



Universidad
de Alcalá

Las garantías del contribuyente durante desarrollo del procedimiento inspector

**Taxpayer's guarantees during the
development of the tax audit proceeding**

Máster Universitario en Acceso a la Profesión de Abogado

Presentado por:

D. BORJA SÁNCHEZ GARCÍA

Dirigido por:

Dr. D. MANUEL LUCAS DURÁN

Alcalá de Henares, a 8 de febrero de 2018

Resumen:

Junto a los procedimientos tributarios de gestión, recaudación, sanción y revisión, se encuentra el procedimiento de inspección. En este procedimiento la Administración Tributaria lleva a cabo una investigación y comprobación sobre los obligados tributarios y sus situaciones tributarias.

Sin embargo, el objeto de este trabajo es el de analizar cómo, en este procedimiento, las facultades de la Administración Tributaria para efectuar esa investigación y comprobación no son absolutas, sino que han de conciliarse con los derechos y garantías que ostentan todos los obligados tributarios.

Palabras clave: Procedimiento de inspección tributaria; derechos y garantías del contribuyente.

Abstract:

The tax audit proceeding is, together with the proceedings of tax management, collection, penalties and appeal, one of the main actions that Tax Administration can develop to carry out an investigation and verification about the taxpayer and their tax situations.

However, this paper aims to analyze how, in tax audit proceeding, Tax Administration's faculties to do that investigation and verification are not absolutes. On the contrary they must reconcile administrative powers with taxpayers' rights and guarantees.

Key Words: tax audit proceeding; taxpayers' rights and guarantees.

ÍNDICE

SIGLAS Y ABREVIATURAS

1. INTRODUCCIÓN

2. DERECHOS DE LOS CONTRIBUYENTES DURANTE EL DESARROLLO DEL PROCEDIMIENTO INSPECTOR

2.1. Derecho a recurrir los actos administrativos

2.2. Derecho a solicitar la ampliación de los plazos

2.3. Derecho a no declarar contra sí mismo. La tramitación separada del procedimiento sancionador

2.4. Límites en la entrada en el domicilio del obligado

2.4.1. Consentimiento

2.4.2. Autorización judicial

2.5. Derecho de audiencia del obligado tributario

2.5.1. Significado y manifestaciones en el procedimiento inspector

2.5.2. Consecuencias de la omisión del trámite de audiencia

3. OBLIGACIONES DE LA ADMINISTRACIÓN Y LÍMITES EN SU ACTUACIÓN

3.1. Inicio del procedimiento inspector. Los Planes de Control Tributario

3.2. Carga de la prueba

3.3. Límites en el examen de la documentación

3.4. El deber de documentar las actuaciones inspectoras

3.4.1. Documentación del fin de las actuaciones inspectoras

3.4.2. Tramitación de las actas

a) Actas con acuerdo

b) Actas de conformidad

c) Actas de disconformidad

3.5. Lugar y horario de las actuaciones inspectoras

3.5.1. Lugar de las actuaciones inspectoras

3.5.2. Horario de las actuaciones inspectoras

3.6. Plazo de las actuaciones inspectoras

3.6.1. Plazo máximo para la terminación del procedimiento

3.6.2. Causas de suspensión del plazo

3.6.3. Extensiones del plazo

3.6.4. Interrupciones justificadas

3.6.5. Consecuencias del incumplimiento de los plazos

3.6.6. Retroacción de actuaciones

3.7. Límites en la adopción de medidas cautelares

3.8. Límites en la obtención de información de terceros

3.8.1. Sujetos obligados y alcance de la obligación

3.8.2. Obligaciones de información y secreto bancario

3.8.3. Obligaciones de información de los funcionarios públicos

3.8.4. Obligaciones de información de otros profesionales

3.8.5. Carácter reservado de los datos con trascendencia tributaria

3.8.6. Deber de sigilo

3.9. Límites en la comprobación de valores

3.9.1. Medios de comprobación de valores

3.9.2. Procedimiento de comprobación de valores

3.9.3. Impugnación de la comprobación de valores. La tasación pericial contradictoria

3.9.4. Iniciación del procedimiento de tasación pericial contradictoria

3.9.5. Tramitación del procedimiento de tasación pericial contradictoria

3.9.6. Terminación del procedimiento de tasación pericial contradictoria

3.10. LÍMITES EN OTRAS ACTUACIONES DE LA INSPECCIÓN

3.10.1. Límites en la aplicación del método de estimación indirecta

3.10.2. Límites en la aplicación del conflicto en la aplicación de la norma

3.10.3. Límites en la declaración de responsabilidad en el procedimiento inspector

4. CONCLUSIONES

5. BIBLIOGRAFÍA

6. DOCTRINA ADMINISTRATIVA Y JURISPRUDENCIA

SIGLAS Y ABREVIATURAS

AN: Audiencia Nacional.

CE: Constitución Española

CEDH: Convenio Europeo de Derechos Humanos.

LEC: Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil.

LGT: Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

LPAC: Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas

LJCA: Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa.

LOPJ: Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial.

núm.: número.

op. cit.: opere citato (en la obra citada).

RAPGIT: 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.

RGST: Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento general del régimen sancionador tributario.

TEAC: Tribunal Económico-Administrativo Central.

TEAR: Tribunal Económico-Administrativo Regional.

TRLHL: 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.

TS: Tribunal Supremo.

Vid.: *vide* (véase).

1.- INTRODUCCIÓN

La Constitución Española prevé la obligación de todos los ciudadanos a contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. Pese a que la mencionada norma señala este deber en su artículo 31.1, se indica asimismo en el artículo 103 del mismo cuerpo normativo que la Administración Pública actúa sometida de forma plena a la Ley y al Derecho. Es decir, que el hecho de que todos los ciudadanos deban contribuir a los gastos públicos no otorga a la Administración Tributaria plenos poderes sobre ellos, sino que se han de respetar sus derechos y garantías.

El procedimiento de inspección se encuentra relacionado con los de gestión, siendo que estos segundos procedimientos están centrados en el acto de liquidación, que también es la culminación del procedimiento de inspección. El proceso de comprobación se da en ambos tipos de procedimientos¹.

Sin embargo, los citados procedimientos también tienen algunas diferencias. Una de ellas es que los procedimientos de gestión se desarrollan por lo general en un período de tiempo inferior al procedimiento de inspección.

Otras diferencias tienen que ver con las características de la comprobación. Los procedimientos de gestión se refieren habitualmente a una obligación determinada como el hecho imponible o presupuestos que conllevan beneficios fiscales correspondientes a un periodo determinado. Sin embargo, las actuaciones de comprobación en el procedimiento de inspección pueden extenderse a todo el conjunto de la situación tributaria del obligado tributario pudiendo afectar a varias obligaciones.

Una última diferencia se refiere a la terminación del procedimiento, siendo así que el procedimiento de gestión finaliza con liquidación provisional, mientras que en el procedimiento de inspección la liquidación definitiva pone, generalmente, fin al mismo, sin perjuicio de que en este último procedimiento también existan liquidaciones provisionales.

¹ Las actuaciones que se pueden llevar a cabo dentro del procedimiento de gestión tales como el procedimiento de verificación de datos, se regula en los artículos 131 a 133 del la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante LGT), así como en los artículos 155 y 156 del 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, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (en adelante RAPGIT). El procedimiento de comprobación de valores está previsto en los artículos 134 y 135 LGT, y 157 a 162 RAPGIT. El procedimiento de comprobación limitada se recoge en los artículos 136 a 140 LGT y 163 a 165 RAPGIT. Por otro lado, el procedimiento de inspección se regula en los artículos 145 a 159 LGT y en los artículos 177 a 197 RAPGIT.

En el presente trabajo se estudian los derechos y garantías del contribuyente durante el desarrollo del procedimiento inspector. Sin embargo, el obligado tributario posee lógicamente estos derechos y garantías también durante el inicio y en la terminación de este procedimiento.

Así, durante el inicio del procedimiento de inspección asisten al obligado tributario derechos como el de actuar por sí mismo o por medio de representante, que se extiende a todo el procedimiento; o el derecho a solicitar la ampliación del alcance y extensión de las actuaciones inspectoras. El obligado tributario tendrá, además, derecho a ser informado sobre la naturaleza y el alcance de las actuaciones inspectoras, así como sobre sus derechos, garantías y obligaciones, debiendo, por otro lado, motivarse el inicio de estas actuaciones; también tendrá derecho el obligado tributario a recusar al inspector actuante siempre que concurran los intereses legalmente previstos.

En cuanto a la terminación del procedimiento inspector, en esta fase asisten al obligado tributario una serie de derechos y garantías como puede ser el sometimiento de las actuaciones inspectoras a los plazos previstos en la normativa para la finalización de este procedimiento. Otra garantía que puede citarse sería la que imposibilita a la Inspección llevar a cabo actuaciones en relación al procedimiento que se encuentre suspendido. Como garantía final, se establece el carácter preclusivo de las liquidaciones provisionales, es decir, que los elementos de la obligación tributaria que se han comprobado e investigado durante las actuaciones inspectoras y que finalizan con una liquidación provisional no pueden regularizarse de nuevo en un procedimiento posterior, salvo en una serie de excepciones a esta regla general.

El presente trabajo se estructura de la siguiente forma: En primer lugar se exponen cuáles son los derechos que el contribuyente ostenta y que puede ejercitar activamente, afectando directamente en todo el procedimiento. En segundo lugar, se ponen de manifiesto una serie de límites en las actuaciones de la Administración Tributaria y que constituyen una garantía para el obligado tributario.

2.- DERECHOS DE LOS CONTRIBUYENTES DURANTE EL DESARROLLO DEL PROCEDIMIENTO INSPECTOR

2.1.- Derecho a recurrir los actos administrativos

La Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (en adelante LPAC) señala en su artículo 112.1 que “Contra las resoluciones y los actos de trámite, si estos últimos deciden directa o indirectamente el fondo del asunto, determinan la imposibilidad de continuar el procedimiento, producen indefensión o perjuicio irreparable a derechos e intereses legítimos, podrán interponerse por los interesados los recursos de alzada y potestativo de reposición, que cabrá fundar en cualquiera de los motivos de nulidad o anulabilidad previstos en los artículos 47 y 48 de esta Ley”. Es decir, la ley permite al contribuyente recurrir los actos administrativos.

Así, los recursos con los que cuenta el contribuyente en vía administrativa son, por lo general, el recurso de reposición y la reclamación económico-administrativa.

Respecto al recurso de reposición, el artículo 222.1 de la LGT señala que son actos susceptibles de impugnación mediante este recurso potestativo los mismos que para la interposición de reclamación económico-administrativa. Debiéndose interponer necesariamente este recurso con carácter previo a la reclamación económico-administrativa, tal y como prevé el apartado 2 del artículo 222 LGT. Respecto a los tributos locales, este recurso se tiene que interponer necesariamente, en base a lo que prevé el artículo 14.2 de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo (en adelante TRLHL).

Así, el artículo 227 LGT establece cuáles son los actos susceptibles de reclamación económico-administrativa. Reclamación que se interpondrá ante el Tribunal Económico-Administrativo Central (en adelante TEAC) ó el Tribunal Económico-Administrativo Regional (en adelante TEAR) correspondiente a la comunidad autónoma, dependiendo de la cuantía del acto que se impugna. Los Tribunales Económico-Administrativos Municipales se establecen en los municipios considerados de gran población, es decir, aquellos cuya población supere los 250.000 habitantes; los municipios de más de 175.000 habitantes cuando este sea capital de provincia; los municipios capitales de provincia, capitales autonómicas o sede de instituciones autonómicas y los municipios cuya población supere los 75.000 habitantes, que presenten circunstancias económicas, sociales, históricas o culturales especiales, si bien en los dos últimos casos se exige que así lo decidan las

Asambleas legislativas correspondientes. Todo esto previsto en el artículo 121 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las bases del Régimen Local.

En caso de que la cuantía supere los 150.000 euros, o 1.800.000 euros si se trata de reclamaciones contra bases o valoraciones, contra las resoluciones del TEAR podrá interponerse recurso de alzada ante el TEAC (o bien interponer recurso directo al TEAC sin pasar por el TEAR), tal y como indica el artículo 229.1 c) LGT y 36 del Reglamento general de desarrollo de la ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por Real Decreto 520/2005.

Respecto a las reclamaciones relativas a tributos propios en el ámbito autonómico, el artículo 20.1 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas asigna a las Comunidades Autónomas la revisión de sus actos sobre tributos propios. Por otro lado, confía a los Tribunales Económico-Administrativos del Estado la revisión de actos sobre tributos del Estado.

Una vez agotada la vía administrativa, el obligado tributario cuenta con la posibilidad de acudir a la vía judicial mediante la interposición de recurso contencioso-administrativo. De acuerdo al artículo 10.1 d) de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (en adelante LJCA), las Salas de lo Contencioso-Administrativo de los Tribunales Superiores de Justicia conocerán de los recursos contencioso-administrativos interpuestos contra las resoluciones dictadas por los TEAR que pongan fin a la vía económico-administrativa, o las resoluciones del TEAC en materia de tributos cedidos, tal y como señala el apartado 1 e) del artículo 10 LJCA. Por otro lado, contra las resoluciones de TEAC el recurso contencioso-administrativo se interpondrá ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, de acuerdo al artículo 11 LJCA². En el ámbito local, es de aplicación igualmente lo previsto en el artículo 10.1 d) LJCA.

No obstante, a lo largo de este trabajo se puede comprobar que determinados actos que se dictan durante el desarrollo del procedimiento inspector no pueden ser objeto de impugnación.

² VID. sobre los recursos VV. AA. “Reacción Jurídica contra la actividad tributaria: Recursos administrativos y judiciales”, *Tratados y Manuales (Civitas)*, 2015.

2.2.- Derecho a solicitar la ampliación de los plazos

Con carácter general a todos los procedimientos para la aplicación de los tributos existe un derecho del contribuyente a solicitar una ampliación de los plazos.

Ya la LPAC prevé este derecho cuando establece en el artículo 32 que “a Administración, salvo precepto en contrario, podrá conceder de oficio o a petición de los interesados, una ampliación de los plazos establecidos, que no exceda de la mitad de los mismos, si las circunstancias lo aconsejan y con ello no se perjudican derechos de tercero”.

De la misma manera queda reflejado en la redacción del artículo 91 RAPGIT, al señalar en su apartado 1º que “El órgano a quien corresponda la tramitación del procedimiento podrá conceder, a petición de los obligados tributarios, una ampliación de los plazos establecidos para el cumplimiento de trámites que no exceda de la mitad de dichos plazos”.

El apartado 2º de este artículo 91 RAPGIT prevé una limitación cuando indica que únicamente se puede conceder una única ampliación del plazo que respecta al trámite correspondiente.

Añade el mencionado artículo en su apartado tercero que se deben cumplir una serie de requisitos para que pueda concederse la ampliación de un plazo, que son los siguientes:

“a) Que se solicite con anterioridad a los tres días previos a la finalización del plazo que se pretende ampliar.

b) Que se justifique la concurrencia de circunstancias que lo aconsejen.

c) Que no se perjudiquen derechos de terceros”.

El apartado cuatro del artículo 91 RAPGIT señala que la ampliación del plazo puede entenderse automáticamente concedida por un periodo de tiempo correspondiente a la mitad del plazo inicialmente fijado con la sola presentación de la solicitud, cuando esta se realice dentro del plazo previsto para ello. Sin embargo, tal regla tiene una excepción en cuanto que, si se notifica la denegación de forma expresa antes de la finalización del plazo cuya ampliación se pretende, esta ampliación no se producirá.

Asimismo, la notificación expresa en la que se concede la ampliación de plazos inicialmente fijados que se hubiera solicitado podrá fijar un plazo de ampliación distinto e inferior al previsto en el párrafo anterior.

El apartado cinco del citado artículo 91 RAPGIT prevé que en aquellos casos en los que la actuación consistiera en la comparecencia del obligado tributario y este no pudiera comparecer en el lugar, día y hora que se le hubiese indicado podrá este, dentro de los tres días siguientes al de la notificación del requerimiento, solicitar un aplazamiento. Añade el apartado referido que si la causa que impide la comparecencia se produjera transcurrido el mencionado plazo de tres días, podrá el obligado tributario solicitar el aplazamiento de la comparecencia antes de la fecha señalada para la misma, señalándose una nueva fecha para llevar a cabo esta actuación.

Por último, el artículo 91 RAPGIT finaliza en su apartado 6 estableciendo que no cabe recurso o reclamación económico-administrativa contra el acuerdo de concesión o denegación de ampliación o aplazamiento.

Referido más específicamente al procedimiento de inspección, el artículo 150 LGT establece los plazos de duración de las actuaciones en dicho procedimiento al señalar que el mismo deberá concluir:

“a) 18 meses, con carácter general.

b) 27 meses, cuando concurra alguna de las siguientes circunstancias en cualquiera de las obligaciones tributarias o periodos objeto de comprobación:

1. ° Que la Cifra Anual de Negocios del obligado tributario sea igual o superior al requerido para auditar sus cuentas.

2. ° Que el obligado tributario esté integrado en un grupo sometido al régimen de consolidación fiscal o al régimen especial de grupo de entidades que esté siendo objeto de comprobación inspectora”.

Pues bien, en el apartado 4 del mencionado artículo se prevé el derecho que tiene el obligado tributario de solicitar, antes de la apertura del trámite de audiencia, uno o varios periodos en los que no se lleven a cabo actuaciones con el mismo y que se suspenda el plazo para atender los requerimientos. En su conjunto, estos periodos no podrán exceder de 60 días naturales para todo el procedimiento, suponiendo una extensión del plazo

máximo de duración del mismo. No obstante, añade el precepto que si la solicitud no está suficientemente justificada, o la misma puede perjudicar al desarrollo de las actuaciones, el órgano actuante tiene la posibilidad denegarla. No pudiendo ser esta denegación objeto de recurso o reclamación económico-administrativa.

Así, el artículo 184 RAPGIT, referente a la ampliación del plazo de duración del procedimiento de inspección, también señala lo anteriormente indicado cuando establece que se puede acordar la ampliación del plazo de este procedimiento cuando concurra, en relación con cualquiera de las obligaciones tributarias o periodos a los que se extienda el procedimiento, alguna de las circunstancias a que se refieren los apartados 1 y 4 del artículo 150 LGT, afectando a la totalidad de las obligaciones tributarias y periodos a los que se extienda el procedimiento inspector.

El plazo también se puede ampliar en los supuestos del artículo 105.5 LGT, es decir, en los casos en los que el obligado tributario aporta la documentación de forma tardía, una vez manifestado que no se va a aportar o no haberlo hecho tras tres requerimientos. Si posteriormente se aportase la documentación, el plazo máximo de duración del procedimiento inspector se extenderá por un periodo de 3 meses, siempre que la misma se entregue transcurridos más de 9 meses desde el inicio; 6 meses si la aportación se realiza tras la firma del acta y determine el acuerdo de practicar actuaciones complementarias³. Finaliza este apartado 5 del artículo 150 LGT señalando que el plazo máximo de duración del procedimiento inspector se extenderá por un periodo de 6 meses en el caso de que, tras dejar constancia de la apreciación de las circunstancias determinadas de la aplicación del método de estimación indirecta, se porten datos, documentos o pruebas relacionados con dichas circunstancias.

2.3.- Derecho a no declarar contra sí mismo. La tramitación separada del procedimiento sancionador

Respecto a la positivización de este derecho, la Constitución Española (en adelante CE) recoge este derecho en el artículo 24.2, consagrándolo, de esta forma, como un derecho fundamental. Por su parte, en el Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y las Libertades Fundamentales de 4 de noviembre de 1950 (en

³ VVAA. “La inspección de los tributos”, *Tratados y Manuales (Civitas). Derecho financiero y tributario*, Aranzadi, 2015, Pág. 17.

adelante CEDH) no se prevé este derecho de forma expresa; no obstante, el Tribunal Europeo de Derechos Humanos lo incluye dentro del artículo 6 de esta norma, que se refiere al derecho de toda persona a un proceso equitativo⁴.

En relación a este derecho, la doctrina del TEDH es muy amplia. Son de destacar sentencias como:

Caso Saunders c. Reino Unido (sentencia 1996/67, de 17 de noviembre de 1996). En este supuesto, el señor Saunders fue sometido a diversos interrogatorios a raíz de un proceso de investigación iniciado contra él debido a una serie de irregularidades existentes durante un proceso de oferta pública de adquisición de otra empresa. Las declaraciones realizadas en aquellos interrogatorios fueron utilizadas posteriormente contra el señor Saunders en un proceso penal. Pues bien, en la mencionada sentencia el TEDH anuló las condenas impuestas por entender este tribunal que las declaraciones fueron realizadas bajo coacción, por lo que se habría vulnerado el derecho a no autoinculparse, en relación con el derecho a guardar silencio.

Caso J.B. contra Suiza (sentencia 2001/322, de 3 de mayo de 2001). En este caso, la Administración Tributaria de Suiza inició actuaciones ya que el J.B. no declaró, en los periodos impositivos de 1981 a 1988, las ganancias obtenidas en una serie de inversiones. El recurrente reconoció los hechos pero se negó a cumplir con el requerimiento de las autoridades por el que se le exigía información acerca de la procedencia de las sumas invertidas, lo que le supuso la imposición de varias sanciones. Pese a pagar la primera de estas multas, se le imponen tres multas más y es por esto por lo que recurre ante el TEDH, considerando este que hay vulneración de su derecho a la no autoincriminación al entender que las sucesivas sanciones se imponen con una finalidad coercitiva, siendo este derecho una garantía no solo en relación al procedimiento sancionador, sino también respecto a cualquier procedimiento encaminado a otra finalidad de la que pudieran derivarse sanciones⁵.

⁴ DÍAZ FRAILE, F.: “Derecho administrativo sancionador. Análisis a la luz de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional y del TEDH”, 2016, págs. 92 y 93. MERINO JARA, I. “autoinculpación y delitos contra la hacienda pública”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi* núm. 84/2005, 2005. Respecto a las personas jurídicas se puede analizar la obra de ARTACHO, D. “El derecho a no autoincriminarse de las personas jurídicas en los delitos fiscales”, *Actualidad Jurídica Aranzadi* núm. 750/2008, 2008.

⁵ CASAS AGUDO, D. “A vueltas con el derecho a no autoinculparse y su dialéctica con los deberes de colaboración tributaria”, *Quincena Fiscal* núm. 10/2017, 2017, pág. 9. LUNA RODRÍGUEZ, R. “Consolidación de la jurisprudencia del Tribunal de Estrasburgo sobre el derecho a no autoincriminarse en

Caso Funke contra Francia (sentencia 1993/7, de 25 de febrero de 1993). Pues bien, en este caso el TEDH entendió que las autoridades aduaneras francesas habían vulnerado en derecho a no autoincriminarse del demandado, al haberle impuesto sanciones económicas por su negativa a entregar información sobre su situación financiera, que el señor Funke consideró como posible incriminarte.

Caso Bendenoun contra Francia (sentencia 1994/12, de 24 de febrero de 1994). En el presente supuesto, el TEDH consideró que no se había violado el derecho a la defensa que el artículo 6 del Convenio protege igualmente, este tribunal señaló que las sanciones contenidas en el régimen tributario tienen una magnitud o entidad tal, que pueden ser consideradas como sanciones de carácter penal, y por lo tanto, la persona ha de entenderse a estos efectos como acusada en materia penal, según los significados propios que tales conceptos tienen dentro del artículo 6 del Convenio

El derecho de no autoincriminación tiene un doble contenido, por un lado supone un derecho a no declarar contra sí mismo, a guardar silencio, en relación esto con el derecho a no declararse culpable. A este respecto, es importante saber si las sanciones pecuniarias previstas por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración, recogidas en el artículo 203 LGT, pueden afectar al derecho a no autoincriminarse. Así, se ha afirmado que la cuantía de las multas previstas en el artículo 203 LGT carecen de aptitud disuasoria para modificar la conducta del contribuyente, únicamente las sanciones más graves pueden alcanzar una importancia necesaria para ser consideradas como una coacción relevante como para vulnerar el derecho del contribuyente a no autoincriminarse⁶.

los procedimientos tributarios”, *Repertorio Aranzadi del Tribunal Constitucional* núm. 21/2001, 2001. Respecto a los delitos contra la Hacienda Pública, ver GARCÍA NOVOA, C. “Una aproximación del Tribunal Constitucional al derecho a no autoinculparse ante la Inspección Tributaria en relación con los delitos contra la Hacienda Pública”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi* núm. 53, 2005.

⁶ A este respecto señala SARRÓ RIU, J.: “El derecho a no autoinculparse del contribuyente”, Bosch, Barcelona, 2009, págs. 144-145, afirmando que “no parece razonable considerar que la eventual imposición de una sanción que con carácter general se establece en 150 euros, cuya ejecutividad además queda suspendida sin garantía hasta que sea firme, pueda ser considerada como coacción capaz de doblegar la voluntad de un contribuyente «presunto» responsable de una defraudación millonaria o de un delito contra la Hacienda Pública”.

Por otro lado, el derecho de no autoincriminación se encuentra en oposición al hecho de que la información autoincriminatoria que se hubiese obtenido bajo coacción se utilice como prueba de cargo en un procedimiento penal⁷.

Pues bien, para que la amenaza de sanción por no colaborar con la Administración Tributaria no suponga una coacción y afecte al derecho del contribuyente a no declarar contra sí mismo, el propio legislador ha previsto que el procedimiento sancionador se tramite de una forma separa al procedimiento de inspección. Esto se pone de manifiesto en cuanto que el Reglamento general del régimen sancionador tributario, aprobado por Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre (En adelante RGST), prevé esta tramitación separada de ambos procedimientos en sus artículos 22 a 25.

No obstante, la regla que se acaba de indicar tiene varias excepciones⁸:

En primer lugar, la LGT establece en el artículo 210.2 que todos los datos o pruebas que se hubiesen obtenido en el procedimiento de inspección deben incorporarse al procedimiento sancionador antes de la propuesta de resolución, cuando estos datos o pruebas vayan a ser tenidos en cuenta en este procedimiento. Fijando, de esta forma, una intercomunicabilidad entre ambos procedimientos.

Otra excepción a la regla general de la tramitación separa de los procedimientos de inspección y sanción es la que se deriva de los artículos 211.5. d) LGT y 25 RGST, los cuales establecen que la competencia para acordar el inicio del procedimiento sancionador es del equipo o unidad que hubiera desarrollado la actuación de comprobación e investigación, a excepción del caso en el que el inspector jefe designe otro diferente. Añade el artículo 25 RGST en el apartado 2 que se iniciarán tantos procedimientos sancionadores como actas de inspección se hayan incoado. La competencia para dictar el acto resolutorio del procedimiento sancionador se atribuye al inspector jefe, en aplicación del apartado 3 del artículo 25 RGST.

⁷ PALAO TABOADA, C. “El derecho a no autoincriminarse en el ámbito tributario: una revisión”, *Civitas Revista Española de Derecho Financiero* núm. 159, 2013, pág. 5, obra que se basa ampliamente en un trabajo anterior más extenso: PALAO TABOADA, C: “El derecho a no autoincriminarse en el ámbito tributario”, Cuadernos Civitas, Madrid, 2008. Así como GARCÍA BERRO, F. “Derecho a no autoincriminarse de los contribuyentes y procedimiento sancionador separado: precisiones a la luz de la evolución jurisprudencial”, *Quincena Fiscal* núm. 19/2010.

⁸ RUIZ GARIJO, M.: “Las garantías de contribuyente en el procedimiento inspector”. Bosch, Barcelona, 2009, pág. 15.

Una tercera excepción es la que está prevista en el artículo 28 RGST, según el cual se tramitarán de forma conjunta los procedimientos de inspección y sanción en los supuestos de actas con acuerdo en los que se hubiese apreciado las circunstancias que constituyan la comisión de una infracción tributaria.

Un último supuesto de tramitación conjunta sería el que indica el artículo 26 RGST, que es el caso en el que el propio interesado renunciase a la tramitación separada de ambos procedimientos. Para ello, deberá manifestarlo de forma expresa durante los dos primeros meses del procedimiento de aplicación de los tributos, a excepción del caso en el que se hubiese notificado la propuesta de resolución antes de dicho plazo, si esto sucede la renuncia podría formularse hasta la finalización del trámite de alegaciones posterior.

En relación a este derecho a no declarar contra sí mismo, la postura del Tribunal Constitucional ha sido muy restrictiva. En este sentido son de destacar dos sentencias del Alto Tribunal:

Una es la sentencia 18/2005 de 1 de febrero, y la otra es la sentencia 68/2006 de 13 de marzo. Ambas de supuestos idénticos, tienen lugar a raíz de una serie de actuaciones inspectoras seguidas contra una sociedad. Durante el procedimiento inspector se reclamaron una serie de documentos con trascendencia tributaria al obligado tributario, que era una sociedad. El requerimiento de esos documentos se hizo bajo la amenaza de sanción por falta de colaboración en caso de negativa a aportar esta información. Los representantes de la sociedad facilitaron la documentación requerida, información que posteriormente se utilizó para la apertura de un procedimiento penal por un delito de defraudación, siendo imputado uno de los administradores sociales. El proceso finalizó con una sentencia condenatoria contra el administrador. Este, invocando que se había vulnerado su derecho a no declarar contra sí mismo, recurrió la sentencia; el Tribunal Constitucional resolvió indicando que el receptor de las coacciones había sido la sociedad y no el administrador, por lo que no se habría vulnerado su derecho a no declarar contra sí mismo⁹. En definitiva, lo que se exige es que exista identidad de los sujetos cuya

⁹ Particularmente, recoge la STC 18/2005, de 1 de febrero (RTC 2005/18) lo siguiente: “De todo lo anterior se desprende inequívocamente que la información que se utilizó para fundamentar la condena contra el ahora solicitante de amparo se requirió a una persona distinta del mismo -la entidad Incovesa-, que la coacción prevista en la ley se ejerció exclusivamente contra la citada entidad y, finalmente, que dicha información fue aportada por los representantes de la misma, sin que, por otro lado, conste que la entidad de la que el recurrente en amparo era Presidente y Consejero-Delegado invocara en ningún momento, durante el desarrollo del procedimiento inspector, sus derechos a no declarar contra sí misma y a no confesarse culpable.”

información, aportada a la Administración Tributaria de forma voluntaria durante el procedimiento inspector, haya sido utilizada en el procedimiento sancionador¹⁰.

2.4.- Límites en la entrada en el domicilio del obligado tributario

La LGT prevé en el artículo 142.2 que otra de las facultades con que cuenta la Administración Tributaria en el procedimiento de inspección es la de entrada en fincas, locales de negocio y demás establecimientos o lugares en los que, tal y como indica la norma, se desarrollen actividades o explotaciones sometidas a gravamen, existan bienes sujetos a tributación, se produzcan hechos imponibles o supuestos de hecho de las obligaciones o exista alguna prueba de los mismos. Esta facultad se indica de igual manera en el artículo 172 RAPGIT.

No obstante, añade el artículo 142.2 LGT, en el párrafo segundo, que si la persona que custodia los lugares que se indican en el párrafo anterior se opusiera a la entrada de los funcionarios de la inspección de los tributos, será necesaria la autorización de la autoridad administrativa. A esto mismo hace referencia el apartado 2 del artículo 172 RAPGIT, al señalar que será necesaria la autorización escrita del delegado o del director del departamento del que dependa el órgano actuante. En el ámbito de la Dirección General del Catastro será el Director General quien deba otorgar la mencionada autorización.

Mayor problemática surge en el caso de entrada en el domicilio constitucionalmente protegido:

La CE prevé, en su artículo 18, que el domicilio es inviolable. Esta protección tiene su fundamento en los derechos a la intimidad y a la privacidad, protección que también se extiende al domicilio de las personas jurídicas¹¹. El domicilio constitucionalmente protegido se puede definir como cualquier lugar delimitado y con acceso restringido en el que permanente u ocasionalmente desarrolle su vida privada una o varias personas, físicas o

¹⁰ RUIZ GARIJO, M. *op. cit.* pág. 16. Sobre la mencionada STC 18/2005, se puede consultar la obra de LÓPEZ DÍAZ, A. “Principio de no autoincriminación y procedimiento sancionador tributario. ¿No pero sí? [A propósito de la STC 18/2005, de 1 de febrero]”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi* núm. 16/2005.

¹¹ CHECA GONZÁLEZ, C., “La inviolabilidad fiscal del domicilio de las personas jurídicas”, *Quincena Fiscal* núm. 19/2010. Así como FALCÓN Y TELLA, R., “El derecho a no declarar y la inviolabilidad del domicilio: la STC 54/2015, de 16 de marzo”, *Quincena Fiscal* núm. 13/2015.

jurídicas, independientemente del título que justifica su permanencia¹². No obstante, reiterada jurisprudencia del TEDH ha señalado que esta protección constitucional se debe extender también a los locales en los que las personas físicas desarrollen una actividad profesional o empresarial, como puede ser, por ejemplo, un despacho profesional¹³.

En el caso de las personas jurídicas, el Tribunal Constitucional ha definido el domicilio constitucionalmente protegido como aquel lugar “utilizado por representantes de la persona jurídica para desarrollar sus actividades internas, bien porque en ellos se ejerza la habitual dirección y administración de la sociedad, bien porque sirvan de custodia de documentos u otros soportes de la vida diaria de la sociedad o de su establecimiento y todo ello con independencia de que sea el domicilio fiscal la sede principal o la sede secundaria, exigiéndose en estos casos la autorización judicial o el consentimiento del interesado”¹⁴. Sería aquel lugar afecto a la dirección de la entidad, o en los que se conserven los documentos o soportes que estén reservados al conocimiento de terceros¹⁵.

En este sentido, no debe confundirse el domicilio constitucionalmente protegido con el domicilio fiscal, que es el definido por el artículo 48 LGT como el lugar de localización del obligado tributario en sus relaciones con la Administración Tributaria.

Para la entrada en el domicilio constitucionalmente protegido hay que atender a lo previsto en el artículo 113 LGT. Según este artículo, el acceso al domicilio podrá hacerse de dos formas:

2.4.1.- Consentimiento:

En primer lugar, la entrada al domicilio constitucionalmente protegido podrá hacerse cuando exista consentimiento. Este ha de ser otorgado por el obligado tributario, sin que, en ningún caso, deba interpretarse la denegación del consentimiento como una actitud obstruccionista¹⁶. Distinto es el caso de las personas jurídicas, en cuyo caso el

¹² SENDÍN CIFUENTES, J. L., “Los derechos de los empresarios ante la entrada de la Inspección de la Agencia Tributaria en sus oficinas”. *Quincena Fiscal* 3/2017, págs. 1-2.

¹³ SSTEDH 2000/87, de 16 de febrero; 2000/130, de 4 de mayo; 2005/97, de 27 de septiembre.

¹⁴ STC 5729/2010, de 30 de septiembre de 2010.

¹⁵ SENDÍN CIFUENTES, J. L. *Op. Cit.* Pág. 2. SSTs de 23 de abril de 2010 (RJ 2010/3636); 22 de noviembre de 2010 (RJ 2011/1018); 10 de diciembre de 2014 (RJ 2014/6370).

¹⁶ NAVARRO FAURE, A. “El domicilio constitucionalmente protegido en la Ley General Tributaria”, *Civitas Revista Española de Derecho Financiero* 138/2008, pág. 16.

consentimiento para la entrada en aquel deberá prestarlo el titular del órgano de administración o quien tuviese poderes suficientes otorgados por el mismo¹⁷.

En aquellos casos en los que el consentimiento para la entrada en el domicilio constitucionalmente protegido se hubiese prestado por persona que no tuviese poder para ello se entenderá que este acceso será inválido ya que se habría infringido el artículo 113 LGT, 172.3 RAPGIT y 18.2 CE. Es decir, las consecuencias de una actuación en el domicilio del obligado tributario vulnerando este derecho fundamental, además de las consecuencias penales que pudiera acarrear, llevarán consigo la nulidad de las actuaciones, así como la invalidez de las pruebas que se hayan podido obtener¹⁸.

En cuanto a la forma de prestar el consentimiento, este puede ser expreso o tácito. Sin embargo, en aquellos casos en los que el consentimiento se otorgue de forma tácita, deberá hacerse de forma clara e inequívoca, no siendo suficiente el mero hecho de que no conste la negativa del obligado tributario a consentir la entrada¹⁹. El artículo 173.5 RAPGIT prevé este consentimiento tácito al indicar que “se considerará que el obligado tributario o la persona bajo cuya custodia se encuentren los lugares a que se refiere el artículo 142.2 de la LGT, prestan su conformidad a la entrada y reconocimiento cuando ejecuten los actos normalmente necesarios que dependan de ellos para que las actuaciones puedan llevarse a cabo”.

El consentimiento prestado por quien tenga capacidad para otorgarlo puede ser revocado. La revocación puede hacerse en cualquier momento, en cuyo caso las pruebas obtenidas hasta el momento en el que el consentimiento es revocado serán válidas. La posibilidad de que el obligado tributario pueda revocar el consentimiento para la entrada en el domicilio constitucionalmente protegido ha sido prevista por el legislador, señalando que en dichos supuestos los funcionarios de inspección podrán adoptar las medidas cautelares previstas en el artículo 146 LGT antes de la finalización de las actuaciones, tal y como señala el segundo párrafo del apartado 5 del artículo 172 RAPGIT.

¹⁷ SSTs 4795/2013 y 4697/2013, de 23 de septiembre de 2013; 285/2012, de 25 de enero de 2012.

¹⁸ NAVARRO FAURE, A. *op. cit.* pág. 4.

¹⁹ STS 5279/2010 de 30 de septiembre de 2010.

2.4.2.- Autorización judicial:

El artículo 113 LGT establece que, en defecto de consentimiento por parte del obligado tributario, para el acceso al domicilio constitucionalmente protegido será necesaria la autorización judicial.

El artículo 91 De la Ley Orgánica 6/ 1985, de 1 de julio, del Poder Judicial (en adelante LOPJ) señala que corresponde a los Juzgados de lo Contencioso-Administrativo otorgar la autorización para la entrada en el domicilio, siendo la forma de la resolución la de Auto. Esta competencia también se establece en el artículo 8.6 LJCA.

El Tribunal Constitucional ha considerado que no es necesario que exista la obligación previa de intentar obtener el consentimiento previo del obligado tributario, por lo que ambas formas de acceso al domicilio constitucionalmente protegido operan de manera alternativa y no subsidiaria²⁰. Así, el Alto Tribunal ha señalado lo siguiente: “Tampoco cabe admitir la argumentación principal en que el recurrente apoya su demanda de amparo, a saber: que la autorización judicial para la entrada de la inspección tributaria en el domicilio personal ha de ser siempre y en todo caso posterior (y subsidiaria) al previo requerimiento del consentimiento de su titular y la subsiguiente negativa de éste”²¹.

El Auto por el que se autoriza la entrada en el domicilio podrá ser objeto de recurso ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia, tal y como señala el artículo 74 LOPJ y 80.1 d) LJCA.

La solicitud instada por la inspección habrá de estar motivada, en caso contrario esta será denegada. Es decir, los órganos de la Agencia Tributaria deben acreditar con datos objetivos la existencia de indicios claros de defraudación tributaria, siendo el juez quien haga una ponderación de los intereses en conflicto, teniendo en cuenta un principio de proporcionalidad respecto a la limitación del derecho fundamental. Criterio que ha sido seguido por el Tribunal Constitucional en algunas de sus sentencias²².

²⁰ HERRERO DE EGAÑA ESPINOSA DE LOS MONTEROS, J. M., “Facultades de la inspección de tributos”, *Comentarios a la Ley General Tributaria (Vol. I y II)*, Ed. Aranzadi, 2008, Pág. 3.

²¹ ATS 129/1999, de 26 de marzo de 1999.

²² SENDÍN CIFUENTES, J. L. *op. cit.* pág. 8. Particularmente la STC 140/2009 (RTC 2009, 140) indica al respecto lo siguiente: “Una motivación por remisión o motivación *in aliunde* satisface plenamente las exigencias de motivación que derivan del art. 24.1 CE, siempre que queden debidamente exteriorizados los

Finalmente, el artículo 172.4 RAPGIT únicamente señala que durante la entrada y registro los funcionarios de inspección pueden adoptar las medidas cautelares que consideren necesarias y que, una vez se ha finalizado esta entrada y registro, todas las circunstancias, incidencias y resultados serán comunicados a órgano jurisdiccional que lo autorizó.

2.5. Derecho de audiencia del obligado tributario

2.5.1.- Significado y manifestaciones en el procedimiento inspector:

El derecho de audiencia es una de las garantías más importantes en todos los procedimientos administrativos y, sobretodo, en el procedimiento inspector.

Se trata de una garantía que la Constitución Española establece en su artículo 105 c) cuando indica que la ley regulará “el procedimiento a través del cual deben producirse los actos administrativos, garantizando, cuando proceda, la audiencia del interesado”. Así mismo, la LPAC prevé este derecho al trámite de audiencia del interesado en su artículo 82 tanto durante la instrucción del procedimiento, como durante la tramitación de los recursos en aquellos casos en los que hubiese que tenerse en cuenta nuevos hechos o documentos no recogidos en el expediente originario, tal y como señala el artículo 118 LPAC.

La propia LGT señala, en su artículo 34.1, que el obligado tributario tendrá, entre otros, los siguientes derechos:

“l) Derecho a formular alegaciones y a aportar documentos que serán tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente propuesta de resolución.

m) Derecho a ser oído en el trámite de audiencia, en los términos previstos en esta ley”.

Así, la fase de alegaciones se configura como un trámite mediante el cual el obligado tributario puede ser oído por la Administración a través de una recopilación de

elementos de juicio sobre los que se basa la decisión y su fundamentación jurídica resulte una aplicación no irracional, arbitraria o manifiestamente errónea de la legalidad”.

sus alegaciones y documentos que deberán ser analizados por el órgano liquidador competente²³.

El RAPGIT prevé en su artículo 183 que “cuando el órgano de inspección considere que se han obtenido los datos y las pruebas necesarios para fundamentar la propuesta de regularización o para considerar correcta la situación tributaria del obligado, se notificará el inicio del trámite de audiencia previo a la formalización de las actas de conformidad o de disconformidad”. Añade este artículo que, en la misma notificación de apertura del trámite de audiencia, se podrá fijar el lugar, fecha y hora para la formalización de las actas.

Sin embargo, esta regla no es general, sino que existen ocasiones en las que no se celebra este trámite de audiencia, como es el supuesto que establece el artículo 99.8 LGT al indicar que no es necesario efectuar el trámite de audiencia previo a la propuesta de resolución en los casos en los que se suscriban actas con acuerdo o cuando se prevea un trámite de alegaciones posterior a esta propuesta, siempre que estuviese previsto este trámite posterior en las normas reguladoras del procedimiento. Siendo que, en este segundo supuesto, el expediente podrá ponerse de manifiesto en el trámite de alegaciones. Continúa este artículo señalando que este trámite de alegaciones no puede tener una duración inferior a 10 días ni superior a 15.

En el caso de actas de conformidad, el artículo 156.1 LGT indica que se concede al interesado un trámite de audiencia con carácter previo a la firma de dicho acta de conformidad con la finalidad de que alegue lo que convenga a su derecho.

Esto se da de la misma forma en los supuestos de actas de disconformidad, es decir, se concede al interesado, con carácter previo a la firma del mencionado acta de disconformidad, un trámite de audiencia para que alegue lo que convenga a su derecho, de acuerdo a lo previsto en el artículo 157.1 LGT. El apartado 3 de este artículo señala que

²³ PRÓSPER ALMAGRO, A. B. “El trámite de audiencia en los procedimientos tributarios: su recta justificación y las controvertidas consecuencias de su incumplimiento”, *Civitas revista Española de Derecho Financiero* núm. 171, 2016, pág. 7. Esta autora pone de manifiesto la sentencia del TS de 15 de marzo de 2012 RJ 2012/5477 al señalar el Alto Tribunal que “es verdad que el trámite de audiencia es propio de una Administración dialogante, participativa y respetuosa con los ciudadanos. Pero esas cualidades sólo se producen cuando se cumplen los aspectos formales y materiales que dicho trámite exige. De este modo, el mero hecho de poner en conocimiento de los afectados el expediente no es cumplimiento del trámite de audiencia. Para que este trámite se entienda cumplido se requiere que se produzca «diálogo», «participación» y «respeto». Pero nada de esto hay cuando la Administración no realiza acto alguno, ni siquiera en trámite de recurso, que demuestre que lo alegado ha sido tomado en consideración de alguna manera en la decisión final”.

estas alegaciones se deberán presentar en el plazo de 15 días. Este plazo se contará, de acuerdo al artículo 188.1 RAPGIT, a partir del día siguiente al de la fecha en que se ha producido la negativa a suscribir el acta, se haya suscrito o, en el caso de que no se hubiese comparecido a la firma del acta, el plazo se contará a partir de la notificación del acta.

Tal y como señala el artículo 176.1 c) RAPGIT, en las actas de inspección se consignará si se han presentado o no alegaciones por parte del obligado tributario durante el procedimiento o en el trámite de audiencia y, de haberse realizado estas alegaciones, la valoración jurídica de las mismas por el funcionario que suscribe el acta. Sin embargo, en el supuesto de que se suscriba un acta de disconformidad, la valoración de las alegaciones podrá incluirse en el informe que acompaña al acta y al que hace referencia el artículo 157.2 LGT.

El trámite de audiencia se puede volver a iniciar en los siguientes supuestos:

En los casos de actas de conformidad, de acuerdo al artículo 187.3 b) RAPGIT, una vez que se han firmado, si posteriormente se estimase que en la propuesta de liquidación existen errores en la apreciación de los hechos o indebida aplicación de las normas jurídicas, se notificará al obligado tributario el acuerdo de rectificación conforme a los hechos aceptados por este en el acta, concediéndose un plazo de 15 días para formular alegaciones.

En los supuestos de actas de disconformidad, el artículo 188.3 RAPGIT señala que si se rectifica la propuesta de liquidación por considerar que existiesen errores en la apreciación de los hechos o indebida aplicación de las normas jurídicas, afectando la rectificación a cuestiones no alegadas por el obligado tributario, se actuará de la misma manera que en las actas de conformidad. Igualmente en los supuestos de actas de disconformidad, de acuerdo al apartado 4 del artículo 188 RAPGIT, cuando el órgano que fuese competente para liquidar acordase que se complete el expediente, esto se notificará al obligado tributario y, si como consecuencia de las actuaciones complementarias se considerase necesario modificar la propuesta de liquidación, se dejará sin efecto el acta incoada y se formalizará un nuevo acta que sustituirá a todos los efectos a la anterior, tramitándose de forma correspondiente. Si, por el contrario, se mantiene la propuesta de liquidación que se contiene en el acta de disconformidad, se concede al obligado tributario un plazo de 15 días, a contar desde el día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo, para la puesta de manifiesto del expediente y la formulación de las alegaciones

que estime oportunas que, una vez son recibidas o ha concluido el plazo para su realización, el órgano competente para liquidar dicta el acto correspondiente que debe ser notificado.

2.5.2.- Consecuencias de la omisión del trámite de audiencia:

Para determinar estas consecuencias hay que remitirse a lo indicado por el TS sobre este aspecto. La doctrina mayoritaria ha señalado a este respecto que “la falta de audiencia no es determinante por sí sola de indefensión, a salvo de las especialidades del procedimiento sancionador, y por tanto, ya se encauce por la causa del apartado a) ó del e) del artículo 62.1, no configura un supuesto de nulidad absoluta, sino de mera anulabilidad, de acuerdo con una constante jurisprudencia”²⁴.

En este sentido, la declaración de nulidad de pleno derecho para aquellos casos en los que existiese una omisión del trámite de audiencia se daría únicamente en el procedimiento sancionador. Así lo ha manifestado el TS al señalar que “la omisión de este trámite esencial en todo expediente sancionador, infringen manifiestamente lo establecido en los artículos 24 y 25 de la Constitución, al quedar privado de cualquier posibilidad de defensa. Causa de nulidad radical contemplada en el artículo 62.1.a), «los que lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional»”²⁵.

Sin embargo, en el procedimiento de inspección, la omisión del trámite de audiencia podrá tener como consecuencia: bien la anulabilidad del acto o bien la declaración de un defecto formal de carácter no invalidante²⁶.

El Tribunal Constitucional ha señalado que “una indefensión constitucionalmente relevante no tiene lugar siempre que se vulneren cualesquiera normas procesales, sino sólo cuando con esa vulneración se aparejan consecuencias prácticas consistentes en la privación del derecho de defensa y en un perjuicio real y efectivo de los intereses del afectado por ella”²⁷.

²⁴ STS de 30 de abril de 1992 (RJ 1992/4207). En el mismo sentido se ha pronunciado el Alto Tribunal en sentencias como las de fecha 3 de marzo de 2004 (RJ 2004/2923); de 17 de diciembre de 2009 (RJ 2010/2310); de 23 de marzo de 2011 (RJ 2011/2517); de 27 de julio de 2011 (RJ 2011/6889).

²⁵ STS de 21 de octubre de 2010 (RJ 2010/7519).

²⁶ PRÓSPER ALMAGRO, A. B. *op. cit.* pág. 8.

²⁷ STC 48/1986 de 23 de abril de 1986.

Sobre la base de esta idea, surge la distinción entre los términos de “indefensión material e indefensión formal”, que ha sido analizada también por el TS. A este respecto, el Alto Tribunal ha señalado que los supuestos de indefensión “no nacen de la sola y simple infracción de las normas procedimentales sino cuando la vulneración de las normas procesales llevan consigo la privación del derecho a la defensa, con perjuicio real y efectivo para los intereses afectados, no protegiéndose situaciones de simple indefensión formal, sino aquellos supuestos de indefensión material en los que se haya podido razonablemente causar un perjuicio al recurrente”²⁸.

3.- OBLIGACIONES DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y LÍMITES EN SU ACTUACIÓN

3.1.- Inicio del procedimiento inspector. Los Planes de Control Tributario

El procedimiento de inspección tributaria puede iniciarse tanto de oficio como a petición del obligado tributario, tal y como señala el artículo 147 LGT en su primer apartado. Una de las formas en que se puede iniciar el procedimiento de inspección de oficio es mediante el cumplimiento del Plan de Control Tributario que elabora anualmente la Administración Tributaria. De acuerdo al artículo 116 LGT y 170 RAPGIT, el Plan de Control Tributario tendrá carácter reservado, es decir, de acuerdo al mencionado artículo 170.7 RAPGIT, el Plan de Control Tributario no puede ser objeto de publicidad o de comunicación, tampoco se pondrán de manifiesto a los obligados tributarios ni a los órganos ajenos a la aplicación de los tributos. Sin embargo, de acuerdo al artículo 116 LGT, el carácter reservado del Plan de Control Tributario no impide que se hagan públicos los criterios que lo informen.

En cuanto al ámbito temporal del Plan de Control Tributario, el artículo 170.5 RAPGIT señala que estos planes sirven para seleccionar a aquellos obligados tributarios sobre los que se inicien las actuaciones inspectoras “en el año de que se trate”. Pues bien, este límite temporal debe considerarse, tal y como señala la AN, un elemento relevante y

²⁸ STS de 28 de marzo de 2008 (RJ 2008/1762).

esencial en la aplicación de los planes. El incumplimiento de este límite temporal tendría como consecuencia la invalidación del procedimiento inspector y la ausencia del mismo²⁹.

Continúa el artículo 170 RAPGIT indicando en su apartado 6 que el Plan de Control Tributario, así como los planes parciales, en curso de ejecución pueden ser objeto de revisión, de oficio o a propuesta de los órganos territoriales. Sin embargo, el apartado 8 del mismo artículo establece que el acto por el que el órgano competente para liquidar determina los obligados tributarios que vayan a ser objeto de comprobación en ejecución del correspondiente plan de inspección es un acto de mero trámite, no siendo susceptible de recurso o reclamación económico-administrativa.

3.2.- Carga de la prueba

Otra de las garantías que se encuentra durante el desarrollo del procedimiento de inspección es aquella que se refiere a la carga de la prueba. La propia LGT hace referencia a este aspecto al señalar que debe ser la parte que haga valer su derecho la que deba probar los hechos constitutivos del mismo³⁰. No obstante, en aplicación de lo establecido en el artículo 106.1 de la mencionada ley, para todo aquello relativo a la interpretación y valoración de la prueba se deberá tener en cuenta lo previsto en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil (en adelante LEC), en concreto, a lo previsto en el artículo 217.

Aunque la LGT haya previsto esta regla de la carga de la prueba en aquellos procedimientos de aplicación de los tributos, no será de aplicación en el procedimiento

²⁹ SAN 353/2016 de 14 de julio (JT 2016/1316); en esta sentencia la AN manifiesta respecto de este límite temporal lo siguiente: “Efectivamente, hemos señalado que, en la regulación reglamentaria, los planes de inspección deben elaborarse anualmente. Considerar este límite temporal como un elemento accesorio sin relevancia invalidante, como sostiene la Administración demandada, implica eliminar la eficacia jurídica de uno de los elementos configuradores del ámbito de los planes de inspección, y, llevaría al absurdo de entender que el plan, aprobado para un año, podría ejecutarse en cualquier momento posterior a su aprobación. Por tal razón debemos concluir que el requisito temporal que examinamos es esencial en la aplicación de los planes y el inicio de las actuaciones inspectoras debe ajustarse a ese límite temporal. Desde esta perspectiva, debemos acoger los planteamientos del recurrente en cuanto que, siendo esencial el límite temporal, su vulneración invalida el procedimiento inspector y provoca la ausencia del mismo”.

³⁰ Así señalado por la LGT en su artículo 105.1: En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo.

sancionador tributario, ya que en el mismo rige el principio de “in dubio pro reo” y la presunción de inocencia³¹.

En relación a la carga de la prueba el Tribunal Supremo ha puesto de manifiesto la naturaleza, en unos casos, inquisitiva y, en otros, dispositiva del procedimiento inspector y, en general, de los procedimientos de aplicación de los tributos³².

Así, por un lado, ha calificado a los procedimientos tributarios de la siguiente manera: son inquisitivos en el momento en el que se manifiesta la actividad de investigación y de comprobación; y son de naturaleza dispositiva cuando la actividad probatoria se desarrolla frente al ciudadano. Esto se ha puesto de manifiesto por el Tribunal Supremo al señalar que “Existen pronunciamientos equívocos en relación al procedimiento tributario como un procedimiento administrativo inquisitivo (sólo con respecto al hecho imponible, supuestos de exención y no sujeción): En un procedimiento administrativo inquisitivo, impulsado de oficio, ni la prueba ni carga de la prueba pueden tener la misma significación que en un proceso dispositivo: «Comenzando por el hecho de que la Administración deberá averiguar los hechos relevantes para la aplicación del tributo, incluidos, en su caso, los que pudieran favorecer al particular, aún no alegados por este. Y en pro de esa finalidad se imponen al sujeto pasivo del tributo, e incluso a terceros, deberes de suministrar, comunicar o declarar datos a la Administración, cuando no de acreditarlos, así como se establecen presunciones que invierten la carga de la prueba dispensando al ente público de la acreditación de los hechos presuntos»³³.

Por otro lado, el Alto Tribunal ha calificado los procedimientos tributarios como dispositivos, al señalar que: “cada parte tiene la carga de probar aquellas circunstancias que le favorecen, esto es, la Administración la realización del hecho imponible y de los elementos de cuantificación de la obligación, y el obligado tributario las circunstancias

³¹ ALONSO ORTEGA, J.M.: “El «onus probandi» en los procedimientos tributarios”. *Quincena Fiscal* núm. 18/2016, 2016, pág.1. Para más información sobre la prueba se puede consultar la obra de RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, M. “La Prueba en Derecho Tributario. Formación y Preconstitución de la Prueba en Derecho Tributario”, *Revista Española de Derecho Financiero* núm. 138/2008, 2008.

³² Tal y como explica ALONSO ORTEGA, J.M. *Op. Cit.* Pág. 6.

³³ SSTs 227/2016, de 26 de mayo de 2016 (JT 2016/1033); Esta idea también se pone de manifiesto en la sentencia de 12 de julio de 2012 (RJ 2012/7829).

determinantes de los supuestos de no sujeción, exenciones y bonificaciones o beneficios fiscales”³⁴.

Además, sobre la Administración Tributaria pesa el principio de investigación de oficio en virtud del cual corresponde a la misma el deber de realizar la investigación suficiente de todos los hechos que tengan trascendencia tributaria y, de esta forma, reconstruir los hechos fácticos, realizando para ello todas las actuaciones de indagación pudiendo utilizar tanto las pruebas aportadas por el contribuyente como las obtenidas de oficio.

Así, en los procedimientos tributarios de aplicación de los tributos se distinguen los siguientes factores³⁵:

En primer lugar, al tratarse estos procedimientos como administrativos, el principio de legalidad de la actuación administrativa y el control realizado en vía económico-administrativa y jurisdiccional *a posteriori* son máximas aplicables. Por tanto, la Administración Tributaria tiene la obligación de conseguir los medios de convencimiento que sean necesarios, debiendo motivar el acto administrativo³⁶.

En segundo lugar, en relación a lo explicado anteriormente, el hecho de que sea de aplicación el principio de investigación de oficio supone una rebaja del carácter dispositivo del procedimiento, añadiendo rasgos propios de carácter inquisitivo. Es decir, el artículo 105 LGT obliga a probar tanto al contribuyente como a la Administración Tributaria.

En tercer lugar, es preciso mencionar la obligación que tiene el contribuyente de colaboración con la Administración Tributaria. Obligaciones tales como las que se ponen de manifiesto en la propia LGT al indicar, en el apartado 4 del artículo 106, que se debe aportar factura, de forma prioritaria, para justificar los gastos deducibles y las deducciones que se practiquen siempre que estén originados por operaciones realizadas por empresarios o profesionales. No obstante, añade el mencionado artículo en su segundo párrafo que en el caso de que la Administración cuestionase la efectividad de la factura, sería el obligado

³⁴ SSTS 926/2007, de 5 de febrero de 2007 (RJ 2007/867); 6041/2010, de 7 de octubre de 2010 (RJ 2010/7039); 6795/2011, de 6 de octubre de 2011 (RJ 2011/7575).

³⁵ Extraídos de la obra de ALONSO ORTEGA, J.M. *op. cit.* pág. 9.

³⁶ CAYÓN GALIARDO, A. “Cuestiones sobre la prueba en los procedimientos tributarios”, *Técnica Tributaria* núm. 87/2012, pág. 16.

tributario el que deba aportar las pruebas sobre la realidad de las operaciones ya que, como el propio precepto indica: “la factura no constituye un medio de prueba privilegiado respecto de la existencia de las operaciones”. Además, las mencionadas facturas deberán reunir los requisitos establecidos en el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación.

Otro principio que resulta de aplicación respecto a la carga de la prueba es el de facilidad y disponibilidad tributaria. Este principio se encuentra recogido en el apartado 7 del artículo 217 LEC, el cual estipula que el tribunal debe tener en cuenta la disponibilidad y facilidad probatoria correspondiente a cada una de las partes para aplicar lo dispuesto en relación a la carga de la prueba.

La aplicación de este principio supondría una alteración de las reglas anteriormente indicadas en todo lo respectivo a la carga de la prueba. En este sentido se ha manifestado el Tribunal Supremo al señalar que deberá ser aquella parte a la que le sea más fácil demostrar los motivos de lo pretendido, o de aquello que sea objeto de controversia, la que deba aportar los medios probatorios³⁷. La Audiencia Nacional (en adelante AN) se apoya en este argumento cuando indica que “los anteriores criterios han de conjugarse con los de normalidad y facilidad probatoria de manera que la carga de la prueba ha de atribuirse a aquella parte más próxima a las fuentes de prueba, y para la cual resulta de extrema sencillez la demostración de los hechos controvertidos”³⁸.

3.3.- Límites en el examen de la documentación

El artículo 171 RAPGIT, en relación a lo previsto en el artículo 142.1 LGT, establece que una de las facultades de la inspección de los tributos es la del examen de la documentación de los obligados tributarios. En este artículo se indican cuáles son los documentos que la Administración Tributaria puede examinar, a saber:

“a) Declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones de datos o solicitudes presentadas por los obligados tributarios relativas a cualquier tributo.

³⁷ STS de 11 de junio de 1998 (RJ 1998/4504).

³⁸ Sentencia de la Audiencia Nacional 380/2016 de 22 de septiembre de 2016 (JUR 2016/232133).

b) Contabilidad de los obligados tributarios, que comprenderá tanto los registros y soportes contables como las hojas previas o accesorias que amparen o justifiquen las anotaciones contables.

c) Libros registro establecidos por las normas tributarias.

d) Facturas, justificantes y documentos sustitutivos que deban emitir o conservar los obligados tributarios.

e) Documentos, datos, informes, antecedentes y cualquier otro documento con trascendencia tributaria”.

En todas estas comunicaciones de datos se respetará el derecho el contribuyente al secreto de comunicaciones que recoge el artículo 18.3 CE.

En relación a la contabilidad, la posibilidad de que la Administración Tributaria pueda examinarla queda en contraste con lo señalado en el artículo 32 del Código de Comercio pues este último precepto citado establece que aquella es secreta. Sin embargo, en el ámbito del procedimiento inspector tiene un mayor peso el deber del obligado tributario de poner a disposición del personal inspector toda la documentación indicada en el apartado primero del artículo 171 RAPGIT. Además, la aportación de la documentación se deberá realizar en un plazo no inferior a diez días, contados a partir del día siguiente al de la notificación del requerimiento, tal y como señala el mencionado artículo en el apartado tercero. Por lo que en este supuesto cabría preguntarse por qué tiene una mayor relevancia lo previsto en el reglamento y no lo que establece el Código de Comercio³⁹.

3.4.- El deber de documentar las actuaciones inspectoras

Otra garantía con la que cuenta el contribuyente durante el desarrollo del procedimiento inspector es aquella que se refiere a la forma de las actuaciones inspectoras.

³⁹ A este respecto, es importante hacer referencia a la sentencia del Tribunal Constitucional 110/1984, de 26 de noviembre (RTC 1984/110), en la cual el Alto Tribunal pone de manifiesto que “este derecho (derecho a la intimidad), al igual que los demás, tiene sus límites que, en este caso, vienen marcados por el deber de todos de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo, como dispone el ya citado artículo 31.1 de la Constitución, deber para cuyo efectivo cumplimiento es evidentemente necesaria la inspección fiscal” [...] “no se considerarán con carácter general intromisiones ilegítimas las actuaciones autorizadas o acordadas por la autoridad competente de acuerdo con la Ley (artículo 8.1). Entiéndase que la ley sólo puede autorizar esas intromisiones por «imperativos de interés público»”.

La LGT en su artículo 143 y, de la misma forma, el artículo 175 RAPGIT, establecen que aquellas deberán estar documentadas en comunicaciones, diligencias, informes y actas.

Son de destacar en este caso las actas ya que, sobre la base del artículo 143.2 LGT, son los documentos públicos en los que se recoge el resultado de las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación, y en las que se propone la regularización que se estime procedente de la situación tributaria del obligado o declarando correcta la misma.

Estas actas, añade el artículo 144 LGT, hacen prueba de los hechos, una vez aceptados por los obligados tributarios, se presumen ciertos y solo pueden rectificarse mediante prueba de haber incurrido en error de hecho.

3.4.1.- Documentación del fin de las actuaciones inspectoras:

Una vez que ha finalizado el trámite de audiencia, el resultado de las actuaciones de comprobación e investigación llevadas a cabo durante el procedimiento inspector se documentará en las actas de inspección, tal y como indica el artículo 185 RAPGIT.

Continúa el mencionado artículo señalando en su apartado primero el supuesto de que la competencia para dictar el acto de liquidación fuese de una Administración Tributaria distinta de la que ha llevado a cabo las actuaciones de comprobación e investigación. En este caso la suscripción de acta deberá ser autorizada de forma expresa por el órgano competente para liquidar de la Administración Tributaria que hubiera realizado aquellas actuaciones.

El apartado 2 de este artículo 185 RAPGIT establece que el acta será firmada por el funcionario y por el obligado tributario, aunque únicamente serán firmadas por aquel en el supuesto de que el obligado tributario no supiera o no pudiera firmarlas, si no compareciera en el lugar y fecha señalados para su firma o si se negara a suscribirlas.

De cada acta se entrega un ejemplar al obligado tributario. El apartado 4 del artículo 185 RAPGIT concluye señalando que estas actas de inspección no pueden ser objeto de recurso o reclamación económico-administrativa, sin perjuicio de los que procedan contra las liquidaciones tributarias resultantes de estas actas de inspección.

Como garantía para la defensa y la tutela judicial efectiva del obligado tributario, las actas que documenten el contenido de las actuaciones inspectoras deberán contener, como mínimo, todos los elementos enumerados en el artículo 153 LGT. No obstante, en los caso

de actas con acuerdo la propia LGT, en su artículo 155, prevé un contenido adicional que deben incluir este tipo de actas.

3.4.2.- Tramitación de las actas⁴⁰:

a) Actas con acuerdo:

Las actas con acuerdo se dan en aquellos casos recogidos en el apartado primero del artículo 155 LGT. Para que puedan suscribirse este tipo de actas será necesario que se cumplan los requisitos previstos en el apartado 3 del artículo 155 LGT, los cuales son:

“a) Autorización del órgano competente para liquidar, que podrá ser previa o simultánea a la suscripción del acta con acuerdo.

b) La constitución de un depósito, aval de carácter solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución, de cuantía suficiente para garantizar el cobro de las cantidades que puedan derivarse del acta”.

La tramitación del proceso en los casos de actas con acuerdo deberá seguir los pasos previstos en el artículo 186 RAPGIT.

En los casos en los que hubiese impuesto sanción al obligado tributario, la suscripción de un acta con acuerdo conlleva una reducción de la sanción impuesta en un 50%, de acuerdo a lo previsto en el artículo 188.1 LGT.

En cuanto a la impugnación o revisión de las actas con acuerdo, El artículo 155.6 LGT señala que el contenido del acta con acuerdo se entiende íntegramente aceptado por el obligado tributario y por la Administración Tributaria. La liquidación y sanción que derivasen del acuerdo únicamente podrían ser objeto de impugnación o revisión en vía administrativa por el procedimiento de declaración de nulidad de pleno derecho. Esto último sin perjuicio del recurso que pudiese proceder en vía contencioso-administrativa por la existencia de vicios en el consentimiento.

El apartado 7 del mismo artículo establece que la falta de suscripción de un acta con acuerdo en un procedimiento inspector no es motivo de recurso o reclamación contra las liquidaciones derivadas de actas de conformidad o disconformidad⁴¹.

⁴⁰ Vid. sobre la tramitación de las actas GARCÍA BERRO, F., “La Inspección Tributaria en la nueva LGT”, *Quincena Fiscal* núm. 21/2004.

b) Actas de conformidad:

Este tipo de actas se suscriben en aquellos supuestos en los que el obligado tributario presta su conformidad con la propuesta de regularización y liquidación formulada por la inspección de los tributos y que se incorporan en el acta, tal y como señala el apartado 2 del artículo 156 LGT y el apartado 1 del artículo 187 RAPGIT.

La tramitación de este tipo de actas seguirá el cauce establecido en el artículo 187 RAPGIT.

Cuando se imponga sanción, el artículo 188.1 LGT establece que se deberá aplicar una reducción del 30% en los supuestos de conformidad. El importe de esta reducción se exigirá en el caso de que el contribuyente hubiese interpuesto recurso o reclamación contra la regularización, tal y como establece el apartado 2 del artículo 188 LGT.

Respecto a la impugnación o revisión de estas actas de conformidad, el apartado 4 del artículo 187 RAPGIT indica que el obligado tributario no puede revocar la conformidad manifestada en el acta, sin perjuicio de su derecho a recurrir contra la liquidación que resultase de esta, pudiendo presentar alegaciones. De acuerdo al apartado 3 b) de este artículo 187 RAPGIT, si se estima que existen errores en la apreciación de los hechos o se han aplicado las normas jurídicas de forma indebida en la propuesta de liquidación, se notificará al obligado tributario acuerdo de rectificación conforme a los hechos aceptados por este en el acta, concediéndole un plazo de 15 días para que formule alegaciones, este plazo se contará desde el día siguiente al de la notificación de la apertura de este plazo⁴².

El apartado 3 del artículo 156 LGT señala que la liquidación se entiende producida y notificada si, en el plazo de un mes contado desde el día siguiente al de la fecha del acta, no se hubiere notificado al interesado acuerdo del órgano competente para liquidar, en el que se incluya alguno de los siguientes contenidos:

⁴¹ Vid. sobre las actas con acuerdo HERRERO DE EGAÑA ESPINOSA DE LOS MONTEROS, J. M. “Actas inspectoras con acuerdo”, *Comentarios a la Ley General Tributaria (Vol. I y II)*, Aranzadi, 2008; GARCÍA-HERRERA BLANCO C. y HERRERA MOLINA P. M. “Defensa de las Actas con Acuerdo como cauce ordinario del procedimiento inspector”, *Quincena Fiscal* núm. 11/2005; ALONSO HERNÁNDEZ, F. “Las actas con acuerdo en la nueva LGT: un instrumento encaminado a reducir la conflictividad en el ámbito fiscal”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi* núm. 11/2004.

⁴² Vid. sobre las actas con acuerdo: CALVO VÉRGEZ, J. “La operatividad de las actas de conformidad en el procedimiento de inspección tributaria: naturaleza, contenido y alcance”, *Aranzadi Doctrinal* núm. 9/2017, Aranzadi, 2017.

“a) Rectificando errores materiales.

b) Ordenando completar el expediente mediante la realización de las actuaciones que procedan.

c) Confirmando la liquidación propuesta en el acta.

d) Estimando que en la propuesta de liquidación ha existido error en la apreciación de los hechos o indebida aplicación de las normas jurídicas y concediendo al interesado plazo de audiencia previo a la liquidación que se practique”.

c) Actas de disconformidad:

Este tipo de acta se suscribe cuando concurre alguna de las causas recogidas en el artículo 188.1 RAPGIT a saber: cuando el obligado tributario se niega a suscribir el acta; cuando la suscriba pero no preste su conformidad a las propuestas de regularización y de liquidación contenidas en la misma o; cuando no comparezca en la fecha señalada para la firma del acta.

En cuanto a la tramitación de este tipo de actas, se seguirá lo previsto en el artículo 188 RAPGIT.

En este tipo de actas se hará constar el derecho del obligado tributario a formular, en el plazo de 15 días, las alegaciones que considere oportunas ante el órgano competente para liquidar, tal y como indica el artículo 157.3 LGT y 188.1 RAPGIT.

Si el órgano competente para liquidar acuerda la rectificación de la propuesta contenida en el acta al considerar este que existe algún error en la apreciación de los hechos o por la indebida aplicación de las normas jurídicas, afectando esta rectificación a cuestiones no alegadas por el obligado tributario, este podrá efectuar alegaciones en el plazo de 15 días, a contar desde el día siguiente al de la notificación de la apertura de este plazo, manifestando su conformidad o disconformidad con la nueva propuesta formulada en el acuerdo de liquidación, tal y como se pone de manifiesto en el apartado 3 del artículo 188 RAPGIT. Por otro lado, como establece el apartado 4 del mismo artículo, el órgano competente para liquidar puede acordar que se complete el expediente en cualquiera de sus extremos; en el caso de que se mantuviese la propuesta de liquidación contenida en el acta de disconformidad, se concede al obligado tributario en plazo de 15 días para la puesta de manifiesto del expediente y para formular las alegaciones que considere convenientes a su

derecho, plazo que se contará a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo. Finalmente, de acuerdo al artículo 189 RAPGIT, el procedimiento finaliza mediante liquidación del órgano competente para liquidar.

3.5.- Lugar y horario de las actuaciones inspectoras

El lugar y el horario en el que se van a llevar a cabo las actuaciones inspectoras está predeterminado por la ley. Así, se parte de la base de que la dirección de las actuaciones inspectoras corresponde a los órganos de inspección, siendo los funcionarios que tramiten el procedimiento los que decidan el lugar, día y hora en que dichas actuaciones deban realizarse, tal y como establece el artículo 180.2 RAPGIT.

3.5.1.- Lugar de las actuaciones inspectoras:

La LGT prevé en el artículo 151 cuáles son los lugares en los que se pueden llevar a cabo las actuaciones inspectoras, como son:

“a) En el lugar donde el obligado tributario tenga su domicilio fiscal, o en aquel donde su representante tenga su domicilio, despacho u oficina.

b) En el lugar donde se realicen total o parcialmente las actividades gravadas.

c) En el lugar donde exista alguna prueba, al menos parcial, del hecho imponible o del presupuesto de hecho de la obligación tributaria.

d) En las oficinas de la Administración tributaria, cuando los elementos sobre los que hayan de realizarse las actuaciones puedan ser examinados en ellas”.

Cuando las actuaciones inspectoras consistan en el examen de documentos, libros, contabilidad y demás documentación prevista en el artículo 142.1 LGT, deberán llevarse a cabo en el lugar donde legalmente deban hallarse los libros de contabilidad o documentos, tal y como establece el apartado 2 del artículo 174 RAPGIT. Sin embargo, el propio artículo prevé una serie de excepciones a esta regla:

En primer lugar, puede darse el caso de que el examen de la documentación se realice en las oficinas de la Administración Tributaria o en otro lugar que se hubiere acordado. Todo esto es posible siempre que el obligado tributario preste su conformidad de forma previa, debiéndose hacer constar en diligencia.

En segundo lugar, la documentación podrá ser examinada en las oficinas de la Administración Tributaria en los casos en los que se hubieran obtenido copias en cualquier tipo de soporte.

Se puede requerir la presentación de registros y documentos en los supuestos en los que estos estén establecidos por normas de carácter tributario, o de los justificantes exigidos por estas, para su examen en las oficinas de la Administración Tributaria.

Por último, otra de las excepciones es la que se produce en los casos en los que las actuaciones de la inspección no tengan relación con el desarrollo de una actividad económica. En este supuesto se podrá requerir la presentación, en las oficinas de la Administración Tributaria, de los documentos y justificantes que sean necesarios para la debida comprobación de la situación económica. Esto será posible en los casos en los que estén establecidos o sean exigidos por normas de carácter tributario o se trate de justificantes que sean necesarios para la prueba de los hechos o circunstancias consignados en las declaraciones tributarias.

De acuerdo al artículo 151.3 LGT, el examen de la documentación requerida por la Administración Tributaria deberá hacerse en el domicilio, local, despacho u oficina del obligado tributario, debiendo estar este presente durante el referido examen, o persona que designe.

Una vez terminadas las actuaciones de cada día, señala el artículo 180.3 RAPGIT, que se hubiesen realizado en presencia del obligado tributario, el personal inspector que estuviese desarrollando las actuaciones podrá fijar el lugar, día y hora para su reanudación, que podrá tener lugar el día hábil siguiente. No obstante, los requerimientos de comparecencia en las oficinas de la Administración tributaria no realizados en presencia del obligado tributario deberán habilitar para ello un plazo mínimo de 10 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación del requerimiento.

El artículo 90.4 RAPGIT indica que, en los casos en los que el obligado tributario fuese una persona con discapacidad o con movilidad reducida, las actuaciones se desarrollarán en lugar que resulte más apropiado de entre las oficinas públicas o locales del obligado tributario.

No obstante todo lo anterior, el artículo 180.4 RAPGIT establece que las actuaciones del procedimiento inspector deben llevarse a cabo de forma que se perturbe lo

menos posible el normal desarrollo de las actividades laborales o económicas del obligado tributario.

3.5.2.- Horario de las actuaciones inspectoras:

En cuanto al horario de las actuaciones inspectoras también se han previsto una serie de limitaciones. La LGT prevé en su artículo 152.1 que, en aquellos casos en los que las actuaciones se lleven a cabo en oficinas públicas, el horario oficial será el de apertura al público de las mismas, debiendo estar dentro de la jornada de trabajo vigente. Esto está previsto de igual manera en el artículo 90.1 RAPGIT.

Como excepción a esta regla general está lo dispuesto en el artículo 182.2 RAPGIT. Este precepto hace referencia a aquellos casos en los que las actuaciones inspectoras se desarrollen en los locales del obligado tributario. Pues bien, de acuerdo a lo indicado en este artículo, dichas actuaciones podrán realizarse fuera de la jornada laboral de oficina o de la actividad. No obstante, para que pueda darse esta regla se debe dar alguno de los siguientes supuestos:

En primer lugar, estas actuaciones podrán realizarse cuando medie el consentimiento del obligado tributario.

En segundo lugar, las actuaciones inspectoras podrán llevarse a cabo en los locales del obligado tributario y fuera de la jornada laboral cuando, no mediando el consentimiento del obligado tributario, sea necesario para evitar que desaparezcan, se destruyan o alteren pruebas, o cuando las circunstancias del caso requieran que las actuaciones de inspección se realicen con celeridad tal que sea necesario que se lleven a cabo fuera de la jornada laboral. Para ello, se requerirá la autorización previa del órgano competente de la Administración Tributaria. Dicha autorización debe otorgarse por el delegado o director del departamento del que dependa el órgano actuante en el ámbito de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. En el ámbito de la Dirección General del Catastro, la autorización corresponde al Director General del Catastro. En todos estos casos, el obligado tributario puede exigir que se le entregue una copia de la autorización.

3.6.- Plazo de las actuaciones inspectoras

3.6.1.- Plazo máximo para la terminación del procedimiento:

Una de las garantías más importantes con las que cuenta el contribuyente en el procedimiento inspector es el sometimiento de este procedimiento a un plazo fijo⁴³.

De acuerdo al artículo 150 LGT, las actuaciones del procedimiento inspector deben concluir, con carácter general, en el plazo de 18 meses. No obstante, este mismo artículo ha previsto que la duración del procedimiento pueda extenderse a 27 meses cuando concurra alguna de las siguientes circunstancias:

“1.º Que la Cifra Anual de Negocios del obligado tributario sea igual o superior al requerido para auditar sus cuentas.

2.º Que el obligado tributario esté integrado en un grupo sometido al régimen de consolidación fiscal o al régimen especial de grupo de entidades que esté siendo objeto de comprobación inspectora”.

En cuanto al cómputo de los plazos, el apartado 2 de este artículo 150 LGT señala que los plazos anteriormente indicados se contarán desde la fecha de notificación al obligado tributario del inicio del procedimiento inspector hasta que se notifique, o se entienda notificado, el acto administrativo que resulte del procedimiento. Así, en los caso de actas con acuerdo, el artículo 155.5 LGT señala que se entiende notificada la liquidación y, en su caso, notificada la sanción, en los términos de las propuestas formuladas, si transcurridos 10 días, contados desde el siguiente a la fecha del acta, no se hubiera notificado al interesado acuerdo del órgano competente para liquidar rectificando los errores materiales que pudiera contener el acta con acuerdo. Cuando se trate de actas de conformidad se entiende que, en el plazo de un mes a contar desde la fecha del acta se

⁴³ Vid. sobre este particular DE MIGUEL CANUTO, E., “El plazo máximo para liquidar en las actuaciones inspectoras”, *Quincena Fiscal* núm. 14/2016, Aranzadi, 2016. Así como ZOZAYA MIGUÉLIZ, E., “Actuaciones inspectoras fuera de plazo”, Aranzadi Doctrinal núm. 7/2011, Aranzadi, 2011; VVAA. “Interrupción justificada de las actuaciones inspectoras. Petición de información a las Administraciones tributarias pertenecientes a otros Estados Miembros de la Unión Europea. Realización de actuaciones inspectoras durante el plazo de interrupción justificada. Improcedente cómputo del plazo de interrupción justificada.-Prescripción parcial [Crónicas TS (Sala 3ª) año 2010-2011]”, *Crónica de la Jurisprudencia del Tribunal Supremo*, Aranzadi, 2011; CALVO VÉRGEZ, J., “La incidencia de las dilaciones «por causa no imputable a la administración tributaria» en el plazo de duración de las actuaciones inspectoras”, *Aranzadi Doctrinal* núm. 6/2012, Aranzadi, 2012; CALVO VÉRGEZ, J., “La interrupción del plazo de duración de las actuaciones inspectoras y la retroacción de actuaciones a la luz de la reciente doctrina de los Tribunales de Justicia”, *Quincena Fiscal* núm. 13/2016, Aranzadi, 2016; GARCÍA NOVOA, C., “Los efectos del incumplimiento de los plazos máximos de duración en el procedimiento inspector. Más sobre el discutido alcance de las «actuaciones inspectoras»”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi* núm. 4/2005, Aranzadi, 2005.

entenderá notificada la liquidación de acuerdo a la propuesta formulada en el acta si no se hubiera notificado al interesado acuerdo del órgano competente para liquidar, tal y como establece el apartado 3 del artículo 156 LGT.

En todo caso, en el segundo párrafo del artículo 150.2 LGT ya se pone de manifiesto la obligación de informar al obligado tributario del plazo que resulta aplicable, así como si, durante el desarrollo del procedimiento inspector se aprecia que concurre alguna de las circunstancias que conllevan la extensión del procedimiento a 27 meses⁴⁴.

3.6.2.- Causas de suspensión del plazo:

El apartado 3 del artículo 150 LGT prevé los supuestos de suspensión del cómputo de los plazos del procedimiento inspector. Estos supuestos son los siguientes:

a) Cuando se apreciare la existencia de un posible delito fiscal. El cómputo del plazo del procedimiento inspector se suspenderá por la remisión al Ministerio Fiscal o a la jurisdicción competente sin practicar la liquidación de acuerdo con lo señalado en el artículo 251 LGT⁴⁵.

b) El cómputo del plazo del procedimiento inspector se suspenderá cuando se reciba la comunicación de un órgano jurisdiccional mediante la que se ordene la suspensión o paralización respecto de determinadas obligaciones tributarias o elementos de las mismas de un procedimiento inspector en curso.

c) Otra causa de suspensión del plazo se produce por “el planteamiento por la Administración Tributaria que esté desarrollando el procedimiento de inspección de un conflicto ante las Juntas Arbitrales previstas en la normativa relativa a las Comunidades Autónomas, en la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra y en la Ley 12/2002, de 23 de mayo, del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco o la recepción de la comunicación del mismo”.

⁴⁴ En relación con el conflicto en la aplicación de la norma tributaria vid. SAN de 1 de junio de 2017 (JT 2017/899).

⁴⁵ De acuerdo al artículo 251 LGT, la Administración se abstendrá de practicar liquidación en los siguientes casos: “a) Cuando la tramitación de la liquidación administrativa pueda ocasionar la prescripción del delito con arreglo a los plazos previstos en el artículo 131 del Código Penal.

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

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

d) En el supuesto de conflicto en la aplicación de la norma tributaria, es causa de suspensión del cómputo del plazo del procedimiento inspector la remisión a la Comisión consultiva del expediente de conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

e) Otra causa de suspensión que recoge la LGT es “el intento de notificación al obligado tributario de la propuesta de resolución o de liquidación o del acuerdo por el que se ordena completar actuaciones a que se refiere el artículo 156.3.b) de esta Ley”.

f) Por último, la concurrencia de una causa de fuerza mayor que obligue a suspender las actuaciones.

De acuerdo con lo que continúa señalando el artículo 150.3 LGT, cuando concurren estas causas, con excepción de que concorra la causa prevista en el apartado e), la inspección no puede realizar ninguna actuación relacionada con el procedimiento suspendido, sin perjuicio de que las solicitudes previamente efectuadas al obligado tributario o a terceros deban ser contestadas. Sin embargo, añade el artículo, en el caso de que la Administración Tributaria apreciase que algún periodo, obligación tributaria o elemento de esta no se encuentran afectados por las causas de suspensión, continuará el procedimiento inspector respecto de los mismos, pudiendo, en su caso, practicarse por ellos la correspondiente liquidación. Pues bien, en estos supuestos, a los solos efectos del cómputo del periodo máximo de duración, en estos supuestos, desde el momento en el que concurre la circunstancia de la suspensión, se desagregarán los plazos distinguiendo entre la parte del procedimiento que continúa y la que queda suspendida. A partir de dicha desagregación, cada parte del procedimiento se regirá por sus propios motivos de suspensión y extensión del plazo.

La suspensión del cómputo del plazo produce efectos desde que concurren las circunstancias anteriormente señaladas, lo que se comunicará al obligado tributario a efectos informativos, con la excepción de que con esta comunicación pudiera perjudicarse la realización de investigaciones judiciales, circunstancia que deberá quedar suficientemente motivada en el expediente. En esta comunicación, se detallarán los periodos, obligaciones tributarias o elementos de estas que se encuentran suspendidos y aquellos otros respecto de los que se continúa el procedimiento por no verse afectados por dichas causas de suspensión.

El periodo de suspensión finalizará cuando tenga entrada en el registro de la correspondiente Administración Tributaria el documento del que se derive que ha cesado la

causa de suspensión, se consiga efectuar la notificación o se constate la desaparición de las circunstancias determinantes de la fuerza mayor.

Respecto al caso contemplado en la letra d), el plazo de suspensión no podrá exceder del plazo máximo para la emisión del informe. El apartado 5 del artículo 159 LGT señala que una vez que han transcurrido los plazos previstos en el apartado 4 de este artículo, sin que la Comisión consultiva hubiese emitido el informe, se reanudará el cómputo del plazo de duración de las actuaciones inspectoras, aunque subsiste la obligación de emitir el informe, pudiendo continuar las actuaciones y, en su caso, dictar la liquidación provisional respecto a los demás elementos de la obligación tributaria que no estuviesen relacionados con las operaciones analizadas por la Comisión consultiva.

Finaliza el apartado 3 del artículo 150 LGT señalando que una vez finaliza la suspensión, el procedimiento continúa por el plazo que reste.

3.6.3.- Extensiones del plazo:

Como se ha explicado en el apartado 2.1, existe un derecho por parte del obligado tributario a solicitar la ampliación de los plazos legalmente previstos. Para ello deberán cumplirse los requisitos exigidos en la LGT.

3.6.4.- Interrupciones justificadas:

Para definir el concepto de interrupción justificada hay que remitirse a lo que ha explicado el TS en sus sentencias a este respecto.

Así, el Alto Tribunal ha entendido que “se considerará interrumpido justificadamente cuando concurra alguna de las siguientes circunstancias: a) Petición de datos o informes a otros órganos de la Administración del Estado, Comunidades Autónomas o Corporaciones locales o a otras Administraciones tributarias de Estados miembros de la Unión Europea o de terceros países, por el tiempo que transcurra entre su petición o solicitud y la recepción de los mismos, sin que la interrupción por este concepto pueda exceder, para todas las peticiones de datos o informes que pudieran efectuarse, de seis meses. Cuando se trate de solicitudes formuladas a otros Estados, este plazo será de doce meses”⁴⁶.

⁴⁶ STS de 12 de marzo de 2015 (RJ 2015/1802). Aunque esto mismo se pone de manifiesto en otras sentencias como puede ser la 2758/2016, de 22 de diciembre (RJ 2016/6719).

El TS también ha abordado el concepto de interrupción justificada por las solicitudes cursadas a otros Estados, señalando al respecto que “no toda petición de datos e informes constituye una interrupción justificada de las actuaciones, sino únicamente aquella que, por la naturaleza y el contenido de la información, impida proseguir con la tarea inspectora o adoptar la decisión a la que se dirige el procedimiento”⁴⁷.

3.6.5.- Consecuencias del incumplimiento de los plazos:

Es importante analizar cuales son las consecuencias del incumplimiento del plazo máximo del procedimiento inspector.

En este sentido, el apartado 6 del artículo 150 LGT señala cuales son las posibles consecuencias, partiendo de que el incumplimiento de los plazos máximos previstos en el apartado 1 de este artículo no producirá la caducidad del procedimiento. Los efectos sobre las obligaciones tributarias pendientes de liquidar son los siguientes:

“a) No se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas durante el plazo señalado en el apartado 1.

La prescripción se entenderá interrumpida por la realización de actuaciones con posterioridad a la finalización del plazo al que se refiere el apartado 1. El obligado tributario tendrá derecho a ser informado sobre los conceptos y períodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse.

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

c) No se exigirán intereses de demora desde que se produzca dicho incumplimiento hasta la finalización del procedimiento”.

En los que se refiere a que el incumplimiento de los plazos máximos no conlleva la caducidad del procedimiento, parece estar separada del Derecho Administrativo, en cuanto

⁴⁷ STS de 24 de enero de 2011 (RJ 2011/497). Criterio que ya había seguido en otras sentencias como la de fecha 26 de enero de 2011 (RJ 2011/1127); 3 de octubre de 2011 (RJ 2011/7458); 14 de octubre de 2011 (RJ 2011/7261) o; 28 de noviembre de 2011 (RJ2012/3493).

que la propia LPAC señala, en su artículo 25.1 b), que en los procedimientos iniciados de oficio, el vencimiento del plazo máximo establecido sin que se haya dictado y notificado resolución expresa puede tener como efecto: “En los procedimientos en que la Administración ejercite potestades sancionadoras o, en general, de intervención, susceptibles de producir efectos desfavorables o de gravamen, se producirá la caducidad. En estos casos, la resolución que declare la caducidad ordenará el archivo de las actuaciones, con los efectos previstos en el artículo 95”.

3.6.6.- Retroacción de actuaciones:

Por último, el apartado 7 del artículo 150 LGT se refiere a la llamada retroacción de actuaciones.

Así, el mencionado precepto señala que en el caso de que una resolución judicial o económico-administrativa aprecie la existencia de defectos formales y ordene la retroacción de las actuaciones inspectoras, estas deberán finalizar en el período que reste desde el momento al que se retrotraigan las actuaciones hasta la conclusión del plazo máximo previsto (18 o 27 meses, según el caso) o en 6 meses, en el supuesto de que este último fuera superior. El mencionado plazo se computará desde la recepción del expediente por el órgano competente para ejecutar la resolución.

De darse el caso, el párrafo segundo del artículo 150.7 LGT, indica que se exigirán intereses de demora por la nueva liquidación que ponga fin al procedimiento inspector. La fecha de inicio del cómputo del interés de demora será la misma que hubiera correspondido a la liquidación anulada y el interés se devengará hasta el momento en que se haya dictado la nueva liquidación.

Respecto a lo establecido en el primer párrafo del apartado 7 del mencionado artículo, hay que señalar que lo mismo se pone de manifiesto en el artículo 239 relativo a la resolución del procedimiento general económico-administrativo. En el segundo párrafo del apartado 3 de este artículo se prevé que “cuando la resolución aprecie defectos formales que hayan disminuido las posibilidades de defensa del reclamante, se producirá la anulación del acto en la parte afectada y se ordenará la retroacción de las actuaciones al momento en que se produjo el defecto formal”.

Sin embargo, en el siguiente párrafo de este apartado se indica que los actos de ejecución no formarán parte del procedimiento en el que tuviese su origen el acto objeto de impugnación.

3.7.- Límites en la adopción de medidas cautelares

El artículo 146 LGT señala que una de las facultades con las que cuenta el órgano de inspección es la de poder adoptar medidas cautelares⁴⁸. De la misma forma, el artículo 181 RAPGIT prevé esta posibilidad de fijar medidas cautelares en el procedimiento de inspección. Estas se fijan con la finalidad de impedir que desaparezcan, se destruyan o alteren los medios de prueba que determinen la existencia o el cumplimiento de las obligaciones tributarias, o que se niegue posteriormente su existencia o exhibición.

Estas medidas cautelares consistirán en el precinto, depósito o incautación de aquellas mercancías o de productos que estuviesen sometidos a gravamen, además de los libros, registros, documentos, archivos, locales o equipos electrónicos de tratamiento de datos cuando pudiesen contener información de que se trate.

Sin embargo, existen limitaciones a la hora de adoptar estas medidas cautelares, con la finalidad de que las mismas no vulneren derechos del obligado tributario.

En primer lugar, el apartado 1 del artículo 146 LGT señala que estas medidas cautelares han de estar debidamente motivadas. En relación a esto, el artículo 181.4 RAPGIT establece que la adopción de estas medidas cautelares debe de documentarse mediante diligencia. Es en esta diligencia donde se hace constar, de forma sucinta según el artículo, aquellas circunstancias que determinan esta adopción, debiendo indicar también el derecho que tiene el obligado tributario de formular alegaciones. La diligencia por la que se comunica la medida cautelar debe extenderse en el momento en el que esta se adopta, a no ser que no sea posible por causas no imputables a la Administración. En este segundo supuesto la diligencia se deberá extender en el momento en el que las causas que impiden su extensión desaparezcan, remitiéndose de forma inmediata al obligado tributario.

⁴⁸ Vid. sobre este particular, CALVO VÉRGEZ, J. “A vueltas con la adopción de medidas cautelares en el curso de un procedimiento inspector”, *Quincena fiscal* núm. 21/2008, así como ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J. “La adopción de medidas cautelares al hilo de las intromisiones practicadas por los órganos de la Inspección de los tributos en el domicilio de los obligados tributarios: la dudosa constitucionalidad de alguna de las previsiones contenidas en el nuevo Reglamento de Gestión, Inspección y Aplicación de los tributos”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi* núm. 11/2007.

En segundo lugar, el apartado 2 del artículo 146 LGT establece que las medidas cautelares que se acuerden deberán ser proporcionadas. Es decir, estas deben de servir a la finalidad pretendida y, además, no deben ser excesivas ya que en este caso supondría una desviación de la finalidad que se busca. Tampoco podrán adoptarse aquellas medidas cautelares que puedan suponer un perjuicio de difícil o imposible reparación para el obligado tributario⁴⁹.

En este segundo apartado del artículo 146 LGT se añade, como limitación a las medidas cautelares, que estas deberán estar restringidas temporalmente a los fines indicados anteriormente. En relación a esto, es de aplicación el artículo 81 LGT que señala en el apartado 6 que los efectos de las medidas cautelares deberán cesar en un plazo de 6 meses a contar desde el momento de su adopción. No obstante esta regla tiene alguna excepción como puede ser el caso en el que dicho plazo de 6 meses se amplíe, pudiendo hacerse hasta otros 6 meses.

En tercer lugar, el apartado 3 del artículo 146 LGT apunta que las medidas cautelares que se hubiesen adoptado deben estar ratificadas por el órgano que sea competente para liquidar en un plazo de 15 días a contar desde el momento en que se adoptaron, debiendo levantarse en el supuesto de que desapareciesen las circunstancias que motivaron su adopción. En caso de que sucediese esta última opción, se deberá documentar en diligencia, comunicándolo al obligado tributario.

Por último, el apartado 5 del artículo 181 RAPGIT señala la posibilidad que tiene el obligado tributario de formular alegaciones ante la adopción de medidas cautelares. El plazo para ello será de 5 días, contados a partir del momento del día siguiente al de la notificación de la medida cautelar, además dicho plazo es improrrogable. Estas alegaciones se deberán presentar ante el mismo órgano que tiene la competencia para liquidar, el cual resolverá ratificando, modificando o levantando la medida cautelar adoptada. El acuerdo por el que resuelva deberá estar debidamente motivado. El plazo para resolver es de 15 días a contar desde la adopción de la medida, debiendo comunicarlo al obligado tributario. Este acuerdo, continúa el precepto, no puede ser objeto de recurso o de reclamación económico-administrativa, sin perjuicio de que pueda plantearse la procedencia o improcedencia de la adopción de las medidas cautelares en el recurso o reclamación

⁴⁹ HERRERO DE EGAÑA ESPINOSA DE LOS MONTEROS, J. M. “Medidas cautelares en el procedimiento de inspección”. *Comentarios a la Ley General Tributaria (Vol. I y II)*, Aranzadi, 2008, págs. 2 y 3.

económico-administrativa que se interponga contra la resolución que pone fin al procedimiento de inspección.

No obstante esto último, el acto por el que se adopta las medidas cautelares es un acto de trámite cualificado por lo que debería ser susceptible de recurso o reclamación económico-administrativa de forma autónoma. Así el Tribunal Supremo lo ha considerado de esta forma en sus sentencias al señalar que “cuando los actos de trámite adoptan una medida cautelar o contienen cualquier declaración que afecte definitivamente a los derechos de un tercero o resuelva definitivamente un aspecto o cuestión concreta pueden sobrepasar la categoría de los actos de trámite, cuando menos a los efectos de su impugnación”⁵⁰. De la misma forma, el Alto Tribunal vuelve a indicar que “en un supuesto como el que ahora se enjuicia, en el que aquel acto impugnado incorpora (y a estos efectos es indiferente que lo haga por propia decisión o en cumplimiento de un mandato legal) la aplicación de medidas cautelares o preventivas que impiden... la realización de actos..., el pronunciamiento pertinente no lo era el adoptado de inadmisibilidad del recurso jurisdiccional, y sí el contrario”⁵¹.

3.8.- Límites en la obtención de información de terceros

Sucede de forma habitual que, durante el desarrollo del procedimiento de inspección, el órgano actuante requiera la información de terceras personas ajenas al procedimiento. Así, en el ejercicio de las funciones de inspección existe la posibilidad de realizar requerimientos individualizados relativos a los movimientos de cuentas corrientes, depósitos de ahorro a plazo, cuentas de préstamos y créditos y demás operaciones activas y pasivas de los bancos, cajas de ahorro, cooperativas de crédito y cuantas entidades se dediquen al tráfico bancario o crediticio⁵².

Pues bien, en los artículos 93 y siguientes LGT se prevé esta posibilidad. No obstante, existen una serie de limitaciones a este ejercicio, en cuanto que se han de respetar una serie de garantías del obligado tributario.

⁵⁰ STS de 6 noviembre 2001 (RJ 2002, 1760).

⁵¹ STS de 23 de diciembre de 2003 (RJ 2004/134). HERRERO DE EGAÑA ESPINOSA DE LOS MONTEROS, J. M. *Op. Cit.* Pág. 4.

⁵² RUIZ GARIJO M. *op. cit.* pág. 30.

3.8.1.- Sujetos obligados y alcance de la obligación:

El artículo 93 LGT establece que tanto las personas físicas como las jurídicas, bien sean privadas o públicas, además de las entidades carentes de personalidad jurídica a las que se refiere el artículo 35.4 LGT, tienen la obligación de proporcionar a la Administración Tributaria toda clase de datos, informes, antecedentes y justificantes⁵³. Esta obligación, que pesa, en principio, sobre la generalidad de los sujetos de derecho, no es más que una concreta manifestación de la “colaboración social en la aplicación de los tributos”, que hunde sus raíces en el deber general de contribuir del artículo 31.1 de la Constitución Española⁵⁴.

Esta documentación a presentar debe tener trascendencia tributaria y estar en relación con el cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias o deducidas de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas. El Alto Tribunal hace referencia a la trascendencia tributaria al indicar que esta debe entenderse “como la cualidad de aquellos hechos o actos que pueden ser útiles a la Administración para averiguar si ciertas personas cumplen o no con la obligación establecida en el artículo 31.1 CE de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica, y poder, en caso contrario, obrar en consecuencia, de acuerdo con la Ley. Y esa utilidad puede ser «directa» (cuando la información solicitada se refiere a hechos imponibles, o sea, a actividades, titularidades, actos o hechos a los que la Ley anuda el gravamen) o «indirecta» (cuando la información solicitada se refiere sólo a datos colaterales, que puedan servir de indicio a la Administración para buscar después hechos imponibles presuntamente no declarados o, sencillamente, para guiar después la labor inspectora - que no se olvide, no puede alcanzar a absolutamente todos los sujetos pasivos, por ser ello materialmente imposible- hacia ciertas y determinadas personas)”⁵⁵.

La obligación de presentar la documentación indicada a la Administración Tributaria corresponderá:

⁵³ Vid. sobre este particular VVAA. “La aplicación de los tributos. Información y asistencia a los obligados tributarios”, *Derecho Financiero y Tributario*, Aranzadi, 2015.

⁵⁴ SAN 525/2016, de 21 de noviembre de 2016 (JUR 2017/2676). STS de 22 de abril de 2015 (RJ 2015/1545).

⁵⁵ STS de 29 de enero de 2015 (RJ 2015/881).

“a) Los retenedores y los obligados a realizar ingresos a cuenta deberán presentar relaciones de los pagos dinerarios o en especie realizados a otras personas o entidades.

b) Las sociedades, asociaciones, colegios profesionales u otras entidades que, entre sus funciones, realicen la de cobro de honorarios profesionales o de derechos derivados de la propiedad intelectual, industrial, de autor u otros por cuenta de sus socios, asociados o colegiados, deberán comunicar estos datos a la Administración tributaria.

A la misma obligación quedarán sujetas aquellas personas o entidades, incluidas las bancarias, crediticias o de mediación financiera en general que, legal, estatutaria o habitualmente, realicen la gestión o intervención en el cobro de honorarios profesionales o en el de comisiones, por las actividades de captación, colocación, cesión o mediación en el mercado de capitales.

c) Las personas o entidades depositarias de dinero en efectivo o en cuentas, valores u otros bienes de deudores a la Administración tributaria en período ejecutivo estarán obligadas a informar a los órganos de recaudación y a cumplir los requerimientos efectuados por los mismos en el ejercicio de sus funciones”.

Según la jurisprudencia⁵⁶, el cumplimiento de este deber de colaboración se podrá llevar a cabo a través de dos vías, de acuerdo al apartado 2 del artículo 93 LGT: Una de estas vías consiste en la llamada “información por suministro”, en virtud de la cual los sujetos obligados a colaborar facilitan la información, con carácter general, en la forma y en los plazos que reglamentariamente se determinen. Es decir, son supuestos estandarizados y previamente contemplados, ya sea por las leyes reguladoras de cada tributo o por disposiciones reglamentarias de desarrollo, pudiendo dar lugar a obligaciones ocasionales u otras de carácter regular y periódico. La segunda vía sería la de la llamada “información por captación”, que es la que se lleva a cabo, según el mencionado artículo, a través de requerimientos individualizados de la Administración Tributaria. Estos requerimientos podrán realizarse en cualquier momento que sea posterior a la realización de las operaciones relacionadas con los datos o antecedentes requeridos.

⁵⁶ SAN 525/2016, de 21 de noviembre de 2016 (JUR 2017/2676). SSTS de 22 de abril de 2015 (RJ 2015/1545); de 11 de marzo de 2015 (RJ 2015/1122).

3.8.2.- Obligaciones de información y secreto bancario:

El artículo 95 LGT continúa señalando, en su apartado tercero, que el incumplimiento de las obligaciones de información no puede ampararse en el secreto bancario. Cuando el requerimiento de información se hace con carácter individualizado, se deberá precisar aquellos datos identificativos del cheque o de la orden de pago de que se trate, o bien las operaciones objeto de investigación, además de los obligados tributarios que estuvieran afectados y el periodo de tiempo al que se refieren.

Respecto a la posibilidad que existe de solicitar la información a las entidades bancarias, es importante remitirse a lo indicado por el Tribunal Constitucional⁵⁷:

En primer lugar, respecto al conocimiento de las cuentas bancarias, este tribunal ha señalado que su conocimiento es necesario “para proteger el bien constitucionalmente protegido que es la distribución equitativa del sostenimiento de los gastos públicos”.

Añade que la injerencia que pueda ocasionarse en el derecho a la intimidad necesaria para exigir el cumplimiento de aquel deber, no se podría calificar como arbitraria, en cuanto que el artículo 18.1 CE protege frente a aquellas injerencias en la intimidad que fuesen arbitrarias e ilegales. Además, la Ley Orgánica 1/1982, de 5 de mayo, de protección civil del derecho al honor, a la intimidad personal y familiar y a la propia imagen, establece en su artículo octavo que no se considerarán intromisiones ilegítimas las actuaciones autorizadas o acordadas por la Autoridad competente de acuerdo con la ley.

Así en relación a la obligación de secreto de las entidades bancarias, el artículo 82 de la Ley 10/2014, de 26 de junio, de ordenación, supervisión y solvencia de entidades de crédito señala que una de las excepciones a la obligación de secreto se refiere a: “las comunicaciones que de modo excepcional puedan realizarse en virtud de lo dispuesto en la Sección 3ª del Capítulo I del Título III de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria”.

Las obligaciones de información se pueden extender a los siguientes sujetos, tal y como se indica en los siguientes subepígrafes:

3.8.3.- Obligaciones de información de los funcionarios públicos:

⁵⁷ SSTC 110/1984 de 26 de noviembre de 1984; 642/1986 de 23 de julio de 1986.

De acuerdo al apartado cuarto del artículo 93 LGT, los funcionarios públicos, además de los profesionales oficiales, tendrán la obligación de colaborar con la Administración Tributaria. Para ello, deberán suministrar, cuando les sea requerido, toda clase de información con trascendencia tributaria de la que dispongan, a excepción de lo siguiente:

“a) El secreto del contenido de la correspondencia.

b) El secreto de los datos que se hayan suministrado a la Administración para una finalidad exclusivamente estadística.

c) El secreto del protocolo notarial, que abarcará los instrumentos públicos a los que se refieren los artículos 34 y 35 de la Ley de 28 de mayo de 1862, del Notariado, y los relativos a cuestiones matrimoniales, con excepción de los referentes al régimen económico de la sociedad conyugal”.

3.8.4.- Obligaciones de información de otros profesionales:

Continuando con el artículo 95 LGT, el apartado quinto del mismo prevé que la obligación de facilitar la información a la Administración Tributaria corresponde también a los demás profesionales. Sin embargo, señala el mencionado artículo que esta obligación no alcanza a todo tipo de información, exceptuando de la misma la siguiente información:

“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”.

Se exceptúan también los “datos confidenciales de sus clientes de los que tengan conocimiento como consecuencia de la prestación de servicios profesionales de asesoramiento o defensa”.

El precepto finaliza señalando que estos profesionales no pueden invocar el secreto profesional para impedir la comprobación de su propia situación tributaria.

Obligaciones de información de las autoridades:

Además de todos sujetos obligados a dar información a la Administración Tributaria mencionados anteriormente, el artículo 94 enumera aquellas autoridades sometidas al deber de informar y colaborar:

1º- Las autoridades, cualquiera que sea su naturaleza,

2º- Los titulares de los órganos del Estado, de las comunidades autónomas y de las entidades locales;

3º- Los organismos autónomos y las entidades públicas empresariales;

4º- Las cámaras y corporaciones, colegios y asociaciones profesionales;

5º- Las mutualidades de previsión social;

6º- Las demás entidades públicas, incluidas las gestoras de la Seguridad Social y quienes, en general, ejerzan funciones públicas.

La forma en que estas entidades pueden cumplir con esta obligación puede ser tanto periódica como a través de requerimientos concretos. Deberán además prestar a la Administración Tributaria y a sus agente, apoyo, concurso, auxilio y protección para el ejercicio de sus funciones. Estarán también obligados a participar en la gestión o exacción de los tributos a través de advertencias, repercusiones y retenciones, sea documentales o periódicas.

Añade el mencionado artículo que esta obligación se extenderá a:

“Los partidos políticos, sindicatos y asociaciones empresariales.

Los juzgados y tribunales deberán facilitar a la Administración Tributaria, de oficio o a requerimiento de la misma, cuantos datos con trascendencia tributaria se desprendan de las actuaciones judiciales de las que conozcan, respetando, en su caso, el secreto de las diligencias sumariales.

El Servicio Ejecutivo de la Comisión de Prevención del Blanqueo de Capitales e Infracciones Monetarias y la Comisión de Vigilancia de Actividades de Financiación del Terrorismo, así como la Secretaría de ambas comisiones, facilitarán a la Administración tributaria cuantos datos con trascendencia tributaria obtengan en el ejercicio de sus funciones, de oficio, con carácter general o mediante requerimiento individualizado en los términos que reglamentariamente se establezcan”.

Finaliza el artículo indicando que el consentimiento de afectado no se requerirá para la cesión de datos de carácter personal que se deba efectuar a la Administración Tributaria. Por lo que no se aplicará, en este supuesto, lo previsto en el primer apartado del artículo 21

de la Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, de Protección de Datos de Carácter Personal⁵⁸.

3.8.5.- Carácter reservado de los datos con trascendencia tributaria:

En relación a esta obligación de proporcionar a la Administración Tributaria los datos e informes que tuviesen trascendencia tributaria, la LGT ha previsto un límite. Así, en el artículo 95.1 LGT, señala que todos los datos, informes o antecedentes obtenidos por la Administración Tributaria tendrán carácter reservado. Además, esta información únicamente puede ser utilizada para la efectiva aplicación de los tributos o recursos cuya gestión tenga encomendada y para la imposición de las sanciones que procedan⁵⁹.

Sin embargo, lo que constituye la principal garantía para el obligado tributario es que estos datos, informes o antecedentes no podrán ser cedidos o comunicados a terceros. No obstante, esta garantía no es completa ya que la propia ley enumera una serie de entidades a las que si puede ceder esta información, en el caso de que esta cesión tuviese como objeto:

“a) La colaboración con los órganos jurisdiccionales y el Ministerio Fiscal en la investigación o persecución de delitos que no sean perseguibles únicamente a instancia de persona agraviada.

b) La colaboración con otras Administraciones tributarias a efectos del cumplimiento de obligaciones fiscales en el ámbito de sus competencias.

c) La colaboración con la Inspección de Trabajo y Seguridad Social y con las entidades gestoras y servicios comunes de la Seguridad Social en la lucha contra el fraude en la cotización y recaudación de las cuotas del sistema de Seguridad Social y contra el fraude en la obtención y disfrute de las prestaciones a cargo del sistema; así como para la

⁵⁸ “Los datos de carácter personal recogidos o elaborados por las Administraciones públicas para el desempeño de sus atribuciones no serán comunicados a otras Administraciones públicas para el ejercicio de competencias diferentes o de competencias que versen sobre materias distintas, salvo cuando la comunicación hubiere sido prevista por las disposiciones de creación del fichero o por disposición de superior rango que regule su uso, o cuando la comunicación tenga por objeto el tratamiento posterior de los datos con fines históricos, estadísticos o científicos”.

⁵⁹ Vid. Sobre este carácter reservado de los datos con trascendencia tributaria, MENÉNDEZ MORENO, A, “El carácter «no» reservado de los datos con trascendencia tributaria”, *Quincena Fiscal* núm. 8/2016, Aranzadi, 2016. FERNÁNDEZ AMOR, J. A. “En torno a los principios de coordinación y colaboración y el carácter reservado de los datos tributarios”, *Quincena Fiscal* núm. 4/2010, Aranzadi, 2010.

determinación del nivel de aportación de cada usuario en las prestaciones del Sistema Nacional de Salud.

d) La colaboración con las Administraciones públicas para la lucha contra el delito fiscal y contra el fraude en la obtención o percepción de ayudas o subvenciones a cargo de fondos públicos o de la Unión Europea.

e) La colaboración con las comisiones parlamentarias de investigación en el marco legalmente establecido.

f) La protección de los derechos e intereses de los menores e incapacitados por los órganos jurisdiccionales o el Ministerio Fiscal.

g) La colaboración con el Tribunal de Cuentas en el ejercicio de sus funciones de fiscalización de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

h) La colaboración con los jueces y tribunales para la ejecución de resoluciones judiciales firmes. La solicitud judicial de información exigirá resolución expresa en la que, previa ponderación de los intereses públicos y privados afectados en el asunto de que se trate y por haberse agotado los demás medios o fuentes de conocimiento sobre la existencia de bienes y derechos del deudor, se motive la necesidad de recabar datos de la Administración tributaria.

i) La colaboración con el Servicio Ejecutivo de la Comisión de Prevención del Blanqueo de Capitales e Infracciones Monetarias, con la Comisión de Vigilancia de Actividades de Financiación del Terrorismo y con la Secretaría de ambas comisiones, en el ejercicio de sus funciones respectivas.

j) La colaboración con órganos o entidades de derecho público encargados de la recaudación de recursos públicos no tributarios para la correcta identificación de los obligados al pago y con la Dirección General de Tráfico para la práctica de las notificaciones a los mismos, dirigidas al cobro de tales recursos.

k) La colaboración con las Administraciones públicas para el desarrollo de sus funciones, previa autorización de los obligados tributarios a que se refieran los datos suministrados.

l) La colaboración con la Intervención General de la Administración del Estado en el ejercicio de sus funciones de control de la gestión económico-financiera, el seguimiento

del déficit público, el control de subvenciones y ayudas públicas y la lucha contra la morosidad en las operaciones comerciales de las entidades del Sector Público.

m) La colaboración con la Oficina de Recuperación y Gestión de Activos mediante la cesión de los datos, informes o antecedentes necesarios para la localización de los bienes embargados o decomisados en un proceso penal, previa acreditación de esta circunstancia”.

En aquellos supuestos en los que se hubiese admitido la cesión de la información con trascendencia tributaria, esta se suministrará preferentemente a través de medios informáticos o telemáticos. La transmisión de información, utilizando estos medios, a una Administración Pública o a una entidad de derecho público se realizará atendiendo a lo señalado en el artículo 58 RAPGIT, es decir:

Se llevará a cabo a solicitud del órgano o entidad que necesite la información para tramitar el procedimiento o actuación.

En esta solicitud deberán identificarse los datos requeridos, sus titulares y la finalidad por la que se requieren.

Además, se hará constar que se dispone del consentimiento expreso de los titulares afectados o de la autorización correspondiente en aquellos casos en que uno u otro sean necesarios.

Por último, finaliza este artículo señalando que se deberá dejar constancia en el expediente por el órgano u organismo receptor de la petición y recepción de los datos. Asimismo, se habilitarán mecanismos para que los órganos antes mencionados puedan acceder a los datos transmitidos a efectos de verificar el origen y la autenticidad de los datos por los órganos de fiscalización y control.

El artículo 95.2 LGT, en relación a esto, indica que en aquellos casos en los que las Administraciones públicas pudiesen disponer de la información por dichos medios, no podrán exigir a los interesados la aportación de certificados de la Administración tributaria en relación con dicha información.

3.8.6.- Deber de sigilo:

Como garantía para el obligado tributario también se encuentra lo previsto en el apartado tercero del artículo 95 LGT, al señalar que la Administración Tributaria deberá adoptar las medidas necesarias para garantizar la confidencialidad de la información

tributaria, así como su uso adecuado. Continúa el mencionado precepto estableciendo que las autoridades y funcionarios estarán obligados al más estricto y completo sigilo respecto de los datos, informes o antecedentes.

Así, en el supuesto de que se produjese una infracción de este particular deber de sigilo, la infracción será considerada siempre como una falta disciplinaria muy grave, con independencia de las responsabilidades penales o civiles que pudieran derivarse. Como la posible incursión en un delito tipificado en el artículo 199 del Código Penal que condena a la persona que incumple el deber de sigilo a una pena de entre uno y tres años de prisión.

3.9.- Límites en la comprobación de valores

3.9.1.- Medios de comprobación de valores:

Una de las facultades con que cuentan los órganos de inspección es la de comprobar el valor de las rentas, productos, bienes y demás elementos que determinan la obligación tributaria. Así, de acuerdo al artículo 160.1 RAPGIT, la Administración Tributaria puede llevar a cabo el examen de aquellos datos que estuviesen en poder de la Administración, de los que sean consignados por los obligados tributarios en sus declaraciones, así como de los justificantes presentados o que se requieran al efecto. Además, podrá requerir al obligado tributario o a terceros aquella información necesaria para efectuar la valoración.

Finaliza este primer apartado del artículo 160 RAPGIT señalando que la Administración tiene la potestad de realizar el examen físico y documental de los bienes y derechos que sean objeto de valoración.

Con respecto a esto, el propio RAPGIT indica en el artículo 159.5 que no se considerarán actuaciones de comprobación de valores aquellas en las que el valor de las rentas, productos, bienes o elementos de la obligación tributaria resulte directamente de una ley o de un reglamento.

Según el artículo 57 LGT, la Administración Tributaria cuenta con los siguientes medios para realizar la comprobación de valores:

a) Capitalización o imputación de rendimientos al porcentaje que la ley de cada tributo señale.

b) Estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal.

Dicha estimación por referencia podrá consistir en la aplicación de los coeficientes multiplicadores que se determinen y publiquen por la Administración Tributaria competente, en los términos que se establezcan reglamentariamente, a los valores que figuren en el registro oficial de carácter fiscal que se tome como referencia a efectos de la valoración de cada tipo de bienes. Tratándose de bienes inmuebles, el registro oficial de carácter fiscal que se tomará como referencia a efectos de determinar los coeficientes multiplicadores para la valoración de dichos bienes será el Catastro Inmobiliario.

c) Precios medios en el mercado. En este supuesto, hay que remitirse a lo que prevé el apartado 2 del artículo 158 RAPGIT. Este artículo señala que en los casos en los que la comprobación de valores se lleve a cabo a través de los precios medios de mercado, la Administración Tributaria que fuese competente podrá aprobar y publicar la metodología o el sistema de cálculo que hubiese sido utilizado para determinar estos precios medios en función del tipo de bienes, así como de los valores resultantes. La aprobación corresponderá al Ministro de Hacienda mediante orden, en el ámbito de las competencias del Estado.

Así, mediante la Orden HFP/1895/2016, de 14 de diciembre, se aprueban los precios medios de venta aplicables en la gestión del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones e Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.

d) Cotizaciones en mercados nacionales y extranjeros.

e) Dictamen de peritos de la Administración. En caso de que se utilice este medio, atendiendo a lo señalado en el artículo 158.3 RAPGIT, se habrán de cumplir una serie de condiciones, como son:

- el perito de la Administración deberá tener titulación suficiente y adecuada al tipo de bien a valorar.

- en el supuesto de que la valoración se refiera a un bien o derecho individualizado se harán constar las características físicas, económicas y jurídicas que, según la normativa aplicable, hayan de considerarse para determinar el valor del bien o derecho.

- será necesario el reconocimiento personal del bien objeto de la valoración por el perito en el caso de que se trate de bienes singulares o de aquellos de los que no puedan obtenerse todas sus circunstancias relevantes en fuentes documentales contrastadas. Siendo además que la negativa por parte del poseedor del bien a dicho reconocimiento eximirá a la Administración Tributaria del cumplimiento de este requisito. Tal y como establece el artículo 160.2 RAPGIT.

f) Valor asignado a los bienes en las pólizas de contratos de seguros.

g) Valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas en cumplimiento de lo previsto en la legislación hipotecaria.

h) Precio o valor declarado correspondiente a otras transmisiones del mismo bien, teniendo en cuenta las circunstancias de éstas, realizadas dentro del plazo que reglamentariamente se establezca. A este particular, el RAPGIT ha señalado en su artículo 158.4 que la Administración Tributaria podrá comprobar el valor de los bienes transmitidos que fuesen determinantes de la obligación tributaria. Atendiendo para ello al precio o valor declarado correspondiente a otras transmisiones del mismo bien que hubiesen sido realizadas dentro del plazo de un año a contar desde la fecha del devengo del impuesto en el que surta efecto, siempre que se mantengan sustancialmente las circunstancias de carácter físico, jurídico y económico determinantes de dicho valor.

i) Cualquier otro medio que se determine en la ley propia de cada tributo.

En relación a todos estos medios para llevar a cabo la comprobación de valores, el artículo 160.3 RAPGIT prevé que la propuesta de valoración que fuese resultado de la comprobación de valores realizada mediante cualquiera de los medios indicados anteriormente deberá ser motivada.

En relación a la motivación suficiente y respecto a la comprobación de valores mediante el dictamen de peritos de la Administración, el Tribunal Supremo ha rechazado esta práctica, en los supuestos en los que se aplica, además, la comprobación de valores mediante precios medios en el mercado, al señalar que⁶⁰:

“No caben las valoraciones generalizadas, sino que han de determinarse las circunstancias físicas y jurídicas que individualmente concurren en el objeto de

⁶⁰ STS de 18 de enero de 2016 (RJ 2016/348). Así como en la STS de 29 de marzo de 2012 (RJ 2012/5643); STS de 20 de septiembre de 2012 (RJ 2012/9394) ó; STS de 26 de noviembre de 2015 (RJ 2015/5704).

comprobación, dando así lugar a una individualización en la valoración”. Añade en la mencionada sentencia que el valor comprobado por la Administración estará motivado cuando la valoración efectuada sea “singular”, por contraposición a “genérica” y “objetiva”.

“Así pues, la reiterada exigencia de que las valoraciones administrativas han de estar debidamente motivadas se ha traducido, en los casos en que se emplean medios combinados de comprobación (esto es, dictamen de perito, amparado en precios medios de mercado) en el ineludible cumplimiento de ciertas condiciones. Así se exige una valoración individualizada, en contraposición a la naturaleza del precio medio, de carácter objetivo y general, por lo que se exige que el perito razone la aplicación de dichos precios medios, lo que en la mayoría de las ocasiones obligará a una inspección personal del bien a comprobar.

No basta pues manifestar que se han tenido en cuenta determinadas circunstancias, sino que ha de justificarse individualmente su apreciación, probándose la circunstancia de la que resulta la aplicación de un coeficiente corrector y no otro”.

- Excepciones a la posibilidad de realizar una comprobación de valores:

La LGT prevé en el artículo 134.1 un supuesto en el que la Administración Tributaria no puede llevar a cabo la comprobación de valores. Dándose este supuesto cuando el obligado tributario hubiera realizado la declaración empleando para ello los valores publicados por la propia Administración actuante.

El RAPGIT también señala otro supuesto al establecer en su artículo 157 que no procederá la comprobación de valores cuando el obligado tributario hubiese declarado de acuerdo con el valor que le hubiese comunicado la Administración Tributaria haciendo uso de la facultad prevista en el artículo 90 LGT, referida a la información con carácter previo a la adquisición o transmisión de bienes inmuebles.

3.9.2.- Procedimiento de comprobación de valores:

Este procedimiento podrá iniciarse, de acuerdo al artículo 143 LGT, de dos formas: bien mediante una comunicación de las Administración actuantes, o bien cuando se notifican de forma conjunta las propuestas de liquidación y valoración.

Continúa el mencionado artículo señalando que, una vez ha transcurrido el plazo de alegaciones que se abre con la propuesta de regularización, la Administración Tributaria

procederá a notificar la regularización que corresponda a la que se deberá acompañar la valoración realizada.

De acuerdo al artículo 160.3 RAPGIT, la propuesta de valoración deberá estar debidamente motivada, recogiendo de forma expresa la normativa que se hubiese aplicado y el detalle de su aplicación⁶¹. Este artículo añade que la propuesta de valoración deberá incluir:

“a) En la estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal deberá especificarse el valor tomado como referencia y los parámetros, coeficientes y demás elementos de cuantificación utilizados para determinar el valor.

b) En la utilización de precios medios de mercado deberá especificarse la adaptación de los estudios de precios medios de mercado y del sistema de cálculo al caso concreto.

c) En los dictámenes de peritos se deberán expresar de forma concreta los elementos de hecho que justifican la modificación del valor declarado, así como la valoración asignada. Cuando se trate de bienes inmuebles se hará constar expresamente el módulo unitario básico aplicado, con expresión de su procedencia y modo de determinación, y todas las circunstancias relevantes, tales como superficie, antigüedad u otras, que hayan sido tomadas en consideración para la determinación del valor comprobado, con expresión concreta de su incidencia en el valor final y la fuente de su procedencia”.

⁶¹ D'OCÓN ESPEJO, A. M. y CHICO DE LA CÁMARA, P. “Algunas cuestiones problemáticas de la comprobación de valores: idoneidad del método empleado y liquidación de los intereses de demora”, *Quincena Fiscal* núm. 6/2016. Estos autores enumeran una serie de sentencias del Tribunal Supremo como las de fecha 29 de marzo de 2012 o 24 de marzo de 2003, entre otras, en las que el Alto Tribunal ha manifestado lo siguiente respecto a la obligación de motivar los actos en la comprobación de valores: “se ha sentado la doctrina de que los informes periciales que han de servir de base a la comprobación de valores, deben ser fundados, lo cual equivale a expresar los criterios, elementos de juicio o datos tenidos en cuenta; que la justificación de dicha comprobación es una garantía tributaria ineludible; que por muy lacónica y sucinta que se interprete la obligación administrativa de concretar los hechos y elementos adicionales motivadores de la elevación de la base, no puede entenderse cumplida dicha obligación impuesta por el art. 121 de la Ley General Tributaria, si se guarda silencio o si se consignan meras generalizaciones sobre los criterios de valoración o sólo referencias genéricas a los elementos tenidos en cuenta mediante fórmulas repetitivas que podrían servir y de hecho sirven, para cualquier bien. Por el contrario la comprobación de valores debe ser individualizada y su resultado concretarse de manera que el contribuyente, al que se notifica el que la Administración considera valor real, pueda conocer sus fundamentos técnicos y prácticos y así aceptarlo, si llega a la convicción de que son razonables o imposibles de combatir, o rechazarlos porque los reputa equivocados o discutibles y en tal caso, sólo entonces, proponer la tasación pericial contradictoria a la que también tiene derecho”.

Finaliza el artículo señalando que la valoración administrativa servirá de base a la liquidación provisional que se practique.

El artículo 134 LGT, en relación con el artículo 104 de esta misma ley, establece que el plazo máximo para notificar la valoración y, en su caso, la liquidación será de 6 meses.

3.9.3.- Impugnación de la comprobación de valores. La tasación pericial contradictoria:

La comprobación de valores no puede ser objeto de impugnación mediante recurso o reclamación de forma independiente. No obstante, en el caso de que el obligado tributario interpusiese recurso o reclamación contra el acto de regularización, podrá plantear cualquier cuestión relativa a la valoración. Además, cuenta con la posibilidad de promover la tasación pericial contradictoria⁶².

De acuerdo al artículo 135.1 LGT, en el caso de que se presentase la solicitud de tasación pericial contradictoria, o la reserva del derecho a promoverla, determinará la suspensión de la ejecución de la liquidación y del plazo para interponer recurso o reclamación contra la misma. Se suspenderá también el plazo para que se inicie el procedimiento sancionador que pudiese derivar de la liquidación o, en el caso de que este procedimiento ya se hubiese iniciado, el plazo máximo para la terminación del mismo.

3.9.4.- Iniciación del procedimiento de tasación pericial contradictoria:

De acuerdo al artículo 135.2 LGT Y 161.1 RAPGIT, una vez que se solicita la tasación pericial contradictoria será necesaria la valoración realizada por un perito de la Administración en el caso de que la cuantificación del valor comprobado no se haya realizado mediante dictamen de peritos de aquella.

Añade el segundo párrafo del artículo 161.1 RAPGIT que se entenderá que los obligados tributarios promueven la tasación pericial contradictoria únicamente si los motivos de oposición a la valoración se refieren a la cuantificación de sus elementos técnicos, como puede ser el módulo unitario básico, la depreciación por antigüedad o los

⁶² SAN de 13 de octubre de 2009 (JUR 2009/444425): “La tasación pericial contradictoria viene configurada como una potestad que la Ley atribuye al sujeto pasivo del impuesto en el caso de que no estuviera conforme con la comprobación de valores practicada por la Administración, bastando su mera lectura para advertir que lo que abre el paso al trámite de la tasación pericial contradictoria es la petición del contribuyente, ante su disconformidad con la comprobación de valores. En todo caso, es presupuesto para la procedencia de la tasación pericial contradictoria que exista un procedimiento de comprobación fiscal de valores”.

coeficientes y cifras en que se concretan las demás circunstancias consideradas en la cuantificación. No obstante, esto no se aplicará en aquellos casos en los que el obligado tributario manifieste de forma expresa que no desea promover la tasación pericial contradictoria sino la impugnación del acto administrativo.

Siguiendo el artículo 161 RAPGIT, los trámites a seguir son los siguientes:

En primer lugar, el órgano competente remite a los servicios técnicos correspondientes una relación de los bienes y derechos a valorar.

A continuación, en el plazo de 15 días el personal con título adecuado a la naturaleza de los mismos formula, por duplicado, la correspondiente hoja de aprecio, en la que debe constar el resultado de la valoración realizada, así como los criterios empleados.

Posteriormente el órgano competente notifica al obligado tributario la valoración anterior o la que figure en el expediente, en aquellos supuestos en los que la comprobación de valores se hubiera efectuado mediante el dictamen de peritos de la Administración.

Al obligado tributario se le concede un plazo de 10 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la valoración, para que pueda proceder al nombramiento de un perito, debiendo este tener un título adecuado a la naturaleza de los bienes y derechos a valorar.

Una vez que hubiese transcurrido este plazo de 10 días sin que el obligado tributario hubiese designado a un perito, se entenderá que aquél ha desistido de su derecho a promover la tasación pericial contradictoria, dándose así por terminado el procedimiento. Siendo además que la liquidación dictada tomará el valor comprobado que hubiera servido de base a la liquidación inicial y no podrá promoverse una nueva tasación pericial contradictoria.

De otro lado, el en caso de que el obligado tributario hubiese designado perito, se le entregará la relación de bienes y derechos. El obligado tributario contará con el plazo de un mes, a partir del día siguiente al de la recepción de la notificación de la recepción de la relación, para formular la correspondiente hoja de aprecio, debiendo esta estar motivada.

Una vez que ha transcurrido el plazo de un mes sin que el obligado tributario hubiese presentado la valoración, se entenderá que desiste en su derecho a promover la tasación pericial contradictoria y se dará por terminado el procedimiento. Al igual que en el

caso de que no hubiese designado perito, la liquidación que se dicte tomará el valor comprobado que hubiera servido de base a la liquidación inicial y no podrá promoverse una nueva tasación pericial contradictoria.

De acuerdo al apartado 2 del artículo 135 LGT, en el supuesto de que la diferencia entre el valor determinado por el perito de la Administración y la tasación practicada por el perito designado por el obligado tributario, considerada en valores absolutos, es igual o inferior a 120.000 euros y al 10% de dicha tasación, esta última servirá de base para la liquidación. Si la diferencia es superior, deberá designarse un perito tercero.

Es importante indicar que la Inspección está obligada a informar al obligado tributario de la posibilidad que tiene este de promover la tasación pericial contradictoria. El TEAC se ha pronunciado sobre ello al indicar en numerosas resoluciones que “la tasación pericial contradictoria es un medio de impugnación de los valores comprobados administrativamente en los casos en que se prevea esta posibilidad. Por ello, ha de comunicarse al obligado tributario el derecho que le asiste a promoverla, de acuerdo con el artículo 135 LGT. Consiguientemente se considera que la falta de notificación del derecho a promover la tasación pericial contradictoria priva al interesado de la posibilidad de rebatir los valores comprobados por la Administración Tributaria, ocasionándole indefensión, puesto que el enjuiciamiento de los criterios técnicos que han servido de base a las valoraciones controvertidas está vedado a los órganos competentes para conocer los recursos y las reclamaciones en vía administrativa”⁶³.

3.9.5.- Tramitación del procedimiento de tasación pericial contradictoria:

El artículo 153. LGT establece la forma en que se eligen a los peritos terceros, cuando señala que en el mes de enero de cada año, la Administración Tributaria competente solicita a los distintos colegios, asociaciones o corporaciones profesionales legalmente reconocidos una lista con los colegiados o asociados que estuviesen dispuestos a actuar como peritos terceros. Por sorteo público se elige a uno de cada lista, estas elecciones se hacen por orden correlativo, teniendo en cuenta la naturaleza de los bienes o derechos a valorar.

En el caso de que no exista colegio, asociación o corporación profesional competente por la naturaleza de los bienes o derechos a valorar o profesionales dispuestos

⁶³ Resoluciones del TEAC de fecha 17 de febrero de 2010; de 30 de junio de 2011; de 15 de marzo de 2012 y 13 de enero de 2016.

a actuar como peritos terceros, se solicitará al Banco de España la designación de una sociedad de tasación inscrita en el correspondiente registro oficial.

Este perito tercero puede exigir que, con carácter previo al desempeño de su cometido, se le haga una provisión del importe de sus honorarios mediante depósito en el Banco de España o en el organismo público que determine cada Administración Tributaria, en el plazo de 10 días. En el caso de que este depósito no se realizase por cualquiera de las partes, supondrá la aceptación de la valoración realizada por el perito de la otra, cualquiera que fuera la diferencia entre ambas valoraciones.

El artículo 161.4 RAPGIT señala, respecto a estos peritos terceros, que la Administración Tributaria que sea competente podrá establecer unos honorarios estandarizados para los peritos terceros. Para ello, será necesaria la aceptación de la designación por el perito elegido por sorteo. Esta aceptación determinará, asimismo, la aceptación de los honorarios aprobados por la Administración.

En el apartado 5 de este artículo, continúa señalando que, una vez que el perito tercero acepta la designación, se le entregará la relación de los bienes y derechos a valorar y las copias de las hojas de aprecio de los peritos anteriores. Este perito tercero deberá confirmar alguna de las valoraciones anteriores o realizar una nueva valoración, teniendo para ello el plazo de un mes, contado a partir del día siguiente al de la entrega de la documentación mencionada.

En el caso de que hubiese transcurrido este plazo de un mes sin que el perito tercero hubiese emitido una valoración, se podrá dejar sin efecto su designación, pudiéndosele exigir responsabilidades por esta falta de emisión del dictamen en plazo. Si esto ocurre, se deberá notificar esta circunstancia al perito tercero y al obligado tributario, procediéndose, si procede, a la liberación de los depósitos de sus honorarios y al nombramiento de otro perito tercero por orden correlativo.

El artículo 135.3, en su párrafo quinto, continúa indicando que, una vez el perito tercero entrega la valoración en la Administración Tributaria competente, esto se le comunicará al obligado tributario, concediéndole un plazo de 15 días para justificar el pago de los honorarios a su cargo. En su caso, se autorizará la disposición de la provisión de los honorarios depositados.

El artículo 135 LGT finaliza indicando que la valoración del perito tercero servirá de base a la liquidación que proceda con los límites del valor declarado y el valor comprobado inicialmente por la Administración Tributaria.

El artículo 135.3 LGT, en su párrafo tercero, establece que los honorarios del perito del obligado tributario serán satisfechos por este. En el caso de que la diferencia entre la tasación practicada por el perito tercero y el valor declarado, considerada en valores absolutos, supere el 20% del valor declarado, los gastos del tercer perito serán abonados por el obligado tributario y, en caso contrario, correrán a cargo de la Administración. En este caso, el obligado tributario tendría derecho a ser reintegrado de los gastos ocasionados por el depósito antes mencionado.

3.9.6.- Terminación del procedimiento de tasación pericial contradictoria:

Las formas en que finaliza el procedimiento de tasación pericial contradictoria están recogidas en el artículo 162 RAPGIT, y son las siguientes:

a) El procedimiento de tasación pericial contradictoria finalizará cuando se entregue, en la Administración Tributaria, la valoración efectuada por el perito tercero.

b) En el caso de desistimiento por parte del obligado tributario.

c) En el supuesto de que no fuese necesaria la designación de perito tercero. En este caso la liquidación que se dicte deberá tomar la valoración que resulte de la tasación efectuada por el perito del obligado tributario, no pudiendo efectuarse una nueva comprobación de valor por la Administración Tributaria sobre los mismos bienes o derechos.

d) También finaliza el procedimiento de tasación pericial contradictoria por la falta del depósito de los honorarios por cualquiera de las partes. En este supuesto, la liquidación que se dicte tomará la valoración que corresponda de acuerdo al artículo 35.3 LGT, no pudiéndose promover nuevamente la tasación pericial contradictoria por parte del obligado tributario o, en su caso, no podrá llevarse a cabo una nueva comprobación de valor por la Administración Tributaria sobre los mismos bienes o derechos.

e) El procedimiento de tasación pericial contradictoria finalizará por caducidad, en cuyo caso la liquidación que se dicte tomará el valor comprobado que hubiera servido de

base a la liquidación inicial y no se podrá promover una nueva tasación pericial contradictoria⁶⁴.

Pues bien, el artículo 162 RAPGIT continúa en su apartado quinto señalando que, una vez que ha finalizado el procedimiento, La Administración Tributaria competente notificará, en el plazo de un mes, la liquidación que corresponda a la valoración que deba tomarse como base en cada caso, así como los intereses de demora que correspondan. En caso de que se incumpliese este plazo, no se exigirán intereses de demora desde el momento en que se produzca este incumplimiento.

Una vez notificada la liquidación, se iniciará el plazo recogido en el artículo 62.2 LGT para efectuar el ingreso. Este plazo será el siguiente:

“a) Si la notificación de la liquidación se realiza entre los días uno y 15 de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día 20 del mes posterior o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente.

b) Si la notificación de la liquidación se realiza entre los días 16 y último de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día 5 del segundo mes posterior o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente”.

De la misma forma, con la notificación de la liquidación se iniciará el cómputo del plazo para interponer recurso o reclamación económico-administrativa contra la liquidación en el supuesto de que dicho plazo hubiera sido suspendido por la presentación de la solicitud de tasación pericial contradictoria.

3.10.- LÍMITES EN OTRAS ACTUACIONES DE LA INSPECCIÓN

3.10.1.- Límites en la aplicación del método de estimación indirecta

Una de las facultades con que cuenta la inspección de tributos es la posibilidad de aplicar el método de estimación indirecta. De acuerdo al artículo 50 LGT la determinación de la base imponible por el método de estimación indirecta tendrá carácter subsidiario

⁶⁴ Resolución del TEAC de fecha 4 de febrero de 2016.

respecto de la estimación directa y objetiva⁶⁵. Por tanto, para utilizar este método debe darse alguno de los supuestos recogidos en el artículo 53 LGT como son:

“a) Falta de presentación de declaraciones o presentación de declaraciones incompletas o inexactas.

b) Resistencia, obstrucción, excusa o negativa a la actuación inspectora.

c) Incumplimiento sustancial de las obligaciones contables o registrales.

d) Desaparición o destrucción, aun por causa de fuerza mayor, de los libros y registros contables o de los justificantes de las operaciones anotadas en los mismos”.

No obstante esto anterior, el artículo 193.2 RAPGIT establece que, aunque se dé alguna de las circunstancias del artículo 53.1 LGT, no supone por si sola la aplicación del método de estimación indirecta cuando pudiera determinarse la base o la cuota mediante el método de estimación directa u objetiva. El TEAC ha hecho referencia a esta subsidiariedad en la aplicación del método de estimación indirecta al señalar que “se infiere la configuración del régimen de estimación indirecta de bases como un régimen subsidiario de los de determinación directa y de estimación objetiva, exigiendo su aplicación no solo la concurrencia de los presupuestos que legitiman su utilización, sino que los mismos provoquen la imposibilidad objetiva de determinar la base en el régimen de aplicación preferente o, lo que es lo mismo, que precisamente por la concurrencia de uno o varios de tales presupuestos de hecho (incumplimiento por el sujeto pasivo de sus obligaciones de declarar, contables o de atención a la Inspección), le resulte a la Administración imposible obtener los datos necesarios para liquidar por el régimen de estimación directa o por el de estimación objetiva que fuere procedente”. Añade este Tribunal que, en definitiva, “la estimación indirecta constituye una facultad extraordinaria de la Administración Tributaria, que encuentra su justificación en la imposibilidad de fijar los hechos tributarios relevantes, por no disponer de los medios de prueba que aseguren el necesario grado de certidumbre, y todo ello como consecuencia del incumplimiento por parte del contribuyente de su deber de colaboración con la Administración, lo que evidencia que tiene un carácter subsidiario y

⁶⁵ Vid. sobre la estimación indirecta: PÉREZ ARRAIZ, J. “La estimación indirecta de la base imponible en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre (RCL 2003, 2945), General Tributaria”, *Civitas Revista Española de Derecho Financiero* núm. 126, 2005, así como ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J. “Procedimiento de comprobación y métodos de determinación de la base imponible: la estimación indirecta”, *Civitas Revista Española de Derecho Financiero* núm. 151, 2011.

excepcional, y este carácter subsidiario del régimen conlleva, primero, la motivación de su utilización en el supuesto concreto, y, segundo, la determinación de la base imponible”⁶⁶.

Así, en el caso de que se aplique el método de estimación indirecta, de acuerdo al artículo 53.2 LGT, las bases o rendimientos se determinarán aplicando los siguientes medios:

“a) Aplicación de los datos y antecedentes disponibles que sean relevantes al efecto.

b) Utilización de aquellos elementos que indirectamente acrediten la existencia de los bienes y de las rentas, así como de los ingresos, ventas, costes y rendimientos que sean normales en el respectivo sector económico, atendidas las dimensiones de las unidades productivas o familiares que deban compararse en términos tributarios.

c) Valoración de las magnitudes, índices, módulos o datos que concurren en los respectivos obligados tributarios, según los datos o antecedentes que se posean de supuestos similares o equivalentes”.

No obstante, esta posibilidad que tiene la Administración Tributaria no es absoluta, sino que, por el contrario, resulta ilimitada. El artículo 158 LGT obliga a la inspección a acompañar un informe a las actas que se incoen para regularizar la situación tributaria del obligado tributario, constituyendo así una garantía para el contribuyente. Este informe deberá contener:

“a) Las causas determinantes de la aplicación del método de estimación indirecta.

b) La situación de la contabilidad y registros obligatorios del obligado tributario.

c) La justificación de los medios elegidos para la determinación de las bases, rendimientos o cuotas.

d) Los cálculos y estimaciones efectuados en virtud de los medios elegidos”.

La omisión en el acompañamiento del informe en el que se justifica la aplicación del método de estimación indirecta tendrá como consecuencia un grave vicio de nulidad de las actuaciones inspectoras ya que coloca al contribuyente en una situación de indefensión⁶⁷.

⁶⁶ Resoluciones del TEAC de 10 de julio de 2008 y de 5 de julio de 2016.

⁶⁷ SAN de 3 de mayo de 2002 (JUR 2003/50591).

Sin embargo, el artículo 193.6 RAPGIT establece que en “en el supuesto en el que las actas en que se proponga la regularización de la situación tributaria del obligado mediante la aplicación del método de estimación indirecta se suscriban en disconformidad, podrá elaborarse un único informe que recoja ambas circunstancias”.

La aplicación del método de estimación indirecta no es susceptible de recurso en cuanto que no requiere acto administrativo previo que lo declare, tal y como prevé el apartado 2 del artículo 158 LGT. No obstante continua este precepto indicando que si puede plantearse la procedencia de la aplicación del método de estimación indirecta en los recursos y reclamaciones que se interpongan contra los actos y liquidaciones resultantes⁶⁸.

3.10.2.- Límites en la aplicación del conflicto en la aplicación de la norma

La LGT recoge en el artículo 15 la figura del conflicto en la aplicación de la norma tributaria, en sustitución del llamado fraude de ley. El conflicto en la aplicación de la norma tributaria se da en aquellos casos en los que, según el mencionado artículo, se evita total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minorra la base o la deuda tributaria a través de determinados actos o negocios. No obstante, estos actos o negocios deben cumplir una serie requisitos:

“a) Que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.

b) Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios”.

Sin embargo, el conflicto en la aplicación de la norma tributaria no se podrá declarar directamente por la inspección de los tributos, sino que será necesario la emisión, con carácter previo, de un informe favorable por parte de la Comisión consultiva. Esto está establecido de esta forma en el artículo 159.1 LGT, constituyendo una garantía del contribuyente en este aspecto.

⁶⁸ RUIZ GARIJO, M. *op. cit.* pág. 24.

Para la aplicación del conflicto en la aplicación de la norma tributaria se ha de seguir el siguiente procedimiento, en aplicación de los artículos 159 LGT y 194 RAPGIT⁶⁹:

En primer lugar, en el caso de que el órgano inspector estimase que concurren las circunstancias que justifican la aplicación del conflicto en la aplicación de la norma tributaria, se notificará al obligado tributario para que, si lo estima conveniente, pueda formular alegaciones y aportar o proponer medios de prueba que considere oportunos. El plazo para ello será de 15 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo.

A continuación, una vez que se han recibido las alegaciones y se ha practicado la prueba procedente, el órgano encargado de tramitar el procedimiento elaborará un informe sobre si se da la concurrencia de las circunstancias previstas en el artículo 15 LGT. Dicho informe se remitirá, junto con el expediente, al órgano competente para liquidar.

En tercer lugar, si el órgano competente para liquidar estimase que se dan las circunstancias recogidas en el artículo 15 LGT, remitirá a la Comisión consultiva del artículo 159 LGT tanto el informe como los antecedentes. Esta remisión será notificada al obligado tributario, indicándole a su vez la interrupción del cómputo del plazo del procedimiento inspector, tal y como señala el artículo 150.3 d) LGT.

En cuarto lugar, en el supuesto de que el órgano competente para liquidar estimase de forma motivada que no concurren las circunstancias del artículo 15 LGT procederá a devolver la documentación al órgano de inspección que estuviese tramitando el procedimiento. Hecho que también se notificará al obligado tributario.

Posteriormente, la Comisión consultiva emitirá un informe motivado en el que determinará si procede o no la declaración de conflicto en la aplicación de la norma tributaria. La emisión del informe, de acuerdo al artículo 159.4 LGT deberá hacerse en un plazo máximo de 3 meses, a contar desde la remisión del expediente de la Comisión consultiva. No obstante, existe la posibilidad de que este plazo sea ampliado mediante acuerdo motivado de la Comisión consultiva, aunque esta ampliación no podrá exceder de un mes. En el supuesto de que se produzca la ampliación de este plazo para emitir el informe, el acuerdo deberá notificarse al obligado tributario, dando traslado a su vez al órgano de inspección.

⁶⁹ VVAA. “La inspección de los tributos”, *Derecho Financiero y tributario*, Aranzadi, 2015, pág. 20. Así como VVAA. “La inspección tributaria”, *Practicum Fiscal*, Aranzadi, 2015, pág. 31.

En sexto lugar, el mencionado informe se deberá comunicar al órgano que sea competente para liquidar que hubiese remitido el expediente. Este ordenará su notificación al obligado tributario, así como la continuación del procedimiento inspector.

Una vez que ha transcurrido el mencionado plazo de 3 meses, o el plazo por el que se hubiese acordado la ampliación, sin que la Comisión consultiva hubiese emitido el informe, se reanudará el plazo de duración de las actuaciones inspectoras, aunque se mantendrá la obligación de emitir el informe. No obstante, se podrán continuar las actuaciones inspectoras y se podrá dictar liquidación provisional, cuando proceda, respecto a los demás elementos que constituyen la obligación tributaria y que no estuviesen relacionados con las operaciones analizadas por la Comisión consultiva.

El informe que emita la Comisión consultiva será vinculante para el órgano inspector sobre la declaración del conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

De acuerdo a lo previsto en el apartado 7 del artículo 159 LGT, este informe, así como los demás actos que hubiesen sido dictados en aplicación del conflicto en la aplicación de la norma tributaria, no podrán ser objeto de recurso o de reclamación económico-administrativa. Sin embargo, en los recursos o reclamaciones que se interpongan contra los actos y liquidaciones resultantes de la comprobación si podrá plantearse la procedencia de la declaración del conflicto en la aplicación de la norma tributaria⁷⁰.

Por último, de acuerdo al apartado 3 del artículo 15 LGT, la declaración de existencia de conflicto en la aplicación de la norma tributaria tendrá como consecuencia la exigencia del tributo aplicando la norma que hubiera correspondido al acto o negocio usual o propio, así como eliminando las ventajas fiscales que se hubiesen obtenido, y se liquidarán intereses de demora. En este caso, no procederá la imposición de sanciones⁷¹.

⁷⁰ SIMÓN YARZA, M. E., “El procedimiento de inspección”, *Lo esencial de Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, Aranzadi, 2017.

⁷¹ Vis. Sobre el conflicto en la aplicación de la norma tributaria, HERRERO DE EGAÑA ESPINOSA DE LOS MONTEROS, J. M. “Conflicto en la aplicación de la norma tributaria”, *Comentarios a la Ley General Tributaria (Vol. I y II)*, Aranzadi, 2008.

3.10.3.- Límites en la declaración de responsabilidad en el procedimiento inspector

De acuerdo a lo previsto en el artículo 196 RAPGIT, puede darse la situación de que, durante el desarrollo del procedimiento inspector, el órgano actuante tenga conocimiento sobre hechos o circunstancias que pudieran determinar la existencia de responsables a los que se refiere el artículo 41 LGT, en cuyo caso podrá acordar el inicio de un procedimiento especial con la finalidad de declarar dicha responsabilidad⁷². Así, el inicio de este procedimiento debe ser comunicado al obligado tributario, indicándole las obligaciones tributarias y aquellos períodos a los que alcanza la declaración de responsabilidad, además del precepto legal en que se fundamente.

En el caso de que el alcance de la responsabilidad incluyese sanciones, será necesario que se haya iniciado el procedimiento sancionador con carácter previo.

El trámite de audiencia al responsable se abre una vez que se ha formalizado el acta con el deudor principal. En el supuesto de que la responsabilidad alcanzase a las sanciones, este trámite de audiencia se abrirá una vez que se ha realizado la propuesta de resolución del procedimiento sancionador al sujeto infractor.

El plazo con el que cuenta el responsable para formular las alegaciones y aportar la documentación que estime oportuna será de 15, que se contarán a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de este plazo. Las alegaciones y documentación a aportar podrán estar referidas tanto al presupuesto de hecho de la responsabilidad como de las liquidaciones o sanciones a las que alcance dicho presupuesto.

Respecto al acuerdo de declaración de responsabilidad, corresponderá al órgano competente para dictar la liquidación. Deberá dictarse con posterioridad al acuerdo de liquidación al deudor principal o, en su caso, de imposición de sanción al sujeto infractor. Con carácter previo a la finalización del plazo voluntario de ingreso otorgado al deudor principal, se deberá notificar al responsable el acuerdo de declaración de responsabilidad. En el supuesto de que no se efectuase la notificación en el plazo correspondiente se dará por concluido el procedimiento para declarar la responsabilidad. Sin embargo, todas las actuaciones que se hubiesen realizado durante el curso del procedimiento inicial, además de los documentos y otros elementos de prueba obtenidos en dicho procedimiento, conservarán su validez y eficacia a efectos probatorios, en relación con el mismo u otro

⁷² Vid. sobre este asunto, RUIZ GARIJO M. *op. cit.* pág. 28, así como VVAA., “Actuaciones y procedimientos de inspección”, *Derecho Financiero y Tributario*, Aranzadi, 2015, pág. 15.

responsable, tal y como señala el artículo 124.3 del Reglamento General de Recaudación, aprobado por el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio.

Continúa el artículo 196, en su apartado 4 que “en aquellos supuestos en los que la ley disponga que no es necesario el acto previo de derivación de responsabilidad, las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación podrán realizarse directamente con el responsable. En estos supuestos, las actas se formalizarán y las liquidaciones se practicarán a nombre del responsable”.

Será necesaria la previa declaración de fallido del deudor principal y, en el caso de que los hubiera, de los responsables solidarios, para llevar a cabo una derivación de la acción administrativa a los responsables subsidiarios. Así, los órganos de recaudación deberán acreditar, a petición de los de inspección, la condición de fallido de los deudores principales y de los responsables solidarios, debiéndose dejar constancia de ello en la comunicación de inicio del procedimiento de declaración de responsabilidad.

Es importante indicar que el responsable, como regla general, no tiene la condición de interesado en el procedimiento de inspección o en el sancionador. Por lo tanto, las alegaciones que formule en dichos procedimientos se tendrán por no presentadas, salvo lo previsto en el apartado 4 del artículo 196 antes expuesto.

4. CONCLUSIONES

PRIMERA.- La Administración Tributaria no ostenta un poder absoluto sobre los ciudadanos a la hora de controlar que estos cumplen con su obligación de contribuir a los gastos públicos, sino que se haya sometida a la Ley y al Derecho, estando obligada a respetar los derechos y garantías que asisten a cada contribuyente.

SEGUNDA.- Una de las garantías con las que cuenta cada contribuyente durante el desarrollo del procedimiento inspector es la posibilidad que tiene este de poder ejercitar activamente derechos que afectan de forma directa en el proceso. Como son:

Un derecho a recurrir los actos administrativos dictados durante la tramitación del procedimiento inspector.

Derecho a solicitar la ampliación de los plazos del procedimiento.

El derecho que ostenta el contribuyente a no declarar contra sí mismo, tramitando de forma separada el procedimiento sancionador con la finalidad de que las sanciones se impongan de forma separada al procedimiento inspector y no puedan constituir así una forma de coacción.

Un derecho a la intimidad del obligado tributario que se puede manifestar en la limitación a la Administración Tributaria para el acceso al domicilio de aquel.

Por último, el contribuyente ostenta un derecho a que se realice un trámite de audiencia y a formular alegaciones en los supuestos legalmente previstos.

TERCERA.- Otra de las garantías con las que cuenta cada obligado tributario se refleja en las limitaciones existentes en las distintas actuaciones que puede llevar a cabo la Administración Tributaria durante el procedimiento inspector. Esas limitaciones pueden consistir en:

La sujeción a los Planes de Control Tributario a la hora de iniciar la inspección.

La carga de la prueba en cuanto que la Administración Tributaria tiene el deber de probar los hechos que alegue, motivando siempre los actos administrativos.

La Administración Tributaria tendría limitada su actuación en cuanto al examen de documentación se refiere, en cuanto que no puede revisar toda clase de documentación y, en todo caso, se ha de respetar el derecho del contribuyente al secreto de comunicaciones, que está constitucionalmente protegido.

Existe una obligación por parte de la Administración Tributaria de documentar las actuaciones inspectoras. Especial importancia en este sentido tienen las actas con las que se documenta el resultado de las actuaciones de comprobación e investigación que se han llevado a cabo durante el desarrollo del procedimiento inspector.

Las actuaciones de la Administración están sujetas a unos lugares y horarios predeterminados en la ley.

Así mismo, el procedimiento inspector está sujeto a unos plazos, recogidos estos en las leyes.

En cuanto a la adopción de medidas cautelares, para su adopción se exige a la Administración Tributaria que estas estén debidamente motivadas, sean motivadas, limitadas temporalmente, así como su ratificación por el órgano competente.

La Administración Tributaria puede requerir información de terceros, no obstante, se ha de conciliar esta posibilidad con el respeto a los derechos del obligado tributario y garantizando el carácter reservado de dicha información.

Comprobar el valor de ciertos bienes o rentas del obligado tributario constituye una de las facultades de la Administración Tributaria, sin embargo, esta comprobación se deberá realizar siempre de forma motivada, debiendo hacerse de forma individualizada y no genérica. El contribuyente contará con la posibilidad de realizar una tasación pericial contradictoria en el caso de que no estuviese de acuerdo con la valoración realizada por la Administración Tributaria.

Respecto a la aplicación del método de estimación indirecta, la ley prevé que este solo puede aplicarse en determinados supuestos, siempre de forma subsidiaria a la estimación directa, con la obligación de la inspección de realizar un informe por el que se justifica la estimación indirecta.

En el supuesto en el que la Administración Tributaria considerase que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria, no podrá acordarlo automáticamente, sino que se habrá de seguir un procedimiento en el cual se requerirá para su declaración el informe favorable de la Comisión consultiva.

Por último, en lo referente a la declaración de responsabilidad en el procedimiento inspector, para que pueda declararse la existencia de responsables subsidiarios o solidarios se deberá seguir el procedimiento previsto en el Reglamento por el que se regula el procedimiento de inspección.

5. BIBLIOGRAFÍA

- ALONSO HERNÁNDEZ, F. “Las actas con acuerdo en la nueva LGT: un instrumento encaminado a reducir la conflictividad en el ámbito fiscal”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi* núm. 11/2004.
- ALONSO ORTEGA, J.M.: “El «onus probandi» en los procedimientos tributarios”. *Quincena Fiscal* núm. 18/2016, 2016.

- ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J. “La adopción de medidas cautelares al hilo de las intromisiones practicadas por los órganos de la Inspección de los tributos en el domicilio de los obligados tributarios: la dudosa constitucionalidad de alguna de las previsiones contenidas en el nuevo Reglamento de Gestión, Inspección y Aplicación de los tributos”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi* núm. 11/2007.
- ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J. “Procedimiento de comprobación y métodos de determinación de la base imponible: la estimación indirecta”, *Derecho Financiero* núm. 151/2011.
- ARTACHO, D. “El derecho a no autoincriminarse de las personas jurídicas en los delitos fiscales”, *Actualidad Jurídica Aranzadi* núm. 750/2008, 2008.
- CALVO VÉRGEZ, J. “A vueltas con la adopción de medidas cautelares en el curso de un procedimiento inspector”, *Quincena fiscal* núm. 21/2008.
- CALVO VÉRGEZ, J., “La incidencia de las dilaciones «por causa no imputable a la administración tributaria» en el plazo de duración de las actuaciones inspectoras”, *Aranzadi Doctrinal* núm. 6/2012, Aranzadi, 2012.
- CALVO VÉRGEZ, J., “La interrupción del plazo de duración de las actuaciones inspectoras y la retroacción de actuaciones a la luz de la reciente doctrina de los Tribunales de Justicia”, *Quincena Fiscal* núm. 13/2016, Aranzadi, 2016.
- CALVO VÉRGEZ, J. “La operatividad de las actas de conformidad en el procedimiento de inspección tributaria: naturaleza, contenido y alcance”, *Aranzadi Doctrinal* núm. 9/2017, Aranzadi, 2017.
- CASAS AGUDO, D. “A vueltas con el derecho a no autoinculparse y su dialéctica con los deberes de colaboración tributaria”, *Quincena Fiscal* núm. 10/2017, 2017.
- CAYÓN GALIARDO, A.: “Cuestiones sobre la prueba en los procedimientos tributarios”, *Técnica Tributaria* núm. 87/2012.
- CHECA GONZÁLEZ, C., “La inviolabilidad fiscal del domicilio de las personas jurídicas”, *Quincena Fiscal* núm. 19/2010.
- DE MIGUEL CANUTO, E., “El plazo máximo para liquidar en las actuaciones inspectoras”, *Quincena Fiscal* núm. 14/2016, Aranzadi, 2016.
- DÍAZ FRAILE, F.: “Derecho administrativo sancionador. Análisis a la luz de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional y del TEDH”, 2016.

- D'OCÓN ESPEJO, A. M. y CHICO DE LA CÁMARA, P. “Algunas cuestiones problemáticas de la comprobación de valores: idoneidad del método empleado y liquidación de los intereses de demora”, *Quincena Fiscal* núm. 6/2016.
- FALCÓN Y TELLA, R., “El derecho a no declarar y la inviolabilidad del domicilio: la STC 54/2015, de 16 de marzo”, *Quincena Fiscal* núm. 13/2015.
- FERNÁNDEZ AMOR, J. A. “En torno a los principios de coordinación y colaboración y el carácter reservado de los datos tributarios”, *Quincena Fiscal* núm. 4/2010, Aranzadi, 2010.
- GARCÍA BERRO, F. “Derecho a no autoincriminarse de los contribuyentes y procedimiento sancionador separado: precisiones a la luz de la evolución jurisprudencial”, *Quincena Fiscal* núm. 19/2010, Ed. Aranzadi, 2010.
- GARCÍA BERRO, F., “La Inspección Tributaria en la nueva LGT”, *Quincena Fiscal* núm. 21/2004.
- GARCÍA-HERRERA BLANCO C. y HERRERA MOLINA P. M. “Defensa de las Actas con Acuerdo como cauce ordinario del procedimiento inspector”, *Quincena Fiscal* núm. 11/2005.
- GARCÍA NOVOA, C. “Una aproximación del Tribunal Constitucional al derecho a no autoinculparse ante la Inspección Tributaria en relación con los delitos contra la Hacienda Pública”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi* núm. 53/2005.
- GARCÍA NOVOA, C., “Los efectos del incumplimiento de los plazos máximos de duración en el procedimiento inspector. Más sobre el discutido alcance de las «actuaciones inspectoras»”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi* núm. 4/2005, Aranzadi, 2005.
- HERRERO DE EGAÑA ESPINOSA DE LOS MONTEROS, J. M. “Facultades de la inspección de tributos”, *Comentarios a la Ley General Tributaria (Vol. I y II)*, Aranzadi, 2008.
- HERRERO DE EGAÑA ESPINOSA DE LOS MONTEROS, J. M. “Medidas cautelares en el procedimiento de inspección”. *Comentarios a la Ley General Tributaria (Vol. I y II)*, Aranzadi, 2008.
- HERRERO DE EGAÑA ESPINOSA DE LOS MONTEROS, J. M. “Actas inspectoras con acuerdo”, *Comentarios a la Ley General Tributaria (Vol. I y II)*, Aranzadi, 2008.

- HERRERO DE EGAÑA ESPINOSA DE LOS MONTEROS, J. M. “Conflicto en la aplicación de la norma tributaria”, *Comentarios a la Ley General Tributaria (Vol. I y II)*, Aranzadi, 2008.
- JIMENEZ-VALLADOLID DE L'HOTELLERIE-FALLOIS, D. J. “Recensión al libro «La Prueba en Derecho Tributario. Formación y Preconstitución de la Prueba en Derecho Tributario» de María Rodríguez-Bereijo León”, *Derecho Financiero* núm. 138/2008, Ed. Civitas, 2008.
- LÓPEZ DÍAZ, A. “Principio de no autoincriminación y procedimiento sancionador tributario. ¿No pero sí? [A propósito de la STC 18/2005, de 1 de Febrero (RTC 2005, 18)]”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi* núm. 16/2005.
- LUNA RODRÍGUEZ, R. “Consolidación de la jurisprudencia del Tribunal de Estrasburgo sobre el derecho a no autoincriminarse en los procedimientos tributarios”, *Repertorio Aranzadi del tribunal Constitucional* núm. 21/2001, 2001.
- MENÉNDEZ MORENO, A, “El carácter «no» reservado de los datos con trascendencia tributaria”, *Quincena Fiscal* núm. 8/2016, Aranzadi, 2016.
- MERINO JARA, I. “Autoinculpación y delitos contra la hacienda pública”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi* núm. 84/2005, Ed. Aranzadi, 2005.
- NAVARRO FAURE, A. “El domicilio constitucionalmente protegido en la Ley General Tributaria”, *Civitas Revista Española de Derecho Financiero* 138/2008.
- PALAO TABOADA, C. “El derecho a no autoinculparse en el ámbito tributario: una revisión”, *Derecho Financiero* núm. 159/2013.
- PALAO TABOADA, C: “El derecho a no autoinculparse en el ámbito tributario”, Cuadernos Civitas, Madrid, 2008.
- PÉREZ ARRAIZ, J. “La estimación indirecta de la base imponible en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre (RCL 2003, 2945), General Tributaria”, *Civitas Revista Española de Derecho Financiero* núm. 126/2005.
- PRÓSPER ALMAGRO, A. B. “El trámite de audiencia en los procedimientos tributarios: su recta justificación y las controvertidas consecuencias de su incumplimiento”. *Civitas Revista Española de Derecho Financiero* núm. 171/2016.

- RODRIGUEZ-BEREIJO LEÓN, M. “La Prueba en Derecho Tributario. Formación y Preconstitución de la Prueba en Derecho Tributario”, *Revista Española de Derecho Financiero* núm. 138/2008, 2008.
- RUIZ GARIJO, M.: “Las garantías de contribuyente en el procedimiento inspector”. Bosch, Barcelona, 2009.
- SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V. M. “Fundamento y límites constitucionales de la comprobación tributaria”, *Quincena Fiscal* núm. 21/2003, Ed. Aranzadi, 2003.
- SARRÓ RIU, J.: “El derecho a no autoinculparse del contribuyente”, Bosch, Barcelona, 2009.
- SENDÍN CIFUENTES, J. L. “Los derechos de los empresarios ante la entrada de la Inspección de la Agencia Tributaria en sus oficinas”. *Quincena Fiscal* núm. 3/2017.
- SIMÓN YARZA, M. E., “Derechos y deberes en el procedimiento tributario”, *Lo esencial de Derecho Financiero y Tributario*, Aranzadi, 2017.
- SIMÓN YARZA, M. E., “El procedimiento de inspección”, *Lo esencial de Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, Aranzadi, 2017.
- VVAA. “Actuaciones y procedimientos de inspección”, *Derecho Financiero y Tributario*, Aranzadi, 2015.
- VVAA. “La inspección de los tributos”, *Derecho Financiero y tributario*, Aranzadi, 2015.
- VVAA. “La inspección tributaria”, *Practicum Fiscal*, Aranzadi, 2015.
- VVAA. “La inspección de los tributos”, *Tratados y Manuales (Civitas)*. Derecho financiero y tributario, Aranzadi, 2015.
- VVAA. “El obligado tributario ante la inspección de los tributos”, *Practicum Procedimientos Tributarios 2017*, 2016.
- VVAA. “Procedimientos Tributarios”, *Curso de Derecho Financiero*, Ed. Aranzadi, 2015.
- VVAA. “Tramitación del procedimiento inspector”, *Practicum Procedimientos Tributarios 2017*, 2016.
- VVAA. “La aplicación de los tributos. Información y asistencia a los obligados tributarios”, *Derecho Financiero y Tributario*, Aranzadi, 2015.
- VVAA. “Interrupción justificada de las actuaciones inspectoras. Petición de información a las Administraciones tributarias pertenecientes a otros Estados Miembros de la Unión

Europea. Realización de actuaciones inspectoras durante el plazo de interrupción justificada. Improcedente cómputo del plazo de interrupción justificada.-Prescripción parcial [Crónicas TS (Sala 3ª) año 2010-2011]”, *Crónica de la Jurisprudencia del Tribunal Supremo*, Aranzadi, 2011.

- VV. AA. “Reacción Jurídica contra la actividad tributaria: Recursos administrativos y judiciales”, *Tratados y Manuales (Civitas)*, 2015.

- ZOZAYA MIGUÉLIZ, E., “Actuaciones inspectoras fuera de plazo”, *Aranzadi Doctrinal* núm. 7/2011, Aranzadi, 2011.

6. DOCTRINA ADMINISTRATIVA Y JURISPRUDENCIA

- Doctrina administrativa:

RTEAC de 10 de julio de 2008.

RTEAC de 17 de febrero de 2010.

RTEAC de 30 de junio de 2011.

RTEAC de 15 de marzo de 2012.

RTEAC de 13 de enero de 2016.

RTEAC de 4 de febrero de 2016.

RTEAC de 5 de julio de 2016.

- Tribunal Europeo de Derechos Humanos:

STEDH 1993/7, de 25 de febrero de 1993.

STEDH 1994/12, de 24 de febrero de 1994.

STEDH 1996/67, de 17 de noviembre de 1996.

STEDH 2001/322, de 3 de mayo de 2001.

STEDH 2000/87, de 16 de febrero de 2000.

STEDH 2000/130, de 4 de mayo de 2000.

STEDH 2005/97, de 27 de septiembre de 2000.

- Tribunal Constitucional:

STC 110/1984 de 26 de noviembre de 1984.

STC 48/1986 de 23 de abril de 1986.

STC 18/2005 de 1 de febrero.

STC 68/2006 de 13 de marzo.

STC 5279/2010 de 30 de septiembre de 2010.

- Tribunal Supremo:

ATS 129/1999, de 26 de marzo de 1999.

STS 642/1986 de 23 de julio de 1986.

STS de 30 de abril de 1992 (RJ 1992/4207)

STS de 11 de junio de 1998 (RJ 1998/4504).

STS de 6 noviembre 2001 (RJ 2002, 1760).

STS de 23 de diciembre de 2003 (RJ 2004/134).

STS de 3 de marzo de 2004 (RJ 2004/2923).

STS 926/2007 de 5 de febrero de 2007 (RJ 2007/867).

STS de 28 de marzo de 2008 (RJ 2008/1762).

STS de 17 de diciembre de 2009 (RJ 2010/2310).

STS 5279/2010 de 30 de septiembre de 2010.

STS 6041/2010 de 7 de octubre de 2010 (RJ 2010/7039).

STS de 21 de octubre de 2010 (RJ 2010/7519).

STS de 24 de enero de 2011 (RJ 2011/497).

STS de 26 de enero de 2011 (RJ 2011/1127).

STS de 23 de marzo de 2011 (RJ 2011/2517).

STS de 27 de julio de 2011 (RJ 2011/6889).

STS de 3 de octubre de 2011 (RJ 2011/7458).

STS 6795/2011, de 6 de octubre de 2011 (RJ 2011/7575).

STS de 14 de octubre de 2011 (RJ 2011/7261).

STS de 28 de noviembre de 2011 (RJ2012/3493).

STS 285/2012, de 25 de enero de 2012.

STS de 15 de marzo de 2012 (RJ 2012/5477).

STS de 29 de marzo de 2012 (RJ 2012/5643).

STS de 12 de julio de 2012 (RJ 2012/7829).

STS de 20 de septiembre de 2012 (RJ 2012/9394).

STS 4795/2013 de 23 de septiembre de 2013.

STS 4697/2013, de 23 de septiembre de 2013.

STS de 29 de enero de 2015 (RJ 2015/881).

STS de 11 de marzo de 2015.

STS de 12 de marzo de 2015 (RJ 2015/1802)

STS de 22 de abril de 2015 (RJ 2015/1545).

STS de 26 de noviembre de 2015 (RJ 2015/5704).

STS de 18 de enero de 2016 (RJ 2016/348).

STS 227/2016, de 26 de mayo de 2016 (JT 2016/1033).

STS 2758/2016, de 22 de diciembre (RJ 2016/6719).

- Audiencia Nacional:

SAN de 3 de mayo de 2002 (JUR 2003/50591).

SAN de 13 de octubre de 2009 (JUR 2009/444425).

SAN 353/2016 de 14 de julio (JT 2016/1316)

SAN 380/2016 de 22 de septiembre de 2016 (JUR 2016/232133).

SAN 525/2016 de 21 de noviembre de 2016 (JUR 2017/2676).

SAN de 1 de junio de 2017 (JT 2017/899).