

Las cosas como son.

De LuxeLeaks a los Paradise Papers: Ante la técnica evasiva e invasiva

(Las claves de la Agencia Tributaria: Leer mucho. Conocer las perspectivas desde todos los puntos de vista. Basando los análisis en información objetiva. Clave para determinar la base imponible, y evitar la deslocalización de rentas)

*Things as they are. From LuxeLeaks to Paradise Papers:
The evasive and invasive technique*

(The keys of the Tax Agency: Read a lot. Know the perspectives from all points of view. Basing the analyzes on objective information. Key to determine the tax base, and avoid the base erosion profit shifting)

Dr. Ramón BONELL COLMENERO
Universidad Complutense
rbonell@ucm.es

Resumen: El control tributario es el conjunto de actividades que realizan las instituciones competentes para lograr, a través de sistemas y procedimientos diferentes, la adherencia al cumplimiento, en interés de la eficiencia en la administración, y defensa del derecho del crédito tributario.

El control fiscal, es una función del Estado, que está distribuida entre varias entidades de derecho público, que realizan actividades de la más variada naturaleza, de acuerdo con la estructura y naturaleza que les corresponde para satisfacer el interés público protegido, que es la Hacienda Pública que somos todos.

Abstract: The tax Control is the set of activities carried out by the competent institutions to achieve, through systems and different procedures, the regularity and correction of public patrimony administration.

The Fiscal Control, as a function of the State, this distributed between various entities of public law, that they perform activities of the most varied nature, in accordance with the structure and nature that's it own. We are all custodians of the National Treasury.

Palabras clave: Fiscalidad, Gestión, Tecnologías, Desarrollo, ciudadanos, contribuyentes, política, planificación. Control tributario.

Keywords: Taxes, Management, Technology, Development, citizens, taxpayers, policies, Planning, Tax Control.

Sumario:

- I. Introducción.**
- II. Estructura orgánica básica del departamento de inspección.**
- III. Normativa.**
- IV. Funciones de la Inspección de tributos.**
- V. Conclusión.**
- VI. Bibliografía.**

Recibido: noviembre 2017.

Aceptado: enero 2018.

I. INTRODUCCIÓN

La labor de denuncia y exigencia de transparencia a las empresas llevada a cabo por las ONG's, junto a la exposición llevada a cabo por ICIJ, despierta en las Administraciones tributarias todo un gran interés, no sólo desde el punto de vista de protección de la base recaudatoria, y por tanto de impacto sobre el derecho y defensa del Estado de Bienestar, ya que es innegable la necesidad de conocer que pagan, cuanto, cómo, dónde, por qué, de las empresas, sino también como efecto de actuación, responsabilidad, y transferencia del conocimiento hacia los ciudadanos, como sujetos contribuyentes, que se ven y se han visto sometidos a un incremento de los deberes y obligaciones, de la presión fiscal.

El presente artículo va a tratar sobre la organización y funcionamiento de la inspección de los tributos por parte de las Administraciones tributarias.

Partimos de una estructura dotada de capital intelectual, recursos humanos, y del impacto del Big Data, la inversión en software, tecnología de la información y de las comunicaciones, en definitiva de los recursos materiales.

En el primer ámbito, nos encontramos con la estructura orgánica del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la Agencia, las funciones, la organización y las competencias de los órganos con funciones de Inspección de los Tributos, que cada año como aviso a navegantes comunican diligentemente a través del Plan de Control Tributario.

En la segunda parte se explicará, sucintamente, el procedimiento de inspección: desde las posibles actuaciones previas a la selección de un contribuyente para su comprobación hasta que se ultiman las actuaciones sobre el mismo.

A efectos de centrar los temas ha de señalarse, en primer lugar, que los órganos con funciones de Inspección de los Tributos del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la Agencia no son los únicos órganos administrativos que tienen estas funciones. Así, dentro de la propia Agencia Tributaria, determinados órganos, centrales y periféricos, del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales ejercen también funciones inspectoras sobre

determinados tributos. Igualmente, las Comunidades Autónomas, los Territorios Forales y las Corporaciones locales tienen, o pueden tener, funciones inspectoras de los tributos -a través de sus órganos administrativos competentes- sobre aquellos tributos que gestionen.

En segundo lugar debe señalarse que, por lo que al procedimiento se refiere, la normativa básica para todos los órganos con funciones de inspección tributaria, que está dentro del principio de legalidad.

II. ESTRUCTURA ORGÁNICA BÁSICA DEL DEPARTAMENTO DE INSPECCIÓN

Este Cuerpo de funcionarios queda adscrito a la Agencia Estatal de Administración Tributaria. Son funciones propias de este colectivo la inspección tributaria y financiera, tanto a nivel individual como empresarial.

Estos funcionarios de carrera son nombrados, de entrada, con un nivel 26 y un sueldo bruto inicial en torno entre los 42.000 y 45.000 € brutos anuales. Como requisito académico es indispensable ser titulado en Grado, Licenciado Universitario, Ingeniero, Arquitecto o equivalente.

Existen dos sistemas de acceso al Cuerpo de Inspectores de Hacienda: oposición libre y promoción interna. Para acceder por promoción interna se requiere pertenecer al Cuerpo de Técnicos del Ministerio de Hacienda (Hacienda y Administraciones Públicas) y tener una antigüedad mínima de dos años.

Funciones:

El Cuerpo de Inspectores de Hacienda es uno de los Cuerpos Directivos dentro del Ministerio de Hacienda. Su destino se encuentra en los Servicios Centrales y Territoriales.

Entre otras, en los Servicios Centrales desempeñan funciones de Asesor, Coordinador de Área, Vocal de los Tribunales Económico-Administrativos, Subdirector General, Director General, Delegados de la AEAT... En los Servicios Territoriales, el Inspector de Hacienda comienza su actividad en una Unidad de Inspección en calidad de actuario y en su desarrollo profesional pasará a ocupar las Jefaturas de Dependencia, Administrador Jefe de una Administración de la AEAT.

a) Inspección General del Ministerio de Hacienda y Función Pública:

La Inspección General del Ministerio de Hacienda y Función Pública es el órgano, con rango de dirección general, que bajo la dependencia directa de la Subsecretaría del departamento, ejerce, entre otras, las funciones de inspección de todos los servicios, órganos, organismos y entes dependientes o adscritos al Departamento. Igualmente, por mandato legal, la Inspección General del Ministerio ejerce las funciones de inspección de los servicios de las Comunidades Autónomas que gestionan los tributos cedidos por el Estado.

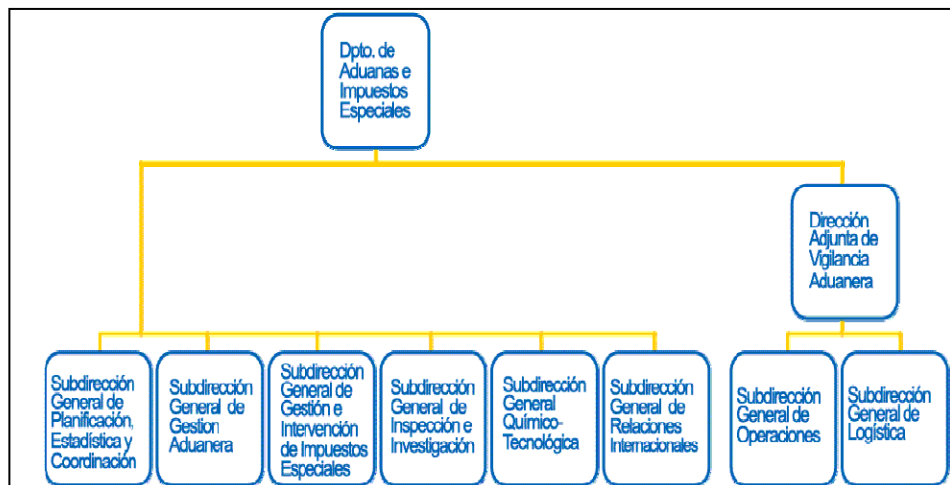
La Inspección General, asimismo, impulsa y formula propuestas y recomendaciones derivadas de su actividad de control interno para la actuación coordinada y eficiente de los servicios, la regularización de las actuaciones y consecución de los objetivos marcados a éstos, la unificación de criterios y las adaptaciones organizativas, procedimentales o sustantivas que contribuyan a facilitar la toma de decisiones conducentes al más adecuado cumplimiento de los programas del Ministerio de Hacienda y Función Pública.

Por otra parte, a la Inspección General le compete impulsar la coordinación general de la política de mejora de la calidad de los servicios públicos del Ministerio, el desarrollo de sistemas para la evaluación de la eficacia y la calidad, la coordinación de las acciones destinadas a la mejora de los sistemas de información a los ciudadanos y la realización de actuaciones específicas dirigidas a comprobar el respeto de los derechos de los ciudadanos al acceso electrónico a dichos servicios. Dentro de este específico marco, la Inspección General gestiona el sistema de recepción electrónica de quejas y sugerencias dirigidas a los diversos órganos y organismos autónomos del Departamento, con excepción de las dirigidas al Consejo de Defensa del Contribuyente.

Por último, dentro de las funciones de asesoramiento y asistencia a las autoridades del Ministerio de Hacienda y Función Pública relacionados con las actividades desarrolladas por los diversos servicios, la Inspección General tiene encomendada la función de apoyo a la Subsecretaría para el impulso y la coordinación en materia de administración electrónica en el Ministerio.

La Inspección General está integrada por las Inspecciones de los Servicios, y las Subdirecciones Generales de Responsabilidades Administrativas y de Estadística de Servicios.

b) Servicios centrales:



Fuente: Agencia tributaria

- Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales.
- Dirección Adjunta de Vigilancia Aduanera.
- Subdirección General de Operaciones (adscriba a la Dirección Adjunta de Vigilancia Aduanera)
- Subdirección General de Logística (adscriba a la Dirección Adjunta de Vigilancia Aduanera)
- Subdirección General de Planificación, Estadística y Coordinación.
- Subdirección General de Gestión e Intervención de Impuestos Especiales.
- Subdirección General Químico-Tecnológica.
- Subdirección General de Gestión Aduanera.
- Subdirección General de Inspección e Investigación.
- Subdirección General de Relaciones Internacionales.

Partimos del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos. Siendo importante tener en cuenta la última reforma llevada a cabo por la Ley General Tributaria, en cuanto a los plazos entre otras consideraciones, además de tener presente la propuesta que realiza la Organización de Inspectores de Hacienda del Estado, con fecha 10 de mayo de 2014¹.

¹ Vid. IHE, *Reforma fiscal española y "agujeros negros" del fraude. Propuestas y recomendaciones*. Obra colectiva, que expresa la opinión y el sentir de la Organización de Inspectores de Hacienda del Estado habiendo sido aprobada por la Junta Directiva de la misma, con fecha del 10 de mayo de 2014. Disponible 28/11/2017, 22:00H en URL: http://www.inspectoresdehacienda.org/doc/junio_2014_agujeros_negros_def.%20.pdf

Los antecedentes de la estructura orgánica básica del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria se encuentra en la Orden de 11 de julio de 1997, por la que se reorganizan los Servicios Centrales de la Agencia, y en la Orden de 2 de junio de 1994, por la que se desarrolla la estructura de la Agencia (modificada por otra Orden también de fecha 11 de julio de 1997).

De acuerdo con ella corresponden a este Departamento las siguientes competencias:

- La dirección, planificación y coordinación de la inspección tributaria, salvo las relativas a los tributos o derechos encomendados a otros Departamentos (vg. IVA a la importación, que corresponde al Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales).
- El estudio, diseño y programación de las actuaciones y procedimientos de inspección de los tributos, así como la elevación a los centros directivos competentes de las propuestas de modificaciones normativas que se refieran a su ámbito competencial.
- El estudio, diseño y programación de las actuaciones y procedimientos de gestión tributaria relativos a las unidades inspectoras que integran dicha función.
- La realización de actuaciones inspectoras a través de los órganos centrales integrados en el Departamento.
- La elaboración de sistemas de información y estadísticos relativos a los resultados de la actividad de los servicios de inspección tributaria.
- Las restantes que tenga atribuidas por las normas en vigor.

La Inspección de los Tributos puede ser analizada desde una doble perspectiva: una perspectiva procedimental o actividad encuadrada en la aplicación de los tributos, entendida ésta como conjunto de actividades administrativas dirigidas a la efectiva realización del sistema tributario de las distintas Administraciones, y una perspectiva orgánica o conjunto de órganos que desarrollan tal actividad como consecuencia de las funciones que tienen encomendadas. El análisis de la Inspección desde este segundo punto de vista ha de partir necesariamente de la distinción entre los tres niveles de Hacienda Pública -Estatal, Autonómico y Local- que derivan de la organización territorial del Estado consagrada en nuestra Constitución. Cabe distinguir, por tanto, entre la Inspección de los Tributos del Estado, la Inspección de los Tributos de las Comunidades Autónomas -con las especialidades propias de las Comunidades de régimen foral- y la Inspección de los Tributos locales.

c) Servicios periféricos.

Siguiendo el artículo 84 de la LGT: “La competencia en el orden territorial se atribuirá al órgano que se determine por la Administración tributaria, en desarrollo de sus facultades de organización, mediante disposición que deberá ser objeto de publicación en el boletín oficial correspondiente. En defecto de disposición expresa, la competencia se atribuirá al órgano funcional inferior en cuyo ámbito territorial radique el domicilio fiscal del obligado tributario.”

Partimos de la composición existente en 1997:

La Administración Periférica de la Agencia está constituida por las Delegaciones Especiales y las Delegaciones de la Agencia, integradas en aquéllas. Unas y otras se estructuran en diversas Dependencias funcionales.

Las Delegaciones Especiales de la Agencia dependen directamente del Director general de la misma. Los distintos Directores de Departamento, en el ejercicio de sus funciones, dirigen a los Delegados Especiales de la Agencia mediante las instrucciones y órdenes de servicio necesarias.

Por último, las Administraciones de la Agencia y las Administraciones de Aduanas e Impuestos Especiales se integran en las correspondientes Delegaciones de la Agencia, con sus funciones y ámbito territorial específico.

d) Procedimientos tributarios. Aplicación de los tributos.

Siguiendo el artículo 83 de la Ley General Tributaria: “La aplicación de los tributos comprende todas las actividades administrativas dirigidas a la información y asistencia a los obligados tributarios y a la gestión, inspección y recaudación, así como las actuaciones de los obligados en el ejercicio de sus derechos o en cumplimiento de sus obligaciones tributarias. También se considera aplicación de los tributos el ejercicio de las actividades administrativas y de las actuaciones de los obligados a las que se refiere el párrafo anterior, que se realicen en el marco de la asistencia mutua.

Las funciones de aplicación de los tributos se ejercerán de forma separada a la de resolución de las reclamaciones económico-administrativas que se interpongan contra los actos dictados por la Administración tributaria.

La aplicación de los tributos se desarrollará a través de los procedimientos administrativos de gestión, inspección, recaudación y los demás previstos en

este título 4. Corresponde a cada Administración tributaria determinar su estructura administrativa para el ejercicio de la aplicación de los tributos”. La determinación de los órganos concretos a los que se atribuyen funciones inspectoras corresponde a cada Administración tributaria en desarrollo de sus facultades de organización. Únicamente se exige que las disposiciones que regulen la competencia en el orden territorial sean objeto de publicación en el boletín oficial correspondiente.

III. NORMATIVA

Las disposiciones fundamentales que rigen la organización y el funcionamiento de la Inspección de los Tributos de la Agencia son las siguientes:

- La Ley General Tributaria, y en especial, los artículos 141 a 159.
- El citado 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.
- La Resolución de 24 de marzo de 1992, de la AEAT, sobre organización y atribución de funciones a la Inspección de los Tributos en el ámbito de la competencia del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria; modificada por Resoluciones de 18 de septiembre de 1992, 16 de diciembre de 1994, 16 de febrero de 1996, 17 de febrero de 1998, 24 de marzo de 1998 y 27 de octubre de 1998 y, la Resolución de 27 de octubre de 1998, de la AEAT, por la que se crea la Oficina Nacional de Investigación del Fraude (ONIF) en el Departamento de Inspección Financiera y Tributaria.

Con el objetivo de velar por el cumplimiento de la normativa, siguiendo el Real Decreto 769/2017, de 28 de julio, por el que se desarrolla la estructura orgánica básica del Ministerio de Hacienda y Función Pública y se modifica el Real Decreto 424/2016, de 11 de noviembre, por el que se establece la estructura orgánica básica de los departamentos ministeriales.

- Anexo 1: Organigrama Secretaría de Estado de Hacienda.
- La Agencia se compone de los departamentos que pueden ver en el Anexo 2: Estructura orgánica. Organigrama de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria.

IV. FUNCIONES DE LA INSPECCIÓN DE TRIBUTOS

Las funciones de la Inspección de los Tributos están enunciadas, principalmente:

- Actuaciones de comprobación e investigación. Mediante ellas se comprueba la exactitud y veracidad de los hechos y circunstancias de cualquier naturaleza consignados por los sujetos pasivos u obligados tributarios en cuantas declaraciones y comunicaciones se exijan para cada tributo. Se investiga la posible existencia de elementos de hecho u otros antecedentes con trascendencia tributaria que sean desconocidos total o parcialmente por la Administración. Se determina la exactitud de las operaciones de liquidación tributaria practicadas por los sujetos pasivos o retenedores. Y se establece, en su caso, la regularización que estime procedente de la situación tributaria de aquellos.
- Actuaciones de obtención de información. Tienen por objeto el conocimiento de los datos o antecedentes de cualquier naturaleza que obren en poder de una persona o entidad y tengan trascendencia tributaria respecto de otras personas o entidades distintas de aquella. Dichas actuaciones se pueden realizar tanto en el ámbito de una actuación de comprobación e investigación como fuera de él, y tanto por propia iniciativa de la Inspección como a solicitud de otros órganos de la Administración Tributaria.
- Actuaciones de valoración de bienes, rentas, productos, derechos y patrimonios en general, de personas y entidades públicas o privadas. Tienen por objeto la tasación o comprobación del valor declarado por aquellos, por cualquiera de los medios admitidos por el ordenamiento jurídico. Estas actuaciones se pueden desarrollar por propia iniciativa o a instancia de otros órganos de la Administración Tributaria.
- Actuaciones de informe y asesoramiento. En materias de carácter económico-financiero, jurídico o técnico, cuando les sea solicitado.
- Realización, a través de los órganos correspondientes en cada caso, de estudios económicos y financieros, individuales, sectoriales o territoriales, así como de análisis técnicos, químicos, informáticos o de cualquier otra naturaleza, en cuanto puedan ser de interés para las actuaciones inspectoras.
- En general, cualesquiera otras actuaciones contempladas en el Reglamento o exigidas por las leyes y, especialmente, las que requieran el auxilio y la colaboración funcional con los demás Órganos de la Administración Pública en sus diversas esferas o con Órganos de los Poderes Legislativo y Judicial, en los casos y términos previstos en las leyes.

Una vez vistas las principales actuaciones de la Inspección de los Tributos, y antes de continuar, conviene hacer dos precisiones. La primera de ellas se refiere a determinadas funciones que con carácter general se realizan por los órganos de Gestión Tributaria de la Agencia, pero que, sin embargo, cuando se trata de “grandes contribuyentes” son realizadas por unos concretos órganos encuadrados en los servicios centrales o periféricos de la Inspección de la Agencia: las Unidades de Gestión de Grandes Contribuyentes. Estas funciones gestoras consisten fundamentalmente en:

- La recepción de declaraciones, recursos, consultas y otros documentos con trascendencia tributaria, así como el examen y tramitación de los mismos.
- La comprobación formal de los datos consignados en los documentos tributarios presentados y la realización de las tareas preparatorias para el tratamiento mecanizado de la información.
- Efectuar los requerimientos que sean procedentes, principalmente por falta de presentación de declaraciones o su presentación incompleta.
- Las de dictar liquidaciones de oficio cuando los elementos de prueba que obren en su poder pongan de manifiesto la realización del hecho imponible, la existencia de elementos del mismo que no hayan sido declarados o la existencia de elementos determinantes de la cuantía de la deuda tributaria distintos de los declarados. Igualmente, la de dictar liquidación provisional de oficio cuando, con ocasión de la práctica de devoluciones tributarias, el importe de la devolución calculada no coincida con la solicitada, siempre que pueda deducirse de la propia declaración o de sus justificantes o que se disponga ya de los elementos de prueba necesarios.
- La formación y conservación de los censos tributarios.
- Las de información y asistencia al contribuyente.

La segunda precisión está referida a los distintos tipos de actuaciones de comprobación e investigación previstos por la Ley y el Reglamento. Estas actuaciones se clasifican, en función de su alcance, en actuaciones de carácter general y actuaciones de carácter parcial.

Son de carácter general cuando tienen por objeto la verificación de la totalidad de la situación tributaria del sujeto pasivo u obligado tributario, en relación con cualquiera de los tributos y deberes formales o de colaboración que le afecten dentro de los límites determinados por la competencia del órgano

cuyos funcionarios realizan las correspondientes actuaciones, los ejercicios o períodos a que se extienda la actuación, y la prescripción del derecho de la Administración para determinar las deudas tributarias mediante la oportuna liquidación y la acción para imponer sanciones.

Las actuaciones de comprobación e investigación pueden verse cuando se refieren sólo a uno o varios de los tributos o deberes que afectan al sujeto pasivo u obligado tributario, o a hechos imposables determinados, o cuando de cualquier otro modo se circunscribe su objeto a límites más reducidos de los correspondientes a una comprobación general.

Una variante de la comprobación es a través de la cual, puede efectuarse cuando la Inspección realiza la comprobación utilizando únicamente los datos o antecedentes que obren ya en poder de la Administración Tributaria, o cuando simplemente se constate la existencia de un débito tributario vencido y no autoliquidado e ingresado en su totalidad en los plazos reglamentarios, deducido de la contabilidad, registros o documentos contables o extracontables del sujeto pasivo o retenedor.

Todos los citados órganos se estructuran en uno o más equipos o unidades, que serán los que desarrollen las actuaciones inspectoras.

Pasaremos a continuación a ver el ámbito de actuación y la estructura de cada uno de los citados órganos con funciones inspectoras.

La Oficina Nacional de Inspección tiene atribuidas funciones de inspección tributaria y de gestión respecto de los obligados tributarios adscritos a la misma y en el ámbito de los tributos cuya competencia incumbe al Departamento de Inspección Financiera y Tributaria. Le corresponde igualmente, entre otras funciones, la coordinación de las actuaciones inspectoras sobre grupos de sociedades en los que la sociedad dominante esté adscrita a la Oficina Nacional de Inspección.

El Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria puede acordar mediante resolución que las funciones señaladas a la Oficina Nacional de Inspección se extiendan a aquellos obligados tributarios en que concurra alguna de las siguientes circunstancias:

- a) Que ejerzan sus actividades en gran parte del territorio nacional.
- b) Que presenten una posición destacada en un sector económico.
- c) Que tributen en Régimen de Tributación Consolidada.
- d) Que las operaciones que realicen revistan especial importancia o complejidad en el ámbito nacional.
- e) Que se encuentren vinculados a otros obligados tributarios ya adscritos.

La competencia de la Oficina Nacional de Inspección puede abarcar igualmente a las obligaciones tributarias derivadas de los hechos imposables que correspondan a personas físicas o jurídicas no residentes y sin establecimiento permanente en España cuando, en relación con dichos hechos imposables, el representante, el depositario o gestor de los bienes o derechos, o el pagador de las rentas del no residente sea un obligado tributario adscrito a la misma. Igualmente puede adscribirse a la Oficina Nacional de Inspección la comprobación de obligados tributarios que presenten características comunes en función de las actividades desarrolladas.

Respecto de todos estos obligados tributarios adscritos, la Oficina Nacional de Inspección es competente para realizar las funciones de Inspección a que se refiere el Reglamento General de la Inspección de los Tributos correspondiéndole, las actuaciones de comprobación e investigación de alcance general. Asimismo, realizará las funciones de gestión en relación con ellos y en su ámbito de competencia. Igualmente, el Director del Departamento puede acordar la extensión de la competencia de la Oficina Nacional de Inspección para la realización de actuaciones inspectoras:

- a) En relación con contribuyentes que presenten indicios de la realización de fraudes que, por su especial gravedad, complejidad o características de implantación territorial, requieran ser investigados de forma centralizada.
- b) De comprobación e investigación relativas a otros obligados tributarios, siempre que existan razones que lo justifiquen.
- c) De comprobación e investigación relativas a otros obligados tributarios cuando, por razones de índole organizativa del servicio de inspección que inicialmente fuera competente, el inicio o la continuación de las actuaciones pudiera perjudicarse.
- d) De comprobación e investigación de obligados tributarios que presenten características comunes en función de las actividades desarrolladas, en cuanto que dichos contribuyentes no esté adscritos de manera permanente.

Las actuaciones de comprobación e investigación atribuidas a la Oficina Nacional de Inspección son desarrolladas por Equipos de inspección, los cuales pueden realizar, asimismo, otras actuaciones inspectoras y de informe o propuesta.

Los Equipos de Inspección se definen fundamentalmente por su adscripción total o preponderante a un sector económico, agrupándose funcionalmente los Equipos relacionados con uno o varios sectores económicos bajo la jefatura y coordinación de un Inspector Jefe adjunto al Jefe de la Oficina Nacional de

Inspección. Junto al resto de los Equipos, con la misma estructura, existen Equipos especializados que, junto a la realización de actuaciones inspectoras y de informe o propuesta desarrollan aquellas actividades de apoyo de los restantes Equipos y Unidades de Inspección que les son encomendadas por el Jefe de la Oficina Nacional de Inspección. Estos Equipos especializados son los siguientes:

1. Equipo de Fiscalidad Internacional.
2. Equipo Técnico y de Valoraciones.
3. Equipo de Coordinación de Actuaciones Especiales.

El *Equipo de Fiscalidad Internacional* tiene, entre otras, las funciones de coordinación de actuaciones inspectoras atribuidas a la Oficina Nacional de Inspección sobre grupos de sociedades en los que la sociedad dominante esté adscrita a la Oficina Nacional de Inspección, relativas a las relaciones fiscales internacionales y a la tributación de personas físicas y entidades jurídicas no residentes en territorio español.

El *Equipo Técnico y de Valoraciones*, en el que pueden integrarse los facultativos que se determine, presta los servicios de apoyo que se le encomiendan por el Jefe de la Oficina Nacional de Inspección, fundamentalmente en materia de valoraciones inmobiliarias, tasación pericial contradictoria, pagos por intangibles, acuerdos previos de valoración, sin perjuicio de las valoraciones que puedan efectuarse por otros Peritos de la Administración.

El *Equipo de Coordinación de Actuaciones Especiales* tiene a su cargo la realización de actuaciones inspectoras cerca de grupos económicos, así como la comprobación de aquellos contribuyentes sobre los que se acuerde la extensión de competencia de la Oficina Nacional de Inspección para la realización de actuaciones inspectoras.

Dependiendo directamente del Jefe de la Oficina Nacional de Inspección, y con categoría de dependencia, se encuentra la *Unidad Central de Gestión de Grandes Empresas*, a cuyo frente se encontrará el Jefe de la Unidad Central de Gestión de Grandes Empresas. A dicha Unidad le corresponde el ejercicio de las funciones de gestión tributaria, atribuidas a la Oficina Nacional de Inspección.

La oficina técnica tiene asignadas las funciones propias de las oficinas técnicas de los órganos o dependencias inspectoras y, en particular, el asesoramiento en todas aquellas cuestiones relativas a competencias que tiene atribuidas como propias la Oficina Nacional de Inspección.

La Oficina Nacional de Investigación del Fraude tiene atribuidas las siguientes funciones:

- a) El estudio del fraude fiscal y la adopción de iniciativas para la formulación de estrategias generales para la lucha contra el mismo.
- b) El estudio y análisis de los procedimientos de lucha contra el fraude utilizados por otras Administraciones Tributarias, así como la relación con los órganos y unidades equivalentes de los países de nuestro entorno económico y comercial.
- c) La realización de estudios económicos y sectoriales.
- d) El establecimiento de métodos de investigación y comprobación tributaria y la elaboración de "Manuales de Inspección".
- e) La realización directa o la coordinación de actuaciones de obtención de información interna e internacional, así como al diseño de estrategias de captación de datos.
- f) La realización directa o la coordinación de las actuaciones de comprobación e
- g) investigación que específicamente autorice el Director del Departamento.
- h) El impulso y coordinación de las actuaciones y técnicas de investigación a desarrollar por los servicios centrales y territoriales.
- i) Informar acerca de la incidencia que las modificaciones normativas puedan tener respecto de las modalidades de realización del fraude, así como sobre sus mecanismos de control.

Las actuaciones de inspección a realizar por cada funcionario, equipo o unidad han de estar incluidas en el plan de actuaciones de los mismos. El instrumento mediante el que cada año se fijan las directrices de las actuaciones a realizar por la Inspección, recogiendo, además, los objetivos fijados, es el Plan Nacional de Inspección.

Dicho Plan Nacional de Inspección, que desde la aprobación de la Resolución de 27 de octubre de 1998 puede incluirse en el denominado Plan General de Control Tributario², se forma por agregación de los planes elaborados y aprobados por las Direcciones de los Departamentos competentes de la Agencia, a partir de las propuestas de los órganos territoriales y bajo la superior coordinación de los órganos superiores de los Departamentos de quienes dependan.

² *Vid.* Plan General de Control Tributario: http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Planificacion/Plan_General_de_Control_Tributario/Plan_General_de_Control_Tributario.shtml.

En el Plan Nacional se establecen los criterios que han de servir para seleccionar a los sujetos pasivos u obligados tributarios cerca de los cuales han de efectuarse las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación o de obtención de información para el próximo año.

Aprobado el Plan Nacional, los órganos que han de desarrollar las correspondientes actuaciones inspectoras forman sus propios planes de inspección, los cuales se desagregan a su vez en los planes de cada equipo o unidad. Esto no impide la iniciativa de los actuarios para, de acuerdo con los criterios de eficacia y oportunidad, poder solicitar la inclusión de determinados contribuyentes, cuya inclusión en el plan de ese equipo o unidad, o de otro, será aprobada, en su caso, por el Jefe del órgano competente (Jefe de la ONI, Inspector Regional, etc.). Por otra parte el Director del Departamento, por sí o a propuesta de los órganos territoriales, puede disponer la revisión y modificar los planes inspectores en curso.

Los contribuyentes que van a ser sometidos a una actuación de comprobación e investigación, en cualquiera de sus tres posibles grados de comprobación (general, parcial o abreviada) acceden a los diferentes programas de inspección del Plan Nacional a través de diversas vías de selección:

- Por autogeneración, motivada, de los Equipos o Unidades que están realizando una comprobación: bien ampliando las actuaciones a ejercicios, tributos o hechos imponibles inicialmente no previstos y, por tanto, por los que no se había citado al contribuyente, o bien solicitando la inclusión, en alguno de los programas, de otros contribuyentes relacionados con el primero y sobre los que se ha detectado un incumplimiento lo suficientemente importante como para ser inspeccionados.
- Por denuncia. De acuerdo con los artículos 103 de la Ley General Tributaria y 29.c) del Reglamento General de la Inspección de los Tributos, cuando se recibe una denuncia, se da traslado de la misma a la Inspección de los Tributos, para que, si considera que existen indicios suficientes de veracidad de los hechos imputados y desconocidos para la Administración, se inicien las correspondientes actuaciones de comprobación, o, en otro caso, se proceda a su archivo, cuando se fundamente la presunta infracción en meros juicios de valor o no se especifiquen y concreten suficientemente los hechos denunciados. En todo caso se ha de realizar un contraste de los hechos denunciados con la información existente en la Base de Datos.
- Por inclusión en planes de comprobación abreviada de un porcentaje de casos de todos aquellos que se pasan por los órganos de gestión como consecuencia

de los planes coordinados de gestión - inspección. Estos se dan, fundamentalmente, en el ámbito de las solicitudes de devolución de determinados impuestos, como pueden ser el IVA, el Impuesto sobre Sociedades o el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, cuando la cantidad solicitada a devolver supera unos determinados umbrales. En todo caso, no se incluyen directamente en los planes de inspección, sino tras una previa selección por los correspondientes órganos de inspección que tienen encomendada esta función.

- Por último, la mayor parte de los contribuyentes a inspeccionar acceden a los diversos programas a través de los dos instrumentos fundamentales de selección, que son los cruces y los clases.

Los clases son un instrumento informático integrado en una de las Aplicaciones de la Base de Datos Nacional (BDN), que permiten establecer relaciones de contribuyentes en los que concurren unas determinadas características o atributos que previamente se han establecido al diseñar el clase. (ANEXOS I a V). A partir de esas relaciones es posible acceder a cada uno de esos contribuyentes y a toda la información que sobre éste hay cargada en la Base de Datos Nacional.

Se diferencian de los Cruces en que el número de características o atributos a integrar es mucho mayor, que proceden de muy diferentes fuentes o datos previos, y que es posible efectuar combinaciones de los distintos atributos.

Los clases se pueden usar tanto para establecer unos colectivos de contribuyentes a los que hacer un seguimiento y análisis de las autoliquidaciones presentadas, como para la selección de contribuyentes con un determinado perfil de riesgo fiscal (en función del diseño que se haya hecho y, por tanto, de las características que se hayan introducido).

Es fundamental para el estudio de grandes grupos de personas, al permitir desagregaciones parciales en función de que se den distintas combinaciones de esas características, permitiendo una primera aproximación a esos listados parciales con distintos niveles de riesgo fiscal. Esos listados parciales deberán ser después analizados individualmente, mediante su estudio detallado, en pantalla y con la carpeta fiscal, y seleccionados o descartados para su inspección.

Existen, por lo tanto, diversos clases, en función de los fines perseguidos y consiguientemente del diseño de las distintas características que los integran. Pueden ser de carácter general o estar orientados a problemas y sectores específicos. Estos últimos son los que ofrecen mejores posibilidades. Para ello ha de identificarse un problema tributario concreto, de importancia cualitativa y

cuantitativa suficiente, traducirlo a términos operativos, es decir, trasladable a los datos que ya existen en la Base de Datos Nacional (o que puedan introducirse en ella), y elaborar el clase, ejecutarlo y valorar sus resultados con vistas a una selección útil.

Los distintos clases son elaborados por el Departamento de Informática Tributaria a propuesta del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, y dentro de éste la propuesta inicial puede venir tanto de la Unidad Central de Información (hoy Equipo Central de Información de la ONIF) como de las distintas Dependencias Territoriales de Inspección.

Los cruces son también un instrumento informático integrado en las Aplicaciones de la Base de Datos Nacional, que permiten establecer relaciones de contribuyentes en una escala de mayor a menor posible riesgo fiscal. (ANEXOS VI y VII).

A diferencia de los clases, los cruces comparan únicamente dos magnitudes diferentes y prefijadas, y no es posible hacer combinaciones de distintos atributos. Esas dos magnitudes se dividen en diversos tramos, de acuerdo con el diseño que se haya efectuado, y permiten obtener el número de contribuyentes que se encuentran en el cruce de dos de esos tramos, y a partir de ahí y sucesivamente, la relación de sus datos identificativos, y el acceso a toda la información existente sobre cada uno de ellos en la Base de Datos Nacional.

Esas magnitudes pueden basarse en datos fiscales o en datos censales. Como puede observarse, también en este tipo de cruces, es fundamental, una previa labor de obtención de información con trascendencia tributaria mediante requerimientos a terceras personas.

Debe señalarse que tanto los cruces como los clases se basan en los datos previamente grabados en la Base de Datos Nacional. La obtención de esta información se produce por dos vías bien diferenciadas: por suministro y por captación. La obtenida por suministro procede de la grabación de gran parte de los datos contenidos en las declaraciones presentadas con carácter general por los obligados tributarios, ya se refieran exclusivamente a sí mismos ya a sus relaciones económicas, profesionales o financieras con terceras personas, pero siempre ha de tratarse de datos con trascendencia tributaria.

Sin embargo, existen otros muchos datos que han pasado a formar parte de la Base de Datos Nacional como consecuencia de una previa labor de obtención de información de terceras personas, a través de requerimientos a muy diversas fuentes. Esta información se obtiene a través de requerimientos

individualizados a los obligados tributarios, ya sea con carácter previo o simultáneo a la realización de actuaciones de comprobación e investigación sobre un determinado contribuyente. La captación de información con carácter previo es realizada generalmente por unidades especializadas y siguiendo planes sistematizados. Igualmente puede obtenerse, con carácter previo, información relevante sobre terceras personas por los propios actuarios que están realizando la comprobación de un contribuyente determinado, y que obtienen información que afecta a otros contribuyentes. Toda esta información se integra en la Base de datos Nacional "colgando" del contribuyente al que está referida.

Y, por último, existen otros datos que se han debido a la colaboración internacional en base a los acuerdos de intercambio de información. Esta información se obtiene, igualmente, por medio de unidades especializadas.

Toda esa información, una vez contrastada en cuanto a posibles errores identificativos, es integrada en la Base de Datos, asignándola distintas claves que permitan su tratamiento informático para su acceso como atributos de un clase de selección, o para su conocimiento por el equipo que ha de efectuar la comprobación e investigación una vez que ese contribuyente se les ha cargado.

Como ya se ha dicho, una vez seleccionado el contribuyente de acuerdo con un programa del Plan Nacional de Inspección, ha de ser cargado, mediante comunicación escrita, en el plan de un equipo o unidad. Junto a esta comunicación, se entregará a la unidad, en su caso, la denominada "carpeta fiscal" en la que se incluyen las declaraciones y documentos presentados por el contribuyente, la documentación resultante de actuaciones anteriores, noticias, recortes de prensa, etc., y la información obtenida de las Bases de Datos de la Tesorería de la Seguridad Social y del Registro Mercantil.

A partir del momento en que ha sido cargado, pueden iniciarse las actuaciones con ese contribuyente concreto, ya sean, como decíamos al inicio, actuaciones de comprobación e investigación, de obtención de información, de informe y asesoramiento, de valoración, u otras actuaciones.

Las actuaciones del funcionario, equipo o unidad sólo pueden realizarse, por regla general, en el ámbito territorial a que extienda su competencia el órgano del que dependan, sin embargo el Director del Departamento, o los Delegados Especiales de la Agencia, dentro de su circunscripción, pueden autorizar la realización de actuaciones fuera de dichos límites territoriales. En este punto hemos de recordar que hay órganos que la extienden a todo el

territorio nacional, otros al de una Delegación Especial y otros al de una Delegación. En estos dos últimos casos, es determinante el lugar del domicilio fiscal del contribuyente en el momento de iniciarse las actuaciones.

El inicio de las actuaciones debe comunicarse al obligado tributario, ya que en otro caso no se producirán los efectos que el inicio de las mismas conlleva. Las actuaciones pueden iniciarse mediante personación directa de la Inspección, mediante comunicación para una posterior personación de la Inspección en los locales de la empresa, o mediante comunicación para la comparecencia del contribuyente en las oficinas públicas. En este último caso, debe mediar un mínimo de diez días hábiles entre ambas fechas

Cuando no sea posible realizar la notificación al interesado o a su representante por causas no imputables a la Administración, y una vez intentado por dos veces, se hará constar esta circunstancia en el expediente con expresión de las circunstancias de los intentos de notificación. En estos casos se citará al interesado o a su representante para ser notificados por medio de anuncios que se publicarán, por una sola vez para cada interesado, en el "Boletín Oficial del Estado", o en los boletines de las Comunidades Autónomas o de las provincias, según la Administración de la que proceda el acto a notificar y el ámbito territorial del órgano que lo dicte. Estas notificaciones se publicarán asimismo en el tablón de anuncios de la Delegación o Administración correspondiente al último domicilio conocido.

Los efectos de la iniciación de actuaciones son, fundamentalmente, los siguientes:

- La interrupción del plazo legal del derecho de la Administración para determinar las deudas tributarias mediante la oportuna liquidación e imponer las sanciones correspondientes en cuanto a los tributos a que se refiera la actuación de comprobación e investigación.
- Si el sujeto pasivo o retenedor efectúa el ingreso de deudas tributarias pendientes con posterioridad al inicio de actuaciones de comprobación e investigación, dicho ingreso tendrá meramente carácter de "a cuenta" sobre el importe de la liquidación derivada del acta que se incoe, sin que impida la aplicación de las correspondientes sanciones. Los intereses de demora sobre la cantidad ingresada después del inicio de tales actuaciones se calcularán hasta el día anterior a aquel en que se realizó el correspondiente ingreso.

Desde la entrada en vigor de la citada Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, una vez iniciadas, las actuaciones de

comprobación e investigación, y las de liquidación consiguiente, deben concluir en el plazo máximo de 12 meses. No obstante, puede ampliarse dicho plazo por otros 12 meses, cuando concurre alguna de las siguientes circunstancias:

- Que se trate de actuaciones que revistan especial complejidad. En particular, se entenderá que concurre esta circunstancia a la vista del volumen de operaciones de la persona o entidad, la dispersión geográfica de sus actividades o su tributación como grupos consolidados, o en régimen de transparencia fiscal internacional.
- Cuando en el transcurso de las actuaciones se descubra que el contribuyente ha ocultado a la Administración tributaria alguna de las actividades, empresariales o profesionales, que realice.

A los efectos de dicho plazo no se computan las dilaciones imputables al contribuyente, ni los períodos de interrupción justificada. Por otra parte, la interrupción injustificada durante seis meses de las actuaciones inspectoras, producida por causas no imputables al obligado tributario, o el incumplimiento del plazo para su conclusión, determinará que no se considere interrumpida la prescripción como consecuencia de tales actuaciones.

En cuanto al lugar, las actuaciones pueden desarrollarse, indistintamente:

- Donde el sujeto pasivo, retenedor o responsable solidario tenga su domicilio fiscal, o en aquel donde su representante tenga su domicilio, despacho u oficina, siempre que este último esté dentro de la demarcación territorial de la Delegación de la Agencia correspondiente al domicilio tributario del representado.
- Donde se realicen total o parcialmente las actividades gravadas.
- Donde exista alguna prueba, al menos parcial, del hecho imponible.
- En las oficinas de la Administración Tributaria o en las del Ayuntamiento, en cuyo ámbito o término radiquen cualquiera de los lugares antes aludidos y los elementos sobre los que hayan de realizarse las actuaciones puedan ser examinados en ellas.

No obstante lo anterior, cuando las actuaciones supongan el examen de los libros y la documentación que tengan relación con las actividades empresariales, profesionales o de otra naturaleza desarrolladas por el obligado tributario, deberán practicarse en los locales u oficinas del interesado donde legalmente deban hallarse los libros oficiales de contabilidad, los registros auxiliares, los justificantes de las anotaciones o los restantes documentos relacionados con

la actividad desarrollada que se pretenden examinar. Sin embargo, previa conformidad del interesado o su representante, pueden examinarse en las oficinas públicas algunos de los documentos, o bien todos ellos, únicamente si lo justifican la índole de la actividad o el volumen notoriamente reducido de la documentación a examinar.

Si se trata de registros y documentos establecidos específicamente por normas de carácter tributario o de los justificantes relativos exclusivamente a los mismos, se puede requerir su presentación en las oficinas públicas para proceder a su examen.

Tratándose de actuaciones que se realicen respecto de personas que no desarrollen actividades empresariales o profesionales, pueden examinarse en las oficinas públicas los documentos y justificantes necesarios si han sido establecidos o exigidos por normas tributarias o deben servir para probar hechos o circunstancias consignados en declaraciones tributarias.

Para el desarrollo de las actuaciones de comprobación e investigación la Inspección de los Tributos puede utilizar, entre otros, los siguientes medios:

- Declaraciones de interesado, por cualquier tributo.
- Contabilidad del interesado, comprensiva tanto de los registros y soportes contables como de los justificantes de las anotaciones y las hojas previas y accesorias de dichas anotaciones, así como los contratos y documentos con trascendencia tributaria.
- Datos o antecedentes obtenidos directa o indirectamente de otras personas o entidades y que afecten al sujeto pasivo o retenedor.
- Datos o informes obtenidos como consecuencia del deber de colaboración y del derecho de denuncia.
- Información obtenida de otros Órganos u Organismos administrativos.
- Cuantos datos, informes y antecedentes pueda procurarse legalmente.

Para obtener estos datos, la Inspección de los Tributos, en el desarrollo de las actuaciones de comprobación e investigación, cuenta, entre otras, con las siguientes facultades:

- El examen de la documentación del interesado, y la obtención de copias de la misma.
- Requerir a terceras personas, incluidas las dedicadas al tráfico bancario y crediticio, para la obtención de información.
- La entrada y reconocimiento de las fincas, locales o establecimientos del contribuyente.

- Pedir información a los empleados o trabajadores del contribuyente sobre cuestiones relativas a las actividades laborales en que participan.
- Realizar mediciones, tomar muestras, obtener fotografías, croquis o planos.
- Recabar el dictamen de Peritos.
- Exigir la exhibición de objetos determinantes de la exacción de un tributo.
- Verificar los sistemas de control interno de la empresa, en cuanto pueda facilitar la comprobación de la situación tributaria del interesado.

En cuanto al examen de la documentación, en las actuaciones de comprobación e investigación los obligados tributarios deben poner a disposición de la Inspección, su contabilidad principal y auxiliar, libros, facturas, correspondencia mercantil, documentos y demás justificantes concernientes a su actividad empresarial o profesional, incluidos los programas y archivos en soportes magnéticos, en su caso. También debe poner a su disposición cuantos otros documentos o antecedentes sean precisos para probar los hechos consignados en sus declaraciones y facilitar la práctica de las comprobaciones que sean necesarias. La Inspección puede analizar directamente la citada documentación, exigiendo, en su caso, la visualización en pantalla o la impresión en los correspondientes listados de datos archivados en soportes informáticos. Asimismo puede tomar nota por medio de sus agentes de los apuntes contables y demás datos que se estimen precisos y obtener copias a su cargo, incluso en soportes magnéticos, de cualesquiera otros datos o documentos de los referidos.

Por lo que se refiere a los requerimientos individualizados para la obtención de información, la Inspección está facultada para solicitar de toda persona natural o jurídica, pública o privada, toda clase de datos, informes o antecedentes con trascendencia tributaria, deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas, -en este caso, con la persona que está siendo objeto de actuaciones de comprobación e investigación -.

En su virtud, nadie puede negarse a facilitar la información que se le solicite, salvo que sea aplicable:

- El secreto del contenido de la correspondencia, así como en general el secreto de las comunicaciones, salvo resolución judicial.
- El secreto de los datos que se hayan suministrado a la Administración para una finalidad exclusivamente estadística.
- El secreto del protocolo notarial relativo a los testamentos o codicilos, las escrituras de reconocimiento de hijos, y los relativos a cuestiones matrimoniales, aunque en este último caso, con excepción de las referentes al régimen económico de la sociedad conyugal.

- El secreto profesional concerniente a los datos privados no patrimoniales que los profesionales no oficiales conozcan por razón del ejercicio de su actividad, cuya revelación atente al honor o a la intimidad personal o familiar de las personas.
- El deber de los defensores y asesores de guardar secreto de aquellos datos confidenciales de los que hayan tenido conocimiento como consecuencia de la prestación de sus servicios profesionales.
- El secreto profesional en el ejercicio de la libertad de información.

En cuanto a los Juzgados y Tribunales, cuando se soliciten datos que se desprendan de actuaciones judiciales ha de respetarse, en todo caso, el secreto de las diligencias sumariales.

Y por último, respecto de las entidades dedicadas al tráfico bancario y crediticio, puede requerirse información relativa a los movimientos de cuentas corrientes, depósitos de ahorro y a plazo, cuentas de préstamos y créditos y demás operaciones activas y pasivas, incluidas las que se reflejan en cuentas transitorias o se materialicen en la emisión de cheques u otras órdenes de pago a cargo de la entidad. Esa información podrá afectar al origen y destino de los movimientos o de los cheques u otras órdenes de pago, si bien en estos casos no podrá exceder de la identificación de las personas o de las cuentas en las que se encuentra dicho origen o destino.

Los requerimientos de información individualizada han de diferenciarse en función de cuál es el órgano competente para autorizarlos. En este sentido debe diferenciarse entre aquellos que se dirigen a los Juzgados y Tribunales o a las entidades dedicadas al tráfico bancario o crediticio en los que se solicitan datos relativos a los movimientos, y los restantes requerimientos individualizados de obtención de información.

Con carácter general los requerimientos han de ser otorgados por el Inspector-Jefe del correspondiente órgano o dependencia con funciones inspectoras. Sin embargo, en el caso de los efectuados a Juzgados y Tribunales en relación con actuaciones judiciales o a las entidades bancarias o crediticias cuando se deban conocer los movimientos de las cuentas, la autorización ha de otorgarse por el Director del Departamento, el Delegado Especial o el Delegado, en función del ámbito de competencia territorial del órgano que desarrolla las actuaciones.

Los datos o antecedentes relativos a movimientos de cuentas bancarias han de pedirse en primer lugar al interesado y únicamente en caso de no ser aportados por éste se abre la posibilidad de requerirlos a la entidad bancaria, para que sean remitidos por ésta o para la personación de la Inspección en las oficinas de la entidad y examinarlos allí.

Respecto de la entrada y reconocimiento de fincas, la Inspección puede entrar en todos aquellos lugares en que se desarrollen actividades o explotaciones sometidas a gravamen, existan bienes sujetos a tributación o bien se produzcan hechos imponible o exista alguna prueba de los mismos. Sin embargo se precisa autorización escrita, firmada por el Director del Departamento de Inspección, el Delegado o el Administrador de la Agencia, cuando la entrada y reconocimiento se intenten respecto de fincas o lugares donde no se desarrollen actividades de la Administración Pública o bien de naturaleza empresarial o profesional. La misma autorización será precisa cuando el interesado o la persona bajo cuya custodia se encuentren las fincas se opusieren a la entrada de la Inspección, sin perjuicio, en todo caso, de la adopción de las medidas cautelares que procedan. Estas medidas son aquellas que se juzguen adecuadas para impedir que desaparezcan, se destruyan o alteren los libros, documentos y demás antecedentes sujetos a examen o se niegue posteriormente su existencia o exhibición. A tales efectos, la Inspección podrá recabar de las Autoridades competentes y sus agentes el auxilio y colaboración que considere precisos, haciendo constar en diligencia las medidas precautorias tomadas. Por tanto, la regla general, salvo esos supuestos, es que los interesados deberán siempre, sin más trámite, permitir el acceso a sus oficinas donde hayan de tener a disposición de la Inspección durante la jornada laboral aprobada para cada empresa su contabilidad y demás documentos y justificantes concernientes a su negocio.

Sin embargo, tratándose del domicilio particular de una persona física, será preciso siempre la obtención del oportuno mandamiento judicial, si no media consentimiento expreso del interesado, una vez advertido de sus derechos. El Tribunal Supremo ha extendido este requisito al domicilio social de las personas jurídicas, al considerar que éste es su domicilio particular.

Por último, en los puertos, estaciones de ferrocarril y de transportes terrestres y en los aeropuertos, en los mercados centrales, mataderos, lonjas y lugares de naturaleza análoga, se permitirá la entrada de la Inspección a sus estaciones, muelles y oficinas para la toma de datos de facturaciones, entradas y salidas, pudiendo requerirse a los empleados para que certifiquen la exactitud de los datos y antecedentes tomados.

En relación con todas las citadas facultades de la Inspección de los Tributos, el Reglamento dispone que se considerará obstrucción o resistencia a la actuación inspectora toda conducta del obligado tributario con quien se entiendan las actuaciones, su representante o mandatario, que tienda a dilatar, entorpecer o impedir las actuaciones inspectoras. En particular, constituirán obstrucción o resistencia a la actuación inspectora:

- La incomparecencia reiterada del obligado tributario, salvo causa justificada.
- La negativa a exhibir los libros, registros y documentos de llevanza y conservación obligatoria.
- La negativa a facilitar datos, informes, justificantes y antecedentes relacionados con el obligado tributario y que expresamente le sean demandados, así como al reconocimiento de locales, máquinas, instalaciones y explotaciones relacionadas con hechos imposables o su cuantificación.
- Negar indebidamente la entrada de la Inspección en las fincas y locales o su permanencia en los mismos.
- Las coacciones o la falta de la debida consideración a la Inspección, sin perjuicio de las demás responsabilidades que quepa exigir.

La conducta de resistencia u obstrucción puede constituir una infracción simple o servir como criterio de graduación de una infracción, agravando ésta. Igualmente el no atender un requerimiento individualizado de obtención de información puede ser constitutivo de infracción tributaria.

V. CONCLUSIÓN

Las empresas tienen una serie de deberes y obligaciones fiscales, declarar y pagar impuestos. Registrar sus asientos contables, emitir facturas, guardar los comprobantes de ingresos y gastos. Actuar como agente retenedor, etc. Si eluden estos deberes y obligaciones afectará también desde el punto de vista de competencia desleal, al precio, y considerablemente al Mercado, a la sociedad en general. Y como no, al Estado de Bienestar, debido a que las cuentas públicas no estarán saneadas, no habrá recursos necesarios para la financiación pública, provocando un desajuste fiscal muy importante por el fraude fiscal, la elusión fiscal, además de la economía sumergida.

Los cálculos fiscales a la hora de pagar impuestos no serán los oportunos por lo que habrá personas tanto físicas como jurídicas que acaben pagando más de lo normal. Para evitar este fraude, existe un plan de prevención del fraude fiscal, que se basa en tres pilares:

- La prevención, investigación y control del fraude tributario y aduanero.
- El control de fraude en fase recaudatoria.
- La colaboración entre la Agencia tributaria y las Administraciones tributarias de las Comunidades autónomas.

Con todo, junto a los equipos humanos que hemos analizado, hacen que tenga la Administración el capital intelectual, para perseguir el fraude, y poder

llevar a cabo el desarrollo sostenible del ejercicio del disfrute del Estado del Bienestar que todos merecemos y deseamos, estamos hablando del desarrollo de los derechos humanos y por tanto de nuestros derechos fundamentales, a la educación, la sanidad, la justicia, servicios sociales, defensa...

VI. BIBLIOGRAFÍA

- ALARCÓN GARCÍA, G., y RUIZ-HUERTA CARBONELL (Dir.), *Los nuevos retos de la Fiscalidad*, Ed. Thomson Civitas, Pamplona 2006.
- BERLIRI, A., *Principios de Derecho Tributario*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid 1971.
- BONELL COLMENERO, R., *Operaciones vinculadas: los deberes de documentación*, Ed. Lex Nova, Thomson Reuters, Valladolid 2016.
- GIMBERT, X., *El enfoque estratégico de la empresa*, Ed. Deusto, Barcelona 2006.
- SÁNCHEZ LÓPEZ, M. E., *Los deberes de información tributaria desde la perspectiva constitucional*, Ed. Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid 2001.

