

# *Potestad tributaria de comprobación*

LUIS CORRAL GUERRERO  
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario  
Escuela Universitaria de Estudios Empresariales  
Universidad Complutense de Madrid

## I. COMPROBACION TRIBUTARIA: CONSIDERACIONES TERMINOLÓGICAS

Al afrontar la exposición de la materia denominada generalmente, *comprobación tributaria* se hace indispensable, como es habitual en Derecho tributario, procurar establecer un lenguaje lo más preciso posible. Es decir, se intentan evitar las perturbaciones que ocasionan algunos vocablos con cierto grado de indeterminación, o incorrectamente utilizados, con el fin de hacer más inteligibles los textos normativos. Por ello me ocupo en primer lugar de unas imprescindibles *consideraciones terminológicas*, entendiendo que en éste ámbito, procede examinar las siguientes expresiones utilizadas por nuestra legislación general tributaria: *inspección y comprobación e investigación*.

### 1 La palabra «inspección»

Es una *doctrina* generalmente aceptada la de que el término «inspección» tiene un *doble significado*: como *actividad* y como *órgano*. El primero se refiere a la tarea de inspeccionar en sentido «objetivo» y por eso se escribe con minúscula. Y el segundo hace referencia a la llamada legalmente «Inspección de los Tributos» en sentido «subjetivo», es decir a los órganos de la Administración tributaria que tienen encomendada esa función, y entonces su escritura se hace con mayúscula.

También el *Reglamento de inspección* admite dicha distinción, expresándose de éste modo: La inspección de los tributos puede ser entendida desde una doble perspectiva, como actividad encuadrada en la gestión tributaria y como conjunto de Organos de la Administración de la Hacienda Pública que desarrollan tal actividad como consecuencia de las funciones que tienen encomendadas<sup>1</sup>. Ahora bien: ¿qué es inspección en sentido objetivo?, es decir, ¿en qué consiste la actividad de inspeccionar objetivamente hablando?

---

<sup>1</sup> Cfr. Primer párrafo, primer inciso, II, EM, RGIT.

La *Ley codificadora* nos muestra que la actividad tributaria se divide en las de: gestión, liquidación, recaudación, *inspección*, sanción y resolución de reclamaciones, entre otras<sup>2</sup>. Con lo que ya se dispone de una primera aproximación por vía *negativa* para dar respuesta al interrogante planteado; la actividad de inspección es distinta de las actividades de: gestión, liquidación, recaudación, sanción y resolución.

La vía *positiva* nos la abre el *Reglamento de inspección* en su artículo primero cuando se ocupa de las funciones atribuidas a los órganos denominados «Inspección de los Tributos», las cuales divide en dos clases:

1ª ...la función de comprobar la situación tributaria de los distintos sujetos pasivos o demás obligados tributarios con el fin de verificar el exacto cumplimiento de sus obligaciones y deberes para con la Hacienda Pública...<sup>3</sup>. Cuando el texto habla de comprobar la situación tributaria, hace referencia a la situación determinada por la declaración o por la ausencia de ella.

2ª ...otras funciones...<sup>4</sup>, que más adelante menciona el propio Reglamento, como son la de: liquidación, sanción, resolución, obtención de información de terceros, valoración, informe y asesoramiento, y colaboración.

De lo cual se deducen dos significados de la *actividad de inspección*:

*Primero*. Un significado *estricto* que entiende la inspección como *comprobación* para verificar el cumplimiento de los deberes de los obligados tributarios. Confirma éste sentido el *Reglamento de inspección* de ésta manera: La inspección de los tributos supone una actividad esencialmente de comprobación o verificación del carácter exacto y completo de las declaraciones-liquidaciones practicadas por los administrados<sup>5</sup>.

*Segundo*. Un significado *amplio* que concibe la actividad de inspección como el conjunto de *funciones atribuidas a los órganos inspectores*, constituidas no sólo por las de comprobación, que son las predominantes, sino también por las restantes citadas. Este es el sentido en el que hay que entender la expresión, «Inspección de los tributos» que utiliza la *Ley codificadora*<sup>6</sup>.

*En resumen* la palabra «inspección» de acuerdo con lo anteriormente expuesto puede tener, según el contexto, que indica en cada caso lo que ha querido decir el autor de la norma o de su comentario, los siguientes significados:

1º El *órgano inspector*.

2º La *actividad de inspección* en el sentido *estricto* de «comprobación».

<sup>2</sup> Así se desprende del art. 9, 1, c), relativo a los Reglamentos Generales de desarrollo de la LGT; del art. 90, relativo a las funciones de la Administración tributaria; y de los arts. 77 al 89, relativos a las normas sancionadoras; todos ellos pertenecientes a la LGT.

<sup>3</sup> Cfr. art. 1º, párrafo primero, RGIT.

<sup>4</sup> Cfr. art. 1º, párrafo segundo, RGIT.

<sup>5</sup> Cfr. Segundo párrafo, último inciso, II, EM, RGIT.

<sup>6</sup> Vid. 12, EM; y arts. 140 a 146, LGT.

3º La *actividad* de inspección en el sentido *amplio* del conjunto heterogéneo de las funciones atribuidas a los órganos denominados «Inspección de los Tributos» —que son llamadas «actuaciones inspectoras»—, entre las que destacan las de comprobación.

Procede ahora detenerse un poco en el sentido estricto de inspección, es decir en el vocablo *comprobación*, por ser el predominante y esencial. Pero el hecho de hallarse incluido en la expresión omnicomprendiva de «comprobación e investigación», empleada con profusión en nuestro Derecho tributario general, exige unas consideraciones sobre dicha locución.

## 2) La expresión «comprobación e investigación»

a) Esta expresión aparece en la *Ley codificadora* titulado un epígrafe comprensivo de varios artículos<sup>7</sup>. Y dentro del *Reglamento de inspección* se halla comprendida en la relación de actuaciones inspectoras heterogéneas registradas, dominando claramente sobre las restantes por extensión mayoritaria y significación, constituyendo, por tanto, su porción esencial y preponderante<sup>8</sup>. Así lo confirma el Reglamento cuando se expresa de éste modo: Las actuaciones de comprobación e investigación se configuran como las típicas y fundamentales de la Inspección de los Tributos<sup>9</sup>.

b) La *Ley codificadora* al otorgar las potestades de «comprobación e investigación» a la Administración tributaria, procura delimitar el área de dicho apoderamiento en su *artículo 109*, situado inmediatamente debajo del epígrafe titulado precisamente, «Comprobación e investigación». Dicho precepto contiene el siguiente texto:

1. La Administración comprobará e investigará los hechos, actos, situaciones, actividades, explotaciones y demás circunstancias que integren o condicionen el hecho imponible.

2. La comprobación podrá alcanzar a todos los actos, elementos y valoraciones consignados en las declaraciones tributarias y podrá comprender la estimación de las bases imponibles, utilizando los medios a que se refiere el artículo 52 de esta Ley. Este artículo 52 de la LGT es el nombrado con el epígrafe de «Comprobación de valores».

3. La investigación afectará al hecho imponible que no haya sido declarado por el sujeto pasivo o que lo haya sido parcialmente. Igualmente alcanzará a los hechos imponibles cuya liquidación deba realizar el propio sujeto pasivo<sup>10</sup>. Con ésta última frase se refiere a las llamadas «autoliquidaciones».

Enseguida se advierte en el texto transcrito, que el legislador ha pre-

<sup>7</sup> Cfr. artículos 109 a 113, LGT.

<sup>8</sup> Vid. artículos 9, a); 10 y 11; 20, 21 y 23; 36 y 39; 49 a 58; 62 y 63; 70 a 73; y 75, entre otros.

<sup>9</sup> Cfr. Párrafo primero, primer inciso, III, EM, RGIT.

<sup>10</sup> Cfr. art. 109 LGT.

tendido diferenciar la *comprobación* de la *investigación*, con el buen designio de precisar el ámbito de la potestad conferida a la Administración tributaria. Y lo hace con referencia a la declaración del contribuyente, utilizando un criterio que, simplificando, se puede enunciar así: se *comprueba* cuando se declara; y se *investiga* cuando no se declara o cuando se declara parcialmente.

c) Por su parte el *Reglamento de Inspección* no se halla muy seguro de ésta separación conceptual formulada por la Ley codificadora, puesto que manifiesta que las actuaciones de «comprobación e investigación» se regulan sin establecer, pues, una distinción radical entre la comprobación y la investigación como funciones de la Inspección; comprobación e investigación aparecen como dos vertientes o aspectos de una misma actuación inspectora dirigida a verificar en definitiva la corrección de la situación tributaria de un sujeto pasivo u obligado tributario<sup>11</sup>.

En efecto, en la realidad aparecen mezcladas la comprobación y la investigación no sabiendo en muchas ocasiones dónde termina una y comienza otra<sup>12</sup>. Lo que inclina a entender que se hallan fusionadas en una misma «actuación inspectora» al coincidir en la común y única finalidad: la de «verificar la corrección de la situación tributaria».

Por tanto, la simultaneidad con la que se producen en la realidad la comprobación y la investigación, tan difícilmente separables, impulsa a la adopción de ese entendimiento unitario. Por lo que, sería preferible utilizar solamente el vocablo comprobación, incluyendo en su significado el de la investigación<sup>13</sup>, para explicar más sencilla y abreviadamente esa realidad.

Por último, ésta concepción unitaria se advierte en la sistemática de algunos autores relevantes, los que utilizan solamente la palabra, comprobación, la cual contiene implícitamente la función de investigación; como por ejemplo, Martín-Queralt y Lozano Serrano; Fernando Pérez Royo;

<sup>11</sup> Cfr. Primer párrafo, último inciso, III, EM, RGIT.

<sup>12</sup> En un «plano teórico, es fácil establecer la distinción entre la comprobación y la investigación, se investiga la existencia de hechos imponible no declarados total o parcialmente, y se comprueba la exactitud y la veracidad de lo declarado; sin embargo, en el ejercicio de dichas funciones a través de las respectivas actuaciones inspectoras, se produce la difuminación de la citada distinción...». Cfr. LÓPEZ MARTÍNEZ (J.): *Inspección. Competencias. (Artículo 140)*, en «Comentarios a la LGT y líneas para su reforma», IEF, Madrid, 1991, vol. II, pág. 1653 s.

<sup>13</sup> Cfr. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: *Derecho financiero y tributario*, Escuela de Inspección Financiera y Tributaria, Ministerio de Hacienda, Madrid, 1979, p. 652. Citado por PONT MESTRES, M.: *Comprobación e investigación (Artículos 109 a 112)*, en Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. Libro-homenaje al Prof. Dr. D. Fernando SAINZ DE BUJANDA, IEF, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1991, vol. II, p. 1414.

Cfr. SÁNCHEZ SERRANO, L.: *Comprobación e investigación*, en Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras, dirigidos por el Prof. Dr. D. Narciso AMORÓS RICA, EDERSA, Madrid, 1983, tomo II, p. 121.

Cfr. DURÁN-SINDREU BUXADE, A.: *Comprobación, prueba y procedimientos especiales de liquidación tributaria*, PPU, Barcelona, 1989, p. 43.

Mantero Saenz; Sánchez Serrano; Arias Velasco; Núñez Pérez; Bayona y Soler, entre otros.

d) De todo cuanto antecede se puede establecer el siguiente *resumen*:  
1º Terminológicamente es rechazable la expresión de «comprobación e investigación».

2º Procede utilizar la dicción de «comprobación» solamente, incluyendo en ella la significación de investigación.

3º La «comprobación», sin embargo, constituye la parte esencial y preponderante de la «inspección en sentido amplio».

## II. NATURALEZA DE LA COMPROBACION TRIBUTARIA

El examen y exposición de la naturaleza de la comprobación, pienso que ofrece dos perspectivas. Una, que es la usual en la literatura, por virtud de la cual es contemplada como *actividad* administrativa tributaria. Y otra, menos empleada en la bibliografía, que es la que manifiesta la existencia de las categorías doctrinales propias de la ciencia jurídica común, es decir, mediante el análisis de la comprobación desde los *esquemas jurídicos generales*.

### 1. Como actividad administrativa tributaria

a) De las consideraciones terminológicas anteriormente expuestas, establezco como punto de partida las siguientes *consideraciones conceptuales* que conciernen a la palabra, *comprobación*:

1ª La «comprobación» es el significado de la *inspección* como *actividad* en sentido *estricto*.

2ª La «comprobación» es distinta y separable de las actividades de: liquidación, sanción, resolución, obtención de información de terceros, informe y asesoramiento, colaboración, aunque esté muy ligada a ellas; y desde luego, de la recaudación.

3ª La «comprobación» significa la *verificación* del cumplimiento de los deberes por los obligados tributarios, respecto de sus situaciones tributarias, que son generalmente las autoliquidaciones. Retengo el vocablo, «verificación».

b) La locución *verificación* quiere decir, tanto la actividad dirigida a *probar* que una cosa que se dudaba es verdadera, como la encaminada a examinar y contrastar la verdad de una cosa. En cualquier caso se trata simplemente de *acreditar* la veracidad de algo. Conviene recordar que el contexto normativo en el que se maneja ésta terminología, está constituido fundamentalmente por el *Reglamento de inspección*, que posee un amplio contenido de normas de naturaleza probatoria.

Por eso no es de extrañar que una doctrina autorizada conciba la actividad de comprobación como *actividad probatoria*; por ejemplo, Arias Velasco, Núñez Pérez, Mantero Sáenz, López Martínez, entre otros. Asimismo la *Ley codificadora* coloca en su sistema «la prueba» a continuación de la comprobación, haciendo referencia conjunta a las normas sobre comprobación, investigación y prueba...<sup>14</sup>. Por otra parte, a nadie escapa la proximidad semántica entre prueba y comprobación.

c) Si se acude al Derecho administrativo en busca de *fundamentos* de la actividad de comprobación tributaria, éste nos enseña dos cosas: el concepto y las clases de *actividad administrativa*, y la noción de los *actos de instrucción*.

Se entiende por *actividad administrativa* aquel conjunto de actos de la Administración pública, consistentes en procurar una intervención en la vida económica y social, con la finalidad de satisfacer la necesidad de bienes comunes que experimentan los ciudadanos. Se distinguen cuatro *clases* de actividad administrativa: normativa, de prestación, de fomento y de coacción.

La actividad administrativa de *coacción* consiste en limitar la libertad y propiedad de los ciudadanos en nombre del bien común de éstos, es decir, en poner límites a las actividades privadas a fin de que los particulares ajusten su conducta a los fines de interés general o común. Aquí se encuentra todo lo que tiene que ver con el denominado «orden público», como son las autorizaciones, licencias, órdenes, prohibiciones e *inspecciones*. Y también lo que se relaciona con el «cumplimiento de ciertos deberes», como sucede con el servicio militar, la expropiación forzosa y los tributos<sup>15</sup>. De lo que se deriva fácilmente que la comprobación tributaria, pertenece a la actividad administrativa de coacción, por lo que no es actividad normativa, tampoco de prestación ni de fomento.

Por lo que se refiere a los denominados *actos de instrucción*, el Derecho administrativo nos enseña que están constituidos por aquellos que son necesarios para la determinación, conocimiento y comprobación de los datos en virtud de los cuales deba pronunciarse la resolución...<sup>16</sup>. De lo que se deduce la consideración de la comprobación tributaria, como un acto de instrucción.

d) De todo lo que antecede, no resulta difícil caracterizar la naturaleza de la comprobación tributaria como aquella *actividad* de la Administración pública perteneciente a la clase de actividad administrativa de *coacción*, encuadrada en la actividad de la Administración tributaria de *inspección*, constituida por *actos de instrucción*, consistente en *actividad*

<sup>14</sup> Cfr. Segundo párrafo, 10), EM, LGT.

<sup>15</sup> Vid. GARRIDO FALLA, F.: *Tratado de Derecho administrativo*, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1986, vol. II (Parte general: conclusión), reimpresión de la 7ª ed.

<sup>16</sup> Cfr. art. 78, 1, Ley 30/1992, de 26 de noviembre de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.

*probatoria*, esto es, la relativa a la constatación de las pruebas aportadas, a la búsqueda de las que procedan y a la práctica de las encontradas, con la *finalidad*, como regla general, de que las bases tributarias sean determinadas, y después, lo sean las cuotas.

## 2. Desde los esquemas jurídicos generales

a) La anterior formulación de la comprobación se ha hecho en su consideración de *actividad* realizada por la Administración tributaria. Pero la materia de la *comprobación tributaria* admite otras consideraciones en su dimensión estrictamente jurídica, es decir, a través de una labor analítica realizada desde las categorías doctrinales propias de la ciencia jurídica común, a saber: como potestad, como acto, como procedimiento, como relación jurídica, como derecho y como deber. Lo explico seguidamente.

b) La consideración de la comprobación tributaria como *potestad*, como *acto* y como *procedimiento*, entendiéndose éste último como conjunto de actos, aparece en valiosos trabajos recientes, como son los de los Profesores Núñez Pérez, Martín-Queralt y Lozano Serrano<sup>17</sup>.

c) Pero entiendo que, partiendo de lo anterior, es posible y útil proponer la consideración de la comprobación tributaria como *relación jurídica*. En efecto, por una parte, cuando la Administración tributaria ejercita la potestad de comprobación conferida por el ordenamiento jurídico, produce actos que hacen surgir *derechos subjetivos administrativos*. Y por otra parte, y correlativamente a esos derechos, surgen determinados *deberes* a cargo de los obligados tributarios. Y a la inversa, también se producen *derechos subjetivos de los obligados tributarios* ante los correlativos *deberes* de la Administración tributaria. Parece por tanto, que nos hallamos ante una relación jurídica de comprobación de carácter genérico, que se divide en otras de tipo específico.

Conviene aclarar, y esto es decisivo para el entendimiento cabal de éste punto, que la relación jurídica de comprobación es distinta de la obligación tributaria principal, pero está a su servicio y en ella encuentra su necesaria referencia, según la naturaleza de las cosas.

d) De las categorías jurídicas mencionadas, la *potestad* de comprobación tributaria es la básica en el sentido de primaria, respecto del recorrido de la actividad de ese nombre. Porque de la existencia de dicha potestad dependen los actos, los procedimientos, y en consecuencia, las relaciones jurídicas correspondientes. Por ello estimo acertada la afirmación de los Profesores Martín Queralt y Lozano Serrano, cuando escriben que: «Pre-

---

<sup>17</sup> Vid. NÚÑEZ PÉREZ, G.G.: *La actividad administrativa de comprobación tributaria*, en CIVITAS Revista española de Derecho financiero, n.º 53, enero/marzo 1987, pp. 39-96. Vid. MARTÍN-QUERALT, J. y LOZANO SERRANO, C.: *Curso de Derecho financiero y tributario*, Ed. Tecnos, Madrid, 1991, 2.ª ed., pp. 412-415.

supuesto de dicha actividad (se refieren a la actividad administrativa de comprobación) es la atribución a la Administración de una potestad de comprobación, en sentido técnico-jurídico»<sup>18</sup>.

El hilo conductor del presente trabajo está constituido, precisamente por la categoría jurídica de la *potestad*, porque ésta figura doctrinal permite construir y explicar científicamente un grupo normativo relevante perteneciente al Derecho tributario general español: la potestad de comprobación tributaria. Cuyo conjunto normativo se enmarca en el *procedimiento de inspección*. Así lo entienden los Profesores de Valencia anteriormente citados cuando, al referirse a ésta materia como «actividad de control», afirman que la comprobación se encuadra «en el procedimiento inspector»<sup>19</sup>.

Las consideraciones que anteceden, creo que se demuestran a lo largo del estudio. En efecto, en su transcurso se podrá apreciar que aparecen los actos, los procedimientos y las relaciones jurídicas, con los consiguientes derechos y deberes contrapuestos. En consecuencia, corresponde hacer unas breves consideraciones sobre la indicada institución básica y primaria de la *potestad* de comprobación tributaria.

### III. POTESTAD DE COMPROBACION TRIBUTARIA

Expuesto el preámbulo indispensable sobre las consideraciones terminológicas y la naturaleza de la materia que se suele llamar, comprobación tributaria, *corresponde ahora tratar de la potestad de éste nombre. Para ello resulta imprescindible partir de la noción de potestad administrativa, en la que se encuentra inserta la que es ahora objeto de estudio. Seguidamente me ocupo de su concepto y clases, así como de su ejercicio. Dentro de éste último, merece un epígrafe propio el lugar de ejercicio de dicha potestad.*

#### 1. Potestad administrativa

La noción de potestad de comprobación tributaria pertenece al *concepto* de potestad administrativa, calificado por la doctrina de complejo. El cual se puede enunciar como el conjunto de poderes conferidos a la *Administración pública*, con el fin de que cumpla y desarrolle su función propia: servir con objetividad los intereses generales, con sometimiento pleno a la ley y al Derecho<sup>20</sup>, es decir administrar el bien común de los ciudada-

<sup>18</sup> Cfr. o.c. pp. 414.

<sup>19</sup> Cfr. *Ibidem*, 414.

<sup>20</sup> Cfr. Art. 103, 1, Constitución española.



nos, mediante la constitución, modificación o extinción de relaciones jurídicas. Por tanto la titularidad de la potestad administrativa corresponde a la Administración pública, a quien por otra parte, le es atribuida el mayor número de potestades.

Pero éste concepto se hace necesario perfilarlo a través de sus rasgos esenciales, es decir de sus *características*, entre las que señalo las siguientes:

1ª La potestad administrativa se parece, en verdad, a un *apoderamiento* del Derecho privado, pero la existencia de semejanza no quiere decir identidad. Es decir, éste esquema conceptual privatista ayuda a explicar la potestad administrativa, pero resulta insuficiente para su preciso entendimiento.

2ª La potestad administrativa supone una relación entre los poderes públicos, personificados o no, que la confieren, y la Administración pública. Lo que quiere decir que en dicha relación están *ausentes los particulares concretos*. Así se entiende que la explicación del *apoderamiento*, aun siendo válida es insuficiente, porque en la potestad pueden existir partes subjetivas sin personalidad jurídica diferente.

3ª Por su propia naturaleza, la potestad administrativa tiene un contenido *abstracto*, al dirigirse indeterminadamente a una colectividad de particulares.

4ª La potestad administrativa tiene, no solamente un contenido de *poder*, sino también de *deber* a cargo de la Administración pública apoderada, porque se confiere con el fin de realizar un interés común y general de los ciudadanos. Por ello se dice que consiste en un *poder-deber*.

5ª Como consecuencia de ser un *poder-deber*, es *irrenunciable* en el sentido de que la potestad no puede ser abandonada por la Administración pública<sup>21</sup>; y también es *imprescriptible* en el sentido de que no está sometida a extinción por prescripción. Otra cosa es cuando esa potestad es *ejercitada* por medio de la exigencia de un derecho subjetivo de la Administración pública, en cuyo caso sí que es procedente la prescripción.

## 2. Concepto y clases de la potestad de comprobación

a) El *concepto* de la *potestad tributaria de comprobación* se puede enunciar así: es aquella potestad administrativa atribuida a la *Administración tributaria*, con el fin de que lleve a cabo, mediante la actividad administrativa de coacción, las actuaciones de inspección, constituidas por actos de instrucción, que consisten en actividad probatoria en el sentido de servir para la constatación de las pruebas aportadas, para la búsqueda de las que procedan y para la práctica de las encontradas, con la finalidad como

<sup>21</sup> Cfr. Art. 12, 1, de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, de 1992.

regla general, de que las bases sean determinadas, y después, lo sean las cuotas.

Al formar parte de la potestad administrativa, las *características* de ésta pertenecen también a esa potestad tributaria.

b) En el presente trabajo aparecerán varias *clases*, doctrinalmente tipificadas, de la potestad tributaria de comprobación.

1ª La potestad *genérica* y las potestades *específicas* de la anterior, como son la de «examen de documentos» y la de «acceso».

2ª Junto al supuesto normal de la potestad *expresa*, a veces prolija, fragmentada y no muy sencillamente formulada, se hallan casos de potestades *implícitas*, es decir incluidas en la expresa, o sea inherentes en ella, naturalmente carentes de formulación normativa.

3ª También existen dos clases según su forma de atribución: *heteroatribuidas* y *autoatribuidas*. Las primeras son formuladas por *Ley*, en éste caso por la Ley General Tributaria. Y las autoatribuidas, lo son por *Reglamento*, como es el caso de las autoconferidas por la Administración pública por medio del Reglamento de la inspección. Estas últimas deben desarrollar la Ley codificadora en virtud del principio de reserva de ley.

4ª Por último, se dan formulaciones de potestades que tienen elementos *reglados*, sometidos al control judicial, y elementos *discrecionales*, que son objeto de un control por medio de normas superiores y de los principios generales del Derecho.

### 3. Ejercicio de la potestad de comprobación

En la potestad se distingue, como en cualquier apoderamiento o relación representativa, su *formulación* normativa, mediante la que se describe el área del apoderamiento conferido, de su *ejercicio*. En efecto, la Administración tributaria pone en ejercicio la potestad de comprobación mediante la emisión de un *acto* relativo a un tributo y obligado determinados, como puede ser el acto de «comunicación de la Inspección» o el acto de «personación» de la misma, que son las dos formas de iniciación del *procedimiento*. Por eso se puede decir, parafraseando a la doctrina administrativa, que el acto tributario es el producto que del ejercicio de una potestad, hace el órgano competente y titular de la misma.

Estos actos de ejercicio de la potestad de comprobación dan lugar al nacimiento de *derechos* y *obligaciones* recíprocos entre la Administración tributaria y los obligados, los cuales pertenecen a una concreta *relación jurídica*: la de comprobación, que es auxiliar de la relación jurídica principal en que consiste la llamada obligación tributaria, y a la que se refiere necesariamente.

Por tanto, la *relación jurídica de comprobación* no se produce entre poderes públicos, sino entre una determinada Administración tributaria y un concreto obligado. Y en consecuencia tiene un contenido *concreto*, no abs-

tracto. Y conviene indicar que el correspondiente derecho subjetivo de la Administración tributaria, tiene la cualidad de *prescriptible* en perjuicio de la Administración y en beneficio del obligado tributario.

#### 4. Lugar de ejercicio de la potestad de comprobación

La potestad de comprobación habrá de ejercitarse por la Inspección en un espacio determinado, es decir en los lugares establecidos para cada caso. Constituyendo éste *lugar* un requisito para la *validez* de los actos producidos por la Inspección.

Esta materia está regulada en la Ley General Tributaria, que es desarrollada por el Reglamento de inspección.

a) La *Ley codificadora* en el artículo 143, situado bajo el epígrafe denominado La inspección de los tributos, dispone que: Los actos de inspección podrán desarrollarse indistintamente:

1. En el lugar donde el sujeto pasivo tenga su domicilio tributario o en el del representante que a tal efecto hubiere designado.
2. En donde se realicen total o parcialmente las actividades gravadas.
3. Donde exista alguna prueba, al menos parcial, del hecho imponible.
4. En las oficinas públicas a que se refiere el apartado 2 del artículo 145, cuando los elementos sobre los que hayan de realizarse puedan ser examinados en dicho lugar. Se refiere ese apartado a las oficinas de la Administración tributaria o del Ayuntamiento del término municipal en que hayan tenido lugar las actuaciones.

b) Por su parte el *Reglamento de inspección* en su artículo 20, que lleva por título Lugar de las actuaciones de comprobación e investigación, toma el contenido íntegro del texto anterior de la LGT, añadiendo las siguientes precisiones:

1º Por lo que se refiere al domicilio tributario de los *obligados tributarios*, la disposición reglamentaria establece que la comprobación se efectuará en el lugar donde el sujeto pasivo, retenedor o responsable, tenga su domicilio fiscal<sup>22</sup>. Se puede observar cómo, mientras la LGT menciona solamente al sujeto pasivo, el RGIT añade al retenedor y al responsable.

2º En lo que hace referencia al *representante*, los actos de comprobación se realizarán en el lugar donde tenga su domicilio, despacho u oficina siempre que...esté dentro de la demarcación territorial de la Delegación de Hacienda correspondiente al domicilio tributario del representado<sup>23</sup>. También aquí el RGIT adiciona la formulación contenida en la LGT, puesto que, además del domicilio del representante, cita su despacho u oficina; y todo ello con el límite territorial que se indica.

Estos son los lugares en los que los actos de comprobación podrán de-

<sup>22</sup> Cfr. Art. 20, 1, a, al principio, RGIT.

<sup>23</sup> Cfr. Art. 20, 1, a, al final, RGIT.

sarrollarse indistintamente<sup>24</sup>, y en consecuencia la Inspección de los Tributos determinará en cada caso el lugar donde hayan de desarrollarse sus actuaciones, haciéndolo constar en la comunicación correspondiente<sup>25</sup>. Lo que significa que el acto de comprobación se notificará al obligado tributario, con indicación del lugar elegido por la Inspección.

#### IV. FORMULACION NORMATIVA DE LA POTESTAD DE COMPROBACION

En la legislación general tributaria se advierte la existencia de tres formulaciones de la potestad de comprobación, dos de ellas contenidas en la Ley codificadora, y la otra en el Reglamento de inspección. Finalmente incluyo una propuesta de su refundición.

##### 1. En la Ley General Tributaria

En la Ley general aparecen dos formulaciones: en el artículo 109 y en el 140.

a) La potestad de comprobación contenida en el *artículo 109*, que se halla incluido bajo el título de comprobación e investigación, se caracteriza por: 1º Estar conferida por la *Ley codificadora* a la *Administración tributaria* sin precisar a qué órganos de ésta se le encomienda. 2º Comprender expresamente las tareas de comprobación e investigación —sabiendo que ambas se reducen a *comprobación* solamente, tal como se ha razonado—, referidas únicamente a los elementos del *hecho imponible*, tanto en lo relativo a su mera existencia como a su valoración.

Considero que éste es el lugar adecuado para incluir la potestad de comprobación de valores contenida en el *artículo 52 LGT*, tanto porque es citado en presente artículo 109 LGT, como porque constituye el parecer de una doctrina autorizada<sup>26</sup>. Esta potestad es formulada de éste modo: El valor de las rentas, productos, bienes y demás elementos del hecho imponible podrán comprobarse por la Administración con arreglo a los siguientes medios:

- a) Capitalización o imputación de rendimientos al porcentaje que la Ley de cada tributo señale o estimación por los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal.
- b) Precios medios en el mercado.
- c) Cotizaciones en mercados nacionales y extranjeros.

<sup>24</sup> Cfr. Art. 20, 1, al principio, RGIT.

<sup>25</sup> Cfr. Art. 20, 2, RGIT.

<sup>26</sup> Vid. MARTÍN-QUERALT y LOZANO SERRANO; F. PÉREZ ROYO; LÓPEZ MARTÍNEZ; entre otros.

- d) Dictamen de Peritos de la Administración.
- e) Tasación pericial contradictoria.
- f) Cualesquiera otros medios que específicamente se determinen en la Ley de cada tributo<sup>27</sup>.

El extenso número dos de éste precepto, atribuye al sujeto pasivo el derecho a promover, en todo caso, la tasación pericial contradictoria en corrección de la comprobación de los valores anteriormente transcritos, dentro del procedimiento que detalladamente regula. Y el número tres y último, remite a la potestad reglamentaria facultándola para dictar las normas de cada tributo, que permitan aplicar los medios de comprobación indicados.

b) La potestad de comprobación contenida en el artículo 140, situado bajo el epígrafe, La inspección de los tributos, se caracteriza por: 1º Estar atribuida por la *Ley codificadora* a los órganos denominados, *Inspección de los Tributos*. 2º Abarcar expresamente las funciones de comprobación e investigación, referidas no sólo al *hecho imponible* sino también a las *bases tributarias*.

Transcribo dicho artículo, pero solamente en la parte que corresponde a la potestad de comprobación, ya que tiene otras referidas a la liquidación y a la obtención de información de terceros. Dice así: Corresponde a la Inspección de los Tributos: a) La investigación de los hechos imponderables para el descubrimiento de los que sean ignorados por la Administración. b) La integración definitiva de las bases tributarias, mediante las actuaciones de comprobación en los supuestos de estimación directa y objetiva singular y a través de las actuaciones inspectoras correspondientes a la estimación indirecta<sup>28</sup>.

## 2. En el Reglamento de inspección

La potestad de comprobación incluida en los artículos 2 y 10, relativos a las Funciones de la Inspección de los Tributos, y a las Actuaciones de comprobación e investigación, respectivamente, se puede caracterizar por: 1º Estar encomendada por el *Reglamento de inspección* a los órganos llamados, *Inspección de los Tributos*. 2º Contener expresamente las misiones de comprobación e investigación, referentes no solamente al hecho imponible y a las bases tributarias, sino también a las *declaraciones*, a las *autoliquidaciones* y a los *beneficios fiscales*.

## 3. Refundición de la potestad de comprobación

Parece posible y necesario procurar refundir las tres formulaciones de la potestad de comprobación en una sólo, teniendo en cuenta que la de carác-

<sup>27</sup> Cfr. Artículo 52, 1, LGT.

<sup>28</sup> Cfr. Art. 140, a y b, LGT.

ter reglamentario es el desarrollo de la legal. Y lo hago en función del contenido de la potestad, según haga referencia a los *hechos imponible*s, a las *bases*, a las *declaraciones*, a las *autoliquidaciones* y a los *beneficios fiscales*.

a) Investigación de los *hechos imponible*s para el descubrimiento de los que sean ignorados total o parcialmente por la Administración y su consiguiente valoración y atribución al obligado tributario<sup>29</sup>.

b) Análisis y evaluación de las *bases tributarias* para su integración definitiva, mediante la comprobación en los distintos regímenes de estimación o determinación de bases, como son los de estimación directa, objetiva e indirecta<sup>30</sup>.

c) Comprobación de la exactitud y veracidad de los hechos y circunstancias de cualquier naturaleza, consignados por los obligados tributarios, en cuantas *declaraciones* y comunicaciones se exijan para cada tributo<sup>31</sup>.

d) Comprobación de la exactitud y veracidad de las *autoliquidaciones* practicadas por los sujetos pasivos o retenedores, incluyendo los documentos de ingreso<sup>32</sup>.

e) Verificación del cumplimiento de los requisitos exigidos para la concesión o disfrute de cualesquiera *beneficios*, desgravaciones o restituciones fiscales, así como comprobar la concurrencia de las condiciones precisas para acogerse a regímenes tributarios especiales, principalmente los relacionados con el tráfico exterior de mercancías<sup>33</sup>.

Creo de interés señalar la ampliación que realiza el Reglamento de inspección, sobre el área de apoderamiento conferido por la Ley codificadora. En efecto, ésta se refiere únicamente a los hechos imponibles, que son naturalmente los propios de la obligación tributaria principal, sin mencionar los hechos generadores distintos de aquellos, que corresponden a las obligaciones tributarias conexas como son, las retenciones, pagos fraccionados, intereses, recargos, sanciones... Sin embargo, parece que éstos últimos hechos generadores hay que entenderlos incluidos en los apartados anteriores de la refundición, relativos a las «declaraciones» y a las «autoliquidaciones».

## V. CLASES DE POTESTAD DE COMPROBACION EN LA LEGISLACION GENERAL

En el apartado IV anterior ha quedado expuesta la formulación de la potestad de comprobación, ofrecida por la *legislación tributaria general*, que puede denominarse *genérica* por su carácter común y general. Pero esa

<sup>29</sup> Cfr. Arts. 109 y 140, a, LGT; arts. 2, a, y 10, 2, RGIT.

<sup>30</sup> Cfr. Arts. 109 y 140, b, LGT; art. 2, b, RGIT.

<sup>31</sup> Cfr. Art. 109 LGT; arts. 2, b, y 10, 2, RGIT.

<sup>32</sup> Cfr. Art. 109 LGT; arts. 2, b y c, y 10, 2, RGIT.

<sup>33</sup> Cfr. Art. 2, g, RGIT.

misma legislación desarrolla dicho género para singularizarlo en dos potestades de comprobación a las que se puede llamar *específicas*, como son la de «examen de documentos» y la de «acceso a determinados lugares». Parece que es la propia legislación la que, por exigencias naturales de la propia experiencia inspectora, las ha construido normativamente después de haberlas hecho vida. En efecto, alrededor de cada una de ellas ha surgido una regulación tan pormenorizada que, en verdad, permite elevarlas a la condición de potestades de comprobación específicas.

Por su parte el *Reglamento general de inspección* presenta algunas modalidades de potestad de comprobación. Desde el punto de vista de la «forma», puede ser *general, parcial, y abreviada*. Y según se trate de unos concretos obligados tributarios, se distingue la potestad de comprobación de los *responsables solidarios*, y de los *grupos de sociedades*.

## 1. Por la forma

### A) Comprobación general y parcial

A éstas dos clases de potestad de comprobación se refiere el *artículo 11 RGIT*, el cual las *fundamenta* con las consideraciones siguientes: El correcto funcionamiento de la Inspección de los Tributos y la seguridad y mínima incidencia en la esfera privada de los interesados requieren el carácter general de las actuaciones de comprobación e investigación. Sin embargo, razones justificadas pueden permitir e incluso hacer necesario el carácter parcial de determinadas actuaciones de comprobación e investigación<sup>34</sup>.

a) La potestad de comprobación tendrán carácter *general* cuando su finalidad sea la verificación en su totalidad de la situación tributaria del obligado tributario, en relación con cualquiera de los tributos y deberes de colaboración que le afecten, dentro de los límites determinados por:

— La competencia del Órgano cuyos funcionarios realizan las correspondientes actuaciones.

— Los ejercicios o períodos a que se extienda la actuación inspectora.

— La prescripción del derecho de la Administración para determinar las deudas tributarias mediante la oportuna liquidación, y de la acción para imponer las sanciones correspondientes a las infracciones tributarias que, en su caso, se aprecien.

*En principio*, la potestad de comprobación tendrá carácter *general*, pero podrá *limitar* su objeto cuando en el curso de su ejecución, se pongan de manifiesto razones que lo aconsejen, y así se acuerde por el órgano competente.

b) La potestad de comprobación será *parcial* cuando se refiera sólo a

<sup>34</sup> Cfr. Segundo párrafo, primer inciso, III. EM, RGIT.

uno o varios de los tributos o deberes que afectan al obligado tributario, o a hechos imponibles determinados o cuando de cualquier otro modo se circunscriba su objeto a límites más reducidos de los que se señalan para la actuación general. Podrá tener carácter parcial, en los siguientes casos:

- Cuando venga exigido por las normas legales o reglamentarias.
- Cuando así se acuerde por el órgano competente, haciéndose constar al inicio de las actuaciones inspectoras mediante la correspondiente comunicación.
- En el caso de las comprobaciones abreviadas, como por ejemplo la que se practica utilizando únicamente los datos en poder de la Administración tributaria.

Los Inspectores tienen la facultad de *ampliar* el ámbito de una actuación que inicialmente tuviera carácter parcial<sup>35</sup>.

## B) *Comprobación abreviada*

Unos comentaristas autorizados del Reglamento de inspección entienden que la comprobación abreviada es una especie de la comprobación parcial, lo que produce el efecto de que le sean aplicables las normas de ésta. Caracterizándola «por limitar el ámbito de su objeto en base a pruebas de fácil acceso a la Inspección, lo que determina, en principio, su corta duración»<sup>36</sup>.

Se halla prevista en el artículo 34 RGIT que dice así: Las actuaciones de comprobación e investigación podrán efectuarse con carácter abreviado en los siguientes casos:

- a) Cuando la Inspección de los Tributos estime justificado realizar la comprobación utilizando únicamente los datos y antecedentes que obren ya en poder de la Administración tributaria.
- b) Cuando simplemente se constate la existencia de un débito tributario vencido y no autoliquidado e ingresado en su totalidad en los plazos reglamentarios, deducido de la contabilidad, registros o documentos contables o extracontables del sujeto pasivo o retenedor, sin perjuicio de la posterior comprobación<sup>37</sup>.

Se trata, pues, de unos casos tasados cuya existencia es apreciada por el órgano inspector, como receptor de la potestad encomendada.

## 2. **Por determinados obligados tributarios**

El Reglamento de inspección dedica sendos artículos en su parte final

<sup>35</sup> Vid. art. 11. 1, 2, 3, 4 y 5, RGIT.

<sup>36</sup> Cfr. LACASA SALAS (J.H.) y DEL PASO BENGEOA (J.M.): *Procedimiento general de la inspección de los tributos*, Ed. CISS, Valencia, 1990, p. 173.

<sup>37</sup> Cfr. Artículo 34, primer párrafo, RGIT.



titulada Disposiciones especiales, a la comprobación de los *responsables solidarios* y de los *grupos de sociedades*. Estas modalidades de comprobación se pueden *caracterizar* por tres notas:

*Primera.*—La peculiaridad de la comprobación se halla, no en sí misma, sino en la singularidad que presentan los obligados tributarios comprobados. Es decir, éstas comprobaciones no tienen reglas propias, sino que están sometidas a las *reglas generales* aplicables a toda comprobación.

*Segunda.*—Se trata de unas comprobaciones que se pueden llamar *agrupadas*, en el sentido de que se realizan sobre un conjunto de obligados tributarios, reunido en torno a un concreto hecho imponible, o en su caso, a un hecho generador de la retención. Así por ejemplo, *una agrupación* está formada por el contribuyente o retenedor y los responsables solidarios. Y la *otra agrupación* se halla integrada por el contribuyente denominado Grupo de sociedades, por la sociedad dominante y por las sociedades dominadas.

*Tercera.*—Por tanto, el ámbito de éstas comprobaciones, no es únicamente el estricto del responsable solidario ni del Grupo de sociedades, sino el más amplio al que pertenecen éstos. El cual resulta delimitado por los núcleos determinados por los hechos imposables y, en su caso, por los hechos generadores de la retención. En consecuencia, la comprobación comprende, no solamente los elementos de la obligación tributaria principal y, en su caso, de la obligación de retención, sino también los hechos generadores de la responsabilidad solidaria y los propios del régimen de tributación consolidada.

#### A) *Comprobación de responsables solidarios*

a) Esta clase de potestad de comprobación se halla contenida en el *artículo 71 RGIT*, que lleva el título de: *Actuaciones de comprobación e investigación con responsables solidarios*. Como es sabido, el responsable solidario es otro deudor no contribuyente, que se sitúa al lado del contribuyente que es el titular del hecho imponible, en virtud del hecho generador de dicha responsabilidad, concebida como garantía de la obligación tributaria en régimen de solidaridad. También se sabe la diferencia con el responsable subsidiario. Es conocido el ejemplo de responsabilidad solidaria en los casos de autoría y complicidad de infracciones tributarias graves<sup>38</sup>.

La comprobación del responsable solidario está *naturalmente ligada* a la del contribuyente o retenedor, en cuanto la actividad de instrucción se *unifica* por la búsqueda y práctica de pruebas relativas al hecho imponible,

<sup>38</sup> Este supuesto se halla previsto en la Ley General Tributaria, que dice: «Responderán solidariamente de las obligaciones tributarias todas las personas que sean causantes o colaboren en la realización de una infracción tributaria». Cfr. Art. 38, 1, LGT.

porque es sabido que la obligación tributaria solidaria, tanto a cargo del contribuyente o retenedor como del responsable, tiene su origen en el hecho imponible. Ahora bien, al responsable no le basta para convertirse en deudor junto al contribuyente o retenedor, con la existencia del hecho imponible, sino que es indispensable la existencia del hecho generador de la responsabilidad solidaria. Por eso el Reglamento de inspección exige a los órganos de la Inspección el deber de hacer constar en el documento denominado diligencia, la identidad de quienes sean responsables solidarios... así como las circunstancias y antecedentes determinantes de tal responsabilidad<sup>39</sup>.

b) Realmente la disposición reglamentaria relativa a los responsables solidarios, no contiene una regulación propia de la potestad de comprobación. La peculiaridad se encuentra en que, como consecuencia de esa comprobación, singularizada por practicarse en una agrupación formada por contribuyente o retenedor y responsables solidarios, el Reglamento establece unas reglas confiriendo a los órganos de la Inspección determinadas potestades, en la fase de terminación del procedimiento de comprobación. Todo ello con el fin de poder ejercitar la *potestad de liquidación* y el subsiguiente *derecho a exigir el pago*. Esas reglas son las siguientes:

*Primera.*—El Reglamento de inspección prevee el caso de la potestad conferida a la Inspección, para exigir el pago al responsable solidario *directamente*, con *anterioridad* a la exigencia al contribuyente o retenedor, en el siguiente texto: Se podrá extender acta para recoger la propuesta de liquidación dirigida a exigir el pago de la deuda tributaria directamente del responsable solidario:

a) Cuando éste haya tenido intervención o conocimiento inmediato del hecho imponible y hayan podido practicarse con él las actuaciones dirigidas a determinar la deuda tributaria.

b) Cuando la Inspección ya conozca los hechos y disponga de los elementos de prueba precisos para determinar la deuda tributaria y establecer el supuesto de responsabilidad, incluso por haberlos obtenido cerca del sujeto pasivo o retenedor<sup>40</sup>. El órgano de Inspección tiene la obligación de *notificar* el contenido del acta suscrita por el responsable solidario, al sujeto pasivo o retenedor y, en su caso, a los demás responsables solidarios<sup>41</sup>.

*Segunda.*—Mientras no resulte cobrada la deuda por completo, la Inspección tiene también atribuída la potestad de exigir el pago, con *posterioridad* a la primera exigencia realizada al responsable solidario aludido en el apartado anterior, contra el mismo sujeto pasivo o retenedor<sup>42</sup> y, en su caso, contra los demás responsables solidarios. También en éste supuesto la Inspección tiene la obligación de *notificar* el contenido del acta suscrita

<sup>39</sup> Cfr. Art. 47, 3, d) RGIT.

<sup>40</sup> Cfr. Art. 71, 1, RGIT.

<sup>41</sup> Cfr. Art. 71, 2, al final, RGIT.

<sup>42</sup> Vid. Art. 71, 3, RGIT.

por el sujeto pasivo o retenedor, al primer responsable solidario en el tiempo. Y del mismo modo con relación a los demás responsables solidarios<sup>43</sup>.

*Tercera.*—Por último, con relación al derecho de impugnación de los responsables solidarios, establece la disposición reglamentaria que: Cada uno de los obligados solidariamente frente a la Hacienda Pública podrá utilizar, cuando se le reclame el pago de la deuda tributaria, todos los motivos de impugnación que deriven de la liquidación practicada o de la misma responsabilidad a él exigida<sup>44</sup>.

## B) *Comprobación de grupos de sociedades*

a) A ésta clase de potestad de comprobación se refiere el artículo 72 RGIT, con la rúbrica de: Comprobación de grupos de sociedades en régimen de declaración consolidada. El grupo de sociedades es un conjunto de éstas que, aun no teniendo personalidad jurídica, tiene la cualidad de contribuyente en el Impuesto sobre Sociedades en el régimen especial denominado de tributación consolidada. Las sociedades integrantes del grupo tienen naturalmente, personalidad jurídica, pero, en virtud del régimen de tributación consolidada, poseen una exención técnica como contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades. Están obligadas a formular las correspondientes autoliquidaciones en el *Modelo 200* como si no pertenecieran al grupo, pero no tienen obligación de ingreso, en virtud de la exención citada. Y asimismo están sometidas a la potestad de comprobación.

Entre las sociedades integrantes del grupo figura una, denominada *sociedad dominante*, que es la *representante* del grupo de sociedades. La cual está obligada, en la representación que ostenta, a formular la autoliquidación en el *Modelo 220* correspondiente al grupo, con la obligación de ingreso. Y naturalmente, el grupo está sometido a la potestad de comprobación, pero las infracciones del grupo en el régimen de tributación consolidada tienen como *sujeto infractor* a la sociedad dominante. Y además, tanto la sociedad dominante como las sociedades dominadas, tienen la cualidad de *responsables solidarios* respecto del grupo, que es el contribuyente.

b) También ocurre aquí que la disposición reglamentaria sobre los grupos de sociedades, no ofrece una normativa propia de la potestad de comprobación. Antes bien, como efecto de ésta comprobación, singularizada por llevarse a cabo en una agrupación integrada por el contribuyente, la sociedad dominante y las sociedades dominadas, el Reglamento atribuye a la Inspección de los Tributos, una vez terminado el procedimiento de comprobación, la *potestad de liquidación*. Las reglas que contiene dicha disposición reglamentaria son las siguientes:

<sup>43</sup> Vid. Art. 71, 2, RGIT.

<sup>44</sup> Cfr. Art. 71, 4, RGIT.

*Primera.*—Ultimada por la Inspección de los Tributos una actuación de comprobación e investigación respecto de un grupo de sociedades en régimen de declaración consolidada, el órgano actuante de aquélla practicará la liquidación que proceda...y determinará así la base y la cuota consolidadas<sup>45</sup>.

*Segunda.*—La disposición reglamentaria reconoce la condición de sujeto pasivo del grupo de sociedades, sin perjuicio de la condición de la Sociedad dominante como representante del grupo y sujeto infractor por las infracciones tributarias cometidas en el régimen de declaración consolidada<sup>46</sup>.

## VI. CLASES DE POTESTAD DE COMPROBACION EN LA LEGISLACION ESPECIAL

En la legislación tributaria especial aparecen algunas clases de potestad de comprobación, como son la *presunta* y la *preferente*.

### 1. Comprobación presunta

La legislación tributaria especial muestra, entre otros, dos casos de potestad de comprobación presunta, cuando la comprobación expresa no se lleva a cabo dentro del tiempo establecido<sup>47</sup>.

En *primer* lugar, el caso relativo a la *actualización de balances*, cuya potestad de comprobación es formulada de ésta manera: El plazo para efectuar la comprobación de la cuenta será de tres años, contados desde la fecha de cierre del balance actualizado. Transcurrido dicho plazo sin que la comprobación se haya llevado a cabo, las operaciones de actualización se considerarán comprobadas de conformidad...<sup>48</sup>. En éste caso la inactividad comprobadora durante el plazo previsto, equivale a la comprobación de conformidad con lo declarado.

En *segundo* lugar, en la *imposición aduanera* figura también una potestad de comprobación presunta relativa a las declaraciones que han sido objeto de liquidaciones provisionales, las cuales: Tendrán la consideración

<sup>45</sup> Cfr. Art. 72, primer párrafo, RGIT.

<sup>46</sup> Cfr. Art. 72, segundo párrafo, RGIT.

<sup>47</sup> Están tomados de MANTERO SÁENZ (A.) y CUESTA RODRÍGUEZ (M.): *Procedimiento en la inspección tributaria*, EDERSA, Madrid, 1990, 4ª ed., p. 225 s.

<sup>48</sup> Cfr. Artículo 11, Real Decreto 382/1984, de 22 de febrero.

ración de definitivas: cuando no hayan sido comprobadas dentro del plazo de cuatro años a partir del día del devengo<sup>49</sup>. También en éste caso la ausencia de comprobación en el plazo establecido, equivale a la comprobación de conformidad respecto de la declaración, produciéndose<sup>50</sup> el efecto de la transformación de la liquidación provisional en definitiva .

En ambos supuestos la Inspección de los Tributos puede ejercitar la potestad de comprobación dentro del plazo otorgado para ello. Pero si transcurre ese plazo sin que se realice la comprobación, hay que entender que ha caducado. Y si la comprobación intenta efectuarse con posterioridad a su plazo correspondiente, el contribuyente puede invocar la extinción del derecho de comprobación a causa de la *caducidad*. La cual opera con anterioridad a la prescripción, por tener aquella unos plazos inferiores a los de ésta. En efecto, se acaba de ver que se trata de unos plazos de tres y cuatro años, respectivamente.

## 2. Comprobación preferente

La llamada comprobación preferente se puede *caracterizar* por la existencia de un interés del contribuyente, consistente en que sus autoliquidaciones sean comprobadas en el menor tiempo posible, porque del acto de comprobación depende la legítima adquisición de unos bienes jurídicos dignos de ser protegidos por el ordenamiento. Se trata de unos intereses concretos atendidos por normas también concretas. Sin embargo, los intereses generales que tienen muchos contribuyentes que formulan con dudas interpretativas sus autoliquidaciones, consistentes en que la comprobación termine con sus incertidumbres, tienen la respuesta normativa, también general, de cualquier comprobación.

La legislación tributaria especial ofrece *tres casos* de comprobación preferente: los relativos a la actualización de activos, a la devolución de impuestos, y a la repatriación de rentas de los no residentes<sup>51</sup>.

<sup>49</sup> Cfr. Art. 27, 1, c), Real Decreto 511/1977, de 18 de febrero, por el que se aprueba el Texto Refundido de los Impuestos integrantes de la Renta de Aduanas.

<sup>50</sup> El entendimiento de lo anterior requiere saber lo que dispone la Ley General Tributaria:

«1. Las liquidaciones tributarias serán provisionales o definitivas.  
2. Tendrán consideración de definitivas:  
a) Las practicadas previa comprobación administrativa del hecho imponible y de su valoración, haya mediado o no liquidación provisional.  
...  
c) Las que no hayan sido comprobadas dentro del plazo que se señale en la Ley de cada tributo, sin perjuicio de la prescripción». Cfr. Art. 120, 1 y 2, a) y c) LGT.

<sup>51</sup> Vid. GUÍO MONTERO (F.): *El contribuyente ante la Inspección de Hacienda*, Ed. LEX NOVA, Valladolid, 1991, 3ª ed., pp. 443 - 447.

a) La legislación sobre la *actualización de los valores de activos empresariales*, estableció la comprobación preferente, a fin de que las empresas pudiesen contar cuanto antes con la aceptación o rectificación de las operaciones de actualización realizadas y declaradas, en razón de ser trascendentes para la estructura patrimonial empresarial<sup>52</sup>.

b) En el *Impuesto sobre Sociedades* y con relación a la *devolución de impuestos* pagados, la Administración podrá establecer «planes de comprobación preferente» de algunas o todas las solicitudes de devolución presentadas<sup>53</sup>. Se observa que, no se trata de la atribución de la potestad de comprobación preferente con carácter general, sino de una potestad consistente en que la Administración tributaria se autoatribuya esa comprobación preferente con carácter especial para determinados casos, según su propia decisión. Es decir, la comprobación preferente queda a la *autoregulación* de los órganos administrativos.

c) También en el *Impuesto sobre Sociedades*, respecto de las rentas obtenidas en España por los *no residentes* sin la mediación de establecimiento permanente, que pretenden traspasarlas al exterior, para lo que se requiere previamente la comprobación tributaria de las mismas, la Administración tributaria deberá proceder a la comprobación preferente de las siguientes rentas:

1. Rendimientos sobre los que se hubiesen practicado deducciones por gastos de personal.
2. Incrementos de patrimonio.

El procedimiento de comprobación preferente se iniciará con la presentación por el representante de la Entidad de la declaración correspondiente a las rentas a comprobar ante la Dependencia de Relaciones con los Contribuyentes de la Delegación de Hacienda de su domicilio fiscal, sin realizar ingreso alguno<sup>54</sup>. En la disposición reglamentaria transcrita se advierte, sin embargo, la existencia de un *deber* a cargo de la Administración tributaria, consistente en la realización de la comprobación preferente.

## VII. POTESTAD COMPROBATORIA DE EXAMEN DE DOCUMENTOS

Dentro de la materia de comprobación, la legislación tributaria general ofrece lo que parece en verdad un *grupo normativo* dotado de cierta uni-

<sup>52</sup> Cfr. Ley 74/1980, de 29 de diciembre, desarrollada por el Real Decreto 621/81, de 27 de marzo.

<sup>53</sup> Cfr. Art. 266, 1, del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

<sup>54</sup> Cfr. Art. 344, 1 y 2, del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

dad, formado por disposiciones de la Ley General Tributaria que son desarrolladas por el Reglamento de inspección. En efecto, se encuentran integrados en ese grupo, entre otros, el *artículo 36* RGIT que lleva por título, Examen de la documentación del interesado; y el *artículo 21* RGIT con la rúbrica de, Criterios para establecer el lugar de determinadas actuaciones de comprobación e investigación. Señalo que esas «determinadas actuaciones» son, precisamente, las relativas al examen de documentos.

Por lo que se puede decir que dicho conjunto de normas, hace referencia sustancialmente a la *potestad* comprobatoria de examen documental de contenido tributario con finalidad de prueba. Y entiendo que dicha potestad puede denominarse *específica* porque, perteneciendo a la potestad genérica de comprobación, se individualiza en ese grupo de normas especificadas por el ámbito concreto del *examen documental*.

Dada la composición del citado grupo normativo, el principio de jerarquía normativa exige exponer primeramente, la *formulación* de la potestad en los preceptos de la LGT, y después, la correspondiente al RGIT, seguida de la consideración del *ejercicio* de la potestad. Finalizando con lo concerniente al lugar de los *actos* de examen de documentos.

## 1. En la Ley General Tributaria

La Ley codificadora se ocupa de la potestad de examen de documentos probatorios en *tres artículos*: 35, 2; 110; y 142.

A) El *artículo 35*, que es una disposición relativa a los deberes tributarios no consistentes en el propio de la obligación tributaria principal, establece que los sujetos pasivos están obligados a facilitar la práctica de inspecciones y comprobaciones, y a proporcionar a la Administración los datos, informes, antecedentes y justificantes que tengan relación con el hecho imponible<sup>55</sup>. En cuyo texto se advierten dos clases de deberes, situados en el campo delimitado por la comprobación relacionada con el hecho imponible:

1º El deber de facilitar, es decir, de hacer posible esa comprobación, que consiste en una actitud pasiva de no poner dificultades, o sea, de soportar la práctica de la comprobación.

2º El deber de aportar datos en base documental.

Conviene tener presente que el legislador cuando formula normativamente las potestades tributarias, introduce simultáneamente la técnica legislativa de los deberes, los cuales constituyen lo contrapuesto a esas potestades, es decir, la respuesta prevista y correlativa a su ejercicio. Y de ésta manera, tanto por la vía de la formulación de las potestades, como por la

<sup>55</sup> Cfr. Art. 35, 2, LGT.

de la formulación de los deberes, queda delimitada el área del apoderamiento conferido.

B) El *artículo 110* que se halla colocado en el sistema de la LGT dentro del título, Comprobación e investigación, contiene la siguiente formulación: La comprobación e investigación tributaria se realizará mediante el examen de documentos, libros, ficheros, facturas, justificantes y asientos de contabilidad principal o auxiliar del sujeto pasivo...que hayan de facilitarse a la Administración o que sean necesarios para la determinación del tributo<sup>56</sup>. Se puede observar cómo se precisa el espacio de la potestad de examen documental atribuida por el legislador, no sólo detallando una serie de documentos, sino también señalando *dos límites* a esa potestad con carácter indistinto:

1º Que la comprobación se refiera a aquellos documentos que hayan de facilitarse a la Administración, es decir, aquellos que están sujetos al deber de ser aportados, según el artículo 35 LGT anterior, porque tengan relación con el hecho imponible.

2º Que la comprobación se refiera a aquellos documentos que sean necesarios para la determinación del tributo. La necesidad es enjuiciada por la Administración en el contexto de los límites señalados.

La formulación de éste artículo se caracteriza porque la potestad está otorgada, no a la Inspección de los Tributos, sino a la *Administración tributaria*.

C) El *artículo 142*, a diferencia del anterior, atribuye la potestad de examen de documentos a la *Inspección de los Tributos*, y contiene dos apartados.

El *primero* dice así: Los libros y la documentación del sujeto pasivo que tengan relación con el hecho imponible deberán ser examinados por los Inspectores de los tributos...en su presencia o en la de la persona que designe<sup>57</sup>. La potestad conferida a la Inspección comprende el examen de los libros y documentación, siempre que se refieran al sujeto pasivo y a un hecho imponible del que sea titular, exigiendo además, que solamente se puede llevar a cabo con su presencia o, en su defecto, con la de la persona que designe.

El apartado *segundo* del citado artículo se expresa de éste modo: Tratándose de registros y documentos establecidos por normas de carácter tributario o de justificantes exigidos por éstas, podrá requerirse su presentación...para su examen<sup>58</sup>. El texto transcrito hace referencia a la que se puede llamar «documentación tributaria obligatoria».

D) En *resumen*, la potestad de examen de documentos de contenido tributario con fines probatorios, tal como se presenta en la normativa expuesta de la *Ley codificadora*, ofrece las siguientes *conclusiones*:

<sup>56</sup> Cfr. Art. 110, LGT.

<sup>57</sup> Cfr. Art. 142, 1, LGT.

<sup>58</sup> Cfr. Art. 142, 2, LGT.



*Primera.*—La potestad *específica* indicada forma parte de la potestad genérica de comprobación<sup>59</sup>, a la cual se contraponen correlativamente, no sólo el deber de facilitarla en el sentido de consentirla sometiéndose a ella, sino también el deber de aportar datos y justificantes, siempre que ambos deberes tengan relación con el hecho imponible<sup>60</sup>.

*Segunda.*—En lo referente a la potestad de examen documental conferida a la *Administración tributaria*, aquella comprende los libros, ficheros, facturas, justificantes y asientos de contabilidad principal o auxiliar del sujeto pasivo, es decir, sencillamente «documentos», como vocablo que incluye todos los anteriores, siempre que cumplan uno de éstos dos requisitos: que hayan de facilitarse a la Administración en virtud del deber de aportación de datos y justificantes que tengan relación con el hecho imponible; o que sean necesarios para la determinación del tributo<sup>61</sup>.

*Tercera.*—Por lo que se refiere a la potestad de examen de documentos otorgada a la *Inspección de los tributos*, aquella alcanza, no solamente el examen de los libros y la documentación del sujeto pasivo que tengan relación con el hecho imponible, realizado en su presencia o, en su defecto, en la presencia de la persona que designe, sino también el de poder exigir la presentación de la documentación tributaria obligatoria para su examen<sup>62</sup>.

*Cuarta.*—Se puede apreciar cómo los tres preceptos expuestos de la Ley codificadora, al describir la potestad de examen de los documentos, coinciden en utilizar la fórmula consistente en que esos documentos se relacionen con el *hecho imponible*. Empleo la palabra documentos en el sentido de que comprenda no sólo los libros contables sino también los justificantes. Lo que encaja con la fórmula del deber de aportación de datos que tengan base documental.

## 2. En el Reglamento de inspección

El Reglamento de inspección desarrolla la normativa anteriormente expuesta de la LGT, sobre la potestad específica de examen de documentos de contenido tributario con finalidad de prueba, en el extenso artículo 36 RGIT, cuyos antecedentes se encuentran en la Ley del Impuesto sobre Sociedades. Pienso que la explicación de dicha potestad resulta útil dividirla en dos partes: por un lado, su *formulación*, es decir, la que determina su ámbito o perímetro, y por otro, su *ejercicio*, es decir, el procedimiento de llevarla a cabo.

<sup>59</sup> Vid. Art. 109 LGT.

<sup>60</sup> Vid. Art. 35, 2, LGT.

<sup>61</sup> Vid. Art. 110 LGT.

<sup>62</sup> Vid. Art. 142 LGT.

### A) *Formulación de la potestad*

Esta potestad alcanza a la documentación que ha de hallarse a disposición de la Inspección, y a los justificantes de los hechos o circunstancias consignados en sus declaraciones<sup>63</sup>. Lo que en el contexto del RGIT, quiere decir dos cosas:

1.<sup>a</sup> Que los documentos que los obligados tributarios deben de poner a disposición de la Inspección son: la *contabilidad, justificantes* y, en su caso, los programas y archivos en *soportes magnéticos*, concernientes a la actividad empresarial o profesional<sup>64</sup>.

2.<sup>a</sup> Que los documentos que se deben aportar a la Inspección son aquellos que contengan los datos precisos para probar los hechos contenidos en las *declaraciones*<sup>65</sup>.

La formulación de la potestad la cierra el RGIT con una *cláusula general* que permite perfilar el poder de examinar los documentos, con relación al deber de facilitar la práctica de las comprobaciones que sean necesarias para verificar su situación tributaria<sup>66</sup>. Recuerdo que la expresión «situación tributaria» hace referencia a la situación determinada por la declaración o por la ausencia de ella. Aquí también se puede observar, que el RGIT utiliza la técnica normativa de formular las potestades sirviéndose del establecimiento de ciertos *deberes* a cargo de los obligados tributarios, porque constituyen el lado contrapuesto respecto del ejercicio de esas potestades. De ésta manera se perfila correlativamente el área de apoderamiento que pertenece a la potestad de examen documental, es decir, su formulación reglamentaria.

### B) *Ejercicio de la potestad*

El *Reglamento de inspección* prosigue en su artículo 36 la regulación del ejercicio de la potestad específica de examen de documentos, a través de *normas de procedimiento* que se pueden dividir, entre aquellas relativas a los *documentos probatorios* que contienen datos tributarios, y las normas referentes a la *forma de obtenerlos*.

<sup>63</sup> Cfr. Art. 36, 4, RGIT.

<sup>64</sup> «En las actuaciones de comprobación e investigación, los obligados tributarios deberán poner a disposición de la Inspección, conservados como ordena el artículo 45 del Código de Comercio, su contabilidad principal y auxiliar, libros, facturas, correspondencia, documentos y demás justificantes concernientes a su actividad empresarial o profesional, incluidos los programas y archivos en soportes magnéticos, en caso de que la Empresa utilice equipos electrónicos de proceso de datos». Cfr. Artículo 36, 1, RGIT. Conviene indicar que los deberes contables de carácter mercantil alcanzan solamente a los empresarios, pero no a los profesionales.

<sup>65</sup> «Deberán también aportar a la Inspección cuantos documentos o antecedentes sean precisos para probar los hechos y circunstancias consignados en sus declaraciones...». Cfr. Artículo 36, 1, RGIT.

<sup>66</sup> Cfr. Artículo 36, 1, inciso final, RGIT.

## a) Documentos probatorios

Existe una *cláusula general* que confiere una amplia libertad al órgano inspector dentro del ámbito de la potestad de examen de documentos. Es ésta: Para el desarrollo de dichas actuaciones, la Inspección de los Tributos podrá utilizar los medios que considere convenientes...que pueda procurarse legalmente<sup>67</sup>. Y aquí relaciona el RGIT en el *artículo 36*, completado con el *artículo 40*, un conjunto de documentos tributarios, que se pueden agrupar de ésta forma:

1.º Los documentos *pertenecientes al contribuyente* como son: las declaraciones; la contabilidad y sus justificantes; y los sistemas de control interno de la empresa<sup>68</sup>.

2.º Los documentos *pertenecientes a un tercero*, obtenidos por captación o por suministro<sup>69</sup>. Como se sabe, ésta materia pertenece a otra potestad tributaria: la de obtención de información.

3.º Los documentos *pertenecientes al denunciante*, así como los obtenidos como consecuencia del ejercicio del derecho de denuncia<sup>70</sup>. Asimismo es conocido que ésta materia corresponde a la denuncia.

4.º Los documentos que contengan la *traducción* de los anteriores, redactados en una lengua no española<sup>71</sup>.

## b) Forma de obtención de los datos

A las normas de procedimiento que regulan la obtención de los datos

<sup>67</sup> Cfr. Art. 36, 2, primer párrafo, en relación con la letra f), RGIT.

<sup>68</sup> «a) Declaraciones del interesado por cualquier tributo.

b) Contabilidad del sujeto pasivo, retenedor u obligado tributario, comprendiendo tanto los registros y soportes contables como los justificantes de las anotaciones realizadas y las hojas previas o accesorias de dichas anotaciones, así como los contratos y documentos con trascendencia tributaria. Los estados contables deberán ir acompañados de los desgloses y comentarios precisos para la adecuada comprensión de la información financiera». Cfr. Art. 36, 2, a) y b) RGIT.

«2. La Inspección de los Tributos está asimismo facultada:...e) Para verificar los sistemas de control interno de la Empresa, en cuanto pueda facilitar la comprobación de la situación tributaria del interesado». Cfr. Art. 40, 2, e) RGIT.

<sup>69</sup> «c) Datos o antecedentes obtenidos directa o indirectamente de otras personas o entidades y que afecten al sujeto pasivo o retenedor.

d) Datos o informes obtenidos como consecuencia del deber de colaboración...

e) Información obtenida de otros Organos u Organismos administrativos». Cfr. Art. 36, 2, c), d) y e) RGIT.

<sup>70</sup> Cfr. Art. 36, 2, d) al final, RGIT.

<sup>71</sup> «La Inspección de los Tributos está asimismo facultada:...

f) Para requerir al interesado la traducción de cualesquiera documentos con trascendencia probatoria a efectos tributarios redactados en una lengua no española». Cfr. Art. 40, 2, f) RGIT.

Esta disposición reglamentaria ha resultado *anulada* por no ajustarse a Derecho, según ha declarado el Tribunal Supremo en la citada Sentencia de 22 de enero de 1993. Por entender que, careciendo de antecedente válido en el ordenamiento superior, no puede incluirse <<en el conjunto de obligaciones de hacer que impone al sujeto pasivo el artículo 35, 2, de la Ley General Tributaria>>.

tributarios contenidos en los documentos probatorios mencionados, se refiere el *artículo 36, 3 y 4*, del RGIT. Podemos ordenar esas normas en tres apartados:

1.º La Inspección podrá analizar directamente la documentación y los demás elementos a que se refiere este artículo, exigiendo, en su caso, la visualización en pantalla o la impresión en los correspondientes listados de datos archivados en soportes informáticos<sup>72</sup>.

2.º Asimismo, la Inspección podrá tomar nota por medio de sus agentes de los apuntes contables y demás datos que se estimen precisos y obtener copias a su cargo, incluso en soportes magnéticos, de cualquiera de los datos o documentos a que se refiere este artículo<sup>73</sup>.

3.º Cuando la Inspección requiera al obligado tributario para que aporte datos que no provengan de los documentos no comprendidos en el ámbito de la potestad de examen documental, tal como ha quedado formulada, se le concederá un plazo no inferior a diez días para cumplir con su deber de colaboración<sup>74</sup>.

### 3. Lugar de los actos de examen de documentos

El lugar de realización de los actos de examen de documentos, está regulado tanto en la Ley General Tributaria como en el Reglamento de inspección.

La *Ley codificadora* en su *artículo 142* apartado primero, respecto de la potestad de examen de documentos, establece una *cláusula general* disponiendo que la comprobación habrá de efectuarse en la vivienda, local, escritorio, despacho u oficina<sup>75</sup> del sujeto pasivo. Se observa que tal cláusula legal no distingue las clases de contribuyentes ni de documentos, a diferencia de lo que hacen las disposiciones reglamentarias, como se ve a continuación.

Por su parte el *Reglamento de inspección* regula el lugar de los actos de examen de documentos en su *artículo 21*<sup>76</sup>. De éste texto reglamentario se desprende una división relativa a las *clases de documentos*, según se hallen relacionados con actividades empresariales y profesionales, abreviadamente

<sup>72</sup> Cfr. Art. 36, 3, primera parte, RGIT.

<sup>73</sup> Cfr. Art. 36, 3, última parte, RGIT.

<sup>74</sup> Cfr. Art. 36, 4, RGIT.

<sup>75</sup> Cfr. Art. 142, 1, LGT.

<sup>76</sup> Los dos últimos números del artículo 21 del RGIT, es decir, los apartados 5 y 6, no contienen materia correspondiente a la que se trata en el presente epígrafe, que es la del lugar de ejercicio de la potestad de comprobación, sino que conciernen a la competencia territorial de los órganos de Inspección. Por ésta razón se prescinde de ellos en éste espacio del sistema.

*empresas*; o con personas que no realicen tales actividades, es decir, documentos *ajenos a empresas*.

#### A) *Documentos relacionados con empresas*

El lugar para ejercitar la potestad de comprobación relativa al examen de documentos relacionados con las actividades empresariales y profesionales, se determina en la citada disposición reglamentaria, en la cual se pueden distinguir:

1º Una *regla general*, constituida por las *oficinas del interesado*.

2º Dos *excepciones* a esa regla, constituidas ambas por las *oficinas públicas* que, como se sabe, son las de la Administración tributaria y de los Ayuntamientos: la primera, relativa al *acuerdo* con el interesado, y la segunda, a la llamada *documentación tributaria obligatoria*.

##### a) Regla general

La regla general constituida por las *oficinas del interesado*, la fundamenta la Exposición de Motivos del Reglamento con éstas palabras: debe ser criterio general el desarrollo siempre de las actuaciones por la Inspección en los locales o dependencias del interesado. De este modo, tanto la Inspección puede desarrollar de modo más completo y meditado sus actuaciones como el interesado sufre una más ligera perturbación en el desarrollo de su actividad<sup>77</sup>.

Esta regla general es formulada en la disposición reglamentaria en forma de un *deber* de la Inspección, de éste modo: Cuando las actuaciones de comprobación e investigación supongan el examen de los libros y la documentación que tengan relación con las actividades empresariales, profesionales o de otra naturaleza desarrolladas por el obligado tributario, deberán practicarse en los locales u oficinas del interesado donde legalmente deban hallarse los libros oficiales de contabilidad, los registros auxiliares, justificantes acreditativos de las anotaciones practicadas u otros documentos concernientes a la actividad desarrollada y cuyo examen proceda<sup>78</sup>. Por tanto, el criterio decisivo está representado por la oficina en la que legalmente deban hallarse los libros de contabilidad y demás documentos conexos a ella.

##### b) Excepciones

1ª A la *primera excepción* de la regla general, constituida por el *acuerdo* entre el interesado y la Inspección para que el examen de los documentos se realice en las *oficinas públicas*, se refiere también la Exposición de Mo-

<sup>77</sup> Cfr. III, párrafo quinto, EM, RGIT.

<sup>78</sup> Cfr. Art. 21, 1, RGIT.

tivos del Reglamento para *justificarla* así: No obstante, previo consentimiento del interesado, existirán casos o circunstancias que justifiquen aún, respecto de empresarios o profesionales, la actuación de la Inspección en sus oficinas para examinar los libros o documentación relativos a la actividad<sup>79</sup>.

La norma reglamentaria manifiesta en éste supuesto que: No obstante, previa conformidad del interesado o su representante, podrán examinarse en las oficinas públicas determinados documentos de aquellos a los que se refiere el apartado anterior, —que son los libros de contabilidad y documentos indicados en la regla general precedentemente transcrita— o bien todos ellos, únicamente si lo justifican la índole de la actividad o el volumen notoriamente reducido de la documentación a examinar<sup>80</sup>. Sostienen los comentaristas que será conveniente dejar constancia documental del citado acuerdo.

2<sup>a</sup> La *segunda excepción a la regla general* está constituida por la potestad conferida a la Inspección para exigir que en las *oficinas públicas* sea examinada la *documentación tributaria obligatoria*. La fijación del lugar de ejercicio de esa potestad aparece en la LGT y en el RGIT.

La *Ley codificadora* en su *artículo 142*, apartado segundo, dispone que: *Tratándose de registros y documentos establecidos por normas de carácter tributario o de justificantes exigidos por éstas, podrá requerirse su presentación en las oficinas de la Administración para su examen. Hay que entender que la denominada documentación tributaria obligatoria, resulta determinada por la existencia de los llamados deberes contables y registrales de índole tributaria.*

El *Reglamento de inspección* desarrolla el texto transcrito de la LGT, determinando el lugar de ejercicio de la potestad, con sustitución de la Administración por la Inspección de los tributos, y con la ampliación que supone la introducción de la locución, *oficinas públicas*, expresándose de éste modo: *Tratándose de registros y documentos establecidos específicamente por normas de carácter tributario o de los justificantes relativos exclusivamente a los mismos, la Inspección de los Tributos podrá requerir su presentación en las oficinas públicas para proceder a su examen*<sup>81</sup>.

## B) *Documentos ajenos a empresas*

El lugar para ejercitar la potestad de comprobación referente al examen de documentos que no conciernan a las actividades empresariales o profesionales, está constituido por las *oficinas públicas*.

<sup>79</sup> Cfr. III, párrafo quinto, EM, RGIT.

<sup>80</sup> Cfr. Art. 21, 2, RGIT.

<sup>81</sup> Cfr. Art. 21, 3, RGIT. La Exposición de Motivos del Reglamento emplea una formulación casi idéntica a la del texto reglamentario que ha sido transcrito. Cfr. III, párrafo quinto, inciso final, EM, RGIT.

La disposición reglamentaria que se viene exponiendo establece que: Cuando las actuaciones de comprobación e investigación se realicen respecto de personas que no desarrollen actividades empresariales o profesionales, la Inspección de los Tributos podrá examinar en las oficinas públicas correspondientes los documentos y justificantes necesarios para la debida comprobación de la situación tributaria de aquéllas, tratándose de documentos establecidos por normas de carácter tributario o de justificantes exigidos por éstas o que deben servir precisamente para probar hechos o circunstancias consignados en declaraciones tributarias<sup>82</sup>. Se puede observar cómo el texto transcrito confiere a la Inspección la potestad de exigir que en las oficinas públicas sea examinada, no solamente la *documentación tributaria obligatoria*<sup>83</sup>, sino también aquella que permita hacer prueba sobre el contenido de las *declaraciones* presentadas por el interesado.

## VIII. POTESTAD COMPROBATORIA DE ACCESO

La legislación tributaria general en el ámbito de la actividad de comprobación, ofrece un *grupo normativo* compuesto por diversas reglas de la Constitución española, de la Ley General Tributaria y del Reglamento de inspección. Cuyo grupo se forma esencialmente, en torno a la *potestad* de la Inspección para acceder a lugares de contenido tributario con fines probatorios. Siendo representativo respecto de los demás, el *artículo 39* RGIT, epigrafiado con la expresión: Entrada y reconocimiento de fincas.

Esa potestad considero que se puede llamar *específica* porque, formando parte de la potestad genérica de comprobación, se conforma como unidad gracias a ese grupo de normas especificadas en razón de esa singularizada actividad inspectora, dotada de la natural autonomía que le ha dado su experimentación. en razón de su natural autonomía.

Resulta obligado distinguir por imperativo de la jerarquía normativa, y en éste orden, la formulación en la LGT de la contenida en el RGIT.

### 1. En la Ley General Tributaria

Considero que la Ley codificadora se refiere a la potestad de acceso a lugares probatorios, en *tres artículos*: 35, 2; 110; y 141.

---

<sup>82</sup> Cfr. Art. 21, 4, RGIT.

<sup>83</sup> A la *documentación tributaria obligatoria* se refiere el ya expuesto artículo 142, 2, LGT, cuya disposición comprende, no sólo el lugar de examen de esa documentación relativa a las actividades empresariales y profesionales, sino también la relativa a los contribuyentes ajenos a dichas actividades.

A) Se sabe que el *artículo 35* es considerado como la norma tributaria primaria que se refiere a los deberes distintos al de la obligación tributaria principal. En lo que atañe a ésta potestad específica, dispone que los sujetos pasivos están obligados a facilitar la práctica de inspecciones y comprobaciones...que tengan relación con el hecho imponible<sup>84</sup>. La palabra «facilitar» tiene varios significados, pero su sentido en éste contexto es el de *hacer posible* la comprobación relacionada con un hecho imponible. Se refiere por tanto, a una *actitud pasiva* de no poner dificultades, es decir, al deber de *soportar* la comprobación. Cuyo deber hay que distinguir, según éste artículo, del deber de aportar datos con base documental.

El texto transcrito es, en verdad, una cláusula general que constituye una contrapartida de la potestad genérica de comprobación. Porque, tal como se ha indicado, las normas que formulan las *potestades* tributarias suelen servirse de las normas que establecen los *deberes* de los obligados tributarios, lo que resulta racional teniendo en cuenta que esos deberes, que son la respuesta prevista y correlativa ante las potestades, permiten perfilar el ámbito de éstas.

En el citado artículo no se contiene referencia expresa a la potestad de acceso, pero hay que entender que se encuentra *implícitamente* contenida en aquel. Lo que no puede extrañar, porque lo específico pertenece a lo genérico.

B) El *artículo 110* situado bajo el epígrafe, Comprobación e investigación, se expresa de éste modo: La comprobación e investigación tributaria se realizará mediante...la inspección de bienes, elementos, explotaciones...que hayan de facilitarse a la Administración o que sean necesarios para la determinación del tributo<sup>85</sup>. Aquí aparece otra formulación *implícita* de ésta potestad específica de acceso a lugares de contenido tributario. Digo implícita porque esa inspección de bienes, elementos, explotaciones, implica la existencia previa, por naturaleza, del poder de acceder a ellos. Por tanto, la potestad de acceso es inherente a la potestad formulada. Por otra parte se observa que la potestad de acceso considerada, comparte artículo con la otra potestad específica de examen de documentos.

Se caracteriza ésta potestad por estar atribuída a la *Administración tributaria* y no a la Inspección en concreto. Y el área del apoderamiento conferido por la potestad de acceso, está determinado por *dos límites*.

1º La comprobación habrá de referirse solamente a aquellos lugares que hayan de facilitarse a la Administración y que, según el artículo 35 LGT anterior, tengan relación con el hecho imponible.

2º La comprobación habrá de referirse solamente a aquellos lugares que sean necesarios para la determinación del tributo. Cuya necesidad es apreciada por la *Administración tributaria dentro del mandato normativo*, constituido por el contexto que venimos mostrando.

<sup>84</sup> Cfr. Art. 35, 2, LGT.

<sup>85</sup> Cfr. Art. 110 LGT.



C) El artículo 141 colocado dentro del título, La inspección de los tributos, está expuesto en dos números.

El *primero* dice así: Los Inspectores de los tributos podrán entrar en las fincas, locales de negocio y demás establecimientos o lugares en que se desarrollen actividades o explotaciones sometidas a gravamen para ejercer las funciones prevenidas en el artículo 109 de esta Ley. Aquí ya existe una formulación *expresa*, y a diferencia del anterior artículo 110, la potestad está conferida únicamente a los órganos de la *Inspección*, y no a la Administración tributaria en general. También se advierte que el campo de la potestad atribuida para el acceso, está determinado por *dos límites*:

1º Los Inspectores únicamente podrán entrar en los lugares en que se desarrollen actividades...sometidas a gravamen.

2º Y solamente tendrán acceso a esos lugares para ejercer las funciones prevenidas en el artículo 109 de esta Ley, que son, como es sabido, las relativas a la potestad genérica de comprobación.

El número *segundo* del artículo 141 LGT se expresa de ésta manera: Cuando el dueño o morador de la finca o edificio o la persona bajo cuya custodia se hallare el mismo se opusieren a la entrada de los Inspectores, no podrán llevar a cabo éstos su reconocimiento sin la previa autorización escrita del Delegado o Subdelegado de Hacienda; cuando se refiera al domicilio particular de cualquier español o extranjero será preciso la obtención del oportuno mandamiento judicial<sup>86</sup>. El texto transcrito recoge la hipótesis de la oposición al acceso, por lo que la disposición reglamentaria establece unos *controles* de la Inspección actuante, que son distintos según la clase del lugar en el que se pretende entrar. En efecto, se distinguen dos:

1º Si el lugar constituye domicilio particular...será preciso la obtención del oportuno mandamiento judicial.

2º Si el lugar no constituye domicilio particular, los Inspectores no podrán hacer el reconocimiento sin la previa autorización escrita de carácter administrativo.

D) En *resumen*, la potestad de acceso a los lugares de contenido tributario, tal como se desprende de la normativa de la *Ley codificadora*, presenta las siguientes *conclusiones*:

*Primera*.—La potestad *específica* que nos ocupa forma parte de la potestad genérica de comprobación<sup>87</sup>, a la cual responde el deber también genérico de facilitar comprobaciones relacionadas con el hecho imponible<sup>88</sup>. Aquí se halla una formulación *implícita* de la potestad de acceso. Es sabido que lo implícito es lo incluido en algo, sin expresarlo.

*Segunda*.—Se advierte la existencia de una formulación, también *implícita* de ésta potestad específica, cuando se hace referencia a la inspección de bienes, elementos, explotaciones...que sean necesarios para la de-

<sup>86</sup> Cfr. Art. 141 LGT.

<sup>87</sup> Vid. Art. 141, 1, LGT en relación con el art. 109 LGT.

<sup>88</sup> Vid. Art. 35 LGT.

terminación del tributo<sup>89</sup>, la cual se halla atribuída a la *Administración* tributaria.

*Tercera.*—Por lo que se refiere al ámbito de la potestad conferida a la *Inspección*, se halla constituido por el acceso a los lugares en los que se desarrollen actividades tributables, entendiéndose por tales las fincas, locales de negocio y demás establecimientos<sup>90</sup>. Pero la *Inspección* se encuentra limitada por dos circunstancias, cuando se niega la entrada: por la exigencia de autorización *administrativa*, si no es domicilio particular; y por la exigencia de autorización *judicial*, si lo es<sup>91</sup>.

## 2. En el Reglamento de inspección

La potestad específica de acceso contenida en el Reglamento de inspección, que tiene sus antecedentes en la Ley del Impuesto sobre Sociedades, *fundamenta* su existencia en sede reglamentaria con éstas palabras: En desarrollo de lo dispuesto en el artículo 141 de la Ley General Tributaria se regula el acceso de la *Inspección* a las fincas donde deban practicarse actuaciones inspectoras. Punto de referencia obligado es aquí el artículo 18 de nuestra Constitución<sup>92</sup>.

La Constitución española dentro del epígrafe: De los derechos fundamentales y de las libertades públicas, establece en el *artículo 18*: 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<sup>93</sup>.

La potestad específica de acceso está incorporada en el Reglamento de inspección, en su extenso *artículo 39*, titulado: Entrada y reconocimiento de fincas, el cual ha sido parcialmente anulado por el Tribunal Supremo<sup>94</sup>. Parece conveniente dividir la exposición de la disposición reglamentaria, distinguiendo por una parte, la *formulación* de la potestad,

<sup>89</sup> Vid. Art. 110 LGT.

<sup>90</sup> Vid. Art. 141, 1, LGT.

<sup>91</sup> Vid. Art. 141, 2, LGT.

<sup>92</sup> Cfr. Párrafo décimo, inciso primero y segundo, III, EM, RGIT.

<sup>93</sup> Cfr. Art. 18, 2, CE.

<sup>94</sup> Vid. Sentencia de 22 de enero de 1993, de la Sala 3ª del Tribunal Supremo de Justicia, de la que ha sido Ponente el Magistrado D. Emilio Pujalte Clariana, resolviendo recursos contencioso-administrativos sobre algunas disposiciones del Reglamento General de la Inspección de los Tributos, formulados por: la Cámara Oficial de Comercio, Industria y Navegación de Barcelona; el Colegio de Abogados de Barcelona; la Confederación Española de Organizaciones Empresariales (CFOE); el Consejo General de Colegios Oficiales de Gestores Administrativos de España; el Consejo Superior de Colegios Oficiales de Titulares Mercantiles de España; y el Consejo General de Colegios de Economistas de España.

es decir, la descripción normativa de su medida o ámbito; y por otra, el ejercicio de la misma.

#### A) *Formulación de la potestad*

El Reglamento de inspección contiene ésta formulación en el mencionado artículo 39, completado con el artículo 40.

a) El artículo 39 se expresa de éste modo: La Inspección de los Tributos podrá entrar en las fincas, locales de negocio y demás establecimientos o lugares en que se desarrollen actividades o explotaciones sometidas a gravamen, existan bienes sujetos a tributación o bien se produzcan hechos imponible o exista alguna prueba de los mismos, siempre que lo juzgue conveniente para la práctica de cualesquiera actuaciones y, en particular, para reconocer los bienes, despachos, instalaciones o explotaciones del interesado, practicando cuantas actuaciones probatorias conexas sean necesarias<sup>95</sup>. Explico la precedente formulación distinguiendo en ella los siguientes elementos:

##### *Primero: Lugares.*

El RGIT para describirlos utiliza la misma fórmula de la LGT. Se entenderán que son tales: las fincas, locales de negocio y demás establecimientos, añadiendo en el mismo texto transcrito, los bienes, despachos, instalaciones o explotaciones. Pero los indicados lugares han de tener *contenido tributario*. Es decir, deben de guardar conexión con la tributación. El RGIT tomando las fórmulas de la LGT, establece las siguientes expresiones:

— Lugares en que se desarrollen actividades o explotaciones sometidas a gravamen.

— Lugares en que...existan bienes sujetos a tributación.

— Lugares en que...se produzcan hechos imponible.

— Lugares en que...exista alguna prueba de los hechos imponible.

##### *Segundo: Sujeto, objeto y fin de la potestad.*

La potestad de acceso está atribuída únicamente a la Inspección de los Tributos, y consiste en poder entrar en dichos lugares siempre que lo juzgue conveniente, con éstas finalidades: para la práctica de cualesquiera actuaciones y, en particular para reconocer esos lugares, practicando cuantas actuaciones probatorias conexas sean necesarias. Hay que entender con los comentaristas, que el texto transcrito se refiere solamente a las actuaciones de comprobación e investigación<sup>96</sup>.

El *fundamento* de la potestad de acceso está en la necesidad de la comprobación directa o reconocimiento que, además, permite hacer posible la otra potestad específica de examen documental.

<sup>95</sup> Cfr. Art. 39, 1, RGIT.

<sup>96</sup> Vid. LACASA SALAS, J.H. y DEL PASO BENGÓA, J.M.: o.c., p. 203.

Por último, el *artículo 39* regula una concreta potestad de acceso de la Inspección a las sedes de las *Administraciones públicas*<sup>97</sup>, la cual entiendo que pertenece a otra potestad tributaria: la de obtención de información.

b) Entiendo que una parte del *artículo 40*, completa la formulación reglamentaria de la potestad de acceso para reconocimiento, que acaba de exponerse según el artículo 39. Y lo hace de la siguiente forma: La Inspección de los Tributos está asimismo facultada:

1. Para realizar mediciones o tomar muestras, así como obtener fotografías, croquis o planos. Estas operaciones podrán ser realizadas por la propia Inspección<sup>98</sup>.

2. Para recabar el dictamen de Peritos. A tal fin en los Organos con funciones propias de la Inspección de los Tributos podrá prestar sus servicios personal facultativo.

3. Para exigir la exhibición de objetos determinantes de la exacción de un tributo<sup>99</sup>.

Dos autorizados comentaristas como LACASA SALAS y DEL PASO BENGEOA, explican que las facultades transcritas son *complementarias* y de carácter accesorio. Que su incorporación a la formulación reglamentaria, lo que pretende es dar una cobertura legal a las actuaciones de comprobación. Y que, en verdad constituyen poderes normales en un procedimiento como el de inspección, «que trata de obtener y establecer pruebas de modo suficiente»<sup>100</sup>.

## B) *Ejercicio de la potestad*

El ejercicio de la potestad de acceso a lugares de contenido tributario con fines de reconocimiento probatorio, se halla configurado en la normativa reglamentaria teniendo en cuenta el *artículo 18, 2*, de la Constitución Española, así como las anulaciones operadas por la Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de enero de 1993, de anterior referencia.

En efecto, la norma constitucional establece que el domicilio es inviolable y que ninguna entrada o registro podrá hacerse en él sin consentimiento del titular. Por lo que hay que considerar que el ejercicio de la potestad que tratamos, será distinto según se produzca o no dicho consentimiento.

<sup>97</sup> Vid. Art. 39, 2, RGIT.

<sup>98</sup> La Sentencia de 22 enero 1993 del Tribunal Supremo, ha procedido a la anulación de la última expresión de éste apartado: «o por persona o personas designadas por ella», por estimar que es contraria a Derecho. Entre los argumentos fundamentales se encuentran: 1º Que a esas personas no funcionarios no les alcanza el deber de «guardar riguroso sigilo y observar estricto secreto». 2º Por tanto, es menester una protección del llamado «espionaje industrial». 3º La norma anulada carece de cobertura legal que la ampare.

<sup>99</sup> Cfr. Art. 40, 2, b), c) y d) RGIT.

<sup>100</sup> Cfr. LACASA SALAS, J.H. y DEL PASO BENGEOA, J.M.: o.c., p. 211.

## a) Existencia de consentimiento

En éste caso la Inspección puede ejercitar la potestad de acceso en cualquier lugar. Además, una disposición contiene una norma de *presunción* del consentimiento cuando dice: Se considerará que el interesado o el custodio de las fincas prestan su conformidad a la entrada o reconocimiento cuando ejecuten los actos normalmente necesarios que de ellos dependan para que aquellas operaciones puedan llevarse a cabo<sup>101</sup>.

Y aquí es preciso una nueva distinción según se trate del domicilio particular o de lugares empresariales.

1ª *Supuesto de domicilio particular*. ...cuando la entrada y reconocimiento se refieran a un domicilio particular se requerirá expresamente del interesado si consiente el acceso, advirtiéndole de sus derechos<sup>102</sup>. Los comentaristas y la doctrina establecida por el Tribunal Supremo, entienden que ésta regla rige no sólo para el domicilio de las personas físicas sino también para el de las personas jurídicas.

2ª *Supuesto de lugares empresariales*. Los interesados deberán siempre, sin más trámite, permitir el acceso de la Inspección a sus oficinas donde hayan de tener a disposición de aquella durante la jornada laboral aprobada para cada empresa su contabilidad y demás documentos y justificantes concernientes a su negocio<sup>103</sup>. Lo que quiere decir que a la Inspección le bastará ejercer la potestad, con el acto inicial de requerimiento de acceso, es decir sin necesidad de solicitar expresamente el consentimiento del interesado, con advertencia del derecho que tiene a negar la entrada, como ocurre en el supuesto anterior.

## b) Inexistencia de consentimiento

Dada ésta circunstancia, la normativa procura que el ejercicio de la potestad de acceso no pierda de vista los derechos de los obligados tributarios, para lo cual exige la existencia de unos actos de *control* sobre el órgano inspector. También aquí es preciso distinguir según nos encontremos ante el domicilio particular o los lugares empresariales.

1ª *Supuesto de domicilio particular*. Cuando la entrada y reconocimiento se refieran al domicilio particular de una persona física será precisa la obtención del oportuno mandamiento judicial<sup>104</sup>.

2ª *Supuesto de lugares empresariales*. Se precisará autorización escrita, firmada por el Delegado o Administrador de Hacienda territorialmente competente, o por el Director General correspondiente...cuando el interesado o la persona bajo cuya custodia se encuentren las fincas se opusieren a la entrada de la Inspección, sin perjuicio, en todo caso, de la

<sup>101</sup> Cfr. Art. 39, 4, primer inciso, RGIT.

<sup>102</sup> Cfr. Art. 39, 4, último inciso, RGIT.

<sup>103</sup> Cfr. Art. 39, 2, segundo párrafo, segundo inciso, RGIT.

<sup>104</sup> Cfr. Art. 39, 3, primer inciso, RGIT.

adopción de las medidas cautelares que procedan<sup>105</sup>. El Reglamento de inspección otorga a la Inspección de los Tributos, además, la potestad de tomar las llamadas *medidas cautelares* con éstas palabras: ...la Inspección podrá, de acuerdo con la Ley, adoptar las medidas de precaución y garantía que juzgue adecuadas para impedir que desaparezcan, se destruyan o alteren los libros, documentos y demás antecedentes sujetos a examen o se niegue posteriormente su existencia y exhibición<sup>106</sup>.

## BIBLIOGRAFIA UTILIZADA

(que no ha sido citada en el transcurso del trabajo)

AA.VV. *Compendio de Derecho financiero*, de BAYONA DE PEROGORDO, J.J. y de SOLER ROCH, M.T.: Lib. COMPAS, Alicante, 1991, 1ª ed., pp. 370-380.

AA.VV. *Cuestiones tributarias prácticas*, de CASADO OLLERO, G.; FALCÓN Y TELLA, R.; LOZANO SERRANO, C.; y SIMÓN ACOSTA, E.; Ed. La Ley, Madrid, 1989, Cap. XII.

AA.VV. *Curso de Derecho tributario*, de PÉREZ DE AYALA, J.L. y GÓNZALEZ, E.: EDERSA, Madrid, tomo II, 1991, 6ª ed., Leccs. 21ª y 22ª.

AMORÓS RICA, N.: *Ley General Tributaria*, Ed. de Derecho financiero, Madrid, 1967.

ARIAS VELASCO, J.: *Procedimientos tributarios*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1991, 5ª ed., pp. 109-129.

BANACLOCHE, J.: *Manual del contribuyente*, Ed. La Ley, Madrid, 1990, Capítulos VI y VII.

CERVERA TORREJON, F.: *La inspección de los tributos. Garantías y procedimiento*, Ed. IEF, Ministerio de Hacienda, 1975.

DELGADO PACHECO, A.: *Derechos, deberes y facultades del personal inspector en el desarrollo de sus actuaciones*, en Revista «Impuestos», nº 11, Noviembre 1986, pp. 9-29.

ESEVERRI, E.: *Las actuaciones inspectoras*, en Revista de «Derecho financiero y de Hacienda pública», nº 200, 1989.

FALCÓN Y TELLA, R.: *La prescripción en materia tributaria*, Ed. La Ley, Madrid, 1992.

FERREIRO LAPATZA, J.J.: *Curso de Derecho financiero español*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1992, ed. 14ª, pp. 498-503.

GONZÁLEZ NAVARRO, F.: *Derecho administrativo español*, Ed. EUNSA, Pamplona, 1988, tomo II.

GUIO MONTERO, F.: *El contribuyente ante la Inspección de Hacienda*, Ed. Lex Nova, Valladolid, 1991, 3ª ed.

HERRERA MOLINA, P.M.: *La potestad de información tributaria sobre terceros*, Ed. La Ley, Madrid, 1993.

PEREZAGUA CLAMAGIRAND, L.: *La prueba en el Derecho tributario español*, Ed. IEF, Ministerio de Hacienda, 1975.

<sup>105</sup> Cfr. Art. 39, 2, segundo párrafo, inciso primero, RGIT.

<sup>106</sup> Cfr. Art. 35, 1, RGIT.

PÉREZ DE AYALA PELAYO, C.: *Temas de Derecho financiero*, Servicio Publicaciones Facultad Derecho Universidad Complutense, Madrid, 1990, 2ª ed.

PÉREZ ROYO, F.: *Derecho financiero y tributario. Parte general*, Ed. Civitas, Madrid, 1992, 2ª ed., Cap. XII, pp. 235 ss.

POZO LOPEZ, J. del: en *Compendio de Derecho financiero y sistema fiscal español*, Escuela de la Hacienda Pública, Ministerio de Economía y Hacienda, tomo I, 1990, Cap. 9: la Inspección de los tributos, pp. 279 ss.

QUEROL GARCIA, M.T.: *Cómo es y cómo actúa la Inspección de Hacienda*, Ed. Deusto, Bilbao, 1991.

SAINZ DE BUJANDA, F.: *Lecciones de Derecho financiero*, Sección de Publicaciones de la Facultad de Derecho UCM, Madrid, 1991, ed. 9ª, Lección 17.

SANTAMARÍA PASTOR, J.A.: *Principios de Derecho administrativo*, Ed. Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid, vol. I, 1990.

SÁNCHEZ GARCIA, N.: *Inspección. Lugar. (Arts. 141, 142 y 143)*, en Comentarios a la LGT y líneas para su reforma, Libro-homenaje al Prof. Dr. D. Fernando Sainz de Bujanda, Ed. IEF, Madrid, 1991, vol. II, pp. 1665-1673.

VEGA HERRERO, M.: *La prescripción de la obligación tributaria*, Ed. Lex Nova, Valladolid, 1990.