

LA ACTUACIÓN DE LA INSPECCIÓN TRIBUTARIA EN EL EJERCICIO DE SUS FACULTADES Y LOS DERECHOS DE LOS CONTRIBUYENTES: SITUACIÓN ACTUAL

Carmen Márquez Sillero

I. INTRODUCCIÓN: LA CONSTITUCIÓN DE 1978 COMO PUNTO DE PARTIDA DE NUESTRO ESTUDIO.

II. CONEXIÓN ENTRE LAS FACULTADES DE LA INSPECCIÓN TRIBUTARIA Y LOS DERECHOS DE LOS CONTRIBUYENTES.

III. LAS FACULTADES INSPECTORAS Y LAS GARANTÍAS DEL CONTRIBUYENTE: ANÁLISIS DE LEGE DATA Y DE LEGE FERENDA.

1. La indefensión del contribuyente frente a la discrecionalidad con la que actúa la Inspección de los Tributos en relación con sus funciones de comprobación, investigación y liquidación.
2. La facultad de la Inspección para obtener información con trascendencia tributaria y el deber de colaborar de los obligados tributarios. Sus límites en los principios de proporcionalidad, presunción de honestidad fiscal y respeto al honor, intimidad personal e imagen de los afectados.
3. El acceso de la Inspección a locales, establecimientos y fincas. La inviolabilidad del domicilio como límite.

IV. CONCLUSIÓN FINAL.

I. INTRODUCCIÓN

LA CONSTITUCIÓN ESPAÑOLA COMO PUNTO DE PARTIDA DE NUESTRO ESTUDIO.

La Constitución española establece: «España se constituye en un Estado social y democrático de Derecho, que propugna como valores superiores de su Ordenamiento jurídico la libertad, la justicia, la igualdad y el pluralismo político»¹.

Nos permitimos comenzar esta breve introducción con la transcripción del primer precepto que engloba la Carta Magna porque su

contenido nos muestra, en teoría, el modelo de Estado en que España se ha convertido después de 1978. Esta nueva concepción estatal, inspiración constante del articulado de nuestra Norma fundamental, tiene, y va a tener, importantes consecuencias en todo el Ordenamiento jurídico y, por supuesto, también en el ámbito tributario.

En un moderno Estado de Derecho, la situación política es radicalmente distinta a la de épocas pasadas y se caracteriza por: 1º) El fortalecimiento del Parlamento frente al Gobierno y la Administración Pública, incluida la materia económica. 2º) La política económica y social ha pasado a manos del Poder Legislativo. 3º) Lo mismo ha sucedido con la actividad financiera; el Presupuesto se discute en el Parlamento. Ello justifica la necesidad del actual y futuro sometimiento de la Administración de la Hacienda Pública a los esquemas jurídicos y constitucionales, en definitiva a la Justicia Tributaria; porque únicamente a través de la justicia, a través de la observancia de las normas y principios inspiradores del Derecho vigente, es posible organizar la sociedad y llevar a cabo la empresa de la administración del Estado moderno.

El auténtico problema radica en que, si bien a nivel programático se predica y destaca sobremanera este aspecto, dotándolo incluso de un sitio preferencial, en la práctica se relega a planos secundarios por exigencias fiscales o extrafiscales de los Gobiernos. En otras palabras, el modelo de Estado establecido en la Constitución no puede quedar limitado a un plano meramente teórico, ser sólo un dogma, sino que debe constituir una realidad práctica y verdadera, cuya realización efectiva únicamente se conseguirá con el esfuerzo conjunto de la Administración y los ciudadanos.

Ésta es la verdadera directriz y meta del Derecho positivo español y, desde tal perspectiva pretendemos analizar uno de los instrumentos fundamentales para llevar a cabo tan ansiada concepción del Estado: las facultades de la Inspección tributaria frente a las garantías del contribuyente.

¹ Constitución española art. 1.



Como última consideración en estas breves reflexiones introductorias, quisiéramos hacer hincapié en dos aspectos que, a nuestro juicio, son esenciales en la investigación a desarrollar. En primer lugar, destacar el hecho de que la Constitución española es verdadera norma de aplicación inmediata² que desde su comienzo está imponiendo un determinado tipo de Estado -social y democrático de Derecho-. En segundo, tener muy presente que la clase de Estado al que nos acabamos de referir, junto con la doctrina de la limitación de los derechos subjetivos, impiden el sacrificio de ninguno de los valores constitucionales, exigiendo su coexistencia y casi siempre difícil articulación.

Según nuestro punto de vista, éste es el enfoque del que se debe partir para llegar a comprender el auténtico contenido de las facultades de la Inspección de los Tributos, así como de los derechos y garantías del contribuyente, límites, a su vez, de aquéllas. Y ello porque los principios y valores reconocidos en nuestra Constitución son el fundamento último o verdadera razón de ser de tales derechos y garantías, a la vez que de las potestades inspectoras.

Por todo lo expuesto, es de obligado cumplimiento abordar en la presente investigación aspectos constitucionales tan complejos y de difícil compatibilidad, como: el derecho al honor, a la intimidad personal y familiar y a la propia imagen -CE art. 18.1-; a la inviolabilidad del domicilio -CE art. 18.2-; el secreto de las comunicaciones -CE art.18.3-; la presunción de inocencia -CE art. 24.2-; el principio de capacidad económico-contributiva -CE art.31.1-; la Administración Pública como servicio y su funcionamiento atendiendo, entre otros, al principio de eficacia -CE art. 103.1-.

II. CONEXIÓN ENTRE LAS FACULTADES DE LA INSPECCIÓN TRIBUTARIA Y LOS DERECHOS DE LOS CONTRIBUYENTES.

Es un hecho indudable que el papel desarrollado por el ciudadano contribuyente dentro del actual sistema tributario está tomando cada vez mayor protagonismo. Pero, al mismo tiempo, se impone la necesidad de dotar a la Administración de un haz de facultades y medios para lograr realizar su función inspectora de modo efectivo. El problema y la consiguiente dificultad que ello conlleva es conseguir el punto de equilibrio entre ambos, pero desgraciadamente éste es algo que hoy continua

siendo un deseo más que una realidad. De ahí el motivo de esta investigación.

Objeto de nuestra atención en el presente trabajo serán las facultades de la Inspección tributaria, pero íntimamente ligados y, en ocasiones, en contraposición a aquéllas, se encuentran los derechos y garantías de los contribuyentes. Derechos subjetivos que suelen constituirse en límites de la actuación inspectora -y viceversa-, aunque no siempre es así, ya que tales derechos pueden, incluso, llegar a justificarla.

La relación fundamental que se establece entre las facultades inspectoras y las garantías de los contribuyentes puede resumirse en los siguientes términos.

Las Administraciones tributarias están dotadas de diversas potestades o atribuciones para cumplir los objetivos funcionales que la ley coloca dentro de la esfera de su competencia. Entre tales objetivos se encuentra, como función más relevante y característica, aquella que corresponde a la fiscalización o inspección del cumplimiento de las obligaciones tributarias, sean éstas de carácter sustantivo o meramente formal.

Ahora bien, la obligación tributaria, desde su nacimiento y hasta su extinción, deviene dentro de un marco de referencia que otorga la ley, lo cual significa que entre el sujeto activo y el sujeto pasivo de esta obligación se configura una relación de derecho. Esta condicionante trae aparejada la existencia de limitaciones y obligaciones para las Administraciones tributarias que deben acatar en el ejercicio de sus funciones, especialmente en el plano de las acciones destinadas a la fiscalización o inspección del cumplimiento de los tributos. Ésto es, las potestades del Ente fiscal terminan exactamente donde comienzan los derechos de los contribuyentes.

En relación con esta cuestión conviene aclarar que el límite anteriormente referido, el cual pesa sobre el ejercicio de la función inspectora, no puede considerarse como un factor negativo para el cumplimiento del objetivo funcional de las Administraciones tributarias. Y ello porque todo el conjunto de derechos y garantías de los contribuyentes no es otra cosa que el contrapeso necesario que debe existir en la legislación para que la relación Fisco-contribuyente transcurra fluidamente, dentro de un plano de justicia y equidad tributarias. Es muy posible presumir que,

2 Aunque los principios específicos de la materia tributaria, contenidos en el artículo 31 de nuestra Constitución, no sean directamente aplicables, ello no implica su configuración como normas meramente programáticas, dado que los propios Tribunales están facultados para inaplicar las normas

que vayan contra los referidos principios. Los principios tributarios son elementos interpretativos, informadores del ordenamiento, vinculantes para el legislador y con plena eficacia derogatoria. Vid. MARTÍN QUERALT, J.: «Interpretación de normas tributarias y Derecho constitucional», *CT*, núm. 64/1992, pág. 59.

de esta forma, la obligación de satisfacer los tributos al Estado tendrá un sesgo de mejor aceptación, y se obtendrán índices más elevados en el nivel del cumplimiento voluntario³.

Como conclusión, podemos afirmar que hoy día la conexión entre las potestades administrativas en el campo tributario y los derechos y garantías de los contribuyentes es cada vez más intensa, bien se configure como un límite recíproco, bien como justificación de la propia Inspección.

III. LAS FACULTADES DE LA INSPECCIÓN Y LAS GARANTÍAS DEL CONTRIBUYENTE:

ANÁLISIS DE LEGE DATA Y DE LEGE FERENDA. ESPECIAL REFERENCIA AL PROYECTO DE LEY DE DERECHOS Y GARANTÍAS DEL CONTRIBUYENTE

Establecidos los fundamentos de nuestro estudio -constitucionales y de justicia tributaria-, nos proponemos analizar un aspecto concreto, aunque esencial, a la hora de garantizar un mayor y mejor cumplimiento de tales fundamentos en el desarrollo de las relaciones tributarias contribuyente-Fisco: la actuación de la Inspección de los Tributos; ámbito donde la Administración tributaria ha visto considerable y, a nuestro juicio, excesivamente reforzados sus poderes.

Como cuestión previa se hace obligatorio reflexionar sobre la postura del Tribunal Constitucional en relación con la actuación inspectora.

El alto Tribunal estima⁴ que, para el efectivo cumplimiento del deber de contribuir -CE art. 31.1-, es imprescindible el desarrollo de la facultad inspectora y comprobatoria de la Administración tributaria. De ahí la necesidad y la justificación de una actividad inspectora especialmente vigilante y eficaz, aunque pueda resultar a veces incómoda y molesta. Por tanto, la ordenación y despliegue de una eficaz actividad de inspección y comprobación del cumplimiento de las obligaciones fiscales es una exigencia inherente a un sistema tributario justo.

- 3 En relación con esta cuestión del cumplimiento voluntario no debemos olvidar que uno de los objetivos primordiales de la actual Agencia Tributaria es el cumplimiento fiscal por los ciudadanos. Asumido que el cumplimiento forzoso debe ser excepcional -como excepcional es el delito en el comportamiento social-, pues llevaría a un exagerado cercenamiento de las libertades y a un coste insostenible para las partes, el cumplimiento voluntario se eleva a principio fundamental del quehacer administrativo tributario.
- 4 Sentencia del Tribunal Constitucional 110/1984, fundamento jurídico tercero.
- 5 Según la sentencia 76/1990 del Tribunal Constitucional, el deber de tributar justificaría, incluso, «la imposición de

Hasta aquí el criterio del Tribunal nos parece equilibrado y coherente. Lo que ya no resulta admisible es que el restablecimiento de la justicia tributaria consista, como se pretende en la sentencia 76/1990⁵ del referido Tribunal, en reforzar, más allá de lo que la Constitución y la ley permitan, los poderes de la Administración tributaria, y en limitar, para ello, los derechos individuales de los contribuyentes.

Este último criterio supone, a nuestro entender, una total conmoción del actual Estado de Derecho, ya que implica la más evidente conculcación de un principio fundamental en nuestro ordenamiento jurídico: el de jerarquía normativa, garantizado por la Constitución en su artículo 9.3⁶.

No todos los principios o normas constitucionales tienen el mismo valor o relevancia. En la Constitución de 1978 se aprecia un clarísimo orden de prelación que, en lo que nuestra investigación afecta, es el siguiente: 1º) Los derechos fundamentales y libertades públicas de los ciudadanos -arts. 14 a 30 de la CE-. Sin lugar a dudas, aquellos preceptos constitucionales que recogen tales derechos ocupan una situación de máxima preeminencia. Situación que es reconocida por la propia Constitución cuando en su artículo 10 establece que «la dignidad de la persona, los derechos inviolables que le son inherentes, el libre desarrollo de la personalidad, el respeto a la ley y a los derechos de los demás son fundamento del orden político y de la paz social». Lo primero y principal son, pues, esos derechos inherentes a la persona y a su dignidad, los llamados «derechos individuales». 2º) Los derechos y deberes de los ciudadanos, éstos es, los demás derechos y libertades de los individuos, junto con sus deberes fundamentales, reconocidos todos ellos en el resto del Capítulo segundo del Título I -arts. 30 a 38 de la CE⁷-. Entre ellos figuran el deber de tributar, así como todos los derechos que quepa deducir a favor de los contribuyentes de los principios de justicia material y legalidad. 3º) Los principios que deben informar la actuación de la Administración pública, entre los que se encuentra la tan predicada eficacia de la Administración -CE art. 103.1-. Lo que más nos interesa destacar es que

limitaciones legales al ejercicio de los derechos individuales». El contenido de la mencionada sentencia incide preferente y casi exclusivamente en el ámbito de las relaciones entre Administración tributaria y administrados, esto es, en lo relativo a las potestades de comprobación, inspección, recaudación y sanción de la Administración, así como en sus límites constitucionales y legales.

- 6 CE art. 9.3: «La Constitución garantiza (...), la jerarquía normativa, (...)».
- 7 Salvo el derecho a la objeción de conciencia, elevado a rango de derecho constitucional.



tales principios tienen una situación en absoluto preeminente respecto de los anteriores niveles jerárquicos. Más bien todo lo contrario, ocupan una posición subordinada hasta el punto de que, en caso de conflicto entre alguno de los derechos fundamentales o libertades públicas o alguna de las exigencias constitucionales de justicia tributaria, de un lado, y los principios informadores de la Administración tributaria, de otro, serían las potestades de esa pretendida Administración eficaz las que deberían sufrir las correspondientes limitaciones, nunca las exigencias de justicia tributaria y, mucho menos, los derechos fundamentales y libertades públicas.

La vulneración del principio de jerarquía por parte del Constitucional parece clara. La postura que el Tribunal mantiene en su sentencia 76/1990 podría haberse fundamentado en el principio de eficacia que rige para la actuación de la Administración, éste es, en el artículo 103.1 de nuestra Constitución. Ahora bien, no se debe olvidar que la eficacia recogida en dicho artículo no hace la más mínima mención a limitación alguna de derechos individuales, y que es el propio precepto el que añade al principio de eficacia otros de obligado respeto, como el de sometimiento pleno a la ley y al Derecho en el desarrollo de la actividad administrativa. Pero en lugar de acudir a la anterior argumentación, el alto Tribunal pretende basar las necesidades propias de una supuesta actuación eficaz de la Administración tributaria -reforzamiento de dicha Administración y consiguientes limitaciones en los derechos de los contribuyentes- en el deber de contribuir -CE 31.1-. Una vez elevado el principio de eficacia administrativa a tan relevante posición constitucional, el Tribunal, no contento con eso, quiere que las exigencias de ese principio, entendido al parecer el término recaudatorios, prevalezcan sobre otras exigencias que ocupan un lugar todavía más alto en la jerarquía de normas constitucionales, las que derivan de los derechos fundamentales y libertades públicas.

El posicionamiento del Tribunal Constitucional en la sentencia comentada nos parece extremadamente peligroso. Y ello porque, al admitir posibles «limitaciones legales al ejercicio de los derechos individuales» por razones fiscales, está dando su visto bueno a una situación de autoritarismo fiscal, que, además, pretende quedar

plenamente legitimada por el establecimiento de restricciones a los derechos fundamentales de los contribuyentes vía leyBU⁸.

En ocasiones anteriores el propio Tribunal ha venido ratificando reiteradamente el criterio, muy exacto a nuestra opinión, de que los límites a los derechos fundamentales de los ciudadanos, en unos casos, son establecidos por la propia Constitución, mientras que, en otros, derivan de la Norma fundamental sólo de forma mediata o indirecta, en cuanto que han de justificarse por la necesidad de proteger o preservar otros derechos y bienes constitucionalmente protegidos⁹. Pero, en palabras del profesor Sánchez Serrano¹⁰, ¿dónde están los preceptos constitucionales que marquen límites a los derechos fundamentales por razones fiscales? ¿Cuáles son esos otros derechos y bienes que la Constitución preserva y que podrían llegar a justificar genéricamente la limitación legal de los derechos individuales ante la Administración tributaria? ¿Acaso basta con la afirmación del Tribunal Constitucional de que el sometimiento a los gastos públicos requiere y justifica las restricciones que se establezcan por ley a tales derechos, estimando, por tanto, conforme a la Constitución cualquier limitación que se haga a tal respecto?. Creemos que no pueden encontrarse respuestas afirmativas para todos estos interrogantes si queremos que España sea un auténtico Estado de Derecho, al menos en lo que se refiere a materia financiero-tributaria.

En este mismo orden de reflexiones, debemos tener presente que la actuación de la Administración tributaria toma perfiles extremadamente conflictivos con los derechos fundamentales de los contribuyentes cuando son los órganos de la Inspección de los Tributos los que actúan.

Resulta evidente que los obligados tributarios, como destinatarios de las normas legales reguladoras de la imposición, han de cumplir las obligaciones impuestas por ellas; lo que no impide, en absoluto, que la Administración desenvuelva una actividad aplicativa que asegure el efectivo cumplimiento de las obligaciones legales del contribuyente. Dicha intervención puede ser necesaria, bien para que la prestación tributaria pueda efectuarse, bien para comprobar si se ha efectuado, pero es obvio que, en todo caso, la actividad administrativa ha de situarse en un plano secundario o instrumental dentro de la

8 En este sentido se posiciona SÁNCHEZ SERRANO, L. cuando afirma que si nuestro Tribunal Constitucional, supremo garante de los derechos fundamentales y las libertades públicas, des-garantiza los llamados «derechos individuales», al permitir genéricamente y de antemano su «limitación legal» por motivos fiscales, ¿no nos está privando de parte de nuestra Constitución, lo que podría llamarse

nuestra «Constitución fiscal»? Vid. «Los españoles, ¿súbditos fiscales? (y II)», *Impuestos*, núm. 8, abril, 1992. pág. 255.

9 Tal es la postura que se recoge en la sentencia del TC 11/1981, de 8 de abril, fundamento jurídico 7º.

10 Vid. «Los españoles...», op.cit., pág. 256.

ordenación jurídica del tributo. Y ello por dos razones fundamentales: 1º) porque dicha actividad puede ser innecesaria, quedando reducida a aspectos accesorios y formales; 2º) porque mediante la misma no pueden modificarse los aspectos sustantivos de la relación jurídico-tributaria, al menos en aquellos ordenamientos donde rija el principio constitucional de legalidad, como es el caso de España.

Por lo tanto, en la medida en que una comunidad siente y vive el Estado de Derecho como algo consustancial a su propia existencia, es obvio que debe crecer el área del Derecho tributario material limitándose al mínimo el ámbito del Derecho tributario procedimental, formal o administrativo. Toda construcción jurídica del tributo que desconozca o no aprecie en su justo valor el Derecho tributario sustantivo corre el grave riesgo de atribuir a la actividad administrativa en el campo fiscal unos efectos desmesurados, que disuelvan la subsistencia del propio Estado de Derecho.

La inspección es una manifestación de la actividad administrativa dirigida a la aplicación del tributo. Se enmarca, por tanto, y siguiendo con el esquema anteriormente expuesto, dentro del Derecho tributario formal. Ahora bien, su contenido siempre debe examinarse teniendo en cuenta los efectos jurídicos producidos por las normas fiscales entre el ente público y los particulares; ésto es, en el contexto de la relación jurídico-tributaria en la que se resuelve cualquier tributo. Dentro de este marco, el despliegue de la función inspectora queda circunscrito a un ámbito que el ordenamiento le marca y cuya delimitación se produce por un doble haz de preceptos: 1ª) los que, con signo positivo, enuncian las facultades de investigación que se atribuyen a la Administración pública, y 2ª) los que, con signo negativo, señalan los límites, materiales y formales, dentro de los

cuales esa función ha de desenvolverse. Tal conjunto de facultades y deberes, así como los límites que definen su campo y forma de actuación, determinan el contenido de la inspección.

Pero, a pesar de tan detallada delimitación de la función inspectora, parece incuestionable que en la dinámica de nuestra Hacienda existen dos grandes e inconsolables descontentos: el Fisco y la masa de contribuyentes. Ni uno ni otros se están satisfechos de su labor ni de su comportamiento. No viven, por supuesto, en armonía. El Fisco piensa que nuestro país es modelo de los que informan su comportamiento tributario en móviles y actuaciones defraudatorias; mientras que, los contribuyentes se sienten escasamente amparados, por el aparato institucional de la Hacienda Pública y el ordenamiento que la rige, ante la arbitrariedad

administrativa en la aplicación de los tributos. Honestamente se ha de confesar que no se puede quitar la razón a ninguno de esos dos grandes y seculares antagonistas. El fraude existe, pero también es ineludible reconocer los anchos márgenes de arbitrariedad permitidos a la actividad administrativa de exacción tributaria¹¹. Veamos a continuación algunos de ellos.

“...el fraude existe, pero también es ineludible reconocer los anchos márgenes de arbitrariedad permitidos a la actividad administrativa de exacción tributaria...”

1. LA INDEFENSIÓN DEL CONTRIBUYENTE FRENTE A LA DISCRECIONALIDAD CON LA QUE ACTÚA LA INSPECCIÓN DE LOS TRIBUTOS EN RELACIÓN CON SUS FUNCIONES DE COMPROBACIÓN, INVESTIGACIÓN Y LIQUIDACIÓN¹²

Las posibles manifestaciones de discrecionalidad de la Inspección tributaria son de lo más variado y pueden encontrarse en la práctica totalidad de sus actuaciones, si se analizan con el debido detenimiento y desde una perspectiva favorable al sujeto pasivo contribuyente¹³.

11 En relación con el contenido de la inspección tributaria, vid. SAINZ DE BUJANDA, F.: *Notas de Derecho Financiero*, t. I, vol. 3º, Sección de Publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, 1975, págs. 160-171. Respecto a la dicotomía Fisco-contribuyente, vid. del mismo autor: *Hacienda y Derecho*, t. VI., Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1973, pág. 402.

12 Sobre el desarrollo de dichas competencias respecto del Impuesto Municipal sobre Bienes Inmuebles, vid. TILVE ABILLEIRA, J.L.: «¿Qué es eso de la inspección catastral?», *Impuestos*, núm. 15-16, agosto, 1991, págs. 1345-1348. El autor trata de determinar el alcance y contenido de la denominada «inspección catastral», término introducido por la Ley de las Haciendas Locales, Ley 39/1988, de 28 de diciembre, artículo 78.3.

13 Tal y como afirma el profesor PONT MESTRES al comentar el criterio del Tribunal Constitucional en relación con la cuestión de inconstitucionalidad planteada por la Sala Tercera del Tribunal Supremo sobre el contenido del artículo 83.3.f) de la LGT, a la hora de valorar las posibles discrecionalidades o excesos en las facultades de la Administración tributaria frente a los contribuyentes «todo es cuestión de interpretación». Vid. «Examen de la sentencia del Tribunal Constitucional, de 26 de abril de 1990, sobre supuesta inconstitucionalidad de diversos preceptos de la Ley General Tributaria», en *Rev. Técnica Tributaria*, núm. 9, abril-junio 1990, págs. 35 y 47.



La primera de tales manifestaciones se encuentra en la mera iniciación de la actuación inspectora.

Tal y como establece el artículo 29 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos -RGIT-, las actuaciones de la Inspección se iniciarán: por propia iniciativa de la Inspección, como consecuencia de los planes de inspección; por orden superior escrita y motivada; por denuncia pública; a petición del obligado tributario -supuesto que no ha sido establecido para ningún tributo, con lo que carece de relevancia a efectos de la obligación de la Administración de iniciar y terminar la comprobación-. Ante tal abanico de posibilidades, excepción hecha respecto del último supuesto, parece posible llegar a la conclusión de que la discrecionalidad a la hora de determinar a quién se comprueba e iniciar dicha comprobación/investigación es total.

En este sentido, respecto del supuesto de actuación conforme a los planes de inspección, la discrecionalidad no radica en el funcionario que actúa, pero sí en el órgano u órganos que deciden los planes. Dicha discrecionalidad no se corrige en el proyecto de Ley de Derechos y Garantías de los contribuyentes, el cual se encuentra tramitándose actualmente en el Parlamento español, porque en el referido proyecto -art. 26- se establece la publicidad de los criterios informadores de los Planes Nacionales de Inspección para cada año, sin que se haya determinado criterio objetivo alguno que condicione la actuación de los órganos de inspección a la hora de elaborar tales planes, con lo cual la arbitrariedad sigue dominando la situación.

Cuando nos encontramos con una orden superior escrita y motivada, si bien constituye una garantía de la autonomía de la Inspección, no se evita la discrecionalidad de quien dicta la orden, que, sin lugar a dudas, también es Administración.

Finalmente, respecto de la denuncia pública destacar que la apreciación de los indicios de veracidad de los hechos imputados corresponde a

la Administración, con lo que la discrecionalidad administrativa vuelve a ser evidente.

Pero lo más grave no es sólo la mera existencia de discrecionalidad, sino que esa discrecionalidad no puede controlarse jurisdiccionalmente. Veamos brevemente por qué.

Del tenor literal de los artículos 18 y 19.6 del RGIT¹⁴, se deduce que los planes de inspección no son normas, aunque cumplen funciones normativas delimitadoras de competencias, ni tampoco actos administrativos, sino instrucciones internas no susceptibles de recurso como tales. Por tanto, resulta del todo imposible, dada su naturaleza, controlar jurisdiccionalmente cualquier posible desviación de legalidad producida en la confección del plan. Pero es que, además, el obligado tributario sólo tiene conocimiento de ello cuando recibe la comunicación de la Administración con el correspondiente requerimiento para practicar la comprobación inspectora, no teniendo el afectado en ese momento elemento alguno de juicio para fundamentar una posible impugnación.

Cuando la actuación de la Inspección se inicia por orden superior escrita y motivada el control jurisdiccional parece igualmente improbable. En este caso nos encontramos con una orden interna cuyo destinatario es el funcionario, no el obligado tributario que desconoce por completo su existencia, por tanto resulta difícilmente comprensible que éste pueda impugnar algo que desconoce.

La misma circunstancia se produce en los casos de denuncia pública. A cuanto llevamos dicho hasta el momento debemos añadir que, en cualquier supuesto, las actuaciones de la Inspección podrán iniciarse, bien mediante comunicación al obligado tributario-RGIT 30.1¹⁵-, bien sin su conocimiento previo, como es el caso de iniciación por personación de la Inspección o sin previa notificación de la oportuna comunicación -RGIT 30.2¹⁶-.

Hasta aquí parece haber problemas. Pero la comunicación al obligado tributario del inicio de

14 RGIT art. 18: «El ejercicio de las funciones propias de la Inspección de los Tributos se adecuará a los correspondientes planes de actuaciones inspectoras, sin perjuicio de la iniciativa de los actuarios de acuerdo con los criterios de eficacia y oportunidad».

RGIT art. 19.6: «Los planes de los órganos que han de desarrollar las actuaciones inspectoras tienen carácter reservado y no serán objeto de publicidad».

15 RGIT art. 30.1: «Las actuaciones de la Inspección de los Tributos podrán iniciarse mediante comunicación notificada al obligado tributario para que se persone en el lugar, día y hora que se le señale, conforme a lo dispuesto en el capítulo III del título I de este Reglamento, teniendo a disposición de la Inspección o aportándole la documentación y demás elementos que se estimen necesarios. En dicha comunicación se le indicará al obligado tributario el alcance de las actuaciones a desarrollar».

16 RGIT art. 30.2: «Cuando lo estime conveniente para la adecuada práctica de sus actuaciones, y observando siempre lo dispuesto en el artículo 39 de este Reglamento, la Inspección de los Tributos podrá personarse, sin previa comunicación, en las oficinas, instalaciones o almacenes del interesado o donde exista alguna prueba al menos parcial del hecho imponible. En este caso, las actuaciones se entenderán con el interesado, si estuviere presente, o bien con quien ostente su representación como encargado o responsable de la oficina, registro, dependencia, empresa, centro o lugar de trabajo.

Así mismo, cuando lo considere justificado, la Inspección de los Tributos podrá poner en conocimiento del interesado el inicio de las actuaciones inspectoras sin previa notificación de la oportuna comunicación».

la inspección no es un acto motivado, ni en cuanto a la elección del sistema de comunicación, ni respecto a la decisión de inspeccionar, con lo cual, tanto la elección de una otra vía como la propia decisión de iniciar la inspección parecen judicialmente incontrolables. Aún en el dudoso caso de que fueran recurribles, el obligado no podría operar más que en función de conjeturas, con la consiguiente indefensión que ello le supondría.

Tampoco el proyecto del estatuto jurídico del contribuyente solventa este problema; porque si bien determina el derecho de los ciudadanos a ser informados, cuando se inicien las actuaciones de inspección, sobre la naturaleza y alcance de las mismas, así como de sus derechos y obligaciones en el desarrollo de tales actuaciones, dicha información no constituye por su propia naturaleza un acto motivado susceptible de recurso.

En definitiva, iniciada la inspección por cualquiera de las vías antes indicadas, el sujeto está obligado a colaborar con la Hacienda Pública - incurriendo en conducta sancionable si no colabora, LGT 78 y sigs.-, sin posibilidad de discutir la procedencia de la inspección misma o el sistema de iniciación elegido más que en la impugnación del acto liquidatorio final, con las gravosas consecuencias económicas que ello comporta.

Pero la discrecionalidad en la iniciación de la actuación inspectora no se detiene aquí.

A pesar de la tajante redacción imperativa del artículo 109 de la LGT¹⁷, la Administración no está obligada a realizar comprobación o investigación alguna en los supuestos de autoliquidación. Únicamente en los casos, hoy casi inexistentes, en que habiendo o no obligación de declaración previa, por parte del sujeto pasivo, ésta no comporta autoliquidación, puede hablarse de una función obligatoria de comprobación para la Administración. En los supuestos de autoliquidación, que son los correspondientes a la

mayoría de los tributos actuales, la comprobación de los elementos del hecho imponible, requisito previo para dictar un acto administrativo de liquidación, es facultad discrecional de la Administración. Y todo como consecuencia de la transformación de la actividad de comprobación, prevista como ordinaria en la LGT, en una actividad de control de declaraciones-liquidaciones.

En un segundo orden de consideraciones nos encontramos con el alcance de la actividad inspectora: general o parcial.

Las actuaciones inspectoras pueden tener carácter general o parcial. Tienen carácter general cuando abarcan la totalidad de la situación tributaria del sujeto pasivo u obligado tributario -todos los tributos que le afecten, todos los ejercicios o períodos no prescritos-. Tiene carácter parcial cuando se refieran sólo a uno o varios tributos, a uno o varios ejercicios.

En principio las actuaciones inspectoras deben tener carácter general. Pero la realidad es que, con bastante frecuencia, no alcanzan al último o últimos períodos no prescritos; incluso, en muchos casos, tributos que debieron haber sido comprobados quedan fuera del acta y, por tanto, fuera del acto de liquidación. Pensamos que esta forma de actuar, acorde con el Reglamento -RGIT art. 11¹⁸

¹⁸ RGIT art. 11: «1. Las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación podrán tener alcance general o parcial.

2. Tendrán carácter general cuando tengan por objeto la verificación en su 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 la afecten dentro de los límites determinados por:

- 17 LGT art. 109: «La Administración comprobará e investigará los hechos, actos, situaciones, actividades, explotaciones y demás circunstancias que integren o condicionen el hecho imponible».
- b) Los ejercicios o períodos a que se extienda la actuación inspectora.
- c) La prescripción del derecho de la Administración para determinar las deudas tributarias mediante la oportuna liquidación y de la acción para imponer las sanciones correspondientes a las infracciones tributarias que, en su caso, se aprecien.
3. Las actuaciones de comprobación e investigación serán parciales cuando se refieran sólo a uno o varios de los tributos o deberes que afecten al sujeto pasivo u obligado tributario, o a hechos imposables determinados o cuando de cualquier otro modo se circunscriba su objeto a límites más reducidos de los que señalan en el apartado anterior.
4. **En principio, las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación tendrán carácter general. Podrán tener carácter parcial dichas actuaciones en los siguientes casos:**

- a) Cuando venga exigido por las normas legales o reglamentarias.
- b) **Cuando así se acuerde por el Órgano competente**, haciéndose constar al inicio de las actuaciones inspectoras mediante la correspondiente comunicación.
- c) En el caso de las comprobaciones abreviadas a que se refiere el artículo 34 de este Reglamento.

5. Las actuaciones de comprobación e inspección de carácter general podrán limitar su objeto cuando en el curso de su ejecución se pongan de manifiesto razones que así lo aconsejen y **se acuerde por el Órgano competente**. Del mismo modo, a juicio de los actuarios, se podrá ampliar el ámbito de aquellas actuaciones que inicialmente tuvieron carácter parcial.
6. **Cualquier actuación inspectora dirigida a regularizar una determinada situación tributaria no extingue el derecho de la Hacienda Pública a determinar y exigir otras deudas anteriores no prescritas, mediante ulteriores actuaciones**



a) La competencia del Órgano cuyos funcionarios realizan las correspondientes actuaciones.

-, aumenta notablemente la inseguridad de los obligados tributarios, que pueden volver a recibir inspecciones y liquidaciones por el período no prescrito y por cualquier concepto impositivo que no haya sido objeto de liquidación definitiva. En conclusión, la situación práctica de los sujetos suele ser, con inspección o sin ella, de incertidumbre permanente.

A ello debemos añadir el hecho de que el control jurisdiccional de las facultades de la Administración en este aspecto tampoco resulta posible en el caso de que se haya incurrido en cualquier arbitrariedad, pues las decisiones administrativas no han de fundamentarse.

El proyecto de Ley de Derechos y Garantías de los contribuyentes sí aporta un avance importante en este sentido, ya que hace desaparecer la situación de desconcierto en que se encuentran los contribuyentes que están siendo inspeccionados. Así, les permite solicitar a la Administración tributaria que la comprobación a la cual están siendo sometidos tenga carácter general, sin que tal solicitud interrumpa las actuaciones en curso. Por su parte, la Administración tributaria deberá iniciar la comprobación de carácter general en el plazo de seis meses desde la fecha de solicitud.

Una tercera e importante manifestación de discrecionalidad en relación con la Inspección de los Tributos es su facultad para dictar actos de liquidación provisionales.

Cuando la Inspección de los Tributos ejerce su actividad de comprobación las actuaciones administrativas, una vez iniciadas, deben concluir en un plazo razonable, dando por finalizada la situación de inseguridad que toda inspección abierta comporta.

En este sentido, sólo la liquidación definitiva, previa completa comprobación administrativa y valoración del hecho imponible y sus circunstancias, constituye, por su propia

naturaleza, un pronunciamiento administrativo seguro y certero sobre la existencia y la cuantía de la obligación tributaria. A sensu contrario, la liquidación provisional representa la inseguridad. Parece necesario, por tanto, que el ordenamiento jurídico precise con mayor exactitud cuándo pueden practicarse las liquidaciones provisionales, debiendo indicar la Administración, en cada caso, si la liquidación que practica es o no provisional y motivar ese carácter.

A lo largo de la comprobación inspectora pueden practicarse liquidaciones provisionales como consecuencia de la formalización de actas previas que, según establece el RGIT en su artículo 50.4, deben estar motivadas¹⁹. Son los apartados 2 y 3 del mismo artículo los que precisan en qué supuestos puede incoarse un acta previa.

Con carácter general podemos afirmar que la incertidumbre parcial y transitoria sobre el hecho imponible y sus circunstancias legitima una interrupción de la comprobación, un acta previa y una consiguiente liquidación provisional; a este supuesto genérico resulta plenamente reconducible el listado del artículo 50.2 y 3 del RGIT. Pero hay una considerable excepción al planteamiento que se acaba de exponer y que constituye el origen de la discrecionalidad administrativa en esta materia. La letra c) del apartado 2 introduce una auténtica habilitación en blanco a favor de la Inspección de los Tributos para extender actas previas de manera absolutamente discrecional. La razón radica en que la Inspección puede ejercitar dicha facultad: 1º) siempre que no haya podido ultimar la comprobación e investigación, aunque ello se deba a causas imputables exclusivamente a la propia Administración; y 2ª) cuando sea necesario suspender las actuaciones por cualquier causa, incluso administrativa interna.

Nos parece evidente la inseguridad que deriva de esta norma²⁰, pues, en definitiva, la única limitación para la práctica de liquidaciones provisionales es que ésta sea posible, es decir, que se den los elementos técnicamente suficientes para proceder a una liquidación.

19 RGIT art. 50.4: «Cuando la Inspección extienda un acta con el carácter de previa deberá hacerlo constar expresamente, señalando las circunstancias determinantes de su incoación con tal carácter y los elementos del hecho imponible o de su valoración a que se haya extendido ya la comprobación inspectora».

20 En este mismo sentido se posiciona LAGO MONTERO al afirmar que la comodidad que supone para la Administración -se refiere a la posibilidad de practicar liquidaciones provisionales discrecionalmente- implica una gran inseguridad para el administrado. Según el mencionado autor, es necesario evitar la tendencia de la Administración a abusar de la provisionalidad de sus autoliquidaciones con el único fin de poder después modificarlas libremente, sin someterse a los rígidos corsés de los procedimientos especiales de revisión o la declaración de lesividad. Vid. «Aplicación administrativa de los tributos y seguridad jurídica (Actas

previas y liquidaciones provisionales complementarias)», *CT*, núm. 65/1993, pág. 61.

La postura de JULIO BANACLOCHE también resulta definitiva a la hora de valorar la facultad de la Inspección que aquí se analiza. Afirma categóricamente que desde que se aprobó el Reglamento General de la Inspección de los Tributos ya se avisó que el artículo 50, siendo útil y necesario, podía ser causa de abusos. Vid. «Inspección, Intereses. Garantía. Denuncia», *Impuestos*, núm.14, julio, 1991, pág. 1380.

a) Las practicadas previa comprobación administrativa del hecho imponible y de su valoración, haya mediado o no liquidación provisional.
b) Las giradas conforme a las bases firmes señaladas por los Jurados tributarios.
c) Las que no hayan sido comprobadas dentro del plazo que se señale en la Ley de cada tributo, sin perjuicio de la prescripción.

Por otra parte, hay que tener presente que el artículo 120 de la LGT²¹

²¹ LGT art. 120: «1. Las liquidaciones tributarias serán provisionales o definitivas.

2. TENDRÁN CONSIDERACIÓN DE DEFINITIVAS:

resulta extremadamente parco en la regulación de las liquidaciones provisionales, ya que no precisa cuándo y cuántas liquidaciones pueden practicarse, ni incorpora la necesidad de motivación de la provisionalidad. En tanto no se reforme el mencionado precepto, las carencias que presenta deben ser subsanadas por los reglamentos, mediante la precisa enumeración de los supuestos en que serían admisibles las liquidaciones provisionales. Pero como ya hemos analizado ésto no ocurre en la actualidad, pues el RGIT, lejos de tal precisión, deja abierto «un cajón de sastre» para la libre y arbitraria actuación de la Inspección en lo que este ámbito concreto se refiere.

Estimamos que para llegar a entender el alcance de esta

facultad de los órganos de inspección hay que tener siempre presente que los actos de liquidación provisional son actos administrativos y, por tanto, de carácter ejecutivo; de modo que el sujeto que quiera hacer valer su disconformidad tiene que pagar o avalar si quiere evitar la ejecución forzosa. Y todo ello, sin perjuicio de que se le generen, adicionalmente, otras liquidaciones provisionales y la definitiva.

La facultad que corresponde a la Inspección tributaria para aplicar el régimen de estimación indirecta de bases imponibles también constituye una expresión de discrecionalidad de la Administración frente al contribuyente que, además, se va a ver económicamente perjudicado.

El régimen de estimación indirecta de bases imponibles se regula el artículo 50 de la LGT; y si bien es cierto que la redacción de la norma no está pensada, en principio, para otorgar arbitrariedad a la Administración²², también resulta igualmente

3. En los demás casos tendrán carácter de provisionales, sean a cuenta, complementarias, caucionales, parciales o totales.»

22 Los motivos de aplicabilidad del sistema de determinación indirecta de bases imponibles están tasados en la Ley y, a pesar de que implican apreciaciones sobre situaciones de hecho que se realizan por la Administración en virtud de amplias facultades, no comportan discrecionalidad en sentido estricto.

cierto que es la decisión de no aplicar dicho régimen lo que sí puede provocar cierta discrecionalidad. Pero, en cualquier caso, se trata de una discrecionalidad controlable administrativa y jurisdiccionalmente mediante la impugnación del acto de liquidación resultante.

La modificación que ha resultado más perjudicial para el sujeto pasivo en relación con el sistema de determinación indirecta de bases imponibles ha sido, sin duda, la supresión del acto administrativo de declaración de la procedencia de dicho método. Este acto era preceptivo antes de 1985 y el contribuyente afectado podía impugnarlo independientemente en vía administrativa, sin que ello le reportara el menor perjuicio económico, y, posteriormente en la contenciosa. Pero desde la reforma que tuvo lugar por Ley en ese año -Ley 10/1985- ya no es así.

Ahora la improcedencia del régimen de estimación indirecta ha de hacerse valer en la impugnación de un acto de liquidación y, por tanto, el sujeto que impugna tiene que sufrir, necesariamente, una de estas tres consecuencias: pagar

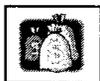
la deuda liquidada, garantizar su importe con aval bancario o soportar la ejecución forzosa.

Y lo que es más grave, como la liquidación por estimación indirecta se realiza sin intervención alguna del sujeto en el procedimiento, y, además, ha desaparecido el acto previo de determinación de su procedencia, el sujeto se encuentra, sin noticia previa, con una liquidación que le produce consecuencias económicas gravosas, aunque la decisión de realizar una estimación indirecta pueda resultar después improcedente, en virtud de declaración administrativa o sentencia judicial²³.

La última manifestación de discrecionalidad que vamos a destacar en relación con la Administración tributaria se refiere a la utilización de los medios de prueba en el desarrollo del procedimiento de liquidación.

Si analizamos el ordenamiento tributario vigente, observaremos que no hay ninguna norma

23 Sobre la reparación de los daños y perjuicios causados al contribuyente como consecuencia de la interposición de reclamaciones económico-administrativas, vid. IBÁÑEZ GARCÍA, I.: «La reparación integral de los daños y perjuicios sufridos por el contribuyente. Anulaciones en vía administrativa o jurisdiccional de las resoluciones administrativas», AT, núm. 18, mayo, 1992, págs. 405-414.



que regule los mecanismos de prueba necesarios para que el funcionario, o funcionarios, adquieran una convicción suficiente en virtud de la cual hacer una propuesta de liquidación al inspeccionado, con la finalidad de que éste la acepte o la rechace. Así, el artículo 110 de la LGT, que no tiene desarrollo reglamentario, establece la más amplia libertad a favor de la Administración en la utilización de los medios de prueba²⁴.

La actuación inspectora en este aspecto puede pasar de tener un carácter somero y prácticamente inexistente a ser dura, minuciosa o reiterativa; puede prolongarse indefinidamente en el tiempo, siempre que las suspensiones, las cuales también son totalmente discrecionales, no excedan de seis meses.

En definitiva, asistimos a la legitimación de la más absoluta discrecionalidad de la Administración en un procedimiento como es el de la liquidación tributaria.

Los efectos de esta discrecionalidad en el orden tributario pueden resultar altamente perjudiciales, llegando, incluso, a ocasionar diferencias de trato entre unos contribuyentes y otros.

Estas diferencias, si bien no implican, necesariamente, violaciones del principio constitucional de igualdad, pues, como ya ha ratificado en muchas ocasiones el Tribunal Constitucional, no vulnera el derecho a la igualdad la discriminación razonable; sí pueden tener su origen en un ejercicio improcedente de las facultades discrecionales de la Administración, por defectuosa organización, negligencia o, incluso, mala fe.

El verdadero problema no es tanto la existencia objetiva de estas desigualdades de trato, como el hecho de que los contribuyentes no pueden hacer valer su derecho constitucional a la igualdad y a la legalidad de la actuación administrativa, porque carecen de posibilidades efectivas de prueba, por la falta de publicidad de los planes de inspección, la ausencia de motivación de la iniciación del procedimiento que conlleva a la liquidación y el carácter reservado de las actuaciones y decisiones administrativas.

Como conclusión, parece posible afirmar que un enfoque más reglado de la actividad administrativa sería compatible con el mantenimiento e, incluso, eficacia de la acción de

24 LGT art 110: «La comprobación e investigación tributaria se realizará mediante el examen de documentos, libros, ficheros, facturas, justificantes, y asientos de contabilidad principal o auxiliar del sujeto pasivo, así como por la inspección de bienes, elementos, explotaciones y cualquier otro antecedente o información que hayan de facilitarse a la Administración o que sean necesarios para la determinación del tributo»

la Administración en materia tributaria, a la vez que daría mayor efectividad a los derechos de los ciudadanos.

En un intento de llevar a la práctica tan deseada situación de equilibrio entre el Fisco y los contribuyentes la Ley 25/1995, de 20 de julio, de Modificación Parcial de la LGT recondujo toda la gestión tributaria a los dos órdenes de inspección y recaudación. Dicha simplificación se basa en el hecho de que la fiscalidad se ejerce hoy, en la mayoría de los tributos, mediante autoliquidaciones²⁵. Ante esta nueva forma de gestión, parece forzoso reconocer que la dualidad gestión-inspección debe superarse en aras de una mayor eficacia administrativa, pues el sistema de la LGT y los reglamentos que la desarrollan provoca incuestionables disfunciones, como las que se han señalado con anterioridad en este mismo epígrafe.

Con la finalidad de conseguir la superación a que se acaba de hacer referencia, la Ley 25/1995 atribuye a la Inspección Tributaria del Estado la competencia exclusiva para controlar el cumplimiento de las obligaciones fiscales desde su nacimiento, y, además, tendrá la responsabilidad de actuar por propia iniciativa cuando llegue a su conocimiento cualquier incumplimiento de alguna de tales obligaciones.

Acorde con este nuevo planteamiento, el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales pasa a ser norma fundamental de la actuación inspectora. Finalmente, destacar la nueva regulación de la función recaudatoria, a la que se dota de una flexibilidad, racionalidad y humanización acorde a nuestros tiempos.

2. LA FACULTAD DE LA INSPECCIÓN PARA OBTENER INFORMACIÓN CON TRASCENDENCIA TRIBUTARIA Y EL DEBER DE COLABORAR DE LOS OBLIGADOS TRIBUTARIOS. SUS LÍMITES EN LOS PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD, PRESUNCIÓN DE HONESTIDAD FISCAL Y RESPETO AL HONOR, INTIMIDAD PERSONAL E IMAGEN DE LOS AFECTADOS.

La disposición de un adecuado soporte informativo sobre las operaciones realizadas por los agentes económicos es imprescindible para el eficiente desempeño de las funciones atribuidas por el ordenamiento jurídico a los órganos inspectores. En este sentido la LGT -en sus artículos 35.2, 111, 112 y 140 d)- establece el más amplio deber de

25 Ello sin desconocer que en los recursos locales subsisten procedimientos de gestión tributaria apoyados en censos, matrículas y catastros sobre los que se emiten los títulos de deuda tributaria. En estos casos la Inspección asumirá entre sus competencias, además del control de las declaraciones tributarias, el de los censos y catastros que posibilitan la gestión de los tributos de carácter real.

colaboración²⁶ con la Administración, en orden al suministro de datos con trascendencia tributaria y que afecten a terceros.

Las actuaciones de obtención de información por parte de la Inspección de los Tributos -reguladas en el artículo 12 del RGIT- se definen como aquellas actuaciones que tienen por objeto el conocimiento por los órganos inspectores de los datos o antecedentes que obren en poder de una persona o entidad y tengan trascendencia tributaria respecto de otras personas o entidades distintas de aquella, sin que exista obligación general de haberlos facilitado a la Administración tributaria en las correspondientes declaraciones²⁷.

La definición anterior nos facilita la posibilidad de determinar las características de la facultad inspectora que ahora se analiza y que son las siguientes: 1º) El deber de informar a la Hacienda Pública afecta a toda persona natural o jurídica, pública o privada, por razón de sus relaciones con terceras personas, no por su condición de sujetos pasivos u obligados tributarios actuales o posibles. 2º) Se trata de información que afecta a terceros y no a la persona, física o jurídica, requerida por la Inspección para facilitar dicha información, la cual sólo aparece en esta especial actuación inspectora como poseedora de los datos requeridos. 3º) Únicamente pueden pedirse datos con trascendencia tributaria l²⁸ directa o indirecta; generalmente son datos de naturaleza económica o patrimonial. 4º) La información solicitada por la Inspección, en ejercicio de esta facultad, se refiere a datos o antecedentes respecto de los cuales su poseedor no tiene obligación general de suministrarlos en sus declaraciones²⁹.

26 Resulta muy interesante la diferenciación entre sujeción y colaboración que el profesor SÁNCHEZ SERRANO hace en su artículo «Los españoles...», op. cit., págs. 248 y 249. El autor explica que la noción de «deber de colaborar» elaborada por la doctrina aspira a superar y sustituir la de «situación de sujeción». En este sentido, la noción de «deber de colaborar» sirve cuando es asumida por el ordenamiento jurídico para elevar al ciudadano contribuyente desde la baja y servil condición de súbdito o simple «sujeto» a la Administración tributaria, hasta la más libre y digna de colaborador con la misma. Este planteamiento encaja perfectamente con el derecho fundamental de participar directamente en los asuntos públicos, así como acceder a las funciones públicas, que a los ciudadanos reconoce el artículo 23 de la Constitución; pues, ¿qué otra cosa que la participación directa en las funciones públicas de comprobación, liquidación y recaudación, respecto de los propios tributos, o incluso de los de terceros, son las declaraciones, informaciones con trascendencia tributaria, autoliquidaciones, retenciones, ingresos de diversas clases, etc., a cuya realización se ve cada vez más a menudo obligado el ciudadano, sustituyendo muchas veces a la Administración en tareas que antes sólo ésta asumía?. Desgraciadamente no es este el enfoque que la Ley 10/1985 incorporó en su reforma de la LGT y cuya constitucionalidad se cuestionó en el proceso que dio lugar a la ya comentada aquí sentencia del Tribunal Constitucional 76/1990.

27 Vid. QUEROL GARCÍA, M.Tª.: *Cómo es y cómo actúa la Inspección de Hacienda*, ediciones Deusto, Bilbao, 1991, pág. 73.

Otra obra ilustrativa en lo que a las facultades de la Inspección

Con la finalidad de dejar delimitados, aunque de forma muy elemental, los perfiles de una potestad tan relevante para la Inspección como la de poder pedir cualquier género de información con trascendencia tributaria, y conocidos la existencia, concepto, y características de la misma, nos queda hacer una breve referencia a las formas mediante las cuales se obtiene tal información.

Son dos las formas de obtención de información: 1ª) Obtención por suministro. En este caso es necesario que una norma establezca, con carácter general, la obligación de facilitar la información a los órganos tributarios. Por lo tanto, la postura de dichos órganos es pasiva, al menos en un primer momento, ya que se limitan a esperar que los obligados tributarios cumplan con su deber. Sólo en el supuesto de que, pasados los plazos establecidos para el cumplimiento de la citada obligación, ésta no se haya realizado, se produce la actuación administrativa dirigida al sujeto incumplidor de su obligación para exigirle la realización de la misma³⁰

³⁰ Las manifestaciones más importantes de la obligación de suministro son:

- a) Declaración anual de empresarios y profesionales sobre sus operaciones con terceras personas.
- b) Declaración o relación anual de operaciones con terceras personas relativa a las entidades públicas.

para solicitar información se refiere es la de GUIO MONTERO, F.: *El contribuyente ante la Inspección de Hacienda*, 3ª ed., Lex Nova, Valladolid, 1991, págs. 239-285.

28 La trascendencia tributaria de los datos solicitados ha sido clara y rotundamente proclamada por el Tribunal Constitucional en la sentencia 110/1984. Según esta sentencia el deber de información tributaria se sustenta en el artículo 31.1 de la Constitución, éste es, en el deber de contribuir. En este sentido el Tribunal afirma que el derecho de la Administración tributaria a exigir los datos relativos a la situación económica de los contribuyentes es un derecho que tiene su base en la simple existencia del sistema tributario y de la actividad inspectora y comprobadora.

29 Existe así una notable diferencia entre las actuaciones de obtención de información -objeto de estudio en el presente epígrafe-, y aquellas otras en las que la Administración tributaria verifica el cumplimiento de la obligación que tiene los sujetos tributarios de facilitar determinados datos, a través de las distintas declaraciones establecidas al efecto y que repercute a todo el que se encuentre en una determinada situación establecida en el ordenamiento jurídico-tributario.

- c) Declaraciones anuales de retenciones, en el ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades.
- d) Declaraciones de retenciones sobre rendimientos de capital mobiliario.
- e) Información sobre transmisión de valores.
- f) Información sobre contribuciones, aportaciones o presentaciones relacionadas con los fondos y planes de pensiones.



2ª) Obtención por captación. Sus características son totalmente distintas a la anterior. Aquí no hay ninguna norma que imponga la obligación de facilitar a la Administración información tributaria y, por lo tanto, los órganos administrativos han de tomar la iniciativa requiriendo de modo particular al poseedor de dicha información su aportación.

La distinción entre ambas formas de obtención de información ha sido acogida por la LGT en su artículo 111.2³¹.

Establecidas las líneas fundamentales de las actuaciones de obtención de información por parte de la Inspección de los Tributos, lo que ahora nos interesa resaltar es el hecho de que la colaboración exigida a los obligados tributarios se cumple, en numerosas ocasiones, como consecuencia del ejercicio de unas correlativas facultades administrativas dotadas de un alto grado de discrecionalidad³². Discrecionalidad en cuanto a la decisión de ejercer la facultad de solicitar información; en cuanto a solicitarla en relación con unos sujetos y con otros no; en cuanto al contenido de la información solicitada; en cuanto a la reiteración en la exigencia de la información; en cuanto a exigirla mediante normas de carácter general (reglamentarias) o mediante actos concretos dirigidos a sujetos afectados; y, por último, en cuanto al modo de iniciación de las actuaciones de obtención de información.

Esta discrecionalidad con que actúa la Administración va en evidente detrimento de los derechos y garantías de los obligados tributarios afectados, atentando contra principios tan fundamentales como el de la seguridad fiscal. Pero, a pesar de ello, existen limitaciones que los órganos administrativos han de respetar en su actuación. El problema se centra en determinar si tales limitaciones son o no suficientes para garantizar en derecho la situación del administrado.

La primera limitación digna de ser mencionada es el principio de proporcionalidad.

Resulta totalmente admitido el principio por el que los bienes e intereses, lejos de ser de libre disposición por la Administración, deben ser atendidos por ésta en función de la finalidad a que se hallen adscritos por el ordenamiento jurídico, lo que implica la sujeción de la actuación

administrativa a los fines que la justifican. Tanto esta sujeción como su control se encuentran hoy fuera de duda, puesto que ambas cuestiones han sido elevadas al más alto rango por el artículo 106.1 de la Constitución³³. Con este precepto se vincula directa e inmediatamente a los poderes públicos al mandato que ya se contenía en el artículo 40.2 de la Ley de Procedimiento Administrativo, y que exige la adecuación del contenido de los actos a los fines de aquéllos y consagra como indefectible la congruencia entre el acto y los fines objetivos de cada categoría de actos.

Si trasladamos estos principios genéricos a las concretas actuaciones inspectoras, resulta que las facultades atribuidas para su desarrollo se hallan limitadas objetivamente por los fines que las presiden. Por tanto, junto a este principio y estrechamente vinculado a él, debemos tener presente el de proporcionalidad de medios a fines.

Se trata, este último, de un principio general del Derecho³⁴ y, en cuanto tal, integrado en el bloque de legalidad al que debe ajustarse la actuación administrativa, según dispone el artículo 103.1 de la Constitución. Este principio exige que, no obstante ser lícito el fin perseguido, la actuación administrativa sea proporcionada al resultado que se obtiene con la misma. En este sentido se pronuncia la sentencia del Tribunal Constitucional 209/1988, de 10 de noviembre, que exige «una razonable relación de proporcionalidad entre los medios empleados y la finalidad perseguida», de tal modo que las diferencias normativas son conformes a la igualdad cuando «las normas de las que la diferencia nace muestran una estructura coherente, en términos de proporcionalidad con el fin así perseguido».

Como conclusión, y en un intento de resumir el alcance del principio de proporcionalidad en lo que a la facultad de obtención de información respecta, podemos afirmar que sólo cuando los datos solicitados por la Administración tributaria conduzcan directa o indirectamente a la aplicación de los tributos, y la elección de la técnica de intervención sea congruente y proporcionada con los valores constitucionales que con ella se quieren proteger, puede considerarse legítima la actuación administrativa.

Una segunda cuestión que merece la pena comentar, en relación con las limitaciones al deber

31 LGT 111.2: «Las obligaciones a que se refiere el apartado anterior deberán cumplirse, bien con carácter general, bien a requerimiento individualizado de los órganos competentes de la Administración Tributaria, en la forma y plazos que reglamentariamente se determinen».

32 Así lo ha recogido la jurisprudencia (sentencias del Tribunal Supremo de 28 de diciembre de 1981, 2 de julio de 1982 y 20 de septiembre de 1983).

33 Constitución española art. 106.1: «Los Tribunales controlan la potestad reglamentaria y la legalidad de la actuación administrativa, así como el sometimiento de ésta a los fines que la justifican».

34 Así lo ha señalado la sentencia del Tribunal Constitucional 62/1982, de 15 de octubre.

de colaborar y la correspondiente facultad de la Inspección de exigir tal colaboración, es la relativa a la presunción de inocencia entendida como presunción de honestidad fiscal.

Hay que partir de la base de que el deber de colaboración no puede rebasar nunca el umbral donde comienza el derecho de los ciudadanos a no autoinculparse como elemento de su derecho a la presunción de inocencia -art. 24.2 de la Constitución-. Pero analicemos esta afirmación tan categórica con mayor detenimiento para llegar a comprender su auténtico contenido.

Parece claro que sin la colaboración del contribuyente y la aportación por éste de datos personales de alcance económico, la labor inspectora sería prácticamente imposible cuando no fuera factible solicitar esos datos a terceras personas. Ante tal evidencia, el Tribunal Constitucional ha entendido que no existe un derecho absoluto e incondicionado a la reserva de los datos económicos del contribuyente con relevancia fiscal que resulte esgrimible frente a la Administración tributaria. Y

ello porque el pretendido derecho imposibilitaría la labor de comprobación de la veracidad de las declaraciones de los contribuyentes a la Hacienda Pública. En este sentido el alto Tribunal advierte de la debida prudencia que hay que observar a la hora de trasladar mecánicamente garantías y conceptos propios del orden penal a actuaciones y

35 JULIO BANACLOCHE también se cuestiona el derecho del contribuyente a no «incriminarse», en su artículo «Inspección. Intereses...», op.cit., pág. 1384.

Respecto del principio de presunción de inocencia y el valor probatorio de las actas de la Inspección, vid. MENDIZÁBAL ALLENDE, R. de: «Las Actas de Inspección Tributaria», núm. 100 bis, junio, 1992, págs. 16-19

36 Como manifestación más reciente de dicho ataque valga citar el planteamiento ante el Tribunal Constitucional de dos cuestiones de inconstitucionalidad -núms. 2664/92 y 2871/92- por la Sala Tercera de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, en relación con la supuesta inconstitucionalidad de los artículos 111.3 y 128.5 de la LGT, en la redacción dada a los mismos por la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1.992.

La Sala promotora de ambas cuestiones fundamentó la supuesta inconstitucionalidad de los mencionados preceptos en la inadecuación de la Ley de Presupuestos como instrumento legislativo de introducción de modificaciones normativas tributarias, y en la vulneración del derecho a la intimidad que puede derivarse del contenido de tales artículos.

Si leemos atentamente ambos preceptos parece posible deducir que la Administración tributaria, en su facultad de solicitar información a terceros, puede exigir a las entidades bancarias que le pongan en su conocimiento no sólo los extractos de las cuentas en los que figuran los movimientos bancarios, sino también el origen y destino de tales movimientos. Ésto es, la Administración tributaria aparece

procedimientos administrativos distintos y alejados del mismo, como es el caso de la gestión tributaria.

En un segundo orden de consideraciones se refiere el Tribunal al derecho a la presunción de inocencia. Afirma que la actividad investigadora de la Inspección de los Tributos, que tiene por finalidad verificar la conducta fiscal del contribuyente y comprobar la veracidad de sus declaraciones, puede producir la obtención de elementos probatorios de una defraudación al Fisco, pero es evidente que con ello no se está exigiendo al contribuyente la difícil prueba de su inocencia, ya que lo único que se le impone es el deber de aportar los datos necesarios que puedan ayudar a la investigación.

A pesar de la doctrina del Tribunal Constitucional en esta materia, las dudas siguen planteándose y, en cierta medida, son muy razonables. Así, se entiende que el deber de colaboración tiene que conjugarse y armonizarse con el derecho a no autoinculparse, en cuanto elemento del derecho a la presunción de inocencia³⁵, opinión

plenamente compartida por nosotros.

Finalmente nos ocuparemos del derecho a la intimidad -art. 18 de la Constitución- como límite a la facultad inspectora de solicitar información.

La vulneración del artículo 18 de la Constitución ha sido el principal argumento de

legitimada por la Ley para conocer «la causa genérica» de cada partida y, además, su «causa concreta», lo cual es claramente contrario al artículo 18 de la Constitución y a la interpretación que de su contenido hizo el propio Tribunal Constitucional en su Sentencia 110/1984.

Pero el problema de inconstitucionalidad se agrava cuando el artículo 128.5 de la LGT reconoce a favor de los Órganos de Recaudación de los Tributos la misma facultad que se ha explicado anteriormente, pudiendo éstos investigar no sólo la procedencia, sino también el destino de los ingresos de los ciudadanos.

En términos del propio Tribunal Constitucional, las modificaciones introducidas en los artículos 111.3 y 128.5 de la LGT por la Ley de Presupuestos cuestionada suponen la consagración de unas facultades de investigación en términos tan ilimitados que pueden vulnerar, tanto los artículos 134 y 9.3 de la Constitución -por sobrepasar el ámbito material propio de las Leyes de Presupuestos Generales del Estado-, como el derecho a la intimidad personal consagrado en el artículo 18 de la Norma fundamental -al permitir solicitar un tipo de información específica (origen y destino de los movimientos bancarios) que puede desvelar aspectos de la vida privada protegidos por el derecho fundamental proclamado en ese precepto constitucional-.

Con fecha de 28 de junio de 1994, el Alto Tribunal dictó sentencia en relación con las cuestiones de inconstitucionalidad a las que estamos haciendo referencia. Su resolución fue tajante a la hora de dictaminar la inconstitucionalidad de los artículos 111.3 último inciso y

“... el deber de colaboración tiene que conjugarse y armonizarse con el derecho a no autoinculparse, en cuanto elemento del derecho a la presunción de inocencia...”



ataque a las potestades administrativas³⁶; pero, a pesar de ello, conviene dejar claro que hoy día no existe ninguna limitación específica derivada del derecho a la intimidad respecto a la potestad que ostenta la Administración tributaria de recabar datos o antecedentes, en cuanto que se trate de datos con trascendencia tributaria y sean de carácter económico³⁷.

La opinión que acabamos de transcribir la compartimos plenamente, pues si bien se han establecido en nuestra legislación -LGT 111, apartados 3,4 y 5- límites, pretendidamente eficaces, contra el exceso de poder y discrecionalidad administrativas, también es igualmente cierto que resultan del todo insuficientes y prácticamente inoperantes cuando se trata de defender los derechos fundamentales de los administrados, y, concretamente, en el caso que ahora analizamos, el derecho a la intimidad, al honor y a la propia imagen.

Los límites a los que nos hemos referido anteriormente, y que no vamos a desarrollar por cuestiones de excesiva extensión, son: El secreto de la correspondencia; destacaremos únicamente que el secreto abarca exclusivamente al contenido de dicha correspondencia, no cualquier otro elemento relacionado con la misma como puede ser su propia existencia. El secreto estadístico; aquí el problema radica en el término «exclusivamente» que utiliza la LGT, de tal manera que sólo aquellos datos que se vayan a utilizar de forma exclusiva para fines estadísticos quedan amparados por esta limitación. Por lo tanto, y a sensu contrario, no todos los datos que se utilizan en la formación de estadísticas están amparados por dicho secreto. El secreto del protocolo notarial; también limitado, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 37.5 del RGIT, a los instrumentos públicos a que se refieren

los artículos 34 y 35 de la Ley de 28 de mayo de 1862 y a las cuestiones matrimoniales, excluidas las referentes al régimen económico de la sociedad de gananciales. El secreto profesional; en la nueva redacción dada al artículo 111 de la LGT por la Ley 10/1985, ha desaparecido como causa limitativa genérica de las actuaciones inspectoras el secreto profesional. Únicamente se mantiene respecto de los datos privados no patrimoniales que se conozcan por razón de su actividad y cuya revelación atente al honor o intimidad personal y familiar de las personas; nunca se entenderán comprendidos en dicho secreto la identidad de los clientes y los datos relativos a los honorarios satisfechos en pago de los servicios recibidos. Aquí es donde se acentúa el problema, porque no resulta difícil comprender que el derecho a la intimidad puede verse vulnerado por el simple hecho de facilitar a la Administración tributaria el nombre o identificación de los obligados tributarios que han pagado por unos servicios concretos. Pensemos, por ejemplo, en una clínica dedicada a un determinado tipo de dolencias y enfermedades que pueden producir un rechazo social del paciente; en este supuesto, y aunque no se especifiquen los servicios prestados, pues dicha información sí queda amparada por el secreto profesional, proporcionar una lista de pacientes a la Administración tributaria es proporcionar una lista de enfermos de cierto tipo, y eso sí es una clara vulneración del derecho a la intimidad, el cual se pretende proteger con un «falso» secreto. El secreto bancario; hoy inexistente en nuestro ordenamiento jurídico³⁸

³⁸ Según determina el artículo 111.3, primer párrafo, de la LGT: «El incumplimiento de las obligaciones establecidas en este artículo **no podrá ampararse en el secreto bancario**

128.5 primer párrafo de la LGT, en cuanto que este último atribuye a los órganos de recaudación la facultad de comprobación e investigación prevista en el primero.

El criterio del Tribunal a la hora de establecer la inconstitucionalidad de los preceptos de la LGT se basó en la inadecuación de la Ley de Presupuestos para 1992 -Ley 31/1991, de 30 de diciembre- como cauce legal para la introducción de modificaciones tributarias, reiterando en buena medida la doctrina establecida en la Sentencia 76/1992, relativa al artículo 130 de la LGT; no se tomó como fundamento de inconstitucionalidad la posible vulneración del derecho a la intimidad recogido en la Constitución artículo 18. En este sentido, afirma el Tribunal Constitucional: «(...) apreciada la inconstitucionalidad y consiguiente nulidad de los incisos cuestionados, resulta innecesario dar respuesta a la duda de inconstitucionalidad relativa al artículo 18.1 de la Constitución».

37 La sentencia del Tribunal Constitucional 110/1984, aunque aparentemente pudiera estar pensando en alguna posible limitación derivada del derecho constitucional a la intimidad reconocido en el artículo 18 de la Constitución, no permite obtener otra conclusión a la de que esa limitación es prácticamente inexistente frente a la Administración financiera, y se ampara para ello en el deber de sigilo que establece para los funcionarios que conozcan los datos el número 6 del artículo 111 LGT.

Según este precepto la Administración tributaria podía investigar, además de los extractos de cuentas donde se recogen las distintas partidas bancarias, toda la información relativa al **origen y destino** de los movimientos o de los cheques u otras órdenes de pago. Esta facultad se extendía, incluso, a los órganos de recaudación, en virtud de lo preceptuado en el artículo 128.5 primer párrafo de la Ley. Tras la citada sentencia, **la Administración tributaria ha quedado privada de la posibilidad de obtener información bancaria sobre tales extremos**, y, por tanto, podría empezar a afirmarse que el secreto bancario empieza a tomar cierta relevancia como límite al deber de terceros de prestar información con trascendencia tributaria a la Hacienda Pública.

No debemos entender esta afirmación como una negativa total de las entidades de crédito a colaborar con la Administración tributaria; pero sí en el sentido de que no tienen obligación de aclarar y especificar el origen y destino de los movimientos bancarios solicitados. Estas entidades **deben poner en conocimiento de los órganos de investigación y comprobación la partida bancaria ->causa genérica->, pero no el origen y destino de tal partida ->causa específica->**

Ahora bien, debemos destacar que a raíz de la sentencia del Tribunal Constitucional de 28 de junio de 1994, ampliamente comentada en la nota a pie de página número 74, **el ámbito material del secreto bancario se ha visto notablemente reforzado**

- Y ello por la declaración de inconstitucionalidad y consiguiente nulidad que el Alto Tribunal ha establecido respecto del último inciso del apartado 3º del artículo 111 de la LGT, y del artículo 128 en su apartado 5º del mismo cuerpo legal.

En definitiva, resulta evidente que en todos los casos anteriores se enfrentan dos derechos, el del honor, intimidad personal y familiar y la propia imagen -art. 18 de la Constitución- y el recogido en el artículo 31 de la carta Magna al establecer un sistema tributario y proceder a su exigencia.

Un aspecto íntimamente relacionado con esta facultad de la Inspección y una posible vulneración de los derechos y garantías de los contribuyentes, que estimamos de gran interés abordar debido a su creciente protagonismo en nuestros días, es el uso de la informática.

La informática, que se está convirtiendo en un instrumento insustituible para la proyección de habilidades humanas, puede representar una potencial fuente de riesgo para los derechos de los ciudadanos cuyos datos pasan a formar parte de un fichero.

Ahora bien, si queremos adentrarnos con propiedad en el interesante problema de los procesos informáticos y su compatibilidad con el respeto de los derechos fundamentales de los obligados tributarios, debemos tener muy presente que la informática, en cuanto técnica, no puede constituir por propia naturaleza ninguna nueva amenaza para la intimidad personal, la protección del honor o la imagen de las personas; sino que el respeto de tales derechos debe garantizarse a la hora de captar la información y prohibir su cesión, utilización, difusión de datos personales o explotación de los mismos. Los problemas que se plantean son, por tanto, el derecho a disponer de informaciones o datos, el empleo de los mismos, la prohibición de su transmisión a otros potenciales usuarios o interesados, así como la limitación de su acceso o conocimiento por todos los medios necesarios para garantizar la confidencialidad del dato.

A pesar de todo lo que se acaba de exponer, la sociedad actual continua sintiendo más temor ante

el avance de los temas informáticos, que no ante los individuos y organizaciones que los manejan. Además, en la iniciativa de proteger los derechos personales frente a la informática no debiera olvidarse que el progreso tecnológico es también un vehículo altamente positivo para la defensa e implantación efectiva de tales derechos.

En el ámbito tributario, los ciudadanos no agotan su obligación de contribuir con el pago de los tributos que le exige la Administración, sino que han de dar cumplimiento a otras obligaciones de carácter accesorio para una completa efectividad de los principios informadores de la tributación. En este sentido, la Administración obliga a la presentación de informes o aclaraciones a las declaraciones formuladas, así como a tolerar la actividad investigadora y comprobadora de los tributos, liquidados o no, y de los hechos imposables realizados. Pues bien, en este marco, donde toma sentido el artículo 111 de la LGT, la informática parece haberse convertido en la herramienta sustancial para asegurar una correcta contribución de los ciudadanos a los gastos públicos mediante la adecuada mecanización de los datos declarados por el interesado, de los declarados por terceros y de los derivados de declaraciones espontáneas o de la propia labor investigadora de la Administración³⁹. La cuestión quedaría planteada en términos de fijar la veracidad de tal afirmación.

Para poner punto final a esta exposición señalar que el alcance concreto del deber de colaborar y el de los límites a ese deber de colaboración, constituyen el objeto de un vivo debate doctrinal, a la vez que son numerosos los conflictos sometidos a los Tribunales para los que aún no se han producido sentencias del Tribunal Constitucional o del Supremo en condiciones creadoras de una doctrina jurisprudencial clara.

3. EL ACCESO DE LA INSPECCIÓN A LOCALES, ESTABLECIMIENTOS Y FINCAS. LA INVOLABILIDAD DEL DOMICILIO COMO LÍMITE.

En el transcurso de las actuaciones inspectoras es con frecuencia precisa la obtención de elementos físicos con relación a la obligación fiscal comprobada; por ello el ordenamiento tributario vigente reconoce a la Inspección, además de la facultad de solicitar datos con trascendencia tributaria, la de entrada y reconocimiento de fincas.

Dicha facultad estaba recogida ya, aunque de forma tácita, en el Reglamento de 1926 y en la Ley

39 Vid. LLAVE de LARRA, J. de la.: «Garantía de los derechos personales y tratamiento automatizado de las informaciones de interés tributario», *HPE, Cuadernos de Actualidad*, núm. 9/1991, págs 255-262.



de Inspección de los Tributos, de 20 de febrero de 1952. Es, por tanto, la LGT el primer conjunto normativo que en su artículo 141B⁴⁰ se refiere a este derecho previo de la Inspección, necesario para poder llevar a cabo otras actuaciones, de forma expresa.

Si tomamos como punto de partida de nuestro análisis el artículo 141 de la LGT, podemos llegar a determinar las características principales de esta potestad reconocida a favor de la Inspección: 1ª) El permiso para realizar la entrada se concede a los Inspectores de los Tributos. Ahora bien, dentro de este término genérico, se entiende incluidos a todos aquellos cuerpos que tienen reconocidas por Ley facultades inspectoras en relación a cualquier tributo; en ningún caso ostentan esta facultad los colaboradores de la Inspección. 2ª) El derecho de entrada se configura en dos niveles; el primero, contando con el consentimiento del dueño o morador o, en su defecto, de la persona bajo cuya custodia se hallare la finca o el local de negocio; el segundo, si no se cuenta con esta autorización, la entrada es posible previo escrito del Delegado o Subdelegado de Hacienda dirigido al dueño de la finca, donde se le hace ver la necesidad de autorizar la entrada de los funcionarios inspectores. 3ª) La entrada queda limitada exclusivamente al ejercicio de las funciones de comprobación e investigación, que se recogen en la LGT artículo 109. Y ello porque el legislador considera que la apertura de los locales a la Inspección es costosa para el obligado tributario, en cuanto pérdida de su derecho a la intimidad; de ahí que la entrada se permita sólo en aquellos supuestos en los que la naturaleza de las actuaciones y su importancia para el Erario Público la justifiquen. 4ª) La LGT concibe el acceso y reconocimiento de los lugares a los que se refiere en su artículo 141 como una mera posibilidad, ésto es, como una potestad que discrecionalmente los órganos actuantes decidirán si es o no preciso ejercitar en unas concretas actuaciones inspectoras. Ante tal discrecionalidad la limitación de la entrada en razón de las funciones de comprobación e inspección se concibe por el legislador como una garantía, como un derecho del contribuyente.

Pero limitar la entrada a los órganos inspectores encuentra su fundamento, no sólo en el ejercicio de las actuaciones de comprobación e investigación, sino en el derecho que tiene todo ciudadano a la inviolabilidad de su domicilio -artículo 18.2 de la Constitución.

40 LGT art. 141: «1. Los inspectores de los tributos podrán entrar en las fincas, locales de negocios y demás establecimientos o lugares en que desarrollen actividades o explotaciones sometidas a gravamen para ejercer las funciones prevenidas en el artículo 109 de esta Ley.
2. Cuando el dueño o morador de la finca o edificio o la

A la hora de intentar delimitar el alcance de tal derecho, debemos partir del concepto de domicilio.

Con carácter general, se entiende por domicilio la residencia habitual de una persona. Así lo establece el artículo 40 del Código Civil. Pero el problema queda sin solución satisfactoria, pues es necesario determinar qué se entiende por residencia habitual, ya que el Código Civil no la define.

Para algunos autores, la residencia se da cuando concurren dos elementos: el hecho de residir en lugar y el ánimo de hacerlo con habitualidad o de forma permanente. Para otros, sólo el primer elemento es necesario para que una persona se considere residente, sin que sea requisito condicionante la existencia de un ánimo determinado.

Nosotros estimamos más adecuada la primera de las posturas expuestas y, en consecuencia, vamos a entender por domicilio la presencia física del sujeto en determinado lugar prolongada durante algún tiempo -habitualidad- y la intención de permanecer más o menos indefinidamente en dicho lugar. Consideramos que es necesaria la concurrencia de ambos elementos porque la estancia momentánea en un lugar con la intención de permanecer en él, es una simple residencia; y la estancia prolongada en un lugar sin intención de permanecer en él, es un simple paradero.

Pero cuando ya parece estar solventado el problema de delimitación del concepto, coincidiendo el domicilio con la vivienda habitual, el párrafo 3º del artículo 39 del RGIT oscurece tal delimitación cuando establece que «A estos efectos, se considerará domicilio particular no sólo a la vivienda que sirva de residencia habitual a una persona física, sino, asimismo, cualquier vivienda o lugar que sirva efectivamente de morada». Concepto este mucho más amplio que el del domicilio a efectos civiles y muy próximo a lo que anteriormente se ha señalado como paradero.

En definitiva, la Inspección requerirá mandamiento judicial para proceder a la entrada y reconocimiento de aquellos lugares en los que, siendo o no residencia habitual, una persona física more en un determinado momento, salvo, claro está, que el interesado otorgue su consentimiento.

Resuelto, o, al menos, aclarado en la medida de lo posible, el concepto de domicilio, debemos pasar a analizar la amplitud que el legislador otorga a dicho término, es decir, cuál es el ámbito que debe estar sometido al amparo jurídico.

persona bajo cuya custodia se hallare el mismo se opusiera a la entrada de los Inspectores, no podrán llevar a cabo éstos su reconocimiento sin la previa autorización escrita del Delegado o Subdelegado de Hacienda; cuando se refiera al domicilio particular de cualquier español o extranjero, será preciso la obtención del oportuno mandamiento judicial».

La propia Constitución establece, en su artículo 18.2, que no podrá hacerse ninguna entrada o registro en el domicilio de un sujeto sin consentimiento del titular o resolución judicial, salvo en el caso de flagrante delito. No parece haber dudas, por tanto, de que el domicilio es inviolable, pero cuál es el verdadero alcance de dicha afirmación.

La tradición constitucionalista patria induce a pensar que por domicilio debe entenderse el lugar cerrado y reservado, primordialmente, a morada o casa habitación de su titular. Este criterio se encuentra de acuerdo con la determinación de que a través de la inviolabilidad del domicilio se protege única y exclusivamente la intimidad de las personas. Ahora bien, no es éste el único enfoque que puede darse a la cuestión que se analiza.

En contra de la postura anterior, hay autores que entienden que la protección del domicilio no es solamente protección de la intimidad en sentido estricto -ello sería, en todo caso, el registro de papeles, cartas, libros, etc.-, sino, más bien, protección a la vida privada en sentido general.

En este mismo sentido, que nosotros consideramos más adecuado, se posiciona el Tribunal Constitucional en la sentencia de 21 de febrero de 1984, recaída en recurso de amparo número 59/1984. Se establece, en la mencionada sentencia, que el domicilio inviolable es un espacio en el cual el individuo vive sin estar sujeto necesariamente a los usos y convencionalismos sociales y en el que puede ejercer su libertad más íntima. Por ello, a través de este derecho no sólo es objeto de protección el espacio físico en sí mismo considerado, sino lo que en él hay de emanación de la persona y esfera privada de ella⁴¹.

Según este alcance amplio de domicilio a efectos de su amparo constitucional, parece posible afirmar que la protección constitucional del domicilio es una protección de carácter instrumental que defiende los ámbitos en que se desarrolla la vida privada de la persona. Por ello existe un nexo de unión indisoluble entre la norma que prohíbe la entrada y el registro de un domicilio -artículo 18.2 de la Constitución- y la que impone la defensa y garantía del ámbito de privacidad -artículo 18.1 de la misma-.

Para terminar con esta facultad de entrada y acceso de la Inspección a determinados lugares, haremos una brevísima referencia a los locales de negocios, fincas y demás establecimientos en que

se desarrollan actividades sometidas a gravamen, cuya regulación se encuentra en la LGT artículo 141 y RGIT artículo 39.

Lo más destacable, a efectos de nuestra investigación, es que se vuelve a abusar aquí de los actos presuntos en favor de la Administración, puesto que según el ordenamiento tributario vigente se considerará que el interesado o custodio de las fincas o locales prestan su conformidad a la entrada o reconocimiento cuando ejecuten los actos normalmente necesarios que de ellos dependan para que estas operaciones puedan llevarse a cabo.

IV. CONCLUSIÓN FINAL

Entendemos, con la Constitución en la mano, que la situación jurídica de aquel individuo que entra en relación con un determinado titular del poder tributario en alguna de sus manifestaciones, sigue siendo, en primer plano, la de ciudadano, y, como tal, se constituyen en titular de inalienables e irrenunciables derechos fundamentales y libertades públicas frente a los poderes públicos. Ningún ciudadano debe ser despojado arbitraria y caprichosamente de esos derechos que le son inherentes por la propia condición de ciudadano, ni aunque sea por razones fiscales. Es más, tales derechos vinculan a todos poderes públicos -artículo 53.1 de la Constitución-, tanto al correspondiente poder legislativo en la fase de creación, establecimiento y regulación del tributo, como a la correspondiente Administración en el momento de aplicación del mismo.

En segundo lugar, es un contribuyente. Por ello le corresponde el deber fundamental de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que regula el artículo 31.1 de nuestra Carta Magna, conforme a los principios de justicia tributaria que en el mismo se establecen. Matizar que, como ya hemos tenido ocasión de desarrollar en el presente trabajo, este deber de contribuir viene acompañado de otros deberes públicos de prestación legalmente establecidos en favor de la Administración tributaria -presentación de declaraciones; llevanza de libros de contabilidad; suministro de información con trascendencia tributaria; etc-, englobables todos ellos en el genérico deber de colaboración con la Hacienda Pública.

Lo que nos interesa destacar de estos dos primeros planos a que nos hemos referido, es la estrecha conexión que existe entre ellos. En este

41 Sobre el derecho de los ciudadanos a la inviolabilidad de su domicilio resulta muy ilustrativo el contenido de la sentencia 76/1992 del Tribunal Constitucional, relativa al artículo 130 de la LGT sobre la autorización de la entrada en el domicilio del deudor.



sentido, puede afirmarse que la condición de ciudadano y de contribuyente son las dos caras de una misma moneda. El status de ciudadano -sus derechos- viene a complementarse con los deberes que le incumben como contribuyente, y éstos, a su vez, pueden recortar el alcance del conjunto de derechos de los que es titular como ciudadano, aunque siempre con justificación suficiente y términos comedidos, nunca como consecuencia de un abuso de poder.

En un tercer plano, el contribuyente es además un administrado, en favor del cual la propia Constitución establece una serie de garantías adicionales, entre las que se encuentra la relativa a la obligada actuación administrativa conforme al principio de eficacia. Conviene dejar claro que la eficacia de la Administración no tiene que suponer una incomodidad o molestia para los administrados, sino más bien al contrario, una garantía de los mismos. Pero, en tanto en cuanto que el principio de eficacia en la actuación de la Administración se configure como una mera justificación para legitimar poderes excesivos, como parecer suceder en la actualidad, estaremos lejos de consolidar un verdadero Estado de Derecho.

Si a todo lo que se ha venido planteando añadimos el hecho evidente de que la Administración tributaria cuenta ya, sin necesidad de limitación o recorte de alguno de los derechos fundamentales, con más que sobrados instrumentos

jurídicos para hacer efectivo su derecho de crédito -derecho de prelación, afección, retención; compleja y tupida estructura de obligados al pago de la deuda tributaria que lo garantizan, soportan o colaboran a su satisfacción: coobligados preferentemente solidarios, sustitutos, responsables, los sucesores en la obligación tributaria, etc.; los intereses de demora, recargos de apremio u otros, así como las sanciones y penas derivadas de infracciones o delitos tributarios; la estimable cantidad de recursos humanos y materiales con que cuenta la Administración tributaria; etc.- y, a pesar de ello, la Administración no consigue una eficaz aplicación de los tributos, parece razonable tener dudas sobre la posibilidad de que lo consiga mediante cualesquiera limitaciones de derechos individuales.

Clásica se ha hecho ya la frase del profesor Musgrave: «Un sistema tributario vale lo que valga la Administración encargada de aplicarlo».

Confiemos en que el legislador español tenga presente tan acertada afirmación a la hora de configurar un nuevo esquema de la Inspección tributaria, cuyo papel en la correcta aplicación del sistema fiscal vigente es fundamental, en el que queden equilibrados facultades administrativas -inspectoras- y garantías del ciudadano -contribuyente-. Sólo de este modo nuestro sistema tributario será valioso porque también lo será la Administración encargada de aplicarlo. 