se hayan planteado por los obligados tributarios, y en caso de no hacerlo así, el procedimiento instruido podrá ser impugnado alegando su incongruencia omisiva.<sup>19</sup>

Las actas también deben expresar la presentación o no de alegaciones por el obligado tributario durante el procedimiento o en el trámite de audiencia y, en el caso de haberlas presentado, su valoración por el funcionario que suscribe el acta. La LGT incluye el derecho del obligado tributario a formular alegaciones en cualquier momento del procedimiento y, en todo caso, en el trámite de audiencia previo a la propuesta de resolución. Este trámite específico para la presentación de alegaciones se concede por un plazo no inferior a diez días ni superior a quince, una vez que el órgano actuante considere que se han obtenido todos los datos y pruebas necesarios para fundamentar la propuesta de regularización y con carácter inmediatamente anterior a la formalización de las actas.

No obstante, destacar que es usual la renuncia expresa a este trámite de alegaciones o, simplemente, que no se haga uso del mismo, presentándose en el caso de que el acta se firme en disconformidad, las alegaciones que se estimen oportunas ante el inspector jefe.

---

<sup>19</sup> Esevenri Martínez, E.; López Martínez, J., Pérez Lara, J. M., y Damas Serrano, A: *Manual práctico de Derecho Tributario. Parte General*, Tirant lo Blanch, 2019, pág. 477.

No obstante, conviene mencionar los compromisos asumidos por la AEAT en el Código de Buenas Prácticas Tributarias en el marco del Foro de Grandes Empresas, donde se incluye el relativo a la comunicación al obligado tributario, con carácter previo a la firma del acta, de los conceptos que vayan a ser objeto de regularización, así como una cuantificación aproximada de la liquidación que resultaría con los datos disponibles hasta el momento. De esta forma si se conoce, aunque sea de forma aproximada el contenido de la propuesta que se va a reflejar en el acta, puede ejercerse de una forma más eficaz el derecho a presentar alegaciones con carácter previo a su formalización.

Por lo que se refiere a la firma de las actas (RGGI art.185.2 redacc. RD 1070/2017 y 3), las actas son firmadas en todo caso por el funcionario competente conforme a lo dispuesto en las normas de organización interna de la Administración tributaria actuante. También deben ser firmadas por el obligado tributario o la persona que comparezca en su representación, excepto en los siguientes supuestos, en los que son firmadas solo por el funcionario:

- el obligado tributario no sabe o no puede firmar;
- el obligado tributario, compareciendo en el lugar y hora fijados para la firma de las actas, se niega a suscribirlas;
- el obligado tributario no comparece en el lugar y fecha señalados para su firma.

Una vez vistos la naturaleza, contenido y tramitación de las actas, es necesario detenernos en dos derechos relevantes en cuanto a los efectos que pueden desplegar las actas de inspección en lo que hace a concretos derechos y garantías de los contribuyentes.

## **5.2. El plazo máximo de duración del procedimiento inspector.**

Finalmente, conviene referirnos al aspecto temporal del procedimiento de inspección, pues es de suma relevancia, para los derechos y garantías de los obligados tributarios, la terminación en plazo de dicho proceso tanto por razones de seguridad jurídica, como por motivos prácticos pues, un contribuyente inspeccionado no puede estar sujeto indefinidamente a la resolución pendiente de una inspección de relevancia para él por las implicaciones económicas que para este puede conllevar.

Por lo que se refiere al plazo general de duración del procedimiento inspector (LGT art.150.1 L 34/2015 disp. trans. única. 6ª), las actuaciones del procedimiento de inspección se deben llevar a cabo en un plazo máximo de 18 meses. Por tanto, entre el inicio y la finalización de las actuaciones del procedimiento inspector, no puede mediar un período superior a los 18 meses, salvo que concurra alguna de las circunstancias que permiten aplicar el plazo especial de duración del mismo a que nos referiremos a continuación, con la salvedad prevista para el supuesto de concurrencia de alguno de los supuestos de suspensión del cómputo de dicho plazo. Evidentemente se trata de un plazo máximo de duración sin que resulte preciso que el procedimiento inspector deba finalizar en dicho plazo, pudiendo finalizar antes una vez concluidas las actuaciones.

Además del este plazo general de duración del procedimiento inspector de 18 meses, se establece un plazo especial de hasta 27 meses cuando concurra alguno de los supuestos siguientes relativos a la cifra anual de negocios del obligado tributario o a la integración en un grupo de sociedades en cualquiera de las obligaciones tributarias o períodos objeto de comprobación. Además, debe tenerse en cuenta que existe una regla especial aplicable cuando se esté comprobando a varias personas o entidades vinculadas.

Así, el plazo máximo de duración del procedimiento inspector es de hasta 27 meses cuando, en cualquiera de las obligaciones tributarias o períodos objeto de comprobación, la cifra anual de negocios del obligado tributario es igual o superior a la requerida para auditar sus cuentas (actualmente, 5.700.000 euros -LSC art.263).

En segundo lugar, el plazo máximo de duración del procedimiento inspector es de hasta 27 meses cuando, en cualquiera de las obligaciones tributarias o períodos objeto de comprobación, el obligado está integrado en un grupo sometido al régimen de consolidación fiscal del IS o al régimen especial de grupo de entidades del IVA que esté siendo objeto de comprobación inspectora.

En cuanto al cómputo del plazo del procedimiento inspector (LGT art.104.2 y 150.2), su inicio se produce en la fecha en que se notifica al obligado tributario el inicio de dicho procedimiento. En la comunicación de inicio debe informarse al obligado tributario del plazo que le resultará aplicable (el general o el especial).

El plazo de duración del procedimiento inspector es único para todas las obligaciones tributarias y períodos que constituyan el objeto de dicho procedimiento, aunque las circunstancias para la determinación del plazo solo afecten a alguna de las obligaciones o períodos incluidos en el mismo.

En teoría, los citados plazos contemplados por la LGT, para la terminación de dichos procedimientos son más que razonables y atienden al principio de proporcionalidad propio del principio de buena administración; sin embargo, esto no significa que, en ocasiones, no se puedan cometer abusos relacionados con la suspensión de los mismos. A este respecto hemos de señalar que el incumplimiento de los plazos previstos para el procedimiento de inspección, no produce la caducidad de los mismos, pero sí la no interrupción de su prescripción (Art. 150.6 LGT).

Ciertamente, desde el punto de vista del principio-derecho que nos ocupa, resulta más preocupante otra práctica administrativa un tanto inquietante como es la posibilidad de interrelacionar distintos procedimientos de gestión, procedimientos de gestión e inspección, o los existentes procedimientos de inspección en atención al alcance de los mismos, que demuestra que lo que en teoría es razonable, llevado al terreno, puede devenir abusivo, cuando no incompatible con la seguridad jurídica que requiere una buena administración.

En efecto, pese a que el artículo 103 de la LGT, impongan una obligación de resolver a la Administración, lo cierto es que, en ocasiones, esta regla general se convierte en excepcional y se procede a una terminación que se ha venido a llamar «terminación impropia» de la labor de los órganos de gestión e inspección, mediante la concatenación de procedimientos que finalizan por la incoación de un nuevo procedimiento de gestión, o, en su caso, inspección.

Así, resultaría más adecuada la finalización del concreto procedimiento a través de una resolución motivada, con independencia de que tras la terminación del primero comenzase otro de distinta índole.

### 5.3. Otros derechos de los contribuyentes en la terminación del procedimiento inspector.

#### 5.3.1. *El derecho del obligado tributario a recurrir contra los actos y actuaciones de aplicación de los tributos.*

Lo primero que hemos de tener en cuenta es que, a pesar de no encontrarse expresamente previsto este derecho en el artículo 34 LGT, se afirma directamente en el propio artículo 213.1 LGT:

*“Los actos y actuaciones de aplicación de los tributos y los actos de imposición de sanciones tributarias podrán revisarse, conforme a lo establecido en los capítulos siguientes, mediante:*

- a) Los procedimientos especiales de revisión.*
- b) El recurso de reposición.*
- c) Las reclamaciones económico-administrativas.”*

Por tanto, como es sabido, este derecho a recurrir se canaliza a través de tres vías, dos ordinarias (recurso de reposición y reclamación económico-administrativa) y otra extraordinaria y heterogénea, los procedimientos especiales de revisión. Analizaremos brevemente, a continuación, cada una de las citadas vías de ejercicio del derecho del obligado tributario a recurrir los actos de aplicación de los tributos.

En cuanto a los procedimientos especiales de revisión, estos consisten en una variedad de procesos de revisión a través de los cuales la Administración puede examinar nuevamente sus propias acciones, corrigiendo cualquier error o anulándolas. Esta revisión se lleva a cabo por propia iniciativa, sin necesidad de esperar a que los afectados las impugnen. Sin embargo, en algunos casos, los individuos también pueden solicitar estos mecanismos de revisión. Cabe destacar alguno de los procedimientos especiales de revisión que pueden concurrir en el procedimiento de inspección: La rectificación de errores de actos de Inspección, la revocación de actos de inspección o la revisión de actos nulos de pleno derecho de Inspección.

En lo respectivo al recurso potestativo de reposición contra los actos dictados en el marco del procedimiento inspector, hemos de tener en cuenta que será competente para conocer y resolver el recurso el órgano que dictó el acto recurrido, es decir, el Inspector jefe. Además, conviene resaltar que, si el interesado interpusiera recurso de reposición, no podrá promover reclamación económico-administrativa hasta que el recurso se haya resuelto de forma expresa o hasta que pueda considerarse desestimado por silencio administrativo.

Asimismo, el citado recurso, presentará, a nivel teórico, las siguientes ventajas para los contribuyentes, señaladas por GARCÍA-MONCÓ: “la virtualidad del Recurso de reposición en materia tributaria se apoya en tres elementos: celeridad en la sustanciación, auténtica actitud revisora que no confunda la presunción de legalidad con «una presunción de acierto» y aligeramiento de la carga de la suspensión en comparación con la exigida en vía económico-administrativa”<sup>20</sup>. Sin embargo, la realidad dista bastante de presentar dichos beneficios para los contribuyentes, pues el recurso de reposición en materia tributaria, no sólo es estimado en muy pocas ocasiones, sino que, además, rara vez es resuelto de forma expresa, operando

---

<sup>20</sup> García-Moncó, A. M: “Recurso de reposición y reclamaciones económico-administrativas” *La nueva Ley General Tributaria*, Thomson Civitas, 2004, págs. 889.

la mayoría de las veces el silencio administrativo<sup>21</sup>. Es por ello por lo que los contribuyentes optan por la reclamación económico-administrativa en detrimento del recurso de reposición.

En último término, en relación con las reclamaciones económico-administrativas, estas son un tipo de recurso administrativo que tiene como objetivo analizar la legalidad de los actos administrativos relacionados con asuntos económicos y regulados por el derecho financiero. Fundamental incidir en que esta reclamación es requisito fundamental previo al recurso ante la jurisdicción contencioso-administrativa.

Someramente, las principales características de esta vía de recurso o reclamación son las siguientes: Se trata de un recurso que, si bien implica un alto grado de estimaciones, impone una carga temporal excesiva a los obligados para conocer su resolución oficial, a causa de la gran cantidad de reclamaciones que reciben los Tribunales Económicos Administrativos Regionales (TEAR) y el Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC). Además, es común que a causa de esta tardanza el contribuyente decida presentar el recurso contencioso-administrativo antes de recibir la resolución oficial de la reclamación; es por ello por lo que los Tribunales Superiores de Justicia retrasan la resolución del litigio hasta contar con la valiosa resolución oficial de la reclamación, que siempre es técnicamente relevante.

Conviene finalmente citar que, al margen de estos tres procedimientos administrativos de revisión que operan, además de para el resto de actos de aplicación de los tributos, para el procedimiento de inspección, cabe el recurso ante la jurisdicción contencioso-administrativa; una vez planteada, como hemos ya señalado, la reclamación económico-administrativa.

### 5.3.2. *La motivación de los actos que ponen fin al procedimiento inspector.*

MERINO JARA<sup>22</sup> refiere el ámbito de aplicación del principio de buena administración de la Carta Europea de Derechos Fundamentales en relación con los procedimientos administrativos al señalar que «el artículo 41 tiene su campo de acción en el ámbito administrativo mientras que el campo de acción propio del artículo 47 es el judicial, siendo evidente que, tanto en un campo como en otro, el derecho de defensa puede ofrecer perfiles comunes o muy semejantes».

La motivación de los actos administrativos se fundamenta en las raíces del Estado de derecho y en el sometimiento a la ley en el ejercicio de las potestades de las Administraciones públicas cuyo fundamento encontramos en la Constitución Española, artículos 1.1 y 103, así como en el artículo 3.1. de la Ley 40/2015, de Régimen Jurídico del Sector Público, todos ellos muestra del principio de buena administración. Existe un doble argumento para la exigencia de esta motivación de las decisiones administrativas: por un lado, eliminar cualquier arbitrariedad en sus decisiones, cualquiera que sea el ámbito decisorio al que se circunscriben, no solo en el procedimiento sancionador, sino en cualquier actuación

---

<sup>21</sup> Martín Rodríguez, J. M: "El derecho del obligado tributario a que las actuaciones de la Administración que requieran su intervención se efectúen en la forma que le resulte menos gravosa", *Los derechos y garantías del contribuyente ante la Hacienda Pública del siglo XXI*, Instituto de Estudios Fiscales, 2010, cap.12.

<sup>22</sup> Merino Jara, I., "El derecho a una buena administración en materia tributaria", en *Derechos fundamentales y ordenamiento tributario*, IVAP, 2018, pág. 359.

administrativa, por otro, dar a conocer al administrado las razones que impulsan la adopción de una decisión.

Podemos señalar que, de forma genérica, al igual que en el procedimiento administrativo común, en el ámbito tributario la exigencia de motivar las decisiones adoptadas por los órganos con competencias en la materia viene referida en distintos puntos a lo largo de la Ley General Tributaria, así como en las Normas Forales Generales Tributarias. De forma específica, el deber de motivación se refiere en los artículos 132 y 133 LGT, al procedimiento de verificación de datos; en el artículo 134 LGT para la comprobación de valores; en el artículo 142 LGT en lo que atañe al procedimiento de inspección; en el 146 LGT, en lo que se refiere a la adopción de medidas cautelares en este procedimiento... Como vemos, la exhaustiva regulación de la motivación de los actos que se dictan en el seno de los procedimientos de gestión e inspección da cuenta de la importancia de este requisito desde el punto de vista de la tutela de los derechos y garantías de los obligados tributarios y, por ende, del principio de buena administración.

## 6. CONCLUSIONES

El tema tratado en el presente Trabajo de Fin de Grado sobre los Derechos y Garantías del contribuyente en el procedimiento de inspección se puede integrar dentro del denominado “Principio de Buena Administración”; el cual se podría definir como un haz de derechos, reconocidos indirectamente a nivel legal en el artículo 4 de la Ley 40/2015, del Régimen Jurídico del Sector Público, y en el artículo 13 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, sin perjuicio de la especificación a nivel tributario, como ha sido objeto de estudio en este trabajo.

En el desarrollo de las actuaciones reseñadas la Administración tributaria debe respetar una serie de límites instituidos por la norma para que no pueda invadirse ni atacarse de forma indiscriminada la esfera de derechos de los contribuyentes.

Sin embargo, el análisis realizado en los epígrafes anteriores nos permite señalar que las meritorias perspectivas del principio dejan paso a un panorama poco halagüeño, pues los supuestos límites al deber de información que recae sobre los obligados tributarios se muestran inoperantes o poco eficaces ante una Administración tributaria anhelante de datos que le sirvan en el desarrollo de las distintas tareas que tiene encomendadas. Esta suele encontrar, además, en los tribunales un aliado; que justifica con el interés público y supremo de la contribución al financiamiento de los gastos públicos la dación de información con relevancia tributaria, a pesar de que esto pueda suponer la relativización de los derechos reconocidos como fundamentales por el propio texto constitucional: la intimidad, el honor, la inviolabilidad del domicilio, etc.

Así, hemos constatado cómo el secreto bancario se reconoce expresamente en el artículo 93.3 de la LGT como límite inexistente. Los restantes límites, recogidos en el seno de los apartados 4 y 5 de este precepto: el secreto del contenido de la correspondencia, el secreto estadístico, el secreto del protocolo notarial y el secreto profesional, encuentran tantos matices que al final la información deja de ser reservada para ser clara y evidente para la Administración. Es decir, con el respaldo del artículo 31.1 de la CE, los intereses tributarios provocan que estos límites se replieguen. Las barreras que, en principio, establece la ley, se levantan y dejan de ser un obstáculo para la Administración en su búsqueda de información cuando esta tiene trascendencia económica y tributaria.

Tampoco surte efectos en el ámbito de los procedimientos no punitivos: gestión, recaudación, comprobación e investigación, el derecho fundamental a no declarar contra sí mismo –tratado en el Capítulo 1 del artículo 24.2 de la CE. Es algo que la ley no dice expresamente, de ahí que resulte fundamental la labor interpretativa llevada a cabo en este punto por nuestro TC y por la Corte de Estrasburgo. Dicho derecho fundamental no puede, por tanto, ser invocado por el obligado en el ámbito de un procedimiento inspector iniciado contra él mismo, pues la ley impone el deber de colaborar con la Administración tributaria, bajo amenaza de sanción por infracción tributaria grave en caso de que se ofrezca resistencia, obstrucción, excusa o negativa a dicha cooperación.

Asimismo, no podemos dejar de ignorar la compleja articulación de nuestro Estado, constituido por cuatro niveles de administraciones públicas sin contar la europea, que, si bien no tiene potestad legislativa directa, influye decisivamente en nuestro ordenamiento –y especialmente en el tributario-fiscal- a través de Directivas y Reglamentos. De ahí que en el Capítulo I se haya abordado el ámbito de las normas tributarias para concretar la efectividad

de los derechos y principios que recogen en relación con determinados territorios y contribuyentes.

Fue en la Ley 1/1998 (que incluía los términos de “Derechos y Garantías del Contribuyente” en su nombre) donde se estableció por primera vez un catálogo detallado de derechos y garantías del obligado tributario. La actual Ley General Tributaria en su art.34 mantiene dicha fórmula y enumera de forma exhaustiva dichos derechos y garantías a través de una enumeración de los mismos de modo no muy sistemático, pero afectando a todas las figuras tributarias y procedimientos para hacerlos efectivos. Así, en el Capítulo 2 de este trabajo, aparte de hacer una mención general sobre los derechos de los contribuyentes, nos hemos referido a materias especialmente sensibles de cara a la determinación de las deudas tributarias como son las presunciones, la prueba y las medidas cautelares, mecanismos regulados por este Derecho administrativo especial a fin de que la administración actuante constate los hechos constitutivos de hechos imposables de manera fidedigna, y a continuación los valore y califique económica y jurídicamente de la manera más correcta y segura.

El procedimiento inspector – como se ha descrito resumidamente en el presente trabajo- afecta directamente a derechos y garantías de los contribuyentes desde su inicio hasta su terminación y ejecución dineraria a través de la recaudación de la deuda tributaria liquidada. En el inicio del procedimiento son especialmente relevantes la determinación del alcance y extensión de la comprobación en la comunicación de inicio. Asimismo, la obtención de información y la personación en locales y domicilios marcan el perfil de la relación jurídico-tributaria, de manera que también las circunstancias de lugar y tiempo, así como de personas intervinientes - estudiadas en el Capítulo 3 de este trabajo- ofrecen un campo evidente de injerencia en el ámbito de derechos personales de los contribuyentes.

La tramitación del procedimiento inspector, una vez iniciado, debe ser también objeto de análisis para que las sucesivas actuaciones se limiten a comprobar el cumplimiento de las obligaciones de declaración fiscal, registro contable, y conservación de información, sin atentar a importantes límites de la intimidad personal de las personas físicas y jurídicas como representan los denominados secretos de las comunicaciones, bancario, profesional, y del protocolo notarial. No menos importante es la investigación y hallazgo de las pruebas referidas al desarrollo de corrientes de bienes y servicios no declaradas ni tributadas total o parcialmente. A estos efectos –como se aborda en el Capítulo 4- la documentación jurídico-económica de los contribuyentes, como son fundamentalmente facturas y contabilidad, constituyen elementos muy importantes para la gestión tributaria de los empresarios y profesionales, pues en su contenido se encuentra la mayor información de la actividad de los mismos y de los terceros con quienes se relacionan.

Una vez se han consumado los trámites de comprobación e investigación expuestos hasta ahora, procede la determinación del grado de incumplimiento de las obligaciones tributarias por parte del contribuyente, y la instrucción de la documentación pertinente (Capítulo 5) de cara a, en su caso, proponer la liquidación tributaria que proceda. Los informes y diligencias constituyen los elementos previos y decisivos que normalmente darán paso a las actas o propuestas de liquidación. Si las diligencias consisten básicamente en los documentos públicos que recogen los hechos y antecedentes que sustentan los resultados de todo el procedimiento inspector, hay una diligencia que destaca por su especial trascendencia en cuanto al derecho de defensa del contribuyente: la diligencia de trámite de audiencia, en la que se concretan los elementos definitivos de la regularización, y que da paso al plazo de

alegaciones en el que el interesado pondrá de manifiesto su acuerdo u objeciones respecto de todo lo en ellas expuesto.

Las actas suponen el último y decisivo documento público con el que normalmente concluye la fase instructora del procedimiento inspector, y que deben contener una motivación completa y precisa de los hechos y fundamentos de derecho que sustentan la propuesta de liquidación dirigida al inspector jefe para que dicte el acto de liquidación. Es a partir de este momento cuando se debe valorar la instrucción del correspondiente expediente sancionador en función de las, en su caso, infracciones cometidas y determinadas en el curso del procedimiento inspector. Y, claro está, como no hay procedimiento sin plazos, el respeto de los derechos y garantías del contribuyente requiere la realización de los diversos trámites expuestos en determinados plazos, de manera que la situación de pendencia de la determinación del cumplimiento de las obligaciones tributarias no se le haga eterna, o al menos pueda llegar a perjudicar injustamente el normal desenvolvimiento de las actividades objeto de inspección.

Para finalizar, y tratar de concluir al máximo, los momentos más delicados y decisivos del procedimiento inspector respecto de la garantía de no invasión de los límites de los derechos del contribuyente, podríamos sintetizarlos en tres: en primer lugar, la comunicación de inicio del procedimiento en la que debe fijarse con nitidez el alcance y extensión de la comprobación, para que el interesado disponga de antemano de una clara visión del conjunto de derechos y obligaciones en juego a partir de que reciba su notificación. En segundo lugar, la diligencia de trámite de audiencia en la que se le pone de manifiesto al contribuyente los elementos de hechos constitutivos de la posible regularización, y frente a los cuales puede utilizar el plazo de alegaciones para fijar su posición y acogerse inicialmente a su derecho de defensa. Y finalmente la motivación incluida en el texto del acta, en la cual debe justificarse detalladamente el objeto y razones de hecho y de derecho de la corrección que supone la propuesta de regularización contenida en la misma. Todo lo anterior, sin perjuicio de actos de trámite que –como ha venido exponiéndose a lo largo del trabajo- pueden poner en peligro el área constitucionalmente protegida de derechos y garantías de que es titular el obligado tributario, como inevitablemente supone la intromisión en la vida privada como consecuencia, por ejemplo, de la obtención de todo tipo de documentación e información económica, y de la entrada en locales de actividad y domicilios particulares.

## 7. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS.

- Arsuaga Navasqües, J. J.: «Nueva dimensión del deber de colaboración con la Administración tributaria», *Gaceta Fiscal*, núm. 4, 1984.
- Bosch Cholbi, J. L.: “La reforma de la LGT y la LJCA, en relación con la entrada y registro en el domicilio por la AEAT: visos de inconstitucionalidad”. *Paper AEDAF*, núm. 18.
- Calvo Vérguez, J.: “La entrada de la inspección en el domicilio de las personas jurídicas y el necesario examen de los criterios de idoneidad, necesidad y proporcionalidad”, *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, núm. 444.
- Campanon Galiana, L.: “La AEAT vs el Tribunal Supremo en materia de entradas domiciliarias”. *Tax Landia. Blog fiscal y de opinión tributaria*, 2021.
- Eseverri Martínez, E.; López Martínez, J., Pérez Lara, J. M., y Damas Serrano, A. (2019): *Manual práctico de Derecho Tributario. Parte General*, Tirant lo Blanch, 2019.
- García-Moncó, A. M.: “Recurso de reposición y reclamaciones económico-administrativas” *La nueva Ley General Tributaria*, Thomson Civitas, 2004.
- González Aparicio, M.: “El derecho del obligado tributario a que las actuaciones de la Administración que requieran su intervención se efectúen en la forma que le resulte menos gravosa”, *Los derechos y garantías del contribuyente ante la Hacienda Pública del siglo XXI*, Documentos de Trabajo 10/2021, Instituto de Estudios Fiscales.
- Jiménez Campo, J.: “La garantía constitucional del secreto de las comunicaciones”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 20, 1987.
- Lozano Serrano, C.: “El deber de colaboración tributaria sin autoincriminación”. *Quincena Fiscal*, núm. 8.
- Martín Rodríguez, J. M.: “El derecho del obligado tributario a que las actuaciones de la Administración que requieran su intervención se efectúen en la forma que le resulte menos gravosa”, *Los derechos y garantías del contribuyente ante la Hacienda Pública del siglo XXI*, Documentos de Trabajo 10/2021, Instituto de Estudios Fiscales.
- Merino Jara, I. "El derecho a una buena administración en materia tributaria", en *Derechos fundamentales y ordenamiento tributario*, IVAP, 2018.
- Memento práctico Fiscal*, Francis Lefebvre, 2023.
- Menéndez Moreno, A: *Derecho Financiero y Tributario. Lecciones de cátedra*, Thomson Civitas, 2020.
- Muñoz Cuesta, F. J. “Refundición de condenas: ¿vulnera la STS, Sala 2ª, de 28 de febrero de 2006 los principios de reformatio in peius y de irretroactividad de la Ley Penal?”, *Repertorio de Jurisprudencia*, núm. 2, Editorial Aranzadi.
- Sesma Sánchez, B.: “*La obtención de información tributaria*”, Aranzadi Editorial, Navarra, 2001.
- Tapia Tejedor, E. (18 de diciembre de 2021). “Sobre la entrada en el domicilio constitucionalmente protegido por parte de la Inspección de Hacienda tras la modificación

de la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal”.  
*Tax Landia. Blog fiscal y de opinión tributaria.*

Trigueros Martín, M.J: “Los límites a las actuaciones de obtención de información realizadas por la inspección: ineficaces unos, inexistentes otros”, *RCyT. CEF*, núms. 401-402 (agosto-septiembre 2016).