



Facultad de ciencia sociales y jurídicas de Elche/Orihuela.

Grado en derecho. Curso 4 de derecho semipresencial.

Trabajo fin de grado.

Derechos y garantías del contribuyente en el procedimiento de inspección.

Realizado por: Aitor García Toledano.

Tutora: María Teresa Alemany Eguidazu.



Índice

1. Introducción.	4
2. El procedimiento de inspección tributaria. funciones y facultades.	6
2.1. Evolución normativa y reconocimiento del contribuyente como sujeto protegido.	6
2.2 Derechos y garantías del contribuyente en el procedimiento de inspección.	7
2.3. Funciones, facultades y límites de la actuación inspectora.	10
2.3.1 Objeto del procedimiento de inspección.	19
2.3.2 Plazos del procedimiento de inspección.	21
2.4 Lugar y horario de las actuaciones inspectoras.	25
2.4.1 Concepto y marco legal de domicilio.	25
2.4.2 El concepto y jurisprudencia de domicilio constitucionalmente protegido.	28
2.4.3 La protección del domicilio en los tratados internacionales.	32
2.4.4 Las personas jurídicas.	34
2.4.5 El domicilio constitucional de los despachos de abogados, asesores, economistas y similares.	35
2.4.6 Entrada y registro del domicilio.	37
2.5 Adopción de medidas cautelares.	39
2.6 Trámite de audiencia en el procedimiento inspector.	40
3. Documentación en la finalización del proceso inspector.	42
3.1 Comunicaciones.	43
3.2 Diligencias.	45
3.3 Informe en el procedimiento inspector.	46
3.4 Actas.	48

3.4.1 Actas con acuerdo.	50
3.4.2 Actas de conformidad.	51
3.4.3 Actas de disconformidad.	52
4. Conclusión.	54
5. Abreviaturas.	56
6. Bibliografía.	57



1. Introducción.

El presente Trabajo de Fin de Grado (en adelante TFG) analiza de manera exhaustiva los derechos y garantías del contribuyente en el procedimiento inspector, poniendo especial énfasis en las reglas, límites y salvaguardas que condicionan la actuación de la Administración Tributaria. El objetivo es ofrecer una visión crítica y práctica: entender cómo las normas y la jurisprudencia articulan el poder comprobatorio del Estado sin sacrificar las garantías constitucionales que protegen a los obligados tributarios.

En el desarrollo se parte de un marco histórico y dogmático que explica la evolución de la inspección tributaria hasta su configuración en la Ley General Tributaria de 2003, lo que permite comprender por qué hoy convergen exigencias de eficacia recaudatoria y exigencias de tutela de derechos. A partir de ese contexto introductorio, el trabajo dedica un capítulo específico al análisis detallado del objeto, el lugar, los plazos de la actuación inspectora, la inviolabilidad del domicilio, medidas cautelares y tramite de audiencia qué se puede (y debe) comprobar, dónde puede actuarse y cuánto duran las distintas fases procedimentales, con las consecuencias prácticas que esos límites temporales y espaciales comportan.

El segundo bloque central del trabajo se consagra a los instrumentos documentales (comunicaciones, diligencias, informes y actas).

A lo largo del TFG se incorpora la jurisprudencia clave del Tribunal Supremo y del Tribunal Constitucional que ha ido delimitando los márgenes de actuación administrativa —por ejemplo, sobre la necesidad de informes preceptivos, el valor probatorio de las diligencias y actas, la exigencia de motivación en las medidas cautelares y los criterios para considerar un espacio como domicilio constitucionalmente protegido—; ese análisis jurisprudencial se combina con aportaciones doctrinales que ayudan a contextualizar y criticar las soluciones judiciales.

Metodológicamente, el trabajo sigue un enfoque doctrinal-analítico: lectura crítica de la norma, contraste con la práctica administrativa y verificación a través de la

jurisprudencia. Cuando procede, se incorporan ejemplos prácticos y se plantea cómo las reglas examinas afectan a supuestos típicos (despachos profesionales, locales abiertos al público, almacenes, cajas de seguridad, etc.). El objetivo es que el lector no solo conozca la letra de la ley, sino que entienda su aplicación real y sus límites prácticos.

Finalmente, el TFG concluye con una valoración crítica sobre si el marco actual alcanza un equilibrio razonable entre eficacia administrativa y protección de derechos, proponiendo, cuando procede, recomendaciones de mejora (mejor motivación administrativa, reforzamiento de garantías en medidas cautelares, o mayor claridad normativa sobre el alcance del domicilio profesional).



2. El procedimiento de inspección tributaria. funciones y facultades.

2.1. Evolución normativa y reconocimiento del contribuyente como sujeto protegido.

Históricamente, el contribuyente era considerado un sujeto pasivo obligado a cumplir sus deberes frente a la Administración tributaria, sin un reconocimiento normativo claro de sus derechos. Esta concepción comenzó a cambiar con la aprobación de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, que supuso un hito normativo al sistematizar, por primera vez, los derechos generales del contribuyente, con independencia del procedimiento en el que estuviese inmerso.

En concreto, el artículo 3 de esta ley enumeraba los derechos generales del contribuyente, y el capítulo V regulaba de forma específica las garantías durante el procedimiento de inspección. Esta norma fue posteriormente derogada¹ con la entrada en vigor de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante LGT), por razones técnicas y de sistematización, como la modificación del cómputo del plazo máximo de los procedimientos o la introducción de la presunción de buena fe en el ámbito sancionador.

De hecho, aunque la Ley 1/1998 fue derogada, en realidad muchos de sus contenidos fueron asumidos por la LGT integrados en la nueva LGT, particularmente en su artículo 34, que recoge un catálogo más amplio de derechos y garantías de los obligados tributarios. Este artículo actúa como heredero directo del artículo 3 de la ley anterior, conservando incluso expresiones literales.

Aunque anteriormente estos derechos estaban concentrados en un solo capítulo, en la actual LGT se encuentran distribuidos entre varios artículos y también en normas reglamentarias como el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de

¹Disposición que fue derogada el 01 de Julio de 2004.

los tributos (en adelante RGGIT). Esta dispersión, especialmente en lo relativo al procedimiento de inspección, puede dificultar su localización y análisis inicial.

Por tanto, puede afirmarse que la Ley 1/1998 fue la precursora del reconocimiento moderno del contribuyente como sujeto con derechos inherentes, por el mero hecho de su condición, y no solo en función del tipo de procedimiento en el que se encuentre (gestión, inspección o recaudación). Esta línea ha sido consolidada y ampliada en la LGT y reforzada por el marco constitucional y jurisprudencial nacional e internacional.

Junto a estas normas específicas del ámbito tributario, el marco garantista del contribuyente se apoya en la legislación administrativa general actualmente recogida en la Ley 39/2015 del Procedimiento Administrativo Común, que resulta de aplicación supletoria en materia tributaria.

La Constitución Española de 1978 (en adelante CE), en sus artículos 9.3, 18, 24 y 103, garantiza principios como la seguridad jurídica, la tutela judicial efectiva, la inviolabilidad del domicilio y la legalidad administrativa. Asimismo, tratados internacionales como el Convenio Europeo de Derechos Humanos (en adelante CEDH) complementan esta protección, especialmente en materia de respeto a la vida privada, el domicilio y el derecho a un proceso equitativo.

2.2 Derechos y garantías del contribuyente en el procedimiento de inspección.

Tras haber analizado la evolución normativa y el reconocimiento progresivo del contribuyente como sujeto con derechos propios, resulta necesario detenerse ahora en el estudio específico de los derechos y garantías que le asisten en el ámbito del procedimiento de inspección tributaria. Este procedimiento, por su naturaleza intrusiva y su potencial impacto económico y jurídico para el obligado tributario, exige una especial atención a las salvaguardas legales establecidas para evitar situaciones de indefensión, abuso o arbitrariedad por parte de la Administración. A continuación, se examinarán los principales derechos que configuran la posición jurídica del contribuyente durante el desarrollo de dichas actuaciones inspectoras.

El artículo 34 de la LGT, constituye el eje normativo sobre el que se articula el estatuto jurídico del obligado tributario en el Derecho tributario español. Este precepto recoge de forma sistemática un catálogo general de derechos y garantías que asisten a los contribuyentes frente a la Administración tributaria, con independencia del procedimiento concreto en el que se encuentren, ya sea de gestión, inspección o recaudación.

La inclusión de este artículo supuso una importante evolución legislativa respecto de la derogada Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, asumiendo su espíritu garantista y consolidando muchos de sus contenidos, algunos incluso con la misma redacción literal. No obstante, el artículo 34 amplía y sistematiza estos derechos en el marco de una norma con rango de ley general y de aplicación supletoria en todos los procedimientos tributarios.

El artículo se divide en dos apartados, la primera parte y la más importante enumera un listado de derechos de los obligados tributarios y una segunda parte que remite a la regulación específica que puede establecerse por otras leyes o reglamentos.

Los derechos más destacados son:

- El derecho a ser informado y asistido por la Administración tributaria (letra a), lo que implica el deber de transparencia y de claridad en la actuación administrativa.
- El derecho a conocer el estado de tramitación de los procedimientos en los que sea parte, así como a acceder y obtener copia de los documentos contenidos en ellos (letra b).
- El derecho a formular alegaciones y aportar documentos y pruebas en cualquier fase del procedimiento anterior a la propuesta de resolución (letra c).
- El derecho a no presentar documentos ya en poder de la Administración (letra n).
- El derecho a la utilización de las lenguas oficiales del Estado y de las Comunidades Autónomas (letra l).
- El derecho al trato respetuoso y a exigir responsabilidades por los daños derivados del funcionamiento de la Administración (letras f y g).

- El derecho a que las actuaciones se realicen en los plazos establecidos legal o reglamentariamente, evitando dilaciones indebidas (letra j).

- El derecho a ser oído en el trámite de audiencia y a obtener resoluciones motivadas y fundadas en Derecho (letras h e i).

Aunque la LGT establece que este catálogo no es exhaustivo y no su *numerus clausus*, su enumeración actúa como una garantía mínima común que debe respetarse en todo procedimiento tributario, especialmente en el procedimiento de inspección, por su especial intensidad y complejidad.

Además del catálogo general de derechos recogido en el artículo 34 de la LGT, el contribuyente cuenta con otros derechos reconocidos en diversas normas de rango superior y complementarias. Entre estas destacan la CE, que garantiza principios fundamentales como el derecho a la tutela judicial efectiva (artículo 24 CE), el respeto a la inviolabilidad del domicilio (artículo 18 CE) y la seguridad jurídica (artículo 9.3 CE); así como tratados internacionales como el CDEH, que protege derechos relacionados con el debido proceso y la intimidad.

Debemos añadir que estos derechos y garantías se desarrollan y complementan en otras normas tributarias, como RGGIT y en artículos específicos de la LGT como el artículo 137 (relativo al procedimiento de inspección) o el artículo 32 (sobre notificaciones y requerimientos), que regulan aspectos concretos de los derechos del contribuyente durante las actuaciones administrativas.

Además del marco normativo, la jurisprudencia del Tribunal Supremo (en adelante STS) y del Tribunal Constitucional (en adelante STC) ha desempeñado un papel clave en la consolidación y garantía de estos derechos, estableciendo límites a la actuación de la Administración y reforzando la posición del contribuyente en numerosos pronunciamientos. Estas resoluciones judiciales han abordado cuestiones como el respeto al domicilio del obligado tributario en las entradas y registros², el derecho a la motivación

²STS 1513/2011, de 13 de julio, en la que el Tribunal Supremo establece que la entrada en el domicilio del contribuyente por parte de la Inspección de Hacienda requiere autorización judicial previa.

de los actos administrativos³, el derecho a la presunción de inocencia en el ámbito sancionador⁴ y razonabilidad en las actuaciones inspectoras⁵.

Además, la Agencia Estatal de Administración Tributaria ha aprobado la Carta de Derechos del Contribuyente, un documento de naturaleza no vinculante pero orientado a garantizar el respeto a estos derechos en la práctica diaria de la actuación administrativa, consolidando principios de buena fe, transparencia, y trato equitativo⁶.

En definitiva, el conjunto de derechos y garantías reconocidos al contribuyente en el procedimiento de inspección refleja una evolución legislativa y jurisprudencial orientada a equilibrar la relación entre la Administración tributaria y el obligado tributario, especialmente en un procedimiento tan relevante como el de inspección. No obstante, el reconocimiento normativo de estos derechos debe ir acompañado de mecanismos efectivos que aseguren su cumplimiento real. Por ello, en el siguiente epígrafe se analizarán las principales competencias atribuidas a los órganos de inspección, así como los límites legales, constitucionales y jurisprudenciales que las encauzan, con el objetivo de evitar excesos en el ejercicio del poder tributario y garantizar una actuación administrativa conforme a Derecho.

2.3. Funciones, facultades y límites de la actuación inspectora.

³STS de 17 de marzo de 2016, rec. nº 1775/2014, en la que el TS establece que la falta de motivación suficiente en una liquidación tributaria constituye un defecto formal invalidante del acto, al dificultar el ejercicio efectivo del derecho de defensa.

⁴STC 76/1990, de 26 de abril. El TC afirma que el procedimiento sancionador administrativo debe respetar plenamente el derecho a la presunción de inocencia (art. 24.2 CE).

⁵STS 479/2019, de 8 de abril de 2019, rec. 5225/2017 (ECLI:ES:TS:2019:1177). En esta resolución, el Tribunal Supremo anula una actuación inspectora por vulnerar el principio de proporcionalidad, al considerar injustificada la apertura de un procedimiento de inspección inmediatamente posterior a una comprobación limitada sobre los mismos ejercicios y conceptos.

⁶ Ministerio de Hacienda, Catálogo de Derechos del Contribuyente, Consejo para la Defensa del Contribuyente, disponible en [Catálogo de Derechos del Contribuyente: Ministerio de Hacienda](#). Fecha de consulta 3 de julio de 2025.

La Inspección de los Tributos aparece regulada en el Capítulo IV del Título III de la LGT, que integra los artículos 141 a 159; y en el Título V (artículos 166 a 197) del RGGIT.

En cuanto a sus funciones lo desarrolla el artículo 141 la inspección tributaria.

“La inspección tributaria consiste en el ejercicio de las funciones administrativas dirigidas a:

a) La investigación de los supuestos de hecho de las obligaciones tributarias para el descubrimiento de los que sean ignorados por la Administración.”

La investigación tendrá por objeto descubrir la existencia, en su caso, de hechos con relevancia tributaria no declarados o declarados incorrectamente por los obligados tributarios. En relación con esto, hay que recordar el deber de informar a la Administración tributaria de los obligados tributarios, que deben facilitar a ésta toda información con trascendencia tributaria, tal y como establece el artículo 93.1 LGT que, aunque se refiere fundamentalmente al deber de informar respecto a obligaciones tributarias de terceros, también resulta aplicable a las obligaciones tributarias propias.

“b) La comprobación de la veracidad y exactitud de las declaraciones presentadas por los obligados tributarios.”

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

Las STS⁷ afirmó que “la esencia de la función comprobadora de las declaraciones tributarias presentadas por los sujetos pasivos y de la función investigadora, cuando no se han presentado tales declaraciones, consiste en el conocimiento de la realidad económica y jurídica, que constituye el substrato de los hechos imposables”.

⁷STS 2164/1999, de 29 de marzo y 4616/2003, de 1 de julio.

“c) La realización de actuaciones de obtención de información relacionadas con la aplicación de los tributos, de acuerdo con lo establecido en los artículos 93 y 94 de esta ley.”

En la obtención de información relacionadas con la aplicación de los tributos, de acuerdo con lo establecido en los artículos 93 y 94 LGT. Para esto la Administración tiene dos posibilidades. Por un lado, la obtención por suministro que se da cuando una norma establece una obligación, con carácter general, de comunicar a la Administración tributaria determinados datos derivados de las relaciones mantenidas con terceros, sin necesidad de que el obligado tributario sea requerido expresamente para ello⁸.

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

Otras funciones a tener en cuenta en el artículo son:

Comprobación de valores: Verifica el valor de bienes, derechos, rentas, empresas, etc., cuando sea necesario para calcular correctamente las obligaciones tributarias, aplicando lo previsto en los artículos 134 y 135 LGT.

Revisión de beneficios fiscales: Controla que se cumplan los requisitos exigidos para acceder a beneficios fiscales, devoluciones tributarias o regímenes especiales.

Información al contribuyente: Durante las actuaciones inspectoras, debe informar al obligado tributario sobre sus derechos, deberes y la forma de cumplir sus obligaciones.

⁸Por ejemplo, solicitar información del contribuyente a clientes, proveedores, acreedores etc.

Liquidaciones tributarias: Emite las liquidaciones que resulten de sus actuaciones de comprobación e investigación.

Comprobación limitada: Puede realizar actuaciones de comprobación limitada, conforme a lo regulado en los artículos 136 a 140 LGT.

Igualmente, otras funciones son la de comprobación de valores, la obtención de beneficios o incentivos fiscales y devoluciones tributarias, el informar al obligado tributario de la actuación inspectora, así como de sus derechos y obligaciones⁹, liquidaciones y actuaciones de procedimiento de gestión que finalizan tras el inicio del procedimiento de inspección.

Asesoramiento interno: Asesora e informa a otros órganos de la Administración pública sobre cuestiones tributarias.

Intervenciones tributarias: Realiza intervenciones fiscales permanentes o puntuales, reguladas por su normativa específica, o en su defecto, por la del capítulo correspondiente, excluyendo el artículo 149.

Colaboración con otras Administraciones: La Inspección tributaria también tiene entre sus funciones colaborar con otras Administraciones públicas y organismos internacionales en materia tributaria. Esta colaboración puede consistir en el intercambio de información, asistencia mutua o actuaciones conjuntas para garantizar el cumplimiento de las obligaciones fiscales en contextos transfronterizos o de competencia compartida.

Recoge las demás funciones que se establezcan en otras disposiciones o se le encomienden por las autoridades competentes. De entre ellas, cabe destacar las funciones de colaboración con los órganos jurisdiccionales, basadas en el artículo 118 CE y el artículo 17.1 Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial (en adelante LOPJ). Entre estas funciones se encuentran el auxilio judicial y el peritaje en procesos de delito contra la Hacienda Pública.

⁹ Deben saber de qué inspector le está realizando la actuación inspectora para evitar conflictos personales y el procedimiento sea transparente e imparcial.

En definitiva, las funciones asignadas a la Inspección de los Tributos buscan no sólo verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, sino también preservar los principios constitucionales de igualdad, generalidad y capacidad económica que rigen nuestro sistema tributario, asegurando que todos los contribuyentes contribuyan al sostenimiento de los gastos públicos conforme a su capacidad.

Una vez analizadas las funciones que caracterizan el procedimiento inspector, resulta necesario abordar las facultades con las que cuenta la Inspección de los Tributos para cumplir eficazmente sus objetivos. Estas facultades, reconocidas principalmente en los artículos 142 a 146 de la LGT y desarrolladas en el artículo 171 al 173 del RGGIT, constituyen los instrumentos jurídicos que permiten a los órganos de inspección ejercer sus funciones de investigación, comprobación y liquidación en el marco del principio de legalidad y con pleno respeto a los derechos del contribuyente.

Además del examen directo de documentos y bienes, la Inspección de Tributos cuenta con la facultad de requerir información y documentación a terceros vinculados con el obligado tributario, en virtud de lo dispuesto en los artículos 93 y 94 de la LGT. Esta capacidad amplía el alcance del control tributario y permite detectar hechos impositivos ocultos o incorrectamente declarados.

Una de las principales facultades de la Inspección de los Tributos es el examen de la documentación y bienes del obligado tributario, tal como establece el artículo 142.1 de LGT, y desarrolla el artículo 171.1 RGGIT. Esta facultad permite a la Administración revisar una amplia gama de elementos con trascendencia tributaria, como libros de contabilidad, registros, facturas, justificantes, bases de datos, archivos informáticos y correspondencia relacionada con la actividad económica del contribuyente. Asimismo, se autoriza la inspección directa de bienes y explotaciones. El objetivo es verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales mediante el análisis de toda la información relevante, garantizando así la eficacia del procedimiento inspector.

En cuanto al punto 2 del artículo 142 de la LGT, junto con el artículo 172 del RGGIT, reconocen la facultad de los funcionarios de la Inspección para entrar en fincas,

locales de negocio y otros establecimientos¹⁰ donde se desarrollen actividades sujetas a tributación, existan bienes gravados o se produzcan hechos imposables. Esta entrada debe realizarse bajo las condiciones reglamentarias, requiriendo un acuerdo previo de la autoridad administrativa competente, salvo que el obligado tributario otorgue su consentimiento expreso.

En casos en que la entrada afecte al domicilio protegido constitucionalmente, la actuación estará sujeta a la autorización judicial prevista en el artículo 113 de la LGT, garantizando así la protección del derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio.

De esta forma, la normativa equilibra la necesidad de la Administración de acceder a lugares para la comprobación tributaria con la salvaguarda de los derechos fundamentales de los contribuyentes.

El artículo 172.1 RGGIT hace extensible la entrada en los lugares indicados a otro personal al servicio de la Administración tributaria que desarrolle actuaciones inspectoras. ÁLVAREZ MARTÍNEZ Jesús¹¹ señala “que se trata de una extralimitación al extender la norma reglamentaria la competencia objetiva para efectuar una invasión en los lugares indicados más allá de las previsiones de la LGT, de tal forma que este apartado debe ser anulado por los tribunales, incurriendo en vicio de ilegalidad todas las entradas que se efectúen por personal al servicio de la Administración que no reúna la condición funcional.”

Cabe destacar que, aunque la Inspección no ejerce directamente la potestad sancionadora, sus actuaciones pueden originar la apertura de expedientes sancionadores cuando detecta incumplimientos tributarios. Por ello, el ejercicio de estas facultades debe realizarse siempre con respeto a las garantías procesales de los contribuyentes para evitar arbitrariedades.

¹⁰ Facultad que se desarrollara con más amplitud en el epígrafe 2.4.

¹¹ÁLVAREZ MARTÍNEZ, Jesús: “La inviolabilidad del domicilio de los obligados tributarios: análisis de la regulación contenida en el nuevo Reglamento de Inspección, Gestión y Aplicación de los Tributos”, *Impuestos: Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*, nº11, pág. 354-355, 2008.

Paralelamente, el contribuyente dispone de garantías procesales durante el desarrollo de las actuaciones inspectoras, tales como el derecho a ser informado de las actuaciones, a presentar alegaciones, y a la motivación clara y fundamentada de los actos administrativos resultantes, asegurando así un equilibrio entre la potestad inspectora y los derechos individuales.

Tras examinar las funciones y facultades que configuran el procedimiento inspector, resulta imprescindible analizar los límites y controles que condicionan la actuación de la Inspección de los Tributos. Estos límites, reflejados en los principios rectores de la actuación administrativa, buscan garantizar el respeto a los derechos y garantías del contribuyente, evitando posibles abusos y arbitrariedades en el ejercicio de la potestad inspectora. De esta forma, se establece un marco normativo equilibrado que asegura la eficacia del control tributario sin menoscabar las garantías procesales. A continuación, se profundizará en dichos límites y controles, poniendo especial atención a los principios que rigen la actuación inspectora y a los instrumentos de defensa de los contribuyentes.

Aunque la Inspección de los Tributos dispone de amplias facultades para garantizar el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales, estas se encuentran condicionadas por límites legales y constitucionales que protegen los derechos fundamentales de los contribuyentes y aseguran un procedimiento justo y equitativo.

Estos límites no sólo emanan de la LGT y el RGGIT, sino que también se encuentran reforzados por la jurisprudencia del TS y TC, que han marcado pautas claras para evitar excesos y arbitrariedades.

Principales límites:

Respeto al derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio.

El TC ha reiterado que el domicilio del contribuyente es un ámbito protegido por el artículo 18.2 de la Constitución, y que la Administración tributaria debe respetar esta inviolabilidad, salvo autorización judicial expresa. En este sentido, la STC¹² establece

¹² STC 124/1993 de 19 de abril de 1993.

que “la entrada en el domicilio sin consentimiento o autorización judicial vulnera el derecho constitucional a la inviolabilidad del domicilio y debe ser excluida como medio de prueba.”

Principio de legalidad y competencia.

La actuación inspectora debe ajustarse estrictamente a los límites legales, tanto en cuanto a sus competencias como a los procedimientos formales. La STS¹³ señala que “la Inspección debe actuar conforme a lo establecido por la ley, y cualquier actuación fuera de ese marco carece de eficacia jurídica.”

Garantías procesales del contribuyente.

El TS¹⁴ ha subrayado la importancia de que las actuaciones inspectoras respeten los derechos procesales, como el derecho a la información, a presentar alegaciones y a un procedimiento motivado y razonado. Esto incluye que las liquidaciones tributarias derivadas de la inspección estén fundamentadas en hechos probados y valoraciones objetivas.

Proporcionalidad y ausencia de arbitrariedad.

El ejercicio de las facultades inspectoras debe ser proporcional a la finalidad perseguida, evitando medidas excesivas o desproporcionadas. La jurisprudencia¹⁵ ha declarado nulas aquellas actuaciones que, por su desmesura o falta de justificación, atentan contra el principio de proporcionalidad.

Control jurisdiccional.

Todas las actuaciones de la Inspección están sometidas al control de los tribunales, que pueden anular actuaciones ilegales o vulneradoras de derechos, garantizando así un equilibrio entre el interés público y la protección individual¹⁶.

¹³STS 516/2015 de 16 de septiembre de 2015.

¹⁴STS 567/2013 de 8 de mayo 2013.

¹⁵STS 324/2012 de 10 de mayo 2012.

¹⁶STS 101/2016 de 25 de mayo 2016.

El TS¹⁷ destaca que “la función inspectora, aunque indispensable para la tutela de los ingresos públicos, debe ejercerse siempre dentro de los límites que el ordenamiento jurídico impone, garantizando los derechos fundamentales de los contribuyentes”.

En cuanto al límite temporal, el artículo 150 de la LGT establece que las actuaciones inspectoras deben concluir en un plazo máximo de 18 meses, ampliable a 27 meses en supuestos de especial complejidad. El incumplimiento de este plazo puede implicar la caducidad del procedimiento, salvo que la dilación sea imputable al contribuyente. El TS¹⁸ ha subrayado que estos plazos son perentorios y de obligado cumplimiento, pues garantizan la seguridad jurídica y el derecho a un procedimiento con garantías.

EL TS añade en otra STS¹⁹ que las actuaciones posteriores que se realicen tras haber expirado el plazo máximo legal de duración del procedimiento inspector no interrumpen la prescripción y no son válidas, salvo que la propia Administración reconozca explícitamente que se ha excedido el plazo. Se reafirma que estos plazos son perentorios y deben respetarse estrictamente para garantizar la seguridad jurídica del contribuyente.

El TS²⁰ declara la nulidad de una liquidación tributaria por haberse dictado fuera del plazo máximo legal del procedimiento inspector art. 150 LGT. La sentencia subraya que el plazo es perentorio y que su incumplimiento impide interrumpir la prescripción, salvo que la demora sea imputable al contribuyente. Esta resolución refuerza la doctrina según la cual toda actuación fuera de plazo carece de efectos jurídicos válidos y compromete la seguridad jurídica del obligado tributario.

En definitiva, los límites a la actuación inspectora no suponen una traba al control fiscal, sino una garantía del correcto equilibrio entre el interés público en la recaudación y los derechos individuales de los ciudadanos. La jurisprudencia ha venido consolidando

¹⁷STS 10 de octubre de 2019, rec. 2818/2017 (ECLI:ES:TS:2019:5349).

¹⁸STS de 3 de octubre de 2019, rec. 1674/2018.

¹⁹STS de 10 de julio de 2019, rec. 2220/2017 (ECLI:ES:TS:2019:2063).

²⁰STS de 3 de octubre de 2019, rec. 1674/2018.

este equilibrio, recordando que el poder tributario del Estado no es absoluto, sino jurídicamente encauzado y sometido a garantías.

2.3.1 Objeto del procedimiento de inspección.

El artículo 145 de la LGT, establece el objeto del procedimiento de inspección, delimitando el alcance de las actuaciones inspectoras. Según dicho precepto, la inspección tiene por objeto comprobar e investigar el cumplimiento de la normativa tributaria por parte de los obligados tributarios, así como descubrir hechos con trascendencia tributaria. Para ello, se permite a la Inspección analizar tanto la correcta determinación de las bases imponibles, cuotas, deducciones y devoluciones, como el cumplimiento de las obligaciones formales, materiales y registrales.

El precepto también contempla que el procedimiento de inspección podrá tener por finalidad la obtención de información con trascendencia tributaria, incluso cuando no se refiera directamente al obligado tributario objeto de comprobación, lo que refuerza su carácter instrumental en la lucha contra el fraude fiscal. Así, el artículo 145 configura el objeto del procedimiento inspector como una herramienta esencial para garantizar la correcta aplicación del sistema tributario, en consonancia con lo previsto en el artículo 31.1 de la Constitución Española.

Por su parte, el artículo 146 del RGGIT concreta y desarrolla este objeto, indicando que el procedimiento de inspección podrá referirse a uno o varios tributos, a uno o varios periodos impositivos, y a la totalidad o parte de las obligaciones tributarias del obligado inspeccionado. Asimismo, el artículo subraya que las actuaciones podrán dirigirse también al análisis de la situación tributaria del contribuyente en su conjunto o de hechos, negocios, actos o actividades con trascendencia tributaria, ya sea presente o futura.

Mientras que el objeto principal de la gestión tributaria es la liquidación, que también puede producirse al final del procedimiento de inspección, el núcleo de la

actuación inspectora reside en la comprobación e investigación, aunque esta última también puede darse de forma limitada en la fase de gestión²¹.

La AEAT en su página web sede determina que el objeto del procedimiento es inspección es “el procedimiento de inspección tendrá por objeto comprobar e investigar el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias y en el mismo se procederá, en su caso, a la regularización de la situación tributaria del obligado mediante la práctica de una o varias liquidaciones. La comprobación tendrá por objeto los actos, elementos y valoraciones consignados por los obligados tributarios en sus declaraciones. La investigación tendrá por objeto descubrir la existencia, en su caso, de hechos con relevancia tributaria no declarados o declarados incorrectamente por los obligados tributarios.”²²

Asimismo, es importante señalar la jurisprudencia que refuerza los límites y garantías del procedimiento de inspección. En concreto, la STS²³ establece que la inspección debe centrarse en la comprobación e investigación de hechos concretos, y no puede transformarse en una auditoría general o una búsqueda indeterminada de irregularidades.

Además, es relevante destacar la STS²⁴, que subraya la importancia de respetar el ámbito y los límites del procedimiento de inspección tributaria. El Tribunal afirma que la actuación inspectora debe ceñirse estrictamente al objeto definido al inicio del procedimiento, evitando que la inspección se extienda a hechos o periodos no contemplados inicialmente. De este modo, se garantiza el derecho del contribuyente a la seguridad jurídica y se evita que la inspección se convierta en una búsqueda ilimitada e indefinida de irregularidades. Asimismo, la sentencia enfatiza que el procedimiento debe respetar los principios de legalidad y proporcionalidad, asegurando que las actuaciones de la Administración tributaria respeten los derechos y garantías del obligado tributario.

²¹ Pérez Royo, Francisco: “Derecho Financiero y Tributario. Parte General”, Capítulo XII: La inspección de los tributos. *Editorial Civitas-Thomson Reuters*, edición 17, Pág. 134, año 2017.

²² [Agencia Tributaria: Procedimiento inspector de comprobación e investigación.](#)

²³ STS 516/2015, de 26 de mayo (Número de recurso 404/2015).

²⁴ STS 101/2016, de 26 de enero (Recurso de casación 645/2015).

En definitiva, El procedimiento de inspección tiene como finalidad comprobar la situación tributaria del obligado y, en su caso, regularizarla mediante la práctica de una o varias liquidaciones²⁵.

2.3.2 Plazos del procedimiento de inspección.

El artículo 150 en el apartado 1 LGT fija los límites temporales dentro de los cuales debe desarrollarse un procedimiento de inspección, estableciendo que, con carácter general, este deberá concluir en un plazo máximo de dieciocho meses. Este es el marco ordinario aplicable a la mayoría de los supuestos. No obstante, el legislador prevé un plazo ampliado de veintisiete meses para determinados casos que, por su especial complejidad o por la naturaleza de los sujetos inspeccionados, requieren un mayor margen temporal. Así sucede cuando la cifra anual de negocios del obligado tributario alcanza o supera el umbral establecido legalmente para la obligación de auditar sus cuentas, cuando se trate de un contribuyente integrado en un grupo sometido al régimen de consolidación fiscal o al régimen especial de grupo de entidades que esté siendo objeto de inspección, o cuando el procedimiento tenga por objeto la comprobación o investigación del Impuesto Complementario. Además, si las actuaciones se desarrollan con varias personas o entidades vinculadas y al menos una de ellas cumple las condiciones para aplicar el plazo ampliado, este se extenderá a todos los procedimientos de inspección relacionados con esas entidades vinculadas.

A estos plazos generales se añaden ciertas posibilidades de extensión reguladas en los apartados 4 y 5 del mismo artículo 150. El apartado cuarto introduce lo que comúnmente se conoce como “plazo de cortesía”. Se trata de un periodo que el obligado tributario puede solicitar, antes de la apertura del trámite de audiencia, durante el cual la Inspección no podrá realizar actuaciones con él y se suspenderá el plazo para atender requerimientos. Este mecanismo, que no podrá exceder en su conjunto de sesenta días naturales a lo largo de todo el procedimiento, supone también la prórroga equivalente del plazo máximo de duración de la inspección. El órgano actuante podrá denegar la solicitud

²⁵ Pérez Royo, Francisco: “Derecho Financiero y Tributario. Parte General”, Ob.cit. pág. 337.

si aprecia que no está suficientemente justificada o que su concesión puede perjudicar el desarrollo de las actuaciones, siendo esta denegación irrecurrible. En la práctica, este plazo de cortesía suele solicitarse en casos de ausencia temporal del contribuyente, como vacaciones o desplazamientos, debiendo comunicarse a la Administración con una antelación mínima de siete días. Si la Administración no responde expresamente, se entenderá concedido por silencio positivo.

Por su parte, el apartado quinto contempla la posibilidad de extender el plazo máximo cuando el obligado tributario retrase la entrega de la información o documentación solicitada. Si, tras manifestar que no dispone de la información, que no va a aportarla, o no la entrega de forma completa en el plazo otorgado en un tercer requerimiento, decide finalmente aportarla, el procedimiento podrá prolongarse. La ampliación será de tres meses cuando la entrega se realice transcurridos al menos nueve meses desde el inicio del procedimiento; de seis meses si la aportación se efectúa después de formalizarse el acta y ello obliga a practicar actuaciones complementarias; y también de seis meses cuando, tras constatarse la procedencia de aplicar el método de estimación indirecta, el contribuyente aporte datos o pruebas relacionados con esa circunstancia.

En suma, el régimen de plazos previsto en el artículo 150 LGT tiene como finalidad conjugar la eficacia de la actuación inspectora con la protección de la seguridad jurídica del contribuyente. La jurisprudencia del Tribunal Supremo ha sido contundente en reafirmar la naturaleza perentoria de estos plazos, considerándolos una garantía esencial para la seguridad jurídica del contribuyente. En este sentido, STS²⁶ destaca que la superación de los plazos máximos legalmente previstos para la conclusión del procedimiento de inspección, sin causa justificada, determina la nulidad de las actuaciones posteriores y la imposibilidad de interrumpir la prescripción. De igual modo, la STS²⁷ subraya que la Administración no puede prorrogar unilateralmente dichos plazos

²⁶STS 30 de enero de 2018 (rec. 4517/2015) destaca "El cumplimiento estricto del plazo máximo legalmente establecido para la conclusión del procedimiento inspector constituye una garantía esencial para el contribuyente, siendo la infracción de dicho plazo causa de nulidad de las actuaciones y liquidaciones posteriores."

²⁷STS de 19 de junio de 2017 (rec. 2807/2013) destaca "La limitación temporal del procedimiento inspector tiene naturaleza perentoria, de modo que la superación del plazo sin causa justificada provoca la nulidad de las actuaciones posteriores y la imposibilidad de interrumpir la prescripción."

"La Administración no puede ampliar unilateralmente los plazos establecidos en el artículo 150 LGT, salvo en los supuestos expresamente previstos en la ley." "El respeto a los plazos máximos constituye una garantía esencial para la seguridad jurídica"

salvo en los supuestos expresamente contemplados en la ley, y que el incumplimiento de esta regla invalida las actuaciones posteriores. Por último, la STS²⁸ reafirma que el objetivo de estas limitaciones temporales es evitar la indefinición en la duración de los procedimientos y garantizar que el contribuyente conozca el marco temporal dentro del cual puede ser objeto de actuación inspectora, advirtiendo que la vulneración de estos límites afecta directamente a la validez de las liquidaciones emitidas fuera de plazo

El artículo 150 en el apartado 2 de la LGT establece que el plazo para la conclusión del procedimiento de inspección comienza a contarse desde la fecha en que se notifica al obligado tributario la apertura del procedimiento. En dicha comunicación se informa expresamente del plazo que será de aplicación, lo que garantiza la seguridad jurídica del contribuyente al conocer desde el inicio el tiempo máximo en que puede prolongarse la inspección. Este plazo se extiende hasta que se notifique, o se entienda notificado, el acto administrativo que resulte de las actuaciones inspectoras, siendo irrelevante la fecha en que se dicte la resolución.

Para que la notificación se considere válida a efectos del cómputo del plazo, basta con acreditar que se ha intentado la entrega del texto íntegro del acto, incluso si el destinatario no lo recibe personalmente, ya que ello es suficiente para entender cumplida la obligación administrativa. Durante el procedimiento, si se detectan circunstancias que justifiquen la aplicación del plazo ampliado de veintisiete meses la Administración debe poner en conocimiento del obligado tributario dicha ampliación desde la fecha de la notificación inicial.

Es importante destacar que este plazo es único para todas las obligaciones y periodos tributarios que abarca el procedimiento, aunque solo algunas de ellas motivasen la ampliación, salvo en casos específicos contemplados en el apartado 3 del mismo artículo, relativo a la desagregación del procedimiento. Además, el cómputo del plazo del procedimiento inspector no se ve afectado por las interrupciones previstas en otros artículos, como las dilaciones justificadas o las causas ajenas a la Administración, lo que reafirma el carácter perentorio y estricto de este límite temporal.

²⁸ STS de 21 de febrero de 2013 (rec. 4456/2010).

La jurisprudencia del Tribunal Supremo ha enfatizado la importancia de que el contribuyente conozca claramente el plazo aplicable desde el inicio del procedimiento, como garantía de seguridad jurídica. En este sentido, la STS²⁹ confirma que la notificación inicial debe incluir información precisa sobre el plazo y que cualquier ampliación debe ser comunicada, evitando así indefiniciones y protegiendo el derecho del contribuyente a conocer el marco temporal en el que puede desarrollarse la actuación inspectora.

El artículo 150 en el apartado 3 de la LGT establece que el cómputo del plazo del procedimiento inspector puede suspenderse en determinadas circunstancias. Estas incluyen, entre otras, la remisión del expediente al Ministerio Fiscal o a la jurisdicción competente sin haberse practicado la liquidación; la orden de suspensión o paralización por parte de un órgano jurisdiccional respecto de determinadas obligaciones tributarias; la presentación de conflictos ante las Juntas Arbitrales o la Comisión consultiva; el intento de notificación al obligado tributario de la propuesta de resolución o liquidación; la comunicación a otras Administraciones en procedimientos especiales de regularización; y causas de fuerza mayor que imposibiliten la continuación del procedimiento. Durante el periodo de suspensión, el cómputo del plazo queda paralizado y se reanuda una vez finalizada la suspensión, continuando por el tiempo restante.

El artículo 150 apartado 6 de la LGT establece que, en caso de que el procedimiento de inspección exceda el plazo máximo legalmente previsto, no se producirá la caducidad del procedimiento, el cual continuará hasta su culminación efectiva. No obstante, esta extensión del plazo genera una serie de efectos jurídicos específicos en relación con las obligaciones tributarias pendientes de liquidar. En primer lugar, las actuaciones inspectoras realizadas dentro del plazo establecido no interrumpirán el cómputo de la prescripción, considerándose únicamente como interruptoras aquellas actuaciones llevadas a cabo con posterioridad a la finalización del plazo legal, garantizando además al obligado tributario el derecho a ser informado sobre los conceptos y periodos afectados por tales actuaciones. En segundo término, los ingresos efectuados por el contribuyente desde el inicio del procedimiento hasta la primera actuación desarrollada después del vencimiento del plazo serán considerados como pagos voluntarios, en los términos del artículo 27 de la misma Ley. Finalmente, se dispone que

²⁹STS de 19 de junio de 2017 (rec. 2807/2013).

no se devengarán intereses de demora desde el momento en que se supera el plazo máximo hasta la conclusión del procedimiento, constituyendo una medida protectora de los derechos del contribuyente frente a posibles demoras administrativas.

En definitiva, el régimen temporal previsto en el artículo 150 LGT es un pilar fundamental para garantizar que los procedimientos de inspección se desarrollen dentro de un marco claro y previsible, evitando indefiniciones que puedan afectar negativamente la seguridad jurídica del contribuyente y la eficacia de la administración tributaria.

2.4 Lugar y horario de las actuaciones inspectoras.

2.4.1 Concepto y marco legal de domicilio.

Para comprender cabalmente el alcance del término, resulta conveniente partir de su definición etimológica y lexicográfica. La Real Academia Española³⁰ (en adelante RAE) define el término “domicilio” como un sustantivo masculino derivado del latín *domicilium*, a su vez derivado de *domus* que significa ‘casa’. Esta raíz etimológica ya anticipa la relación íntima entre domicilio y lugar de residencia o establecimiento.

La RAE ofrece varias acepciones relevantes para el término “domicilio”:

1. **Lugar de residencia habitual:** entendido como la vivienda o espacio físico donde una persona reside de manera estable. En este sentido, se equipará con términos como casa, hogar, residencia, vivienda o techo.
2. **Lugar legalmente considerado para el cumplimiento de obligaciones y ejercicio de derechos:** este significado resalta la dimensión jurídica del domicilio, que trasciende la mera residencia física para abarcar el ámbito legal y administrativo, donde se localiza a una persona para efectos de notificaciones y responsabilidades.
3. **Domicilio fiscal:** específico del derecho tributario, refiere a la localización del obligado tributario en sus relaciones administrativas con la Administración tributaria.

³⁰[Domicilio | Definición | Diccionario de la lengua española | RAE - ASALE](#)

4. **Domicilio social:** aplicado a las personas jurídicas, indica el lugar donde se radica el centro de actividad, gestión o administración de una sociedad mercantil.

Asimismo, la expresión “a domicilio” refiere a la prestación de servicios o suministros en el lugar de residencia del interesado, y “adquirir o contraer domicilio” significa establecerse o fijar residencia en un lugar determinado.

El domicilio es un bien que goza de especial protección, la constitución es el marco normativo que regula las actuaciones de entrada y registro en los domicilios de los contribuyentes.

Cuando los órganos de inspección actúen al entrar en el domicilio del obligado tributario deberán preservar el derecho de inviolabilidad del domicilio³¹ reconocida en el artículo 18.2 CE, que es una extensión del derecho de intimidad:

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

Es importante destacar que el derecho a la inviolabilidad del domicilio, consagrado en el artículo 18.2 de la Constitución Española, no es un derecho absoluto, sino que admite ciertas limitaciones cuando concurren razones de interés público debidamente justificadas y garantizadas legalmente. En este sentido, STC³² establece que la entrada en el domicilio debe respetar los principios de necesidad y proporcionalidad, exigiendo en su caso la autorización judicial previa para su validez.

El domicilio del contribuyente, como espacio constitucionalmente protegido, presenta una especial consideración en el ámbito de la inspección tributaria, debido a su inviolabilidad. No obstante, la LGT, regula las facultades de la inspección para acceder a determinados lugares relacionados con la actividad económica o hechos imponibles, incluyendo el domicilio cuando sea necesario para el desarrollo de sus funciones.

³¹ PÉREZ MARTINEZ, Juan: “La inviolabilidad del domicilio y sus excepciones en la legislación española”. *Revista Española de Derecho Constitucional*, Pág. 67-85. Madrid, España: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales. Año 2018.

³² STC 76/1985, de 18 de julio.

El artículo 142 en el apartado 2 de la LGT establece que los funcionarios encargados de las actuaciones inspectoras podrán entrar en fincas, locales de negocio u otros establecimientos donde se desarrollen actividades sujetas a gravamen o se encuentren bienes sujetos a tributación, siempre que dichas actuaciones lo requieran. Este acceso requiere un acuerdo administrativo previo que autorice la entrada, salvo que el obligado tributario o la persona bajo cuya custodia se encuentren los lugares otorguen su consentimiento expreso.

En el caso específico del domicilio protegido constitucionalmente del obligado tributario, la Ley impone un requisito más riguroso: para acceder será necesaria la autorización judicial conforme al artículo 113 de la misma Ley. La solicitud de esta autorización debe acompañar el acuerdo administrativo que autoriza la entrada, suscrito por la autoridad competente.

Esta regulación se desarrolla detalladamente en el RGGIT, en particular, el artículo 172 establece que los funcionarios de la Administración Tributaria pueden realizar la entrada y reconocimiento de los lugares mencionados en el artículo 142.2 de la LGT cuando resulte necesario para la inspección. Si el obligado tributario o la persona bajo cuya custodia se encuentren dichos lugares se opone, será necesario contar con un acuerdo de entrada emitido por el delegado o director del órgano competente, y en caso de domicilio protegido, también se deberá obtener la autorización judicial correspondiente.

Durante la entrada y reconocimiento judicialmente autorizados, los funcionarios pueden adoptar las medidas cautelares que consideren necesarias, debiendo informar al órgano judicial que autorizó la entrada sobre las circunstancias y resultados de esta una vez finalizada.

Finalmente, el Reglamento contempla que se entenderá otorgado el consentimiento del obligado tributario cuando este realice actos necesarios para facilitar las actuaciones inspectoras. En caso de revocación del consentimiento durante la inspección, los funcionarios podrán adoptar medidas cautelares para garantizar la continuidad de las actuaciones, conforme al artículo 146 de la LGT.

En definitiva, este régimen jurídico busca equilibrar la protección del derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio con la eficacia de las facultades inspectoras para garantizar el cumplimiento tributario.

Por su parte, la jurisprudencia del Tribunal Supremo ha reiterado estos criterios en materia tributaria, como se evidencia en la STS³³, donde se confirma que la falta de autorización judicial cuando el contribuyente se opone a la entrada en su domicilio supone la nulidad de las actuaciones inspectoras realizadas sin dicha autorización. Así, la interpretación conjunta de la normativa y la jurisprudencia garantiza un equilibrio entre las facultades de la Administración Tributaria y la protección de los derechos fundamentales del contribuyente.

Mientras que para acceder a los lugares que no son domicilios constitucionalmente protegidos, no se requiere el consentimiento expreso, sino que si no hay oposición se entiende que se permite la entrada. Para el caso en el que haya oposición entonces se requerirá autorización escrita de la autoridad administrativa correspondiente.

Existe otra excepción legal a la inviolabilidad del domicilio, lo encontramos regulado en la Ley 4/2015 de 30 de marzo de Protección de la Seguridad Ciudadana en el art. 15 regula la posibilidad de entrada y registro de domicilio por lo siguiente “*Será causa legítima suficiente para la entrada en domicilio la necesidad de evitar daños inminentes y graves a las personas y a las cosas, en supuestos de catástrofe, calamidad, ruina inminente u otros semejantes de extrema y urgente necesidad*”. Como en otras excepciones legales, se le obliga a las autoridades a remitir a posteriori y de modo inmediato el acta o atestado al juez competente.

2.4.2 El concepto y jurisprudencia de domicilio constitucionalmente protegido.

El concepto domicilio lo encontramos definidos en varios textos legales, no obstante el concepto de domicilio constitucionalmente protegido se desarrolla en la

³³ STS de 28 de marzo de 2018 (rec. 2762/2015).

sentencia del Tribunal Constitucional³⁴, que establece que la inviolabilidad del domicilio protege no solo el espacio físico en sí mismo considerado, sino lo que en él hay de emanación de la persona y de su esfera privada, habiendo definido el domicilio inviolable como «un espacio en el cual el individuo vive sin estar sujeto necesariamente a los usos y convenciones sociales y ejerce su libertad más íntima». Por lo tanto, constituye domicilio constitucionalmente protegido, cualquier lugar, cualquiera que sea su condición y característica, donde vive una persona o una familia, sea propiamente domicilio o simplemente residencia, estable o transitoria, incluidas las chabolas, edificaciones ruinosas que sirvan de cobijo a personas sin residencia fija, tiendas de campaña, *roulotes* que no sean medios de transporte, etc.

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

De un análisis jurisprudencial encontramos que esta ha llevado a cabo una definición de domicilio constitucionalmente protegido tanto de manera positiva como negativa, es decir, como mención expresa de consideración positiva a un determinado lugar o elemento constituye domicilio, así como consideración negativa la exclusión de determinados bienes, lugares o establecimientos puedan constituir domicilio constitucionalmente protegido.

Desde un punto de vista positivo y tal como establecen numerosas sentencias del TS y del TC, son domicilios constitucionalmente protegidos:

1. Los jardines³⁵. Se considera que el jardín circundante a un *chalet* debe ser considerado como parte del domicilio de su titular legítimo, en donde ejerce su intimidad, aunque la puerta de acceso al mismo esté abierta.

³⁴ STC nº 22/1984, de 17 de febrero de 1984, ECLI:ES:TC:1984:22

³⁵ STS, rec. 236/2002, de 4 de noviembre de 2002, ECLI:ES:TS:2002:7291

2. Las habitaciones de hotel³⁶. La STC declaró inconstitucional y derogó el artículo 557 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, que consideraba que las habitaciones de hotel de un huésped temporal no podrán ser consideradas como domicilio, por lo que no tenían la protección de la que sí gozan ahora, una vez ha sido derogado el artículo.
3. Los camarotes de las embarcaciones³⁷. La STS indica que una embarcación puede constituir la morada de una o varias personas cuando la utilicen como reducto de su vida privada, pues sin duda, algunas de sus dependencias, como los camarotes, resultan aptas para que en las mismas se desarrollen conductas o actividades propias de áreas de privacidad. Mas difícil es extender el concepto de domicilio a otras zonas de la embarcación, como puede ocurrir con la cubierta, utilizada en las maniobras náuticas o como lugar de esparcimiento, o las bodegas, utilizadas exclusivamente para la carga, o la zona de máquinas, que no pueden entenderse aptas, con carácter general, para la vida privada.
4. La rebotica de una farmacia³⁸. La STS, indica que la rebotica puede ser equiparada al domicilio al estar destinada muchas veces al descanso del encargado de la farmacia o sus dependientes que, por tanto, goza de intimidad suficiente para ser protegida.

Desde un punto de vista negativo, no todo espacio cerrado ni todo lugar que necesite el consentimiento del titular para que terceros puedan entrar en él lícitamente constituye domicilio constitucionalmente protegido, no siendo aplicable en STC tales supuestos el artículo 11.1 de la Ley Orgánica 6/1985 de 1 de julio, del Poder Judicial (en adelante LOPPJ), entre otros, a los siguientes:

1. Los automóviles³⁹. Al ser medio de transporte, se pueden registrar sin autorización judicial. Esto lo confirma la STC, que trata un caso de registro de automóvil, en el que no se encontraban presentes a la hora del registro ni el interesado ni el abogado, lo que podría suponer la falta de valor probatorio como prueba preconstituida. Pero, en cambio, considera que esto no impide que el

³⁶ STC n.º 10/2002, de 17 de enero de 2002, ECLI:ES:TC:2002:10

³⁷ STS n.º 312/2011, de 29 de abril de 2011, ECLI:ES:TS:2011:3107.

³⁸ STS n.º 576/2002, de 3 de septiembre de 2002, ECLI:ES:TS:2002:5781.

³⁹ STC n.º 197/2009, de 28 de septiembre de 2009, ECLI:ES:TC:2009:197

resultado de la diligencia sea incorporado al proceso través de las declaraciones de los policías que realicen en el juicio oral, ya que en el juicio oral sí que dispondrían de todas las garantías necesarias para salvaguardar el derecho de defensa del demandante de amparo, así como la inmediación y la contradicción.

2. Los contenedores⁴⁰. La STS señala que un contenedor no merece ninguna protección constitucional ya que, en sí mismo, es mercancía o recipiente de mercancía. Por ello, ni es lugar donde se pueda vivir, ni medio para trasladar correspondencia, ni ninguna otra equiparación, cayendo así fuera de los límites protectores de la ley.
3. Las taquillas de los trabajadores⁴¹. La STS indica que las taquillas puestas a disposición del personal de un centro de trabajo son espacios reservados para el uso de los trabajadores, pero de ello no se deriva que puedan identificarse con espacios equivalentes al domicilio. La citada sentencia nos recuerda que la revista de las taquillas existentes en los acuartelamientos, donde guardan sus enseres los soldados, no atenta a la intimidad personal, ya que ello viene reglamentariamente impuesto por las normas del buen gobierno y orden del estamento castrense, que vería resquebrajada en caso contrario la disciplina, e incluso la seguridad del propio acuartelamiento.
4. Las cajas de seguridad⁴². La STS dispone que, por tratarse de un registro practicado en un lugar público, como lo es un determinado establecimiento del Banco, esa diligencia judicial de apertura y registro de una caja de seguridad no produce incidencia alguna sobre los derechos fundamentales relativos a la inviolabilidad del domicilio o al secreto de las comunicaciones. La referida sentencia reconoce que en la instrucción hubo un vicio de procedimiento, al no estar presente una persona que se encontraba presa por las mismas actuaciones, pero que dicha lesión formal no produjo una indefensión material.
5. Los bares⁴³. La STS aclara que un bar no es domicilio porque su destino o uso no está orientado al ejercicio de la vida privada, al desarrollo de la intimidad de la persona, puesto que el derecho a la inviolabilidad del domicilio tiene carácter

⁴⁰STS n.º 808/2005, de 23 de junio de 2005, ECLI:ES:TS:2005:4156,

⁴¹STS n.º 973/2003, de 5 de julio de 2003, ECLI:ES:TS:2003:4725,

⁴²STS n.º 155/2002, de 19 de febrero de 2002, ECLI:ES:TS:2002:1126

⁴³STS n.º 879/2016, de 22 de noviembre de 2016, ECLI:ES:TS:2016:5152,

instrumental con respecto a la protección de la intimidad que es el núcleo que debe ser preservado de la injerencia de terceros. A esto añade que, el derecho fundamental no puede confundirse con la protección de la propiedad de los inmuebles ni de otras titularidades reales u obligacionales relativas a dichos bienes que pueden otorgar una facultad de exclusión de los terceros.

6. Los reservados de un club de alterne⁴⁴. La STS dice que una cosa es que determinados actos se lleven a cabo en la intimidad de un espacio cerrado anejo al lugar donde se conciertan y otra distinta es que aquel constituya domicilio. Por ello, los reservados de un establecimiento público destinados a la práctica de relaciones o actos sexuales deben estar excluidos del concepto de domicilio.
7. El buzón de correos⁴⁵. La STS se pronuncia en estos términos el tribunal considera que la presencia del secretario judicial como garante de las formalidades procesales solo es obligatoria en los registros domiciliarios, dado que la garantía constitucional del artículo 18 CE no se extiende a otros supuestos, como el registro de un buzón de correos. En consecuencia, la ausencia del secretario en este último caso no implica nulidad de la diligencia, máxime cuando estuvo presente el propio interesado, lo que se considera suficiente para salvaguardar sus derechos.

2.4.3 La protección del domicilio en los tratados internacionales.

En el plano normativo, la protección del domicilio tiene un reconocimiento consolidado en los principales instrumentos internacionales de derechos humanos. La Declaración Universal de Derechos Humanos (en adelante DUDH) de 10 de diciembre de 1948, en su artículo 12, proclama que *«nadie será objeto de injerencias arbitrarias en su vida privada, su familia, su domicilio o su correspondencia, ni de ataques a su honra o a su reputación, y toda persona tiene derecho a la protección de la ley contra tales injerencias o ataques»*.

En el ámbito europeo, el Convenio para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales (en adelante CEDH), firmado en Roma en 1950 y

⁴⁴STS n.º 484/2004, de 16 de abril de 2004, ECLI:ES:TS:2004:2498

⁴⁵STS n.º 777/2008, de 18 de noviembre de 2008, ECLI:ES:TS:2008:6644

ratificado por España en 1979, dispone en su artículo 8 que toda persona tiene derecho al respeto de su vida privada y familiar, de su domicilio y de su correspondencia. Este mismo precepto establece que ninguna autoridad pública podrá intervenir en ese ámbito salvo que la injerencia esté prevista por la ley y resulte necesaria en una sociedad democrática para la seguridad nacional, la seguridad pública, el bienestar económico del país, la defensa del orden y la prevención del delito, o la protección de la salud, la moral o los derechos y libertades ajenos.

También en el marco de Naciones Unidas, el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, ratificado por España en 1976, recoge en su artículo 17.1 una fórmula similar, proscribiendo toda injerencia arbitraria o ilegal en la vida privada, la familia, el domicilio o la correspondencia.

Junto a estos textos, la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (en adelante TEDH) ha perfilado el alcance del concepto de “domicilio” protegido. Un primer pronunciamiento relevante se encuentra en el asunto *Chappell c. Reino Unido*⁴⁶, donde el Tribunal analizó, de manera general, la intromisión en la esfera privada derivada de un registro domiciliario y sentó las bases de su doctrina posterior. Más adelante, en el caso *Niemietz c. Alemania*, el TEDH examinó la entrada de la inspección tributaria en el despacho profesional de un abogado y la incautación de abundante documentación, concluyendo que se había vulnerado el artículo 8 CEDH. Esta decisión supuso un reconocimiento expreso de que la noción de domicilio incluye, en determinados supuestos, espacios de carácter profesional, siempre que en ellos se desarrolle una esfera de intimidad⁴⁷.

En la misma línea, en *Petri Sallinen y otros c. Finlandia*⁴⁸, el Tribunal declaró que el concepto de domicilio no se limita a la vivienda habitual, sino que puede abarcar otros lugares destinados a actividades privadas o reservadas, como una oficina profesional. Sin embargo, también precisó que ciertos espacios vinculados a la actividad laboral, como

⁴⁶ Caso No. 10558/83 presentado en 1983 y decisión tomada en 1989. [CHAPPELL v. THE UNITED KINGDOM](#)

⁴⁷ LLOPIS NADAL, Salvador José y FAUBEL MARTÍNEZ-BÁGUENA, David: “La entrada y registro domiciliario por la Inspección de los tributos”, *Francis Lefebvre*, Madrid, pág. 2019.

⁴⁸ STEDH n.º 50882/99, 27 de septiembre de 2005. [PETRI SALLINEN AND OTHERS v. FINLAND](#)

almacenes o garajes, no gozan de esta protección por carecer del componente de privacidad necesario.

De este conjunto normativo y jurisprudencial se desprende que la inviolabilidad del domicilio es un derecho de gran relevancia en el ordenamiento internacional, cuya limitación solo se justifica por la concurrencia de un interés público superior y siempre con las garantías legales adecuadas.

En última instancia, encontramos el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, ratificado por España el 13 de abril de 1976 dispone en el artículo 17.1 que cito literalmente, *“Nadie será objeto de injerencias arbitrarias o ilegales en su vida privada, su familia, su domicilio o su correspondencia, ni de ataques ilegales a su honra y reputación”*

2.4.4 Las personas jurídicas.

Las personas jurídicas también cuentan con el derecho a la inviolabilidad de su domicilio. Aunque la CE no menciona expresamente la protección del domicilio de estas entidades, es necesario analizar si el alcance del artículo 18.2 se extiende a las personas jurídicas. Esta cuestión ha sido objeto de interpretación tanto por el Tribunal Constitucional⁴⁹ como por el Tribunal Supremo, los cuales han afirmado que la protección prevista en dicho precepto efectivamente es aplicable a las personas jurídicas.

Al abordar este tema, conviene recordar que las personas jurídicas constituyen entes abstractos, por lo que no es posible hablar de domicilio en el sentido tradicional de residencia. En este contexto, se reconoce que una persona jurídica puede tener un único domicilio social, que podrá coincidir o no con su domicilio fiscal; este hecho constituye un indicio relevante para la jurisprudencia en materia de inviolabilidad. No obstante, dada la ausencia de una definición normativa del concepto de domicilio inviolable, resulta imprescindible analizar la jurisprudencia para determinar cuáles de los inmuebles, lugares

⁴⁹STC 124/1993 el 19 de abril de 1993. “Esta necesidad de diferenciación que delimita los ámbitos protegidos de los que no lo están en la sede de la persona jurídica.”

o espacios vinculados a la persona jurídica, tales como locales comerciales abiertos al público, despachos dentro de oficinas o habitaciones destinadas al almacenamiento de información deben considerarse protegidos constitucionalmente.

A estos efectos, la STC⁵⁰ es la precursora de la diferenciación que debe existir, en la sede de la persona jurídica, entre domicilio constitucionalmente protegido y aquellos inmuebles, lugares o espacios que no alcanzan dicha protección constitucional.

En conclusión, las áreas de acceso público por las que pueden transitar tanto trabajadores como visitantes, clientes o proveedores no cumplen los requisitos para recibir una protección especial. En cambio, sí se considera protegidos constitucionalmente «los espacios físicos indispensables para que la persona jurídica pueda desarrollar su actividad sin intromisiones ajenas, como el centro de dirección de la sociedad o de sus establecimientos dependientes, así como aquellos destinados a la custodia de documentos u otros soportes esenciales para la vida diaria de la entidad, reservados al conocimiento de terceros»⁵¹.

2.4.5 El domicilio constitucional de los despachos de abogados, asesores, economistas y similares.

En el ámbito de los despachos profesionales resulta necesario distinguir dos situaciones. En primer lugar, aquellos espacios que sirven simultáneamente a la actividad profesional y a la vida personal o familiar de la persona física (o de alguno de los socios en el caso de sociedades), configurándose como ámbitos híbridos donde se proyecta una parte de su esfera privada. En estos supuestos reconocidos por el TEDH en los casos *Niemietz*,⁵² *Halford*⁵³ *Rotaru*⁵⁴ y *Amann*⁵⁵ la consideración de domicilio

⁵⁰STC 69/1999, de 26 de abril, ECLI:ES:TC:1999:69

⁵¹STC 137/1985, 17 de octubre de 1985.c

⁵²STDH caso *Niemietz* contra Alemania de 16 de diciembre de 1992, Apelación núm. 13710/88 TEDH.

⁵³STDH caso *Halford* contra Reino Unido, de 25 de junio de 1997, Apelación núm. 20605/92 TEDH (Gran Cámara).

⁵⁴STDH Caso *Rotaru* contra Rumanía, de 4 de mayo de 2000, Apelación núm. 28341/95 TEDH (Gran Cámara).

⁵⁵STDH caso *Amann* contra Suiza, de 16 de febrero de 2000, Apelación núm. 27798/95.

constitucionalmente protegido no se subordina al mero título jurídico del espacio, sino a la efectiva emanación de intimidad producida en él.

En segundo lugar, aquellos despachos utilizados exclusivamente para el ejercicio profesional, en los que la protección deriva de la naturaleza de la actividad desarrollada y, en particular, de la eventual presencia de documentación sensible o confidencial. Tal y como recuerda el TS⁵⁶, «respecto a los despachos profesionales (abogados, médicos, etc.), la línea jurisprudencial más común es la de considerar que se precisa de autorización judicial para su registro», habida cuenta de que puede buscarse información reservada que afecte a la intimidad del titular o a derechos fundamentales de terceros. Según la doctrina de Álvarez Martínez⁵⁷, “la inviolabilidad del domicilio protege tanto la esfera física como la documentación e información confidencial del obligado tributario, siendo especialmente relevante en despachos profesionales y asesorías fiscales.”

Atendiendo específicamente al caso de los asesores fiscales, la jurisprudencia ha equiparado a domicilio constitucionalmente protegido el espacio en el que se desarrolla dicha actividad profesional y se custodia la documentación tributaria del cliente⁵⁸, de modo que su acceso exige consentimiento o, en su defecto, autorización judicial. Esta consideración no se extiende, sin embargo, a las zonas de recepción abiertas al público, al no concurrir en ellas las notas de reserva e intimidad; ello no obsta para que una parte de la doctrina afirme que, cuando desde dichas zonas pueda accederse a la contabilidad u otros documentos que integran la vida diaria de la sociedad, la Inspección no podrá entrar

⁵⁶STS 974/2012, de 5 de diciembre.

⁵⁷ÁLVAREZ MARTÍNEZ Joaquín: “La inviolabilidad del domicilio ante la inspección de tributos”, editorial *La Ley*, Madrid, pág. 189, 2007.

⁵⁸STS 974/2012 rec 2216/2011 de 05 de Diciembre de 2012, al afirmar que “respecto a los despachos profesionales (abogados, médicos, etc.) la línea jurisprudencial más común es la de considerar que se precisa de autorización judicial para su registro, dada la naturaleza de la actividad que en ellos se desarrolla y la eventualidad de que se busquen datos o efectos reservados que puedan afectar a la intimidad y ámbito privado de la persona, y de los que, en este caso, el abogado se convierte en custodio, esto implica que la confianza y confidencialidad en las relaciones entre cliente y abogado, ínsita en el derecho de aquel a su intimidad y a no declarar en su contra, así como en derechos fundamentales de terceros, impone al abogado el deber y le confiere el derecho de guardar secreto respecto de todos los hechos o noticias que conozca por razón de cualquiera de las modalidades de su actuación profesional, sin que pueda ser obligado a declarar sobre los mismos, como se regula en el artículo 5.1 del Código Deontológico de la Abogacía Española”.

ni consultar dichos medios sin el consentimiento del titular o la correspondiente autorización judicial⁵⁹.

2.4.6 Entrada y registro del domicilio.

Una vez esclarecidos los sujetos titulares del derecho a la inviolabilidad del domicilio y delimitado el ámbito espacial de aplicación del artículo 18.2 CE, resulta necesario analizar los títulos que habilitan a los órganos administrativos y, en concreto, a los de Inspección Tributaria para acceder al interior de un domicilio constitucionalmente protegido. La entrada y registro constituye, en efecto, una parte esencial de las facultades de comprobación e investigación atribuidas a la Inspección, si bien únicamente puede llevarse a cabo en los casos y con los requisitos expresamente previstos por el ordenamiento jurídico. El artículo 113 de la LGT distingue entre la *entrada* como mera inspección ocular dirigida a la obtención de pruebas no accesibles por otros medios y el *registro*, entendido como la captación de bienes, documentos o soportes. Para ambos supuestos se exige, como regla general, el consentimiento del obligado tributario o la correspondiente autorización judicial. A este respecto, deberá prestar dicho consentimiento el propio obligado tributario respecto del cual se efectúa la entrada y registro, coincidiendo la condición de obligado con la titularidad del derecho protegido (intimidad), aun cuando no exista titularidad dominical sobre el inmueble.

Tal régimen se ajusta a la doctrina del TC⁶⁰, conforme a la cual sólo cabe la entrada en domicilio ajeno en cinco supuestos: i) autorización del titular; ii) autorización judicial; iii) supuestos de estricta necesidad (limitados a situaciones de emergencia, como catástrofes); iv) aplicación de la legislación antiterrorista, y v) delito flagrante⁶¹. No obstante, debe subrayarse que en el ámbito tributario no resultan aplicables ni el supuesto de necesidad ni el de flagrancia, dado que, de apreciarse indicios de delito contra la Hacienda Pública, la Administración debe remitir el expediente al Ministerio Fiscal o a la jurisdicción penal (art. 180.1 LGT), absteniéndose de continuar el procedimiento administrativo.

⁵⁹ BOSCH CHOLBI, José Luis: “La entrada y registro domiciliario por la Inspección de Hacienda: derechos y deberes de los obligados tributarios”. En *ECJ Leading Cases*, año III, vol. 2o, núm. 632, 2014, pág.9.

⁶⁰STC 22/2003, de 10 de febrero.

⁶¹STC 99/1985, de 30 de septiembre.

En coherencia con lo anterior, el artículo 113 LGT dispone expresamente que *“cuando en las actuaciones y en los procedimientos de aplicación de los tributos sea necesario entrar en el domicilio constitucionalmente protegido de un obligado tributario o efectuar registros en el mismo, la Administración Tributaria deberá obtener el consentimiento de aquél o la oportuna autorización judicial”*. Tanto la solicitud como la concesión de dicha autorización han de estar motivadas y justificar los principios de finalidad, necesidad y proporcionalidad, identificando al obligado tributario, los periodos objeto de comprobación y el domicilio concreto, sin que sea necesario especificar ex ante todas las actuaciones que se llevarán a cabo durante la entrada.

Como señala Álvarez Martínez, *“la autorización judicial y el consentimiento del obligado constituyen los títulos habilitantes esenciales para la entrada en el domicilio, garantizando la proporcionalidad y legalidad de la actuación inspectora”*⁶².

En el caso de las personas jurídicas, podrá prestar válidamente el consentimiento quien ostente representación legal o cuente con poder suficiente para actuar en nombre de la entidad inspeccionada.

Finalmente, debe señalarse que estos requisitos sólo resultan exigibles cuando se trate de acceder a un espacio constitucionalmente protegido: si el inmueble o dependencia carece de tal consideración, será suficiente conforme al artículo 142.2 LGT con el acuerdo de entrada adoptado por la autoridad administrativa competente, salvo que el obligado tributario otorgue voluntariamente su consentimiento.

En conclusión, el régimen de entrada y registro en domicilios protegidos establece un equilibrio entre las facultades de investigación de la Administración Tributaria y la protección de los derechos fundamentales de los contribuyentes, asegurando que cualquier actuación se ajuste a los principios de legalidad, necesidad y proporcionalidad, preservando la intimidad y confidencialidad de la información custodiada.

⁶²ÁLVAREZ MARTÍNEZ Joaquín: *“La inviolabilidad del domicilio ante la inspección de tributos”*, Ob. Cit., pág. 82-83, 2007

2.5 Adopción de medidas cautelares.

Una vez delimitado el régimen de protección del domicilio en el marco de las actuaciones inspectoras, procede analizar brevemente el sistema de medidas cautelares que la Administración puede adoptar durante el desarrollo del procedimiento.

El artículo 146 LGT regula de forma expresa la adopción de medidas cautelares por parte de la Administración Tributaria, estableciendo que éstas deberán tener carácter excepcional, justificado y proporcional⁶³, y únicamente podrán acordarse cuando existan indicios racionales de que, de no adoptarse, se comprometería la eficacia de la actuación administrativa o se dificultaría gravemente la recaudación de la deuda.

Estas medidas cumplen una función estrictamente instrumental, no sancionadora, y su finalidad es evitar que el obligado tributario pueda realizar actos dirigidos a impedir o dificultar la ejecución del resultado final del procedimiento. Entre las medidas previstas, la norma menciona, a título ejemplificativo, el embargo preventivo de bienes, la prohibición de disponer, la anotación preventiva en registros públicos o la retención de devoluciones tributarias⁶⁴.

De acuerdo con el mencionado artículo 146 LGT, el acuerdo de adopción deberá estar debidamente motivado, identificando al obligado tributario afectado, los hechos que justifican la medida, el riesgo concreto que se pretende evitar y la proporcionalidad entre la medida adoptada y la finalidad perseguida.

Asimismo, el TC ha declarado que estas medidas son legítimas desde el punto de vista constitucional siempre que respeten los principios de necesidad, idoneidad y proporcionalidad⁶⁵, y respondan a un riesgo real y concreto. En la misma línea, el TS ha señalado que “la adopción de medidas cautelares previstas en el artículo 146 LGT exige

⁶³ VILLAR EZCURRA, Enrique: “Comentarios a la Ley General Tributaria”, *Civitas-Thomson Reuters*, Madrid, 2014, pág. 1968-1971.

⁶⁴ FERNÁNDEZ BLESA José Manuel y CORTÉS GIMENO Enrique: “Manual de Procedimientos Tributarios”, *Civitas*, 2021, cap. XV.

⁶⁵ STC 76/1990, de 26 de abril.

la existencia de un riesgo cierto y concreto y su adecuada motivación, sin que puedan adoptarse de forma automática”⁶⁶.

En definitiva, las medidas cautelares en el procedimiento inspector permiten proteger los intereses públicos, prevenir posibles fraudes fiscales y garantizar la efectividad de la futura deuda tributaria, debiendo aplicarse únicamente en supuestos tasados y con pleno respeto a los derechos fundamentales del obligado tributario. Su adopción se articula en coherencia con las facultades de aseguramiento previstas en el artículo 81 LGT, reforzando la eficacia de la actuación administrativa.

2.6 Trámite de audiencia en el procedimiento inspector.

Una vez finalizada la fase de comprobación e instrucción, y antes de dictar cualquier resolución que pueda afectar a los derechos o intereses del obligado tributario, la LGT garantiza el derecho de audiencia, recogido en los artículos 104 de la LGT y 183 del RGGIT. Este trámite constituye una manifestación del principio de contradicción y defensa, permitiendo al obligado conocer las actuaciones realizadas, formular alegaciones y aportar pruebas o documentación relevante.

El artículo 183 RGGIT establece que, tras las actuaciones inspectoras, la Administración debe notificar al obligado tributario la propuesta de liquidación o acuerdo provisional, concediéndole un plazo mínimo para formular alegaciones. Durante este periodo, el contribuyente puede presentar argumentos, documentación adicional o pruebas que la Administración debe valorar de manera motivada antes de dictar la resolución definitiva. Este plazo, salvo disposición específica, se interpreta como suficiente para garantizar la participación efectiva del obligado tributario, aunque puede adaptarse en circunstancias excepcionales. El trámite de audiencia se inicia cuando el órgano inspector considera que dispone de los datos y pruebas necesarios para establecer la propuesta de regulación, o, en caso contrario, para declarar que la situación del obligado tributario es correcta. Este procedimiento se desarrolla previa a la formalización de las actas en conformidad o disconformidad.

⁶⁶STS, Sala de lo Contencioso-Administrativo, 22 de diciembre de 2005, rec. 1616/2003.

El artículo 104 LGT refuerza este derecho al asegurar que todas las actuaciones administrativas respeten los principios de legalidad, seguridad jurídica y proporcionalidad, garantizando que el procedimiento se desarrolle de forma transparente y respetando los derechos fundamentales del contribuyente. Además, el silencio del contribuyente durante el trámite de audiencia no impide la emisión de la resolución, pero se interpreta como ausencia de alegaciones, subrayando la importancia de la participación activa.

Además, en el trámite de audiencia el obligado puede obtener una copia de los documentos incluidos en el expediente, así como aportar nuevos documentos y presentar las alegaciones que considere oportunas, garantizando la participación activa y efectiva del contribuyente.

La jurisprudencia ha enfatizado la importancia de este trámite. El TS ha señalado que la omisión o insuficiencia en el trámite de audiencia puede invalidar la resolución final⁶⁷. La motivación de la resolución debe considerar todas las alegaciones presentadas, evitando actuaciones unilaterales que vulneren el derecho de defensa.

Además, el trámite de audiencia garantiza la transparencia, la proporcionalidad y la seguridad jurídica⁶⁸ y el procedimiento garantiza la participación activa del obligado tributario, evitando decisiones arbitrarias de la Administración⁶⁹.

⁶⁷ STS, Sala de lo Contencioso-Administrativo, 3 de abril de 2014, rec. 2592/2011

⁶⁸ VILLAR EZCURRA, Enrique: “Comentarios a la Ley General Tributaria”, ob. Cit. pág. 702-705.

⁶⁹ FERNÁNDEZ BLESA José Manuel y CORTÉS GIMENO Enrique: “Manual de Procedimientos Tributarios”, ob. Cit., pág. 320-325.

3. Documentación en la finalización del proceso inspector.

En la fase de terminación del procedimiento inspector, la Administración Tributaria tiene la obligación de documentar todas las actuaciones desarrolladas, reconociéndose así un derecho esencial de los obligados tributarios que hayan sido sometidos a un procedimiento inspector. Este deber de documentación está expresamente recogido en el artículo 102 de la LGT y en los artículos 176 y siguientes del RGGIT, que regulan de manera sistemática las comunicaciones, diligencias, informes y actas como instrumentos que dotan de certeza a la actuación administrativa.

El resultado de las actuaciones inspectoras debe formalizarse en los documentos que procedan, a fin de garantizar la seguridad jurídica del obligado tributario⁷⁰, evitando la existencia de actuaciones verbales o informales. Como señala Sánchez Galiana⁷¹, la documentación no solo constituye una obligación legal, sino que además otorga “prueba o certeza de lo actuado”, reforzando la transparencia y el control de la actuación administrativa.

En este sentido, la jurisprudencia ha subrayado reiteradamente que la documentación adecuada de las actuaciones inspectoras es una garantía del derecho de defensa. Así, el TS⁷² declaró la nulidad de actuaciones por ausencia de documentación suficiente que permitiese al contribuyente conocer el alcance de la regularización. En la misma línea, el TS⁷³ remarcó que las diligencias y actas inspectoras son “instrumentos esenciales para la prueba de la actividad de comprobación”, de modo que su deficiente formalización puede generar indefensión y vulnerar el artículo 24 CE.

Además, la jurisprudencia del TS⁷⁴ ha establecido que la falta de adecuada documentación puede generar indefensión o incluso ser causa de nulidad de la liquidación o acto administrativo. Esta exigencia se encuentra nuevamente vinculada al artículo 24

⁷⁰Vid., Exposición de Motivos del RGIT

⁷¹Sánchez Galiana, Carlos María: “Las comunicaciones, diligencias e informes como documentos de la Inspección Tributaria”. *Revista: Impuestos. Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*, núm.23, 1 de diciembre, 1995, pág. 19.

⁷²STS de 25 de septiembre de 1998 (rec. 3471/1993).

⁷³STS de 30 de enero de 2012 (rec. 351/2009).

⁷⁴STS 22 de diciembre de 2005 (rec. 1616/2003)

CE, que reconoce el derecho a la tutela judicial efectiva y a no ser privado de sus derechos sin las debidas garantías.

En consecuencia, la documentación constituye una pieza clave de la fase de terminación del procedimiento inspector, ya que asegura tanto la eficacia de la actuación administrativa como la protección de los derechos fundamentales del contribuyente, constituyendo además la base para la formalización de comunicaciones, diligencias e informes que se analizarán en los apartados siguientes.

3.1 Comunicaciones.

Durante el procedimiento de inspección, la Administración Tributaria tiene la obligación de mantener informados a los obligados tributarios sobre las actuaciones que se llevan a cabo, así como de realizar los requerimientos necesarios a cualquier persona o entidad vinculada. Estas notificaciones, denominadas comunicaciones, permiten que el contribuyente conozca los hechos relevantes del procedimiento y aporte la documentación o alegaciones que considere pertinentes.

El artículo 99.7 de la LGT establece que las comunicaciones comprenden los documentos mediante los cuales se notifica el inicio del procedimiento u otros hechos relacionados con el mismo, así como los requerimientos necesarios a cualquier persona o entidad.

El artículo 97 RGGIT regula con detalle su contenido. Las comunicaciones deben incluir, al menos, los datos del destinatario, el órgano emisor, los hechos o circunstancias que se notifican y, en caso de requerimiento, el objeto del mismo. Cuando la comunicación se refiera al inicio de una actuación o procedimiento, debe contener además información sobre el alcance y finalidad de la actuación. Todas las comunicaciones deben incorporarse al expediente, asegurando constancia de lo actuado y la seguridad jurídica del procedimiento

En el marco del procedimiento de inspección, pueden emitirse distintos tipos de comunicaciones: notificación de inicio del procedimiento o citaciones, requerimientos de documentación no realizados en presencia del obligado tributario, y comunicaciones relativas a la suspensión de plazos, salvo que su emisión pueda interferir en investigaciones judiciales o circunstancias especiales que determinen la extensión del plazo.

Las comunicaciones deben ser firmadas por los inspectores y formalizadas por duplicado, quedando una copia en poder de la Administración y otra notificada al interesado. Las comunicaciones⁷⁵ constituyen “la transmisión documentada de manifestaciones, decisiones o posiciones de la Inspección dirigidas al obligado tributario, por las que se le informa o requiere para que cumplimente lo que le interesa”.

En síntesis, las comunicaciones son un instrumento esencial en el procedimiento inspector, ya que garantizan que el obligado tributario esté informado y pueda participar de manera efectiva en el procedimiento, contribuyendo a la transparencia y seguridad jurídica de la actuación administrativa.

La jurisprudencia del Tribunal Supremo refuerza la importancia de esta obligación. La STS⁷⁶ considera que la ausencia o deficiente formalización de las comunicaciones puede vulnerar el derecho a la tutela judicial efectiva (nuevamente el TS cita el artículo 24 CE), al impedir que el obligado tributario ejerza sus derechos de defensa con pleno conocimiento de causa. Asimismo, la STS⁷⁷ subraya que las comunicaciones son un instrumento esencial para garantizar la transparencia y el conocimiento íntegro de las actuaciones inspectoras por parte del contribuyente.

En consecuencia, las comunicaciones no son meros trámites formales, sino herramientas fundamentales para preservar los derechos del obligado tributario y la legalidad del procedimiento, asegurando la seguridad jurídica y la posibilidad de control y verificación de todas las actuaciones realizadas por la Administración.

⁷⁵Sánchez Galiana, Carlos María: “Las comunicaciones, diligencias e informes como documentos de la Inspección Tributaria”. Ob. Cit. pág. 20.

⁷⁶STS de 30 de enero de 2012 (rec. 351/2009).

⁷⁷STS de 22 de diciembre de 2005 (rec. 1616/2003).

3.2 Diligencias.

Las diligencias se regulan en el artículo 99.7 LGT, que las define como documentos públicos en los que se hacen constar hechos relevantes de las actuaciones inspectoras y las manifestaciones del obligado tributario o de la persona con la que se entiendan dichas actuaciones. La ley añade expresamente que en ellas no puede incluirse la propuesta de liquidación, que debe formalizarse en el acta correspondiente.

El artículo 98 RGGIT concreta los requisitos esenciales que deben contener: datos de identificación del lugar y fecha, del funcionario actuante y del obligado tributario, referencia al procedimiento en curso, así como los hechos y circunstancias constatados. También permite que en las diligencias se reflejen comunicaciones, requerimientos, actuaciones de obtención de información, medidas cautelares o hechos con relevancia para otros procedimientos e incluso para la determinación de responsabilidades tributarias.

La jurisprudencia del TS ha destacado que la diligencia no es un mero trámite formal, sino un instrumento que garantiza la transparencia y el derecho de defensa del obligado. Así, en la STS⁷⁸ se subraya la necesidad de que las diligencias sean claras y detalladas, de manera que el contribuyente conozca con precisión los hechos constatados y pueda reaccionar frente a ellos. En la misma línea, la STS⁷⁹ anuló una regularización porque las diligencias eran incompletas y no permitían al contribuyente comprender el fundamento de la liquidación, lo que suponía una vulneración del derecho de defensa.

En cuanto a su formalización, el artículo 99 LGT establece que deben ser firmadas por el funcionario actuante y por la persona con la que se entiendan las actuaciones, entregándose un ejemplar al obligado tributario. Si este se niega a firmar o a recibir la diligencia, ello no afecta a su validez como documento público, bastando la firma del funcionario para dotarla de eficacia probatoria. El TS⁸⁰ determinó que la ausencia de la firma del obligado tributario no priva de validez a la diligencia, siempre que conste la firma del funcionario y quede acreditada la entrega o puesta a disposición del

⁷⁸STS de 28 de octubre de 2002 (rec. 2115/1997).

⁷⁹STS de 27 de febrero de 2008 (rec. 8421/2003).

⁸⁰STS de 26 de noviembre de 1998 (rec. 6379/1992).

contribuyente. Añade en otras de sus STS⁸¹ en que la firma del obligado tributario no constituye un requisito de validez, sino de constancia de recepción y conformidad. En caso de negativa, debe hacerse constar, pero la diligencia sigue siendo documento público. Por último, cabe destacar la STS⁸² que matiza que, aunque la firma del obligado no sea indispensable, su ausencia puede tener relevancia probatoria si se discute la notificación o conocimiento efectivo del contenido de la diligencia.

Respecto a su valor, el artículo 107 LGT les atribuye la condición de documentos públicos que hacen prueba de los hechos reflejados, salvo que se demuestre lo contrario. El TS determinó en una STS⁸³ que el valor probatorio de las diligencias se limita a los hechos constatados por el funcionario actuante, de forma que no pueden considerarse probados juicios de valor o calificaciones jurídicas incluidos en ellas.

Los hechos expresamente aceptados por el obligado se presumen ciertos y solo pueden rectificarse mediante prueba de error de hecho. En caso de disconformidad manifestada en la propia diligencia, se mantiene su fuerza como documento público, aunque desaparece el valor de confesión del obligado.

En definitiva, las diligencias en el procedimiento inspector constituyen un “instrumento esencial de garantía⁸⁴”, en cuanto documentan de forma fehaciente el iter procedimental y permiten al contribuyente un control efectivo de la actuación de la Inspección.

3.3 Informe en el procedimiento inspector.

Los informes son documentos en los que los órganos de la Administración Tributaria realizan juicios o valoraciones jurídicas sobre los hechos constatados en el expediente, constituyendo un instrumento de apoyo a la toma de decisiones en el procedimiento inspector.

⁸¹STS de 24 de noviembre de 2000 (rec. 2889/1995).

⁸²STS de 27 de junio de 2002 (rec. 2956/1997).

⁸³STS de 15 de diciembre de 2011 (rec. 4294/2008).

⁸⁴Ferreiro Lapatza, Juan José: “Curso de Derecho Financiero: Parte Especial – Sistema Tributario Español”. *Marcial Pons* (21ª ed.). Madrid: 1999.

Su regulación se encuentra en el artículo 99.7 LGT, que dispone que los órganos de la Administración tributaria deberán emitir los informes preceptivos establecidos por el ordenamiento, los solicitados por otros órganos de las Administraciones públicas o de los poderes legislativo y judicial en los términos previstos por la ley, así como aquellos que resulten necesarios para la aplicación de los tributos.

El artículo 100 RGGIT concreta esta previsión, señalando que los órganos de aplicación de los tributos emitirán informes preceptivos en determinados supuestos, como cuando se completen diligencias con hechos que pudieran ser constitutivos de infracciones tributarias y no corresponda al mismo órgano tramitar el procedimiento sancionador, o cuando se aprecien indicios de delito contra la Hacienda Pública y se remita el expediente al Ministerio Fiscal o al órgano judicial competente.

La jurisprudencia del Tribunal Supremo ha destacado la relevancia de los informes como garantía procedimental. Así, la STS⁸⁵ precisó que la omisión de un informe preceptivo puede generar indefensión material al contribuyente y, en consecuencia, la nulidad de la liquidación derivada. En la misma línea, la STS⁸⁶ subrayó que los informes no son meros trámites accesorios, sino piezas esenciales del procedimiento inspector que aseguran la correcta valoración jurídica de los hechos constatados.

No obstante, su valor probatorio es limitado: los informes no constituyen prueba de hechos, sino que expresan juicios de valor de la Administración sobre hechos ya documentados en diligencias u otros actos. El TS⁸⁷ ha matizado que, en caso de contradicción entre un informe y las pruebas directas, prevalece siempre el resultado de estas últimas.

Los informes son un instrumento de valoración jurídica de la Inspección, sin eficacia vinculante para el contribuyente, pero cuya omisión cuando son preceptivos determina la invalidez del procedimiento⁸⁸.

⁸⁵STS de 24 de mayo de 2005 (rec. 2193/2000).

⁸⁶STS de 26 de junio de 2003 (rec. 7920/1998)

⁸⁷STS de 22 de marzo de 2010, (rec. 151/2005).

⁸⁸Ferreiro Lapatza, Juan José: “Curso de Derecho Financiero: Parte Especial – Sistema Tributario Español”. Ob. Cit. Pág. 452.

En cuanto a su tipología, cabe distinguir entre informes emitidos de oficio o a petición de terceros, informes preceptivos y no preceptivos, así como vinculantes y no vinculantes. Si bien formalmente se configuran como documentos internos dirigidos a otros órganos de la Administración, su ausencia en los supuestos en que la normativa los exige puede ser causa de nulidad de actuaciones, como ha señalado reiteradamente la jurisprudencia⁸⁹.

Un ejemplo especialmente significativo se da en materia de delitos contra la Hacienda Pública: el informe previo de la Inspección resulta determinante, y su omisión o defectuosa formalización puede acarrear la invalidez de la remisión al Ministerio Fiscal, con las consiguientes repercusiones tanto administrativas como penales⁹⁰.

En definitiva, los informes constituyen una herramienta esencial de valoración jurídica en el procedimiento inspector: no vinculan al contribuyente, pero son imprescindibles para garantizar la corrección formal del procedimiento y la efectiva protección de su derecho de defensa.

3.4 Actas.

Las actas son documentos públicos esenciales en el procedimiento inspector. Según el artículo 143.2 LGT, tienen dos finalidades principales: recoger los resultados de las actuaciones de comprobación e investigación y proponer la regularización de la situación tributaria del obligado o declarar correcta la misma. Esto implica que no solo sirven para constatar hechos, sino que también contienen la propuesta de liquidación que se eleva a los órganos competentes tras el trámite de alegaciones.

La jurisprudencia del TS ha subrayado la importancia de que las actas reflejen de forma completa y clara la situación tributaria, destacando⁹¹ que “el principio general que inspira la actuación de la Inspección de los Tributos es la comprobación completa y definitiva del hecho imponible”, justificando así que las actas incluyan una propuesta de

⁸⁹STS de 26 de junio de 2003 (rec. 245/2002).

⁹⁰STS de 22 de marzo de 2010 (rec. 1789/2008).

⁹¹STS de 8 de noviembre de 2006 (rec. 4367/2001) y la STS de 4 de diciembre de 2013 (rec. 6187/2011).

regularización integral para garantizar los derechos del contribuyente y la seguridad jurídica del procedimiento. Asimismo, en casos como la STS⁹² el TS ha confirmado que la insuficiencia o ausencia de datos esenciales en las actas puede dar lugar a nulidad de la liquidación por vulnerar el derecho de defensa del obligado

El contenido mínimo de las actas está regulado en el artículo 153 LGT e incluye: lugar y fecha, identificación del obligado tributario y del funcionario actuante, elementos esenciales del hecho imponible y fundamentos jurídicos de la regularización, la propuesta de liquidación, la conformidad o disconformidad del obligado, los trámites posteriores y posibles indicios de infracciones tributarias.

Las actas gozan de valor probatorio como documentos públicos regulado en el artículo 144 LGT: los hechos que contienen se presumen ciertos y solo pueden rectificarse mediante prueba de error de hecho. Esta presunción se limita a los hechos constatados por el funcionario actuante, sin incluir juicios de valor o calificaciones jurídicas. La STS⁹³ refuerza que la formalización adecuada de las actas constituye una garantía del derecho de defensa y de la seguridad jurídica del procedimiento.

En definitiva, las actas son un instrumento fundamental de constatación y propuesta de regularización, cuyo contenido y formalización están regulados de manera estricta para proteger los derechos del obligado tributario y asegurar la corrección del procedimiento inspector. Dentro de esta regulación, la normativa distingue entre diferentes tipos de actas:

- A) actas con acuerdo
- B) actas de conformidad
- C) actas de disconformidad

Esta clasificación determinará la existencia de acuerdo entre el obligado tributario y la Administración, y servirá de base para el desarrollo detallado de cada tipo en los apartados siguientes.

⁹²STS de 15 de mayo de 2012 (rec. 2156/2010).

⁹³STS de 30 de enero de 2012 (rec. 351/2009).

3.4.1 Actas con acuerdo.

Las actas con acuerdo se regulan en el artículo 155 de la LGT y suponen una novedad respecto a la terminación convencional que existía en la normativa anterior. Estas actas permiten que la Administración Tributaria y el obligado tributario lleguen a un acuerdo sobre aspectos que requieran interpretación de conceptos jurídicos indeterminados, apreciación de hechos relevantes, estimaciones o valoraciones que no puedan cuantificarse con certeza. El acuerdo debe alcanzarse antes de la formalización de la liquidación, garantizando que la regularización sea aceptable para ambas partes.

El artículo 186.1 del RGIT establece que, cuando concurren las circunstancias anteriores, el órgano inspector informará al obligado tributario, quien podrá formular propuestas para alcanzar un acuerdo. La formalización del acta de acuerdo requiere autorización expresa del inspector; si no se otorga, se motivará la negativa y la inspección continuará hasta la elaboración de un acta de conformidad o disconformidad. Como señala el apartado 7 del artículo 155, la falta de suscripción de un acta con acuerdo no constituye motivo de recurso contra las liquidaciones derivadas de actas posteriores.

En materia sancionadora, el artículo 155.5 establece que, si transcurridos diez días desde la fecha del acta no se notifica el acuerdo por parte del órgano competente, se entenderá producida y notificada la liquidación y, en su caso, impuesta la sanción, aplicándose cualquier depósito realizado o garantía constituidas por el obligado. Esto refleja un beneficio compartido: la Administración asegura el cobro del tributo, intereses y sanción, mientras que el obligado puede beneficiarse de la reducción de hasta el 65% de la sanción, siempre que acepte las condiciones y no impugne.

La jurisprudencia del TS refuerza la importancia de la formalización de los acuerdos en la STS⁹⁴ subraya que la comprobación completa y definitiva del hecho imponible es un principio general que inspira la actuación de la Inspección, lo que implica que cualquier acuerdo debe respetar la integridad de la regularización y no limitar los derechos del contribuyente. Asimismo, la STS ha señalado que la ausencia de acuerdo no invalida la continuación del procedimiento mediante actas de conformidad o

⁹⁴STS 7132/2006, de 8 de noviembre de 2006 (rec. 4367/2001).

disconformidad, siempre que se mantengan las garantías legales y el derecho de defensa del contribuyente.

En definitiva, las actas con acuerdo constituyen un mecanismo de flexibilidad dentro del procedimiento inspector, permitiendo la resolución de situaciones complejas mediante negociación, pero siempre bajo estrictas condiciones legales que protegen la seguridad jurídica y los derechos del obligado. Cuando no se alcanza un acuerdo, el procedimiento continúa mediante actas de conformidad o disconformidad, cuya regulación y efectos se analizarán en los apartados siguientes.

3.4.2 Actas de conformidad.

Las actas de conformidad tienen como finalidad principal constatar la voluntad expresa del obligado tributario respecto a la actuación inspectora y, en particular, sobre la propuesta de regularización incluida en la misma. A diferencia de las actas de acuerdo, en las que puede existir negociación sobre la aplicación de conceptos jurídicos indeterminados o estimaciones de datos, las actas de conformidad se utilizan cuando no existe incertidumbre sobre los hechos imposables, sus elementos esenciales o su cuantificación. Esto garantiza la certeza de la actuación tributaria y otorga un beneficio al obligado en la reducción de la sanción, que asciende al 30%, con posibilidad de un incremento adicional del 25% si el contribuyente no interpone recurso o realiza el pago en período voluntario, conforme a lo previsto en los artículos 155 y 156 de la LGT.

Previo a la firma del acta, la normativa establece un trámite de audiencia recogido en el artículo 156.1 LGT, con duración mínima de diez días y máxima de quince, durante el cual el interesado puede formular alegaciones y aportar pruebas. Este trámite asegura el derecho de defensa y la tutela judicial efectiva reconocidos en el artículo 24 CE.

El TS⁹⁵ afirma que la aceptación expresa por parte del obligado genera seguridad jurídica y limita la posibilidad de impugnación posterior, siempre que se haya respetado el trámite de audiencia y no existan errores de hecho. Además, en sentencias

⁹⁵STS de 8 de noviembre de 2006 (rec. 3471/2001).

posteriores (ya citadas anteriormente), el TS ha señalado que la insuficiencia o ausencia de datos esenciales en estas actas puede dar lugar a la nulidad de la liquidación por vulnerar el derecho de defensa del obligado tributario, enfatizando que su correcta formalización es una garantía procesal imprescindible.

En cuanto a su eficacia, el artículo 156.2 LGT establece que la liquidación tributaria se entiende producida y notificada según la propuesta formulada en el acta si, transcurrido el plazo de un mes desde la fecha del acta, no se comunica al interesado resolución distinta por parte del órgano competente. Esta disposición asegura rapidez y certeza en la regularización tributaria, fomenta la colaboración voluntaria del contribuyente y reduce la litigiosidad.

En conclusión, las actas de conformidad constituyen un instrumento esencial dentro del procedimiento inspector, permitiendo formalizar de manera transparente la aceptación del obligado tributario, garantizando beneficios fiscales por su colaboración y protegiendo simultáneamente los derechos fundamentales del contribuyente. Su correcta formalización y contenido cumplen un papel decisivo en la seguridad jurídica, la eficacia del procedimiento y la limitación de la impugnación posterior.

3.4.3 Actas de disconformidad.

Las actas de disconformidad se utilizan cuando el sujeto pasivo o su representante rechaza total o parcialmente la propuesta de regularización contenida en el acta. Este rechazo puede manifestarse de diferentes formas: no suscribiendo el acta, firmándola pero sin prestar conformidad a la propuesta, o retrasando su firma más allá de la fecha señalada. El órgano de inspección debe hacer constar expresamente esta circunstancia, acompañando los fundamentos de derecho que justifiquen la regularización planteada, tal como establece el artículo 157 LGT.

Previo a la formalización del acta, se concede un trámite de audiencia al obligado tributario en el artículo 157.1 LGT, permitiéndole formular alegaciones y aportar pruebas en defensa de sus derechos, garantizando así el respeto al derecho de defensa y a la tutela judicial efectiva (artículo 24 CE). La correcta realización de este trámite es fundamental

para evitar la nulidad de la liquidación por vulneración de derechos fundamentales, como ha destacado reiteradamente la jurisprudencia del TS⁹⁶.

El artículo 157.2 LGT establece que, en caso de disconformidad o no suscripción, el actuario puede acompañar un informe complementario que aclare los hechos o circunstancias relevantes. Este informe constituye una herramienta de transparencia y facilita la valoración jurídica de la actuación por parte del órgano competente.

Tras la culminación del trámite de audiencia y la constatación de la disconformidad, la Inspección dictará la liquidación tributaria que considere procedente, notificándola al interesado. De acuerdo con el artículo 188 RGIT, el órgano puede optar por:

1. Emitir la liquidación definitiva conforme a la propuesta de la inspección, o
2. Realizar ajustes basados en las alegaciones y pruebas aportadas por el obligado.

La jurisprudencia del TS⁹⁷ ha señalado que las actas de disconformidad garantizan la corrección del procedimiento y la transparencia en la actuación administrativa, al documentar de manera fehaciente el rechazo del contribuyente y permitir al órgano inspector fundamentar la regularización de forma clara y detallada.

En conclusión, las actas de disconformidad cumplen un papel esencial dentro del procedimiento inspector: registran la negativa del obligado a aceptar la regularización, garantizan el ejercicio del derecho de defensa, permiten al órgano fundamentar jurídicamente la liquidación y aseguran la transparencia y seguridad jurídica de todo el proceso. Este tipo de actas contrasta con las actas de acuerdo o de conformidad, ya que reflejan la ausencia de consenso entre el contribuyente y la Administración, sirviendo como base para la resolución final por parte de los órganos competentes.

⁹⁶STS de 12 de septiembre de 2023 (rec. 3720/2019).

⁹⁷STS 8 de noviembre de 2006 (rec. 3471/2001).

4. Conclusión.

El estudio realizado permite afirmar que el procedimiento inspector se configura en nuestro ordenamiento como un instrumento indispensable para la eficacia del sistema tributario, en tanto permite comprobar el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales, prevenir el fraude y garantizar la aplicación efectiva de los tributos. Sin embargo, su desarrollo no puede contemplarse exclusivamente desde la perspectiva de la potestad administrativa, sino también como un ámbito en el que se ponen en juego de manera directa los derechos y garantías constitucionales de los contribuyentes.

A lo largo del trabajo se ha constatado cómo la LGT, junto con su desarrollo reglamentario y la jurisprudencia, ha reforzado la posición del contribuyente: delimitando el objeto, lugar y plazos de la inspección; protegiendo el domicilio constitucionalmente protegido mediante la exigencia de autorización judicial; regulando con mayor rigor la adopción de medidas cautelares; e imponiendo el respeto al trámite de audiencia y a principios como la legalidad, proporcionalidad y tutela judicial efectiva. Estos avances reflejan una voluntad del legislador de equilibrar eficacia y garantías.

No obstante, el análisis demuestra que la aplicación práctica dista de ser plenamente satisfactoria. La Administración tributaria, en numerosas ocasiones, no aplica la normativa con el rigor garantista previsto, interpretando de forma extensiva sus facultades o reduciendo el alcance de los derechos del contribuyente. Ello ha obligado de manera recurrente al TS y al TC a intervenir, corrigiendo actuaciones inspectoras y recordando que el respeto a los derechos fundamentales constituye un límite infranqueable para la potestad administrativa. Ejemplos claros se encuentran en la delimitación del domicilio protegido, la insuficiente motivación de diligencias y actas o el abuso de medidas cautelares.

Por ello, aunque el marco legal actual tiende hacia un equilibrio razonable, todavía resulta insuficiente para garantizar en la práctica la plena protección de los derechos. Se consideran necesarias varias líneas de mejora:

1. Reforzar la motivación administrativa: exigir que todas las diligencias, informes y actas contengan una explicación clara y detallada de los hechos y de su

fundamentación jurídica. Una motivación insuficiente debería implicar automáticamente la nulidad del acto.

2. Control más estricto de las medidas cautelares: establecer en la ley que la Administración deba justificar expresamente la proporcionalidad de cada medida, con una revisión judicial más ágil y eficaz.
3. Clarificación del alcance del domicilio constitucionalmente protegido: incorporar en la LGT una definición precisa sobre los supuestos en que un local profesional o mercantil requiere autorización judicial, evitando así que la interpretación quede a la discrecionalidad administrativa.
4. Mecanismos preventivos de control: sería recomendable la creación de un órgano independiente de revisión previa en determinados supuestos (como medidas cautelares graves o entrada en domicilio), lo que reforzaría la seguridad jurídica y evitaría que el contribuyente deba esperar a la tutela judicial *ex post*.

En definitiva, el procedimiento inspector se encuentra en un equilibrio frágil entre eficacia recaudatoria y garantías. El marco legal ha avanzado, pero la práctica administrativa demuestra que, en demasiadas ocasiones, la protección efectiva de los derechos del contribuyente solo se asegura gracias a la intervención del TS y del TC. Consolidar un verdadero equilibrio exige no solo perfeccionar la normativa, sino también un cambio en la cultura administrativa, orientado hacia una actuación más respetuosa, motivada y transparente, que evite conflictos innecesarios y refuerce la confianza en el sistema tributario.

5. Abreviaturas.

AEAT	Agencia Estatal de Administración Tributaria.
CE	Constitución española de 1978.
LGT	La ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.
LOPJ	Ley Orgánica del Poder Judicial.
RAE	Real academia española.
RGGIT	Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.
STEDH	Sentencia del tribunal europeo de derechos humanos.
STS	Sentencia del tribunal supremo.
STC	Sentencia del tribunal constitucional.
TC	Tribunal constitucional.
TEDH	Tribunal europeo de derechos humanos.
TFG	Trabajo de fin de grado.
TS	Tribunal supremo.

6. Bibliografía.

Webgrafia

[Catálogo de Derechos del Contribuyente: Ministerio de Hacienda.](#)

[Agencia Tributaria: Procedimiento inspector de comprobación e investigación.](#)

[Domicilio | Definición | Diccionario de la lengua española | RAE - ASALE](#)

[Consejo General del Poder Judicial: Buscador de contenidos](#)

Manuales

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

Pérez Royo, Francisco: “Derecho Financiero y Tributario. Parte General”, Capítulo XII: La inspección de los tributos. *Editorial Civitas-Thomson Reuters*, edición 17, año 2017.

PÉREZ MARTINEZ, Juan: “La inviolabilidad del domicilio y sus excepciones en la legislación española”. *Revista Española de Derecho Constitucional*, Madrid, España: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales. Año 2018.

LLOPIS NADAL, Salvador José y FAUBEL MARTÍNEZ-BÁGUENA, David: “La entrada y registro domiciliario por la Inspección de los tributos”, *Francis Lefebvre*, Madrid, 2019.

ÁLVAREZ MARTÍNEZ Joaquín: “La inviolabilidad del domicilio ante la inspección de tributos”, editorial *La Ley*, Madrid, 2007.

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

VILLAR EZCURRA, Enrique: “Comentarios a la Ley General Tributaria”, *Civitas-Thomson Reuters*, Madrid, 2014.

FERNÁNDEZ BLESA José Manuel y CORTÉS GIMENO Enrique: “Manual de Procedimientos Tributarios”, *Civitas*, 2021, cap. XV.

Sánchez Galiana, Carlos María: “Las comunicaciones, diligencias e informes como documentos de la Inspección Tributaria”. *Revista: Impuestos. Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*, núm.23, 1 de diciembre, 1995.

Ferreiro Lapatza, Juan José: “Curso de Derecho Financiero: Parte Especial – Sistema Tributario Español”. *Marcial Pons* (21ª ed.). Madrid: 1999

