

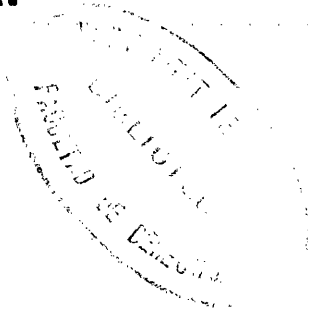
№ Добр 382333  
№ Либр 382334

12109932



UNIVERSITAT DE VALENCIA.  
FACULTAD DE DERECHO

---



**"Análisis de las Funciones  
de la Inspección de los  
Tributos, especialmente  
desde la perspectiva  
constitucional"**

**TESIS DOCTORAL**

*Presentada por:*

**Ana María Juan Lozano.**

*Dirigida por el Catedrático:*

**D. Fernando Cervera Torrejón.**

**VALENCIA**

**Febrero, 1992**

UMI Number: U607212

All rights reserved

INFORMATION TO ALL USERS

The quality of this reproduction is dependent upon the quality of the copy submitted.

In the unlikely event that the author did not send a complete manuscript and there are missing pages, these will be noted. Also, if material had to be removed, a note will indicate the deletion.



UMI U607212

Published by ProQuest LLC 2014. Copyright in the Dissertation held by the Author.  
Microform Edition © ProQuest LLC.

All rights reserved. This work is protected against  
unauthorized copying under Title 17, United States Code.



ProQuest LLC  
789 East Eisenhower Parkway  
P.O. Box 1346  
Ann Arbor, MI 48106-1346





A la memoria de mi madre;  
a ella debo, entre tantas  
cosas, el amor por el estudio.

## INDICE GENERAL

OBJETO DE ESTUDIO, DELIMITACION Y JUSTIFICACION DEL TEMA Y  
PLAN DE EXPOSICION. ...1

PARTE I .LA ACTUACION DE LA INSPECCION GENERAL DE LOS  
TRIBUTOS COMO ACTIVIDAD ADMINISTRATIVA. ...11

CAPITULO 1: LOS CONCEPTOS FUNDAMENTALES DE LAS FUNCIO-  
NES DE LA INSPECCION DE LOS TRIBUTOS. ...12

1.1.Consideraciones generales acerca de la naturaleza  
administrativa de los procedimientos de inspección. ...13

1.1.1.La actividad que discurre a través del procedi-  
miento administrativo: las potestades funcionales...15

1.1.2.Las potestades funcionales como binomio poder-  
deber. ...19

1.1.3.La situación de los administrados frente a las  
potestades administrativas. ...22

1.1.4. La exigencia de cauces formales específicos  
para el ejercicio de las funciones administrativas..24

1.1.5.El acto administrativo como proyección de los  
efectos jurídicos de la potestad. ...24

1.1.6.Incidencia de la creación de la Agencia Estatal  
de Administración Tributaria. ...25

1.2.El título justificativo de las potestades de la Inspección de los Tributos.	...32
1.2.1.La doble operatividad del fin de las potestades:fundamento constitucional y presupuesto de legalidad.	...34
1.2.2.Configuración legal de las potestades inspectoras: remisión a los capítulos correspondientes.	...36
1.2.3.Fundamento constitucional de las actuaciones inspectoras.	...40
1.2.3.1.Incidencia de las fases de aplicación del sistema en los objetivos de justicia tributaria.	...41
1.2.3.2.Doctrina constitucional.	...44
1.2.3.3.Alcance de esta doctrina constitucional.	...48
1.2.4.Imposibilidad de realizar un juicio de legalidad por referencia al fundamento constitucional.	...50
1.2.5.Insuficiencia del principio de legalidad para determinar la legitimidad de la actuación administrativa.	...58
1.2.5.1.Los mecanismos de control del ejercicio legítimo de las potestades inspectoras.El papel de los principios generales del derecho.	...60
1.2.5.2.Consideraciones acerca del proceso	

especial de protección de los derechos fundamenta-  
les en la materia. ...65

PARTE II. LAS FUNCIONES DE LA INSPECCION DE LOS  
TRIBUTOS ...69

Introducción. ...70

CAPITULO 2: LA FUNCION DE COMPROBACION  
E INVESTIGACION. ...74

2.1.Claúsula de habilitación legal ...75

2.2.La competencia en la función de comprobación. ...76

2.2.1.Delimitación de la actividad de  
comprobación e invesigación en sentido propio. ...78

2.2.2.Los organos titulares de competencias de compro-  
bación. ...82

2.2.2.1 La competencia de la inspección en las  
actuaciones de comprobación de valores. ...82

2.2.2.2.Distribución histórica de las funciones  
entre los órganos de gestión e inspeccion. ...87

2.2.2.3.Las limitaciones legales a la potestades  
comprobadoras de los órganos de gestión. ...92

2.2.2.4.Ampliación de las competencias de las  
oficinas liquidadoras: la modificación del  
artículo 160 del Reglamento del IRPF. ...95

2.2.2.5.El titular de la función de comprobación

en actuaciones concretas : su competencia. ...	101
2.3.La extension de la potestad. ...	103
2.3.1.Alcance objetivo de la potestad de comprobación e investigación. ...	103
2.3.1.1.Especificación del objeto de la potestad: las innovaciones reglamentarias. ...	103
2.3.1.2.La comprobación de los deberes tributarios. ...	107
2.3.2.Los principios de unicidad y globalidad de la comprobación. ...	113
2.3.2.1. Los supuestos de quiebra de los principios de unicidad y globalidad de la comprobación. ...	119
2.3.2.1.1.Proyección del principio de unicidad en el ordenamiento actual: la reiteración de actuaciones y actos de comprobación . ...	119
2.3.2.1.1.1.Supuestos de integración de la comprobación. ...	125
2.3.1.1.1.1.Conformidad parcial del interesado a la propuesta de la Inspección. ...	126
2.3.1.1.1.2.Desagregación del hecho imponible. ...	128

2.3.1.1.1.3.Suspensión de las actuaciones.	...131
2.3.1.1.2.La reiteración de la comprobación tributaria con efectos modificativos: posibles supuestos.	...135
2.3.1.1.2.1.La coexistencia de la comprobación gestora e inspectora: relaciones de vinculación entre ellas.	...137
2.3.1.1.2.2.La comprobación abreviada del artículo 34 b) del Reglamento General de Inspección: deficiencias sistemáticas en su regulación.	...143
2.3.1.1.2.3.La facultad del Inspector Jefe de ordenar actuaciones complementarias.	...152
2.3.2.1.2.Las quiebras del principio de globalidad.	...159
2.3.3.Alcance subjetivo de la potestad de comprobación.	...167
2.3.3.1.Los obligados tributarios.	...167
2.3.3.2.La legitimación pasiva en las actuaciones inspectoras.	...172

2.4.La finalidad de las actuaciones como elemento de control en el ejercicio de las potestades.	...185
2.4.1.La iniciación de las actuaciones de comprobación : el fin como condición de su ejercicio.	...191
2.4.1.1.La iniciación de oficio del procedimiento de comprobación.	...191
2.4.1.2.La renuncia a la vocación de generalidad de las comprobaciones.	...197
2.4.1.2.1.La ausencia de juicios de oportunidad en la elección de los sujetos de las actuaciones de comprobación e investigación: el efecto inverso del artículo 109 LGT....	201
2.4.1.2.2.Los planes de inspección : efectos jurídicos frente a terceros.	...205
2.4.1.2.3.La indefensión del obligado frente a la iniciación de actuaciones con motivos viciados.	...212
2.4.1.2.4.El modelo italiano: propuesta alternativa.	...216
2.4.2.La interdicción de la excesividad en la instrucción de las actuaciones.	...229
2.4.2.1.La razonabilidad en la elección del modo de iniciación.	...229
2.4.2.2.El juicio de razonabilidad sobre el ejercicio de las facultades inspectoras.Los actos	



reiterativos y la consiguiente prolongación de la tramitación: vulneración de los principios de eficiencia y economía. ...241

2.4.2.3. Especial consideración a los criterios de razonabilidad y subsidiariedad en el ejercicio de la facultad de entrada y reconocimiento. ...252

2.4.2.3.1. Antecedentes y planteamiento general. ...252

2.4.2.3.2. Delimitación de los lugares cuyo acceso y reconocimiento está condicionado a la obtención de resolución judicial. Interpretación del artículo 87.2 LOPJ. ...264

2.4.2.3.3. Facultades del Juez de Instrucción en la concesión de la autorización de entrada domiciliaria. ...271

2.4.2.3.4. Aplicabilidad de un criterio de subsidiariedad respecto a la denegación del consentimiento. ...274

### CAPITULO 3 : LA NATURALEZA DE LAS ACTUACIONES INSPECTORAS DE COMPROBACION E INVESTIGACION. ...281

3.1. Posiciones ante la naturaleza de la actividad de comprobación. ...284

3.1.1. Los distintos niveles consecuencia de las actuaciones comprobadoras e investigadoras. ...286

3.1.2. Función histórico-reconstructiva de la comprobación. ...289

3.2. Análisis comparativo de los principios y efectos de la actividad de comprobación.	...290
3.2.1. Aplicabilidad del sistema de garantías del artículo 24 de la Constitución a las actuaciones de la Inspección.	...294
3.2.1.1. Carácter sustancial de la comprobación en orden a la legalidad de la liquidación definitiva.	...299
3.2.1.2. Los deberes de colaboración y la carga subjetiva de la prueba. Contrastación con los derechos fundamentales a no declarar contra sí mismos y a no confesarse culpables.	...303
3.2.1.3. Desarrollo contradictorio de las actuaciones de comprobación e investigación.	...311
3.2.1.3.1. Supuesto particular en el desarrollo contradictorio de las actuaciones: la incoación de las actas con prueba preconstituída.	...318
3.2.1.3.2. Similitud del acta con prueba preconstituída con las liquidaciones sobre datos facilitados por un tercero.	...322
3.2.1.4. El derecho a la defensa y asistencia de letrado; el asesor fiscal.	...324
3.2.1.5. Inexistencia de carga objetiva de la prueba: la aplicación de la estimación indirecta.	...330

3.2.1.5.1.Ubicación de la estimación indirecta en el procedimiento de gestión.	...332
3.2.1.5.2.El grado de fiabilidad exigible en la comprobación tributaria.	...334
3.2.1.5.3.Relación entre los deberes de colaboración y el grado de fiabilidad exigible.	...337
3.2.1.5.4.Estructura unitaria de la determinación directa y la estimación indirecta.	...339
3.2.2. La limitación de las facultades inspectoras respecto a los órganos jurisdiccionales : las medidas cautelares del artículo 35 RGI.	...346
3.3.Concepto y alcance del juicio de legitimidad de los actos de comprobación tributaria.	...349
3.3.1.Efectos jurídicos de la presunción de legitimidad de los actos administrativos.	...353
3.3.1.1.La presunción de legalidad de los actos administrativos:¿ejecutividad o presunción de veracidad?.	...354
3.3.2.La motivación en las actas de la Inspección de los tributos.	...362
3.3.2.1.La función de la motivación en el ejercicio de las potestades regladas.	...364

3.3.2.2.Fudamento complejo de la motivación: vinculación entre motivación y posibilidades de defensa.	...367
3.3.2.2.1. La discutible identificación entre motivación y prueba.	...369
3.3.2.2.2.Las distintas categorías de los defectos de motivación.	...372
3.3.2.2.2.1.Omisión de la motivación.	...375
3.3.2.2.2.2.Contenido mínimo de la motivación.	...376
3.3.2.2.2.3.Abstracta falta de idoneidad del razonamiento.	...382
3.3.2.2.3.Respaldo demostrativo del contenido del acta.	...389
3.3.3.La presunción de veracidad del artículo 145.3 de la Ley General Tributaria.	...393
3.3.4.La conformidad del obligado tributario con las actas de la Inspección de los Tributos.	...404
3.3.4.1.Alcance objetivo y efectos de la conformidad en orden a la liquidación definitiva.	...406
3.3.4.2.Posiciones doctrinales sobre la naturaleza de la conformidad.	...410

3.3.4.3. Interpretación del artículo 61.3 del RGI.	...419
---	--------

**CAPITULO 4: LA FUNCION DE LIQUIDACION DE LOS ORGANOS  
INSPECTORES.** ...436

4.1 Introducción.	...437
-------------------	--------

4.2. La atribución de funciones liquidadoras a la Inspección de los Tributos: breve reseña de su evolución.	...439
--	--------

4.3. Justificación jurídica del fin de la especialización orgánica.	...448
--	--------

4.3.1. Legalidad de la atribución de funciones liquida- doras a la Inspección de los Tributos.	...451
---	--------

4.3.2. La justificación material de la acumulación de funciones: posibles vicios de inconstitucionalidad.	...456
---	--------

4.3.2.1. Los argumentos de inconsti- tucionalidad.	...459
---	--------

4.3.2.2. El principio de imparcialidad de la actividad administrativa.	...463
---	--------

4.4. Conexión procedimental de las funciones de comprobación y liquidación.	...469
--	--------

4.4.1. Posiciones doctrinales frente a la estructura del procedimiento de gestión.	...471
---	--------

4.4.2. Jurisprudencia y doctrina administrativa en torno a la impugnabilidad de los actos y actuaciones de la Inspección de los Tributos.	...477
4.5. Facultades de liquidación del Inspector Jefe.	...483
4.5.1. Facultades de liquidación del Inspector Jefe frente a las actas firmadas en disconfomidad.	...484
4.5.1.1. Práctica de la liquidación correspondiente dentro del mes siguiente al término del plazo para efectuar alegaciones.	...487
4.5.1.2. La facultad de ordenar actuaciones complementarias.	...493
4.5.1.3. Carácter reglado de las facultades del Inspector Jefe.	...501
4.5.2. Facultades de liquidación del Inspector Jefe frente a las actas firmadas en conformidad.	...505
4.5.2.1. Corrección de los errores materiales observados en la propuesta de liquidación.	...507
4.5.2.2. La facultad de ordenar actuaciones complementarias.	...513
4.5.2.3. Apertura del expediente del artículo 60.3 por error en la apreciación de los hechos o indebida aplicación de las normas jurídicas....	516
4.5.2.3.1. Corrección de la indebida aplica-	

ción de normas jurídicas. ...516

4.5.2.3.2. Corrección de los "errores en la apreciación de los hechos". ...527

CAPITULO 5: LA FUNCION DE OBTENCION DE INFORMACION.

...538

5.1. Introducción. ...539

5.2. Delimitación de la función de obtención de información atribuida a la Inspección de los Tributos. ...542

5.3. Fundamento y fin del deber de proporcionar información. ...548

5.3.1. Finalidad específica de la función de obtención de información. ...552

5.3.1.1. La trascendencia tributaria como presupuesto común a los dos métodos de solicitud de información: la no admisión de diferencias de graduación entre ellos. ...556

5.3.1.2. Intentos de determinación del concepto jurídico de "trascendencia tributaria". ...562

5.3.2. La solidaridad como fundamento de los deberes de proporcionar información. ...577

5.4. Posibles relaciones de subsidiariedad entre la funciones de comprobación e investigación y la de obtención de información. ...585

5.5. Condiciones de ejercicio de las actuaciones de obtención

de información: análisis del desarrollo reglamentario....588

5.6.Reconocimiento jurisprudencial de la distinción entre los procedimientos de la Inspección de los Tributos. ...602

PARTE III : PROCEDIMIENTOS DE IMPOSICION DE SANCIONES  
DERIVADAS DE LAS ACTUACIONES INSPECTORAS ...610

CAPITULO 6: LA ARTICULACION ENTRE LOS PROCEDIMIENTOS  
DE INSPECCION Y LOS DE IMPOSICION  
DE SANCIONES TRIBUTARIAS. ...611

6.1.Distinción cualitativa entre ambos tipos de procedimientos. ...612

6.2.Desarrollo de los procedimientos sancionadores derivados de las actuaciones inspectoras: la discutible observancia del sistema de garantías del artículo 24 de la Constitución. ...618

6.2.1.Procedimiento para sancionar las infracciones simples. ...619

6.2.1.1.Imposición de sanciones pecuniarias consistentes en multas fijas. ...619

6.2.1.2.Procedimiento para la imposición de sanciones no pecuniarias por infracciones simples. ...637

6.2.2.Imposición de sanciones derivadas de la comisión de infracciones graves. ...646

CONCLUSIONES ...653



<u>BIBLIOGRAFIA</u>	...673
<u>INDICE DE JURISPRUDENCIA Y DOCTRINA ADMINISTRATIVA</u>	...694

## ABREVIATURAS MAS UTILIZADAS

AN	Audiencia Nacional
Art.	Artículo
AP	Audiencia Provincial
AT	Audiencia Territorial
BOE	Boletín Oficial del Estado
C.C.	Código Civil
Cfr.	Confróntese
Cit.	Citado
Ed.	Editorial.
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
LEC	Ley de Enjuiciamiento Civil
Lecrim.	Ley de Enjuiciamiento Criminal
LGT	Ley General Tributaria
LOPJ	Ley Orgánica del Poder Judicial
LPA	Ley de Procedimiento Administrativo
nº.	Número.
Op.cit.	Obra citada
OM	Orden Ministerial
pág.	página
RD	Real Decreto
RD-ley	Real Decreto Ley
RGI	Reglamento General de la Inspección de los Tributos.
RIRPF	Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
RPREA	Reglamento de Procedimiento de Reclamaciones Económico Administrativas.
S/Stcia.	Sentencia
ss.	siguientes
TC	Tribunal Constitucional
TEAC	Tribunal Económico Administrativo Central
TS	Tribunal Supremo
Vid.	Vease
Vol.	Volumen

OBJETO DE ESTUDIO, DELIMITACION Y JUSTIFICACION DEL  
TEMA Y PLAN DE EXPOSICION.

Constituye el objeto del presente trabajo el estudio del núcleo principal de las funciones atribuidas a la Inspección de los Tributos: la función de comprobación e investigación, las funciones liquidadoras y la función de obtención de información. Quedan, por tanto, al margen de nuestra atención principal el resto de las funciones residuales que se atribuyen a estos particulares órganos de la Administración Tributaria, entre las que cabría citar a las funciones de información a los obligados tributarios y a los propios órganos de la Hacienda Pública.

Realmente no plantea dificultad alguna justificar el interés que despierta el tema. Desde una óptica sociológica las actuaciones de la Inspección General de los Tributos se destacan indudablemente como uno de los focos de atención sobresalientes en el ámbito del Derecho Tributario; desde una óptica estrictamente jurídica estas fases de aplicación del sistema tributario ofrecen una multiplicidad de cuestiones dignas de estudio, toda vez que determinan la posición jurídica de administrados y Administración tributaria. El desarrollo otorgado a esta materia por el Reglamento General de la Inspección de los Tributos, aprobado mediante el Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, es lo bastante reciente como para no haber perdido actualidad, al propio tiempo que un estudio basado en el mismo cuenta en la fecha actual con un tiempo de aplicación efectiva y una producción jurisprudencial suficientes como para

permitir una labor de reflexión sobre su efectividad y calidad técnica.

Sin embargo sí es cierto que se nos presentaba una cuestión previa de carácter fundamental, consecuencia de la multiplicidad de aspectos problemáticos que la actividad de la Inspección de los Tributos siempre ha despertado y que quizá se han acentuado con su desarrollo reglamentario. Se trataba de elegir una perspectiva metodológica que dotara de unidad y coherencia al desarrollo de nuestro trabajo, y que al propio tiempo evitara que el discurso se convirtiera en un estudio fragmentario de una sucesión de cuestiones relativas a la actuación de la Inspección de los Tributos. Dada la finalidad del presente trabajo, se trataba de desechar cualquier aspiración de recoger toda la problemática que se plantea en estas fases de la gestión tributaria, para tratar de presentarlas bajo la sistemática de la perspectiva elegida.

De entre los posibles enfoques que podíamos haber escogido, consideramos en su momento preferible remon-  
tarnos como punto de partida hasta la naturaleza misma de los poderes jurídicos con que la Inspección de los Tributos actúa. Ello ofrecía diversas ventajas: en primer lugar, la doctrina administrativista ha alcanzado un notable grado de madurez en el estudio de la naturaleza funcional de las potestades administrativas y de los caracteres de las mismas, lo cual nos ofrecía la seguridad de unos puntos de apoyo sólidamente asentados; en segundo lugar, un estudio de las funciones inspectoras estructurado a partir del examen de cada uno de sus elementos, ofrecía también considerables posibilidades de poder abarcar un conjunto notable de las cuestiones positivas que plantea el Reglamento General de la

Inspección; en tercer lugar y por último, también desde esta perspectiva parecía posible sistematizar el análisis de los pronunciamientos jurisprudenciales que en estos años se han sucedido desde todos los órdenes y que han cobrado una relevancia decisiva. Por último, y dado el proceso de privatización que la reciente creación de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria representa, esta perspectiva ofrecía la posibilidad de desentrañar aquellos caracteres de las funciones administrativas que difícilmente puede renunciarse a conservar en el sistema que se pretende diseñar.

Elegida pues esta perspectiva, el planteamiento de la tesis se nos presentaba del siguiente modo. En primer término, y aunque el núcleo esencial de nuestro estudio estuviera constituido por las tres funciones más arriba anunciadas, nos pareció conveniente incluir un primer capítulo, cuyo carácter previo se resalta encuadrándolo en una parte autónoma, dedicado a recoger las nociones fundamentales respecto a la naturaleza funcional de las potestades administrativas, la técnica de atribución de las mismas a la Administración, la posición jurídica de los administrados frente a ellas, y los actos administrativos como proyección de sus efectos jurídicos. Este breve capítulo no pretende incorporar aportaciones originales sino simplemente recoger conclusiones generalmente aceptadas por la doctrina y que, en los sucesivos capítulos, serán empleadas como puntos de base.

Sí nos interesa especialmente en este primer capítulo hacer hincapié en la especial operatividad que presenta el elemento-fín en las potestades como título justificativo de su ejercicio; así, cobra una especial

relevancia este elemento en orden a determinar el fundamento constitucional de las actuaciones inspectoras, reiteradamente examinado por el Tribunal Constitucional en los últimos años; al propio tiempo, el fin de las potestades continúa actuando como presupuesto de legalidad de su ejercicio. Desde él cabe plantear una posible ilegitimidad de la actuación administrativa tanto mediante la técnica de la desviación de poder como a través de otros mecanismos de control que pretenden superar las posibles insuficiencias del principio de legalidad mediante la actuación de los principios generales del derecho, sistemas éstos últimos que se han revelado de una extraordinaria fecundidad en el ámbito de la gestión tributaria.

Terminada esta primera parte introductoria, se abre la Parte II que recoge el núcleo principal de la tesis, el cual se dedica al estudio de las funciones de comprobación e investigación, liquidación y obtención de información, desde la perspectiva anunciada.

La función examinada en primer lugar es la de comprobación e investigación, la cual sin duda tiene un peso específico propio que explica la mayor atención y extensión que a la misma se dedica. La primera cuestión residía en identificar su cláusula de habilitación legal para poder entrar después a analizar la competencia como primer elemento a considerar. En relación a esta función cobraba una cierta relevancia la distribución de competencias entre los distintos órganos de la Administración tributaria, en tanto que no siempre se ha tratado de una cuestión pacífica, para lo cual existía la necesidad previa de identificar el sentido propio de la comprobación puesto que a lo largo del ordenamiento tributario es posible reconocer diversas manifestaciones

de la misma.

Tras estas cuestiones, en cierto modo preliminares, los aspectos sustantivos más relevantes que presenta la actividad de comprobación e investigación empiezan a desarrollarse con ocasión del análisis de la extensión de la función, estructurado bajo el examen sucesivo del alcance objetivo y subjetivo que el Reglamento General de la Inspección le ha otorgado. El alcance objetivo de esta función inspectora presenta una indudable riqueza y atractivo en su contenido; por un lado permite determinar el objeto de las actuaciones en concreto y, al mismo tiempo, desde él pueden sistematizarse un número considerable de cuestiones particulares relativas a diversas posibilidades de comprobación "parcial". Dada la diferente naturaleza que cabe apreciar en esta serie de "comprobaciones parciales y previas", proponemos una agrupación de las mismas mediante la coordinación entre los sentidos atribuidos más arriba a la actividad de comprobación tributaria y el despliegue de dos posibles principios de "unicidad" y "globalidad" de la comprobación.

Continúa este capítulo segundo con la incorporación de las situaciones pasivas que quedan comprendidas en el alcance subjetivo de la comprobación tributaria, punto en el cual destaca la novedad reglamentaria que supone la incorporación definitiva a nuestro ordenamiento del "obligado tributario" como concepto comprensivo de distintos posicionamientos jurídicos.

Tras ello se agrupan otra serie importante de cuestiones centralizadas en torno al elemento final de la función en cuestión. Ya habíamos advertido en el capítulo uno el gran número de posibilidades que este

punto básico ofrece para poder presentar sucesivamente: la operatividad de la finalidad legalmente prevista como condición positiva del ejercicio de la potestad de comprobación, y desde esta óptica se enlaza con una reflexión acerca del fenómeno progresivo de "no generalización" de las actuaciones de comprobación e investigación; y la interdicción de la excesividad que debe presidir toda la instrucción de las actuaciones, desde la elección del modo de iniciar las actuaciones hasta el despliegue de las diversas facultades de que dispone la Inspección de los Tributos para llevar a cabo su función de comprobación. De entre estas facultades hemos escogido una, la de entrada y reconocimiento, que por su incidencia en bienes jurídicos muy particulares ilustra perfectamente el sentido del juicio de razonabilidad y proporcionalidad que debiera presidir todo el desarrollo de las actuaciones de comprobación e investigación.

El capítulo tres continúa dedicado a la función de comprobación e investigación tributaria, y se inserta antes de ocuparnos del estudio de las funciones de liquidación atribuidas a la Inspección. Ello se justifica, a nuestro entender, por varios órdenes de razones. En primer lugar, en el capítulo anterior han quedado fuera de la óptica elegida las cuestiones quizá más llamativas y más señaladas por doctrina y jurisprudencia: la posible aplicación a las actuaciones inspectoras del sistema de garantías fundamentales previsto en el artículo 24 de la Constitución. El análisis de la situación requiere indeludiblemente un intento previo de determinación de cuál sea la naturaleza atribuida a la actividad de comprobación tributaria para poder concluir si, de acuerdo con ella, resulta o no de aplicación aquel sistema de garantías procesales y, de modo recíproco, identificar las facultades de instrucción y



aseguramiento atribuidas legalmente a los órganos inspectores por referencia a las asignadas a los órganos jurisdiccionales de instrucción.

En segundo lugar, la naturaleza que a la actividad de comprobación se asigne determina también el sentido de la presunción de legitimidad de sus actos, la presunción de veracidad de las actas y diligencias y la naturaleza y efectos jurídicos de la conformidad prestada por el obligado tributario. Se trata pues de aspectos que condicionan las posibilidades de impugnación y los distintos niveles de ilegitimidad que éste puede alegar en un correcto ejercicio de su derecho a la tutela judicial efectiva.

En tercer lugar, la inserción de este capítulo tercero resulta necesaria para diseñar la conexión procedimental y sustantiva entre comprobación y liquidación, y entre comprobación e imposición de sanciones. Dejando momentáneamente al margen este segundo aspecto, el capítulo tercero entronca así directamente con el capítulo cuarto en el cual se examina : en primer lugar, la acumulación de funciones comprobatorias y liquidadoras en los órganos de la Inspección de los Tributos a la luz de la doctrina constitucional; para ocuparnos después del contenido y alcance de las facultades del Inspector Jefe frente a los resultados de la comprobación que se le presentan, las cuales vienen necesariamente condicionadas por la naturaleza y efectos que a la actividad de comprobación e investigación se haya atribuido en el capítulo anterior.

Dejando ya definitivamente las funciones de comprobación y liquidación, que aparecen conectadas en un inescindible procedimiento de gestión o liquidación, nos

ocupamos en el capítulo cinco de una función que está adquiriendo un creciente protagonismo : la de obtención de información. Dado que es clásica la distinción entre dos métodos para solicitar información de terceros, mediante disposición general y mediante requerimiento individualizado, el primer punto consiste en examinar cuáles son las particulares actuaciones de obtención de información para las que resulta competente la Inspección de los Tributos. Sin embargo, antes de entrar en el análisis de su desarrollo reglamentario, hemos considerado necesario incluir determinadas precisiones relativas a ambas modalidades de solicitud de información: su fundamento constitucional y la finalidad específica que a las mismas se atribuye. En estos aspectos resulta fundamental tratar de identificar el título jurídico en virtud del cual resulta exigible de los particulares este deber de colaboración, pues sólo de este modo se puede evitar incurrir en una identificación entre las situaciones jurídicas Administración-obligados tributarios ante las potestades de comprobación y obtención de información. También cobran un especial interés los intentos de determinación del concepto jurídico de los "datos con trascendencia tributaria" que pueden solicitarse, intentos desarrollados preferentemente por vía jurisprudencial y en los que se ha operado un juicio de razonabilidad desde el principio general de proporcionalidad.

Particular interés presenta también el estudio de la inserción de esta función en el procedimiento "clásico" de gestión tributaria, y sus relaciones con la función de comprobación e investigación. De este modo puede concluirse una eventual existencia de relaciones de subsidiariedad entre ambas, y la articulación estructural que permitirá concluir si la complejidad de la

gestión tributaria se traduce o no en autonomía del procedimiento de obtención de información.

Se cierra con el capítulo cinco el núcleo principal de la tesis; sin embargo, y aunque nuestro objeto de estudio no se extiende hasta la potestad sancionatoria de la Administración tributaria, nos parece que el contenido del presente estudio, y en particular del capítulo tercero, exige la incorporación de un capítulo final autónomo que cierre el círculo de las posiciones mantenidas, al que por tanto queremos significar extrayéndolo de la parte II de la tesis. Se justifica así un último capítulo dedicado a examinar, desde una perspectiva puramente procedimental, la articulación entre las actuaciones inspectoras y las de imposición de sanciones derivadas de las mismas.

Ello resulta necesario porque las conclusiones que se alcanzan en el capítulo tercero respecto a la naturaleza y principios por los que se rige la actividad de comprobación, se hallan en íntima conexión con los perfiles que presente la articulación entre actuaciones de inspección y procedimiento para la imposición de sanciones tributarias. Las deficiencias estructurales que puedan apreciarse en esta articulación presentan un relieve especialmente grave en tanto que pueden condicionar no sólo la subsistencia de la doctrina constitucional respecto a la actividad de comprobación e investigación, sino también otra doctrina que confluye en esta materia, de un relieve tan sobresaliente como es la relativa a la identidad sustancial entre infracciones penales y administrativas, y la correspondiente extensión a éstas últimas de los principios por los que se rige la imposición de penas.

No pretende ser ésta una tesis cerrada que abarque y ofrezca respuesta a todos los interrogantes que suscita la actividad de la Inspección de los Tributos; no obstante, creemos que desde la perspectiva elegida se puede ofrecer una panorámica amplia desde la que se intenta estudiar, con unas ciertas dosis de coherencia y unidad, la abundante producción doctrinal y jurisprudencial de los últimos años, al tiempo que permita un análisis paralelo del Derecho positivo vigente, constituido principalmente por el Reglamento General de la Inspección de los Tributos, sin caer en unos comentarios fragmentarios del mismo. Tratando de combinar los factores anteriores se observará en determinados apartados la atención preferente prestada a la jurisprudencia y doctrina administrativa, mientras que en otros cobra un relieve especial la exégesis de la norma reglamentaria.

Somos conscientes, no obstante, de que con la delimitación efectuada del tema de estudio quedan relegados múltiples aspectos que inciden en el desarrollo de las actuaciones de la Inspección de los Tributos, mientras que otros únicamente han sido estudiados de modo colateral. Pensamos que la amplitud de aspectos de la relación tributaria sobre los que incide la actividad inspectora es tal, que las restricciones del objeto de estudio resultan ineludibles ya que vienen impuestas por las exigencias de ofrecer un marco conceptual bien identificado.

PARTE I : LA ACTUACION DE LA INSPECCION  
GENERAL DE LOS TRIBUTOS COMO ACTIVIDAD  
ADMINISTRATIVA.

**CAPITULO 1: CONCEPTOS FUNDAMENTALES DE LAS FUNCIONES DE LA INSPECCION DE LOS TRIBUTOS.**

### 1.1.Consideraciones generales acerca de la naturaleza administrativa de los procedimientos de inspección.

Bajo rúbricas como "procedimiento de la Inspección", "procedimiento en la Inspección" o "procedimiento inspector" se han publicado numerosos estudios doctrinales en los que se han alcanzado precisiones terminológicas -sobre las cuales, por su grado de difusión y conocimiento, nos permitimos no insistir en este momento - acerca de la doble perspectiva, orgánica y funcional, desde la que puede estudiarse la Inspección de los Tributos, así como la distinción entre "función inspectora" y "funciones que realiza la Inspección"<sup>(1)</sup>. Tales distinciones terminológicas encierran un contenido jurídico que, por lo que ahora nos interesa, tiene como base la correspondencia lógica que existe entre función y procedimiento.

Precisamente es esta correspondencia el punto de partida que elegimos para nuestro trabajo; quizá pudiera juzgarse excesivamente obvia esta afirmación para el fin que nos proponemos, sin embargo nos parece que un

---

<sup>1</sup> Sobre estos puntos vid. Cervera Torrejón, F. La inspección de los Tributos. Garantías y procedimiento. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1975, págs. 17-21.

análisis adecuado de las situaciones jurídico-subjetivas que surgen con ocasión de las actuaciones inspectoras no puede sino comenzar estudiando la naturaleza y régimen jurídico de las mismas desde las nociones elaboradas en el seno de la Teoría General del Derecho y, especialmente, del Derecho Administrativo. De ello se van a derivar importantes consecuencias que deben informar todo el procedimiento de actuación de la Inspección de los Tributos; es posible que a partir de este esfuerzo de síntesis pueda contribuirse en alguna medida a clarificar las complejas relaciones entre los administrados y la Administración tributaria.

No nos olvidamos de las especialidades que se le reconocen al procedimiento inspector, pero tales especialidades lo son respecto al procedimiento general regulado en la Ley de Procedimiento Administrativo en el que, según confiesa la Exposición de Motivos del Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos (2), pretende inspirarse. Por tanto nos hallamos ante un procedimiento administrativo, por oposición a los procedimientos jurisdiccionales, especial; ya el Decreto de 10 de octubre de 1958, dictado en desarrollo de la LPA, señaló el procedimiento de inspección de los diferentes impuestos como uno de aquellos cuya regulación especial continuaría vigente tras la entrada en vigor de la LPA, regulación constituida en nuestro caso por la Real Orden de 13 de julio de 1926.

---

<sup>2</sup> En adelante RGI.



**1.1.1. La actividad que discurre a través del procedimiento administrativo: las potestades funcionales.**

Por tanto podemos acudir a la definición que del procedimiento administrativo ofrece la Exposición de Motivos de la LPA: "el procedimiento administrativo es el cauce formal de la serie de actos en que se concreta la actuación administrativa para la realización de un fin". A pesar de las divergencias doctrinales acerca de la esencia de este fenómeno, existe una amplia coincidencia en reconocer que se trata de un concepto puramente formal (3); lo que diferencia al procedimiento administrativo de los demás tipos de procedimiento, como pone de relieve González Pérez (4), es precisamente la función que a través del mismo se realiza; este autor expresa de modo concluyente la correspondencia a que antes aludíamos: "la función administrativa requiere un procedimiento".

Esta singularidad del procedimiento administrativo es consecuencia, a su vez, de la singularidad de las potestades administrativas. Como todas las potestades públicas, a cuyo género pertenecen, las potestades administrativas constituyen un poder reconocido por el

---

<sup>3</sup> Mayoritariamente se aceptan por la doctrina las críticas formuladas por Sandulli contra la configuración del procedimiento como entidad sustancial. Sandulli, A.M. Il procedimiento amministrativo, Ed. Giuffrè, Milan, 1964, págs. 31- 39.

<sup>4</sup> González Pérez, J. Comentarios a la Ley de Procedimiento Administrativo, Ed. Civitas, Madrid 1989, pág. 77.

Derecho y conferido por el ordenamiento a determinados centros de poder público pero, como advierte García de Enterría (5), lo significativo del fenómeno en el caso de la atribución de potestades a la Administración pública reside en que de este modo se concreta el principio de legalidad de la actuación de la Administración (6). En expresión de Bohoyo Castañar (7), "la legalidad atribuye potestades a la Administración y la acción administrativa ha de fundamentarse en el poder atribuido y delimitado por la Ley con carácter previo. Dicha acción no estará legitimada si falta esa atribución de potestad".

La atribución legal de potestades es pues el mecanismo técnico que faculta a la Administración para su actuación, y se faculta a la Administración para que, según el art. 103 de la Constitución, "sirva con objetividad los intereses generales" (8). Este dato, el

---

<sup>5</sup> García de Enterría, E. y Ramón Fernández, T. Curso de Derecho Administrativo, Vol. I, 4ª Edición, Ed. Civitas, Madrid 1988, pág. 422-423.

<sup>6</sup> Acerca de los aspectos básicos del principio de legalidad de la actuación administrativa puede consultarse la sistematización de Bohoyo Castañar, F. El principio de legalidad financiera como presupuesto de validez del acto administrativo, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1986, págs. 19-46.

<sup>7</sup> Bohoyo Castañar, F. El principio de legalidad financiera como presupuesto..., op. cit. pág. 36.

<sup>8</sup> Respecto a las funciones que cumple la noción de interés público en el Derecho público vid., entre otros, Sainz Moreno, F. "Reducción de la discrecionalidad: el interés público como concepto jurídico". Civitas Revista

ejercicio orientado a la consecución de los intereses públicos cuya observancia condiciona la validez de los actos en que se expresa, es el que permite afirmar a la doctrina administrativa que lo característico de la gran mayoría de las potestades administrativas, exceptuando las puramente organizatorias, es su naturaleza de potestades funcionales o potestad/función. Así, para De la Cuétara (9) "la existencia de unas potestades funcionales en nuestra Constitución se desprende de varios tipos de argumentos. El primero, el hecho de que si los constituyentes han contemplado una función administrativa, las potestades que con ella se correspondan serán de este tipo (art. 152.1º C.E.). El segundo, que estando la actuación administrativa justificada por los fines a que se dirige (art. 106.1º C.E.) resulta lógico que la persecución de estos fines (servir con objetividad los intereses generales) se configure como una función y, por tanto, las potestades que se ejerciten sean potestades funcionales".(10)

---

Española de Derecho Administrativo, n 8, 1976; y, Jordana de Pozas, L. "El problema de los fines de la actividad administrativa", Revista de Administración Pública nº 4, 1951, págs. 11-28.

9 De la Cuétara, J.M. Las potestades administrativas, Ed. Tecnos, Madrid 1986, pág.20.

10 De la Cuétara distingue una "dicotomía fundamental potestad/poder y potestad/función". Reserva la denominación potestad/poder para la legislativa y jurisdiccional puesto que en ellas concurre el dato de ser creativas (en mayor medida la potestad legislativa que la jurisdiccional) y operar en el ámbito superior del ordenamiento jurídico. A ellas se encuentran subordinadas las potestades/función en las que el fin al cual deben atenderse puede ser usado como punto de contraste para el enjuiciamiento del acertado uso de una potestad,

A la misma conclusión se llega observando la cuestión desde otra perspectiva que atienda a las posiciones subjetivas de los titulares formales de las potestades y los beneficiarios últimos del ejercicio de las mismas. Desde el momento en que se admite, en palabras de Sanchez Morón (11) que "la magna división categorial entre los intereses privados, individuales y formalmente iguales, y el interés general, distinto ónticamente de aquellos, es una ficción jurídica, un mito decimonónico, que ha pasado ya a la historia", estamos confiriendo a la Administración una cierta posición de mandataria con el objetivo de servir los intereses de la colectividad; se ha desterrado así la posibilidad de que pueda existir un interés propio de la organización administrativa para cuya satisfacción se hayan atribuido las potestades y, por tanto, se ha

---

lo que no ocurre con el poder.

11 Sanchez Morón, M. "El principio de participación en la Constitución española". Revista de Administración Pública, nº 89, 1979, pág. 172.

En el mismo sentido Sainz Moreno, F. "Reducción de la discrecionalidad ...", Op. cit., pág. 73 "la noción de interés público, al ser expresión de aquello que los intereses privados tienen de común, no se opone ni se superpone a esta última, sino que, en alguna medida, la asume. El valor positivo que refleja el concepto de interés público deriva de la preeminencia que lo público tiene sobre lo privado, no por ser distinto, sino por ser general. Tomado en sí mismo, el concepto de interés público coincide con el de interés general y con el de bien común de todos los ciudadanos. Se trata, pues, de una noción indeterminada pero no por eso menos operativa en el ámbito del Derecho".

producido la disociación entre los sujetos antes mencionados: titular de potestades y beneficiarios de su ejercicio. Lo cual nos permite añadir al de funcionales otro calificativo para las potestades administrativas: potestades fiduciarias.

### 1.1.2. Las potestades funcionales como binomio poder-deber.

De todo ello se derivan importantes consecuencias jurídicas que descienden a un plano mucho más positivo del comentado hasta el momento. El término poder-deber con el que también se suele ilustrar el concepto de función es significativo del doble sentido, positivo y negativo, en que se encuentra vinculada la Administración en su ejercicio. Vinculada la potestad a un deber, ello implica que, por un lado, la Administración deberá ejercitar la potestad siempre que se lo exija el cumplimiento de tal deber y, por otro, que sólo podrá ejercitarla en la medida en que su ejercicio sea un medio de cumplir dicho deber (12).

En sentido positivo parece claro que una omisión en el ejercicio de las potestades cuando las circunstancias lo exijan supone una irregularidad en el funcionamiento de la Administración, lo cual justifica que se arbitren determinados mecanismos para que resulte exigible por parte de los administrados el deber de

---

12 Sanchez Serrano, L. "En torno a la función comprobadora de la Administración Pública en la gestión de los tributos", Civitas Revista Española de Derecho Financiero, nº 3, 1974, pág. 585.

actuación de las potestades. No vamos a examinar aquí los mecanismos que dispone nuestro ordenamiento para ello, ni tampoco las posibles lagunas que puedan encontrarse; sí nos ocuparemos en el lugar oportuno de analizar los existentes para accionar las funciones que discurren por los procedimientos objeto de estudio. Por el momento únicamente queremos señalar los efectos que, genéricamente, se derivan de la inactividad de la Administración. De la Cuétara (13) entiende que, tras la entrada en vigor de la Constitución, el principio de enjuiciabilidad del incumplimiento del deber de ejercicio de una potestad significa esencialmente dos cosas: "una, que el particular pueda acceder a la tutela efectiva de jueces y tribunales, y otra, que se utilizará para el control de dicha inactividad todo el Derecho, sin que la ausencia de norma signifique ausencia de jurisdicción".

El sentido negativo apuntado, según el cual las potestades funcionales sólo pueden ejercitarse en tanto supongan el cumplimiento de dicho deber, se plasma en el art. 106 C.E. que extiende el control de la actuación administrativa por parte de los Tribunales a la verificación del "sometimiento de ésta a los fines que la justifican". De este modo se ha consagrado en el texto constitucional la exigencia de que el fin sea en todo caso un elemento reglado aún en las potestades discrecionales; lo cual posibilita el control de la actuación administrativa mediante dos importantes mecanismos jurídicos: la técnica de anulación de los actos administrativos por desviación de poder y, resorte de gran

---

<sup>13</sup> De la Cuétara, J.M. Las potestades ..., Op.cit., pág. 51.

operatividad en nuestro ordenamiento actual, el control de la actuación administrativa desde el principio de proporcionalidad.

La naturaleza funcional de las potestades inspectoras ha sido subrayada por la reciente sentencia del Tribunal Constitucional de 26 de abril de 1990 en los siguientes términos:

"...La ordenación y despliegue de una eficaz actividad de inspección y comprobación del cumplimiento de las obligaciones tributarias no es, pues, una opción que quede a la libre disponibilidad del legislador y de la Administración, sino que, por el contrario, es una exigencia inherente a un "sistema tributario justo" como el que la Constitución propugna en el art. 31.1: en una palabra, la lucha contra el fraude fiscal es un fin y un mandato que la Constitución impone a todos los poderes públicos, singularmente al legislador y a los órganos de la Administración tributaria. De donde se sigue asimismo que el legislador ha de habilitar las potestades o los instrumentos jurídicos que sean necesarios y adecuados para que, dentro del respeto debido a los principios y derechos constitucionales, la Administración esté en condiciones de hacer efectivo el cobro de las deudas tributarias, sancionando en su caso los incumplimientos de las obligaciones que correspondan a los contribuyentes o las infracciones cometidas por quienes esten sujetos a las normas tributarias".

### 1.1.3. La situación de los administrados frente a las potestades administrativas.

Hasta el momento nos hemos ocupado de la naturaleza de las potestades que se ejercen a través de los procedimientos administrativos, para llegar a la conclusión de que nos encontramos ante el desarrollo de "funciones administrativas" cuya esencia se concreta en una duplicidad poder-deber de actuación en orden a la consecución de los fines que las justifican. Pero no hemos descendido a analizar las consecuencias que se derivan de esta figura jurídica en cuanto a las situaciones pasivas de los administrados una vez que ha operado la técnica de atribución de la potestad por la legalidad. Nos parece especialmente importante recordar cual es esa posición jurídica de los administrados por cuanto las notas que implica el concepto de potestad son algo a lo que frecuentemente vamos a aludir en el estudio de las potestades que se ejercen a través de las actuaciones inspectoras; el enfoque elegido para realizar el presente trabajo tiene estas nociones como uno de sus pilares básicos del que no se puede prescindir si pretendemos extraer de la profusa y compleja normativa sobre inspección tributaria aquel conjunto de normas jurídicas que constituyen el sistema de garantías de que disponen los particulares, puesto que la sujeción a las potestades "no debe ser tomada, ad pedem literae, como equivalente a sometimiento, situación de minoración de garantías, o situación de inferioridad ante el



prepotente titular de una potestad".(14)

Hemos utilizado ya el término "sujeción" al que prácticamente la totalidad de la doctrina (15) reconoce como polo opuesto de la potestad, estableciéndose en consecuencia el binomio potestad-sujeción. Esta estructura bipolar no constituye en sí misma una relación jurídica y carece de un objeto específico; no consiste en una pretensión particular sino en la posibilidad abstracta de producir efectos jurídicos sobre terceros, por lo que esos terceros simplemente se encuentran en la abstracta situación de sujeción que supone la inexcusabilidad de soportar los efectos jurídicos que dimanen del ejercicio de las potestades. Se trata por tanto de posicionamientos recíprocos en los que la falta de objeto específico mantiene latente una serie indefinida de relaciones que, en su momento, surgen del ejercicio de la potestad. Por tanto a la mera existencia de la potestad no corresponden deberes ni obligaciones por parte de los administrados que, sólo eventualmente, podrán surgir de las relaciones jurídicas que la potestad es capaz de crear.

---

14 De la Cuétara, J.M. Las potestades ..., Op. cit. pág. 40.

15 Para el desarrollo de este punto seguimos, fundamentalmente a García de Enterría, E. y Fernández, T. Curso de Derecho Administrativo..., Op. cit. págs. 418 y ss; De la Cuétara, J.M. Las potestades administrativas ..., Op. cit. págs. 40 y ss; y, Pérez de Ayala, J.L. "Potestad de imposición y relación jurídica tributaria (II). Revista Española de Derecho Financiero y Hacienda Pública 1970.

#### 1.1.4. La exigencia de cauces formales específicos para el ejercicio de las funciones administrativas.

Tras esta somera reflexión acerca del concepto de función, procede ocuparse de la justificación que se ha dado a su encauzamiento a través del procedimiento administrativo. González Pérez (16) resume la doble perspectiva con la que se ha operado en esta materia: el procedimiento administrativo se ha articulado al mismo tiempo como garantía del interés público y de los derechos de los particulares. Nada nuevo podemos aportar a materia tan estudiada por la más prestigiosa doctrina, únicamente queremos reiterar la superación, más arriba apuntada, de los planteamientos liberales que situaban como único y fundamental objetivo la garantía de los administrados. La configuración actual del Estado social de Derecho exige prestar una atención simultánea a la protección del ejercicio de las prerrogativas públicas, protección que partiendo del sometimiento de ambas partes a la legalidad, se alcanza con la regulación del procedimiento administrativo. Esta preocupación creciente por alcanzar a través de los procedimientos la salvaguarda de los fines de la actuación administrativa, se hace especialmente patente en la materia tributaria que nos ocupa.

#### 1.1.5. El acto administrativo como proyección de los efectos jurídicos de la potestad.

Ya desde estas primeras páginas se advierte nuestra

---

<sup>16</sup> González Pérez, J. Comentarios a la Ley de Procedimiento ..., Op. cit. pág. 77.

intención de estudiar desde una perspectiva dinámica la actuación de los órganos de la Inspección de los Tributos; en consecuencia, aquellos actos con los que, provisional o definitivamente, se pone fin al procedimiento o procedimientos en cuestión van a ser analizados en tanto que actos en los que se concreta el ejercicio de las potestades administrativas. En efecto, el círculo de la actuación administrativa queda cerrado con la expresión de una potestad en un acto administrativo, cuya relevancia jurídica no es otra que la proyección a una situación concreta de aquellos efectos jurídicos que la potestad tiene como propios y frente a los cuales el administrado sólo soportaba una genérica sujeción, será pues la expresión de esa potestad la que conecte el acto administrativo a la legalidad. Esa conexión a la legalidad supone que el ejercicio legítimo de la potestad se proyecta sobre todos los elementos del acto administrativo, materializándose en los requisitos de validez de los mismos.

Desde esta óptica analizaremos aquellos actos que, en la regulación actual, ponen fin a los procedimientos que sirven de cauce a las distintas funciones atribuidas a la Inspección de los Tributos.

#### 1.1.6. Incidencia de la creación de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria.

El marco conceptual y jurídico diseñado en los epígrafes anteriores es el que se deriva de la propia Constitución, cuyo artículo 103.1 especifica: "la Administración pública sirve con objetividad los

intereses generales, y actúa de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, con sometimiento pleno a la ley y al Derecho".

Ahora bien, en el desarrollo de éste y los siguientes apartados no puede dejar de tenerse presente la creación, mediante Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991, de la "Agencia Estatal de Administración Tributaria", un ente de los previstos en el artículo 6.5 de la Ley General Presupuestaria, con personalidad jurídica propia y plena capacidad pública y privada". A renglón seguido establece el artículo 103 de dicha ley, en la redacción que le otorga la Disposición Adicional 17ª de la Ley 18/1991, de 6 de junio, dos párrafos decisivos : "2.La Agencia Estatal de la Administración Tributaria es la organización administrativa responsable, en nombre y por cuenta del Estado, de la aplicación efectiva del sistema tributario estatal y del aduanero, y de aquellos recursos de otras Administraciones y Entes Públicos nacionales o de las Comunidades Europeas cuya gestión se encomiende por ley o por convenio".

3. Corresponde a la Agencia Estatal de Administración Tributaria desarrollar las actuaciones administrativas necesarias para que el sistema tributario estatal y el aduanero se apliquen con generalidad y eficacia a todos los obligados tributarios, mediante los procedimientos de gestión, inspección y recaudación tanto formal como material, que minimicen los costes indirectos derivados de las exigencias formales necesarias para el cumpli-

miento de las obligaciones tributarias".

En la doctrina administrativa García de Enterría y Ramón Fernández (17) se han ocupado de estudiar el fenómeno de multiplicación de estos entes públicos institucionales, de cuya observación se advierte que la creación de estos entes surge primariamente por las necesidades de gestión de ciertos servicios técnicos especializados que conviene dotar de una organización propia, separada de la común que gestiona el conjunto de competencias. Un grado extremo de esa organización ad hoc consiste en investir a ésta del dato formal de la personalidad jurídica, de forma que se independice no sólo como simple conjunto de personas y medios materiales adscritos a la organización de un sólo servicio, sino como centro de imputación de relaciones jurídicas.

En el propio Preámbulo de la Ley 31/1990, de Presupuestos Generales del Estado para 1991, por la que se crea la Agencia, se advierte el peso decisivo que han tenido los objetivos de eficacia en la gestión del sistema tributario (18). De ese modo Delgado Pacheco

---

17 García de Enterría y Ramón fernández, Curso de Derecho Administrativo, Op. cit. págs. 382-393.

18 "...en el ámbito de la organización de la Administración pública, es preciso destacar la importante transformación ...de la Administración Tributaria del Estado, dotándola de una forma jurídica caracterizada por una eficaz correlación entre la estructura de la nueva entidad y las funciones a desempeñar por la misma, y por la adecuada combinación de normas públicas y privadas que permita conseguir la máxima operatividad en el desempeño de tales funciones y, en concreto, la de la gestión eficaz del sistema tributario".

destaca que la razón de ser del nuevo ente descansa en razones vinculadas a un cambio en la concepción global del modo de organización del Estado, pasando de una organización uniforme y con amplios campos de gestión centralizada por órganos interrelacionados con todas las áreas de la Administración, a un modelo apoyado en organismos o agencias autónomas, que particularizan esos campos de gestión antes centralizada. (19)

Esta búsqueda de la eficacia en la gestión tributaria se identificaría con uno de los tres motores de este proceso singular, al cual la doctrina administrativista citada suele añadir un efecto deliberadamente buscado- el reconocimiento formal de la capacidad patrimonial del ente personificado- , al tiempo que advierte de los abusos en esta utilización de la personalidad jurídica con la finalidad de una huída de controles que puede extenderse a una huída generalizada del Derecho administrativo común.

La postura crítica de la doctrina es especialmente dura en este punto, y así García de Enterría denunciaba que "es absolutamente injustificable esa huída cuando estamos al margen del supuesto de las empresas públicas que actúan en el tráfico sometidas a un régimen mercantil, y hemos de mantenernos en el ámbito del Derecho Público, pues sólo muy excepcionalmente las exigencias de la gestión específica que el ente cumple pueden justificar la creación de un *ius publicum singulare* y

---

<sup>19</sup> Delgado Pacheco, A, "La creación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria", Impuestos, 1991/I, pág. 1393.

puede decirse que nunca cuando tal singularidad intenta sólo una liberación de la legalidad en su aspecto limitativo y de garantía" (20). La cuestión se torna especialmente grave por lo que respecta a la Agencia Estatal de Administración Tributaria pues, como advertía Pita Grandal (21), puesto que no estamos ante un mero ente gestor de servicio público sino ante un ente responsable de la aplicación efectiva del sistema tributario estatal, respecto al cual, ni siquiera forzando las normas constitucionales, podría defenderse su privatización (22). Y ello porque la aplicación del sistema tributario no es sino uno de los dos planos de actuación del poder financiero.

Observando la normativa aplicable se advierte que la desnaturalización que pudiera apreciarse en los funciones atribuidos a la misma quiere reducirse al máximo, recalándose el carácter público-administrativo de la Agencia y su intrascendencia respecto del grupo normativo que regula el procedimiento de gestión tributaria, puesto que en el apartado 2 del mismo artículo 103 de la Ley 31/1990 se establece: "La

---

20 García de Enterría y Ramón fernández. Curso de Derecho ..., Op. cit. pág. 386.

21 Pita Grandal, Ana Ma. "La Agencia Estatal de Administración Tributaria", Civitas Revista Española de Derecho Financiero, nº 71, 1991, pág. 372.

22 Sobre este punto también coincidía Delgado Pacheco en afirmar que "la creación del nuevo ente ni supone, ni debe suponer, ni puede implicar constitucionalmente una privatización de las funciones de la Administración tributaria o del ejercicio de sus potestades administrativas. Vid. "La creación de la Agencia..." op. cit. pág. 1392.

Agencia se regirá por lo dispuesto en la presente Ley y en sus normas de desarrollo. Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo anterior, la Agencia Estatal de Administración Tributaria se regira en el desarrollo de las funciones de gestión, inspección, recaudación y demás funciones públicas que se le atribuyen por el presente artículo, por lo dispuesto en la Ley General Tributaria, en la Ley de Procedimiento Administrativo y en las demás normas que resulten de aplicación al desempeño de tales funciones".

Por tanto, la regulación sustancial de las funciones que constituye el objeto del presente estudio no sufre alteración por lo que consideramos que, salvo las referencias orgánicas, continúan vigentes todas las normas que se van a estudiar a lo largo del trabajo persistiendo la distinción entre las diversas funciones que ahora resultan atribuidas a la Agencia Estatal de Administración Tributaria. Por lo que respecta a este inciso, Pita Grandal concluía que "es posible que deba reconocerse que formalmente, la normativa específica de la Agencia, que somete a ésta a todas las normas del Derecho Público que corresponda por el desarrollo de las funciones públicas que tiene encomendadas, es respetuosa con el marco constitucional".<sup>(23)</sup>

Sin embargo, las dudas surgen respecto al contenido de la previsión del apartado 2.3 del artículo 103 que estamos examinando, en el cual se declara la posibilidad de que la Agencia constituya o participe en toda clase

---

<sup>23</sup> Pita Grandal, A.M. "La Agencia ...", Op. cit. pág. 374.



de entidades que adopten la forma de sociedad mercantil y cuyo objeto social esté vinculado con los fines y objetivos de aquélla. Los entes públicos institucionales presentan una nota fundamental, y es la relación de instrumentalidad que guardan respecto de su ente matriz, la cual se manifiesta en una serie de peculiaridades que comienzan desde el propio fin o servicio para cuya gestión se crea el ente institucional. Este fin es propio del ente matriz, cuya titularidad mantiene, y en modo alguno se transfiere, tras la creación de la entidad filial, y cuya responsabilidad política de organización y rendimiento siguen siendo propios del ente matriz. En este sentido se ha notado que el ente institucional no tiene fines propios, sino que actúa directamente los fines del ente fundador (24).

Dada la especial operatividad que cabe atribuir a la finalidad de las potestades administrativas, como de inmediato vamos a ver, no cabe sino observar con cautela la utilización que se haga de esta previsión que permite a la Agencia constituir o participar en el capital social de sociedades mercantiles cuyo objetivo esté vinculado con los fines y objetivos de la Agencia. Ante esta previsión entiende Delgado Pacheco que "tal participación no puede ni va a suponer ninguna encomienda de funciones administrativas a entes privados, bien en su régimen de actuación, o bien, mucho menos, en su composición accionarial o de capital "

---

<sup>24</sup> Vid. García de Enterría y Ramón Fernández, Curso de Derecho..., Op. cit. pág. 388.

(25), mientras que Pita Grandal advierte que dónde la ley no precisa es posible un desarrollo posterior en muchos sentidos, "y no vale a este respecto, entiendo, pensar que la Inspección de los Tributos no se desprenderá de funciones que le son propias y típicas. Evidentemente no debería hacerlo, pero no por voluntarismo sino porque existen límites precisos y claros en el ordenamiento que lo impiden". (26)

### 1.2.El título justificativo de las potestades de la Inspección de los Tributos.

En las páginas anteriores no hemos pretendido sino sintetizar algunos aspectos de la teoría general de las potestades administrativas, cuya notable elaboración doctrinal ha alcanzado un alto grado de aceptación que nos ofrece una base lo suficientemente sólida como para intentar su traslado hasta la esfera de la Inspección de los tributos. Por cuanto hemos atribuído la naturaleza de funcionales a las potestades otorgadas por la legalidad a los organos de la Inspección de los Tributos, cual

---

<sup>25</sup> Delgado Pacheco, A. "La creación de la Agencia ...". Op. cit. pág. 1396.

<sup>26</sup> Continuaba esta autora exponiendo sus temores de que "respecto a esta vía de desarrollo de la Agencia se plantea, sobre todo, en relación con aplicaciones concretas de dicha previsión, que de forma paladina consigan burlar la voluntad constitucional en relación con una de las facetas del poder financiero y que finalmente tengamos una Administración financiera que se apoya sustancialmente en sociedades privadas para la aplicación de los tributos sin renunciar previamente a la serie de prerrogativas, de facultades extraordinarias que le otorga el ordenamiento". "La Agencia Estatal..."- Op. cit. pág. 374.

quier estudio que se pretenda sobre las mismas debe examinar el interés público para cuya consecución han sido concebidas; cuando, como es el caso, encontramos en el ordenamiento jurídico la atribución de un haz de poderes jurídicos a unos mismos órganos administrativos se manifiesta con toda claridad la aptitud de la legalidad para descomponer ese fin de interés general en diversas finalidades específicas, todas ellas convergentes en aquél punto, las cuales habilitan a la Administración con potestades de contenido diverso. Quizá sea uno de los ejemplos más claros precisamente éste de las potestades de la Inspección de los Tributos, por ello consideramos conveniente comenzar reproduciendo la definición legal de estas funciones, tal como se contiene en sus correspondientes cláusulas de habilitación, para posteriormente tratar de establecer cual es aquél fin común, el cual, tras la Constitución de 1978, alcanza la calificación de fundamento y límite constitucional de estas funciones.

Es necesario distinguir la operatividad del elemento final de las potestades inspectoras en estos dos planos: de la adecuación al mismo, tal y como se encuentra configurado en la cláusula de habilitación, deriva la legalidad del ejercicio de tales funciones; en el plano constitucional el interés general que se pretende tutelar de forma autoritaria interviene como elemento de medida/contraste en los procesos de ponderación entre los diversos valores constitucionales que puedan entrar en conflicto.

**1.2.1. La doble operatividad del fin de las potestades: fundamento constitucional y presupuesto de legalidad.**

En efecto, si ya la doctrina administrativa había advertido tiempo atrás de la importancia del elemento final de las potestades para controlar el sometimiento de la Administración a la legalidad (27), puesto que sólo de este modo se puede concluir el alcance de las mismas amparado por el ordenamiento en que se integran (28), debe tenerse en cuenta que tras la promulgación de

---

27 Sainz Moreno, F. "Sobre el interés público y la legalidad administrativa (En torno a la obra de TRUCHET, les fonctions de la notion d'intérêt général dans la jurisprudence du Conseil d'Etat)", Revista de Administración Pública, nº 82, 1977, distingue las dos funciones generales que cumple la noción de interés general en relación con la actividad administrativa: a) factor de aplicación del Derecho, y b) factor de legalidad de la actividad administrativa. Esta última función opera tanto en sentido negativo - límite legal a la acción administrativa que se manifiesta en la desviación de poder- como positivo - requisito de legalidad de la actuación administrativa: es necesaria su estricta conformidad con la noción de interés público. En consecuencia el interés general se erige en fundamento y límite de las potestades administrativas.

Sobre estas nociones vid. también Morena y De la Morena, L. De la "Los fines de interés público como causa y como límite de la competencia y como medio y medida de control jurídico", Revista de Administración Pública, nº 85, 1978, pág. 151.

28 Sobre este punto Collado Yurrita, M.A. "Las inspecciones tributarias y las situaciones jurídicas del contribuyente en el Derecho italiana", Civitas Revista Española de Derecho Financiero, nº 54, 1987, pág. 211,

la Constitución de 1978 el sistema de fuentes de nuestro ordenamiento ha sufrido una alteración que conduce a tener que atender a dos planos distintos:

a) el primero de ellos atenderá a legitimar o no el establecimiento por parte del legislador de aquellas potestades cuyo ejercicio pueda suponer una fricción de mayor o menor intensidad con otros bienes constitucionalmente protegidos, en este sentido puntualiza Meilán Gil (29) como "el problema se agudiza porque, de una parte, la Constitución de 1978 ha supuesto un progresivo y eficaz reconocimiento de derechos fundamentales y de otra se han acentuado igualmente las consecuencias que se derivan de la definición del Estado como social y democrático de Derecho". De forma que nos encontraremos ante un juicio de constitucionalidad en el que se opere

---

destaca como: "esta exigencia de una suficiente especificación normativa de los fines que justifican una actuación administrativa, facilita la aplicación de la doctrina del exceso de poder como límite de los actos administrativos y garantía de los derechos e intereses del administrado.

Si este planteamiento general lo aplicamos al campo específico de las inspecciones, podemos afirmar, como regla de principio, que la finalidad de la inspección definirá los límites dentro de los cuales es ejercitable la potestad inspectora que, en cada caso concreto, se pretenda ejercitar, de forma que la finalidad de la inspección vendría a operar como límite objetivo en cuanto que ésta únicamente podrá desarrollarse respecto de aquellos hechos o situaciones para cuya investigación legitime la fuente de la correspondiente potestad".

29 Meilán Gil, J.L. "El deber de información de los profesionales a la Administración tributaria", Civitas Revista Española de Derecho Financiero, nº 54, 1987, pág. 230.

con técnicas de ponderación entre los valores en conflicto, para poder determinar así un equilibrio entre las fuerzas en tensión.

b) El segundo de los juicios a considerar se movería ya en un plano de estricta legalidad, en el cual se han alcanzado todos aquellos importantes logros relativos al control del sometimiento de la actuación administrativa a los fines que la justifican. Si bien es importante, y especialmente en ello se han detenido la doctrina y jurisprudencia más recientes, la ubicación constitucional del fin de las potestades inspectoras, no lo es menos, a nuestro juicio, el estudio de la funcionalidad específica que en cada una de ellas concreta el servicio a ese fin general, puesto que de esta diversidad se derivan importantes diferencias en el contenido de estos poderes jurídicos y en la intensidad de los mismos sobre la esfera de los administrados. Únicamente así nos parece posible identificar sin confusiones, los presupuestos de legitimidad de cada una de las funciones atribuidas a los órganos de la Inspección de los Tributos.

#### 1.2.2. Configuración legal de las potestades inspectoras: remisión a sus capítulos correspondientes.

Necesitamos, pues, identificar ya las cláusulas de atribución de las potestades funcionales a los órganos inspectores de la Administración tributaria puesto que en ellas se contiene la formulación legal de nuestras

potestades funcionales.

La propia Exposición de Motivos del RGI reconoce tal cualidad de cláusula habilitadora al art. 140 de la Ley General Tributaria, el cual, tras la conocida reforma llevada a cabo por la Ley 10/1985, de 26 de abril, de modificación parcial de la LGT, se encuentra redactado en los siguientes términos:

"Corresponde a la Inspección de los Tributos:

a) La investigación de los hechos imponibles 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 estimación objetiva singular y a través de las actuaciones inspectoras correspondientes a la estimación indirecta.

c) Practicar las liquidaciones tributarias resultantes de las actuaciones de comprobación e investigación, en los términos que reglamentariamente se establezcan.

d) Realizar, por propia iniciativa o a solicitud de los demás órganos de la Administración aquellas actuaciones inquisitivas o de información que deban llevarse a efecto cerca de los particulares o de otros organismos, y que directa o indirectamente conduzcan a la aplicación de los tributos.

Estos cuatro puntos responden en realidad a tres funciones: una vez superada la tradicional distinción entre las actuaciones de comprobación e investigación

(30) , nos restan las funciones liquidatorias y la

---

<sup>30</sup> Esta tradicional distinción entre las actuaciones de comprobación e investigación tenía su base legal en los arts. 109 y 140 de la LGT, puesto que en ambos se recogen en apartados distintos unos y otro tipo de actuaciones. Acudiendo al lenguaje usual se consideraba que la investigación va dirigida al descubrimiento de algo y la comprobación a la verificación mediante demostración o pruebas.

Así, Pueyo Masó. ("Los actos y el procedimiento de actuación de la Inspección Tributaria. El Real Decreto 412/1982 de 12 de febrero", Hacienda Pública Española, nº 75, 1982, págs. 157-158) entendía que la "actividad comprobatoria de la Inspección tiende a fijar la realización de los diversos hechos imponibles y la integración de bases imponibles", mientras que "... la Ley General Tributaria caracteriza a los actos de investigación por dar origen al procedimiento de gestión tributaria sin necesidad de liquidación provisional previa, a diferencia de lo que acontece con los actos de comprobación". Sobre este criterio de distinción legal las Notas de Derecho Financiero (Seminario de Derecho Financiero de la Universidad Complutense, Tomo I, Vol. III, Servicio de Publicaciones Facultad de Derecho, Madrid 1968-1972, pág. 930 y ss) realizaban las siguientes precisiones mediante las cuales ya se ponía de relieve la oscuridad real de una distinción tan clara en apariencia: "... la inexistencia de declaración se acoge por la Ley - de acuerdo con un criterio muy extendido en la literatura - para distinguir la investigación de la comprobación. Sin embargo, la delimitación legal de ambas modalidades de actuación inspectora se oscurece bastante al admitir el art. 109, apartado 3, que la investigación podrá afectar al hecho imponible que haya sido parcialmente declarado. En realidad, este supuesto no puede identificarse hasta que se conoce el resultado de la acción inspectora y es imposible, por tanto, considerarlo conceptualmente como punto de apoyo para calificar la actuación antes de que ésta se produzca y de sus frutos. ¿Es completa o parcial una declaración? A esta pregunta sólo podrá contestarse después de practicada la comprobación: ésta persigue precisamente, entre otras cosas, despejar la mencionada incógnita. De tal suerte que si el punto de arranque de la acción inspectora es una declaración, estaremos



función de obtención de información, además de otras funciones "menores" de asesoramiento e información. En diversos artículos de la Ley General tributaria se singularizan los elementos de cada una de estas funciones, entre los que se encontrará el fin de cada una de ellas que operara como elemento de medida en el juicio sobre la legitimidad de su ejercicio por parte de la Administración. Posponiendo este análisis a su lugar

---

siempre en presencia de una comprobación aunque el resultado de ésta consista precisamente en descubrir que el hecho imponible está en ella sólo parcialmente declarado...

El art. 109, apartado 3), dispone, en fin, que la investigación "igualmente alcanzará a los hechos imponibles cuya liquidación deba realizar el propio sujeto pasivo"... el supuesto contemplado abarca en nuestro ordenamiento dos modalidades técnicas distintas. La primera es la de las llamadas "declaraciones-liquidaciones", en las que el contribuyente practica ciertas operaciones lógicas que le permiten determinar el importe a que asciende, a su juicio, su deuda, y efectuar el ingreso de la cantidad adeudada en el momento en que presenta la declaración; la segunda es la del empleo de efectos timbrados como forma de pago de tributos. Bien se comprende que la actuación inspectora seguirá cauces distintos en uno y otro caso. En el supuesto de las autoliquidaciones acompañadas de declaración la inspección habrá de proceder a comprobar la declaración presentada; en la hipótesis de la "autoliquidación para el empleo de efectos timbrados, no seguida de declaración, es claro que la acción inspectora revestirá modalidad investigadora, de acuerdo con la definición que de esta última nos ofrece el art. 140, epígrafe a) de la Ley General"

En la regulación actual como progresivamente tendremos ocasión de examinar, el RGI otorga un tratamiento común a ambos tipos de actuaciones inspectoras, cfr. arts. 10 y 11 del RGI entre otros muchos, pudiendo admitirse sin más reparos su encuadre en una función única.

sistemáticamente oportuno , nos parece prioritario indagar ahora, siquiera brevemente, en la posición jurídica que en nuestro sistema constitucional ocupan los fines que justifican unas actuaciones inspectoras a las que no puede negarse un cierto grado de incidencia en la esfera de los administrados.

### 1.2.3. Fundamento constitucional de las actuaciones inspectoras.

Adoptamos para este análisis una óptica que trasciende el plano puramente positivo de las normas que hemos reproducido puesto que, como reconoce abiertamente la doctrina administrativa <sup>(31)</sup> , los fines no vienen sólo expresados en la norma de conferimiento de una potestad (lugar idóneo para los fines que se quieren voluntariamente conseguir), sino que también vienen determinados por la posición institucional del titular de la potestad, y por la interconexión entre varios fines y potestades. Precisamente esta fórmula de interconexión de fines y potestades parece ser la utilizada por el RGI que encuentra en la efectividad de los valores constitucionales de justicia tributaria el argumento que justifica las aspiraciones de alcanzar el máximo grado de eficacia en las actuaciones inspectoras. En nuestra opinión, el Preámbulo del RGI localiza correctamente la cuestión situándose entre las coordenadas jurídicas que

---

<sup>31</sup> De la Cuétara, J.M. Las potestades administrativas..., Op. cit. pág. 52.

suponen las garantías constitucionales de los admimistrados y los citados objetivos de justicia tributaria.

Evidentemente no es nuestro propósito extendernos sobre lo que supone el valor protegible de "justicia tributaria" ni sobre los argumentos que se han aportado para fundamentarlo en los principios de igualdad y solidaridad. Simplemente queremos recordar aquí la doctrina constitucional que también acude a estos principios para fundamentar la actividad inspectora de la Administración.

#### 1.2.3.1. Incidencia de las fases de aplicación del sistema en los objetivos de justicia tributaria.

Efectivamente, no se discute hoy que, como señala Casado Ollero (32), "no basta con detenerse en la fase de establecimiento del tributo para averiguar la justicia del sistema impositivo, sino que es preciso atender decididamente al momento de su aplicación. En último término, se diría que los criterios de justicia en la imposición deben de ponderarse también en función de los resultados que se obtienen y conforme a las consecuencias que se originan con la aplicación del tributo o del conjunto del sistema fiscal. Y ello es así porque, como se ha advertido con razón, los principios fundadores de la tributación no pasan de ser enunciaciones abstractas, ya que la verdadera piedra

---

32 Casado Ollero, G. "La colaboración con la Administración tributaria. Notas para un nuevo modelo de relaciones con el Fisco", Hacienda Pública Española, nº 68, 1981, pág. 152.

angular de un sistema fiscal o de un tributo es su incidencia final, la cual va a depender en no corta medida de la gestión que de aquél se haga".

Resulta fácil apreciar cómo se halla implícita en ello la superación, aludida páginas arriba, de los planteamientos liberales de las relaciones entre administrados y Administración tributaria, puesto que el sustrato de esta justicia tributaria que debe alcanzarse también en las fases aplicativas del sistema no puede ser otro que la asunción por parte de la colectividad del interés jurídico que subyace en la norma fiscal. Desde el momento en que comenzó el creciente proceso de privatización de la gestión tributaria al que asistimos, no queda otro remedio, y así lo ha efectuado el Tribunal Constitucional en su conocida sentencia de 26 de noviembre de 1984, que acudir a este interés colectivo como título legitimador del alcance y expansión de las potestades inspectoras, así como la progresiva atribución a los administrados de una posición activa en la aplicación de los tributos.

Como consecuencia del desbordamiento de los sistemas clásicos de actuación tributaria frente a una realidad de creciente complejidad, las potestades que actúan en el ámbito tributario han sufrido, por decirlo así, una mutación de carácter pasando de actuar a controlar. Esta es la transformación a que alude Ferreiro Lapatza (33): "ya que la Administración no tiene medios

---

<sup>33</sup> Ferreiro Lapatza, J.J. Prólogo a Génova Galván, A. La estimación indirecta, Ed. Tecnos, Madrid 1987, págs. 16-17.

para aplicar eficazmente el sistema, se encomienda a los ciudadanos, progresivamente, su aplicación. Se impone a los ciudadanos la obligación de aplicar la complicada normativa que regula el sistema de tributos y se reserva al Estado la tarea de comprobar la corrección de estas actuaciones y de corregir los posibles desvíos resarcido al Estado del daño causado, e intimidando a los posibles infractores con una sanción penal. Pero el camino así iniciado que, usado con ponderación, no ofrece graves objeciones, puede conducir a situaciones altamente peligrosas". Si bien es cierto que la gran cantidad de actuaciones de colaboración con la Administración que en la actualidad se demandan a los administrados ofrece el aspecto positivo de contribuir a la transformación de los súbditos-contribuyentes en ciudadanos-contribuyentes, no es menos cierto que una acción cada vez más controladora de la Administración sobre los particulares siempre va a plantear puntos de fricción con otros bienes constitucionalmente protegidos que pertenecen a la esfera individual; en este sentido puntualiza Meilán Gil (34) como "el problema se agudiza porque, de una parte, la Constitución de 1978 ha supuesto un progresivo y eficaz reconocimiento de derechos fundamentales y de otra se han acentuado igualmente las consecuencias que se derivan de la definición del Estado como social y democrático de Derecho".

---

<sup>34</sup> Meilán Gil, J.L. "El deber de información de los profesionales a la Administración tributaria". Civitas Revista Española de Derecho Financiero, nº 54, 1987, pág. 230.

### 1.2.3.2. Doctrina constitucional.

Todo ello requería una producción jurisprudencial que estableciese los criterios de ponderación y armonización entre dos o más bienes o intereses constitucionalmente protegibles puesto que no existen derechos ilimitados. Todo derecho tiene sus límites que en relación a los derechos fundamentales establece la Constitución por sí misma en algunas ocasiones, mientras en otras el límite deriva de una manera mediata o indirecta de tal norma, en cuanto ha de justificarse por la necesidad de proteger o preservar no sólo otros derechos constitucionales, sino también otros bienes constitucionalmente protegidos (35).

Como especialmente significativa podemos destacar la sentencia del Tribunal Constitucional 110/1984, de 26 de noviembre, la cual, sentando la constitucionalidad de las facultades investigadoras de la Administración tributaria que "tienen un firme apoyo constitucional en el art 31.3 de la norma constitucional" (FJ 3º) (36).

---

<sup>35</sup> Vid. entre otras, Sentencias Tribunal Constitucional 11/81, de 8 de abril, F.J.7º, y 2/82, de 29 de enero, F.J.5º .

<sup>36</sup> Diferente es la fundamentación de Gomez Reino y Carnota, E. ("Las facultades de investigación de la Administración y los derechos fundamentales con especial referencia al Derecho de la competencia", Información Comercial Española nº 650, 1987, pág. 34) quien entiende que "la cobertura genérica de las facultades investigadoras de la Administración, sin perjuicio de otras más directas y específicas, se encuentra en el reconocimiento constitucional de la potestad sancionadora de la Administración. En efecto, el artículo 25 de la CE ha reconocido a la Administración una potestad sancionado-

contiene una tajante formulación de estos argumentos que podemos reproducir como síntesis : "no existen pues esas facultades ilimitadas de la Administración en materia fiscal que denuncia el recurrente ni puede decirse que el contenido esencial del derecho a la intimidad quede anulado o afectado por la Ley de Reforma Fiscal. Es posible que la actuación inspectora pueda en alguna ocasión, a través de la investigación de documentos o antecedentes relativos a los movimientos de cuentas bancarias, interferirse en aspectos concretos del derecho a la intimidad. Pero, como ya se ha advertido, este derecho, al igual que los demás, tiene sus límites, que en este caso vienen marcados por el deber de todos de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo, como dispone el ya citado artículo 31.3 de la Constitución, deber para cuyo efectivo cumplimiento es evidentemente necesaria la inspección fiscal. La injerencia que para exigir el

---

ra, incluso ad extra, esto es protectora del orden social general, sometida al principio de legalidad ... y limitada, además, a sanciones que no impliquen directa o subsidiariamente privación de libertad (apartado 3). La referencia constitucional común a delitos e infracciones administrativas, en el artículo 25, excusa, pues, salvo en aspectos adjetivos, cualquier tratamiento diferenciado y, por tanto, exige el sometimiento de unos y otras a las mismas reglas y garantías de fondo reconocidas en el artículo 24 de la CE".

El fundamento de las actuaciones inspectoras que este autor sitúa en la genérica potestad sancionadora de la Administración supone la atribución directa de una naturaleza puramente represiva a las actuaciones inspectoras, fundamento y naturaleza con el que no nos encontramos de acuerdo como se verá detenidamente en los capítulos 3 y 6 del presentetrabajo.

cumplimiento de este deber pudiera producirse en el derecho a la intimidad no podría calificarse de arbitraria".(37).

---

37 Posteriormente el Tribunal Constitucional en sentencia de 23 de julio de 1986, en la que se abordó la subsistencia del "secreto bancario" volvió a reiterar esta doctrina en los siguientes términos:

"La cuestión que entonces se planteó (sentencia 110/84) y que ahora vuelve a este Tribunal desde otra perspectiva más genérica exige una clarificación en relación con los límites o contenido básico del derecho fundamental invocado, teniendo siempre presente, como es bien sabido, que no hay ni puede haber derechos ilimitados. La respuesta que se dió en la mencionada sentencia ha de reiterarse aquí; si no hay duda de que, en principio, los datos relativos a la situación económica de una persona, y entre ellos, los que tiene su reflejo en las distintas operaciones bancarias en las que figura como titular, entran dentro de la intimidad constitucionalmente protegida, no puede haberla tampoco en que la Administración está habilitada, también desde el plano constitucional (art. 31.1 CE), para exigir determinados datos relativos a la situación económica de los contribuyentes. Esta exigencia, es predicable no sólo de todos y cada uno de los ciudadanos, en cuanto recaiga en ellos la cualidad de sujetos pasivos del impuesto o gravamen, sino también de las entidades crediticias, que por su función típica de intermediarias en el área económica "pueden prestar una ayuda relevante en la tarea de alcanzar la equidad fiscal".

.....

Lo hasta aquí dicho debe conectarse con lo que se contiene en la sentencia 19/84 sobre la irrelevancia para la intimidad personal y familiar del contribuyente de la aportación de ciertos datos (cuya concreción era en el caso entonces enjuiciado



---

de mucha mayor entidad y significación) al igual que no la tiene la misma declaración sobre la renta o sobre el patrimonio. En resumen el derecho a la intimidad constitucionalmente garantizado por el art. 18 en relación con un área espacial o funcional de la persona precisamente en favor de la salvaguarda de su privacidad, que ha de quedar inmune a las agresiones exteriores de otras personas o de la Administración pública, no puede extenderse de tal modo que constituya un instrumento que imposibilite o dificulte el deber constitucionalmente declarado en el artículo 31 de la norma fundamental de todo ciudadano de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos a través del sistema tributario, de acuerdo con su capacidad económica".

Esta doctrina ha sido posteriormente reiterada en numerosas sentencias de todas las instancias, entre ellas, por ejemplo, la sentencia de la Audiencia Nacional de 26 de junio de 1989 y, como especialmente significativa la STC de 26 de abril de 1990 que, después de recordar las sentencias anteriores puntualiza en su fundamento jurídico tercero algunas de las notas fundamentales que aquí estamos desarrollando, en cuanto a las situaciones subjetivas de Administración tributaria y administrados, y a su título justificativo:

"...Esta recepción constitucional del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos según la capacidad económica de cada contribuyente configura un mandato que vincula tanto a los poderes públicos como a los ciudadanos e incide en la naturaleza misma de la relación tributaria. Para los ciudadanos este deber constitucional implica, más allá del genérico sometimiento a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico, que el art. 9.1. de la norma fundamental impone, una situación de sujeción y de colaboración con la Administración tributaria en orden al sostenimiento de los gastos públicos cuyo indiscutible y esencial interés público justifica la imposición de limitaciones legales al ejercicio de los derechos individuales. Para los poderes públicos este deber

### 1.2.3.3. Alcance de esta doctrina constitucional

La publicación de esta sentencia estuvo precedida de múltiples comentarios, y no pocos han sido los que la han sucedido; sin embargo creemos que en gran parte se han centrado en un aspecto de la cuestión resuelta que no agota todas las perspectivas de estudio que presenta, dejando en la sombra algunos aspectos que tal vez puedan ser causantes de graves confusiones.

A partir del artículo 140 de la Ley General Tributaria hemos afirmado la concentración en unos mismos órganos inspectores de diversos poderes jurídicos configurados como funcionales, también hemos adelantado la existencia de un interés general superior que abarque todas las finalidades específicas para las que han sido creados; no podía ser de otro modo, en la materia que examinamos la realidad ha demostrado que la necesidad de hacer efectivo el deber de contribuir establecido en el art. 31.1 de la Constitución justifica tanto las actuaciones liquidatorias y recaudatorias de la Administración Tributaria, como las investigadoras y de obtención de información. En nuestra opinión es ese exactamente el punto que está resolviendo la sentencia en cuestión: ante la existencia de potestades (investigadoras y de obtención de información) cuyo ejercicio

---

constitucional comporta también exigencias y potestades específicas en orden a la efectividad de su cumplimiento por los contribuyentes".

pueda suponer menoscabo o retroceso de otros bienes constitucionalmente protegidos, se limita a colocar los fines de interés público que las justifican en un plano constitucional perfectamente coincidente con aquél en el que se acoge el interés a hacer efectiva la recaudación de las obligaciones tributarias materiales. Cuestionada la constitucionalidad de estas potestades, se resuelve afirmativamente por encontrar acogida la finalidad que las justifica en un interés público elevado al rango de deber constitucional. El art. 31.1 es utilizado pues como elemento de medida/contraste en este proceso jurídico de ponderación entre los distintos intereses en conflicto: el interés particular a la intimidad y los intereses públicos que legitiman las actuaciones inspectoras.

Sin embargo, y en nuestra opinión aquí es dónde comienzan las confusiones, haber juzgado constitucional el elemento final de las potestades inspectoras por entenderlo contenido en el art. 31.1, no significa que este precepto constitucional pase a ser de plano el título legitimador de las concretas actuaciones inspectoras. No se encuentra y no debe buscarse en esta sentencia del Tribunal Constitucional una configuración específica de la finalidad inmediata de las actuaciones de obtención de información y de comprobación e investigación, que permita identificar con exactitud el fundamento y límite de las mismas, al objeto de servir de unidad de medida de la legitimidad de su ejercicio. Con ello se estaría incurriendo en una grave confusión entre el plano de la legalidad y el plano de la constitucionalidad de un actuación administrativa, por tanto

sería un error sustancial examinar los presupuestos del ejercicio legítimo de tal función operando con un elemento fin referido al art. 31.1 de la Constitución. Dicha sentencia no resolvía sobre la legitimidad del ejercicio de la potestad de requerir información, sino que se hallaba en un plano superior juzgando la constitucionalidad del fin que las informaba en cuanto pudiera suponer atribución de un poder jurídico que operara arbitrariamente en zonas de conflicto con otros bienes protegidos.

En este sentido, Suay Rincón (38) advertía precisamente respecto a esta jurisprudencia constitucional que "debe tenerse en cuenta un matiz muy importante: lo que, en todo caso, ha sido legitimado es el establecimiento por el legislador de las cláusulas generales que imponen el deber de colaboración. Aceptar la validez general de tales cláusulas no significa, sin embargo, que dicho deber pueda exigirse siempre, en todo momento y circunstancia, de una forma indiscriminada".

#### 1.2.4. Imposibilidad de realizar un juicio de legalidad por referencia al fundamento constitucional.

No obstante su importancia, volvemos a insistir en que esta enorme potenciación de los instrumentos de control sobre la actuación administrativa desde una

---

<sup>38</sup> Suay Rincón, J. "La discutible vigencia de los principios de imparcialidad y de contradicción en el procedimiento administrativo sancionador", Revista de Administración Pública, nº 123, 1990, pág.182.

perspectiva constitucional, debe examinarse con cautela, como advertía Soriano García (39) "para que lo que es una nueva y rica técnica de control no se convierta en una técnica de liberación de la Administración del principio de legalidad".

Esta distinción entre el plano de legalidad y el de constitucionalidad se aprecia con toda claridad en la Sentencia del Tribunal Supremo de 6 de marzo de 1989 en la que se declaró la nulidad parcial del artículo 3,1 c) RD 2402/1985, por el que se imponía a los médicos el deber de describir en sus facturas la asistencia médica prestada. En este caso la representación de la Administración demandada incurrió precisamente en esa confusión de los dos planos estudiados, al alegar que la impugnación efectuada en la demanda implicaba por sí sola infracción del art. 31.1 CE, pues con ello se trataba de que el Consejo General de Colegios Oficiales de Médicos pretendía que sus colegiados eludieran "el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en principios de igualdad y progresividad". El Tribunal desestima dichas alegaciones recordando precisamente la imposibilidad de referir el juicio de legalidad del reglamento por el que se imponía la obligación de suministrar información, directamente al art. 31.1 de la CE puesto que los presupuestos de la potestad de obtención de información no se contienen en

---

<sup>39</sup> Soriano García, J.E. "Hacia el control de la desviación de poder por omisión", Civitas Revista Española de Derecho Administrativo, nº 40-41, 1984, pág. 182.

este precepto constitucional sino en la LGT. El fin inmediato que ésta última le atribuye es la obtención de información con trascendencia tributaria ("que directa o indirectamente conduzca a la aplicación de los tributos" según el art. 140 d) de la misma norma), efectuando la propia norma legal un juicio de ponderación entre este interés y aquellos otros que pudieran entrar en conflicto con el mismo, juicio que da como resultado la especificación normativa de las excepciones que cabe oponer frente al deber de proporcionar información, contenidas en los distintos apartados del art. 111. Por ello el Tribunal Supremo afirma en el fundamento jurídico primero de la referida sentencia:

"... por el contrario (frente a las alegaciones de la representación de la Administración) ha de tenerse previamente en cuenta que los profesionales médicos tiene la obligación como toda persona natural o jurídica, pública o privada de proporcionar a la Administración tributaria toda clase de datos, informes o antecedentes con trascendencia tributaria, deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas"- art. 111.1 LGT LGT, modificado por L 10/1985-; más referida obligación de tales profesionales se encuentra delimitada por lo dispuesto en el apartado 5 del citado precepto legal, cuando establece que dicha obligación "no alcanzará a los datos privados no patrimoniales, que conozcan por razón del ejercicio de su actividad y cuya revelación atente al honor o intimidad personal o familiar de las personas", así como por otra parte

también se encuentra restringida en los supuestos en que tal información constituye una vulneración de los derechos constitucionales al "secreto profesional", al honor o a la intimidad personal o familiar o a la propia imagen o de terceros; de lo que se colige que los profesionales médicos tienen obligación de facilitar datos con trascendencia tributaria que conozcan por razón de su actividad con sus pacientes, pero sin desbordar los límites establecidos en la CE y por la LGT".

En consecuencia, el Tribunal supremo declara que "el art. 3, 1 C) RD 2402/1985 de 18 de diciembre, al presente combatido no es conforme al Ordenamiento jurídico, al infringir, respecto de los mismos el art. 111.5 de la LGT, modificado por la Ley 10/0985, de 26 de abril" (Fundamento Jurídico cuarto) (40).

---

40 Una cuestión sustancialmente similar fue resuelta por el Consejo de Estado Francés en su Ass. 12 de marzo de 1982, ref. 11413 planteada por el Conseil National de l'Ordre des médecins et autres. En el ordenamiento francés una ley de 29 de diciembre de 1976 había previsto la creación de unas asociaciones constituidas con el objeto de desempeñar la llevanza de la contabilidad y de facilitar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los miembros de las profesiones liberales. La ley había precisado que podían adherirse a estas asociaciones dichos profesionales siempre que hubieran suscrito un compromiso previo, dentro de las condiciones fijadas en el decreto de desarrollo, los colegios y las asociaciones profesionales aceptando mejorar el conocimiento por parte de la Administración de los ingresos y las fuentes de renta de sus miembros. En contrapartida a esta mayor comunicación de datos, los miembros de las profesiones no comerciales que se adhirieran a tales asociaciones disfrutarían de dos beneficios de naturaleza fiscal: establecimiento de un tipo del 20% sobre un primer tramo de su base imponible,

---

seguido de un 10% sobre un segundo tramo, y reducción del plazo de prescripción de cuatro a dos años para ciertas deudas tributarias.

El decreto que desarrolló dicha ley fue el de 31 de diciembre, cuyo artículo 2 disponía que, de acuerdo con el citado compromiso previo, los colegios y asociaciones profesionales se obligaban a hacer a sus miembros, entre otras, las siguientes recomendaciones: en lo relativo a las facturas debían mencionarse en estos documentos el detalle de las cantidades recibidas, la identidad del cliente y la naturaleza de los servicios prestados. Sin embargo, los autores de este decreto no ignoraron la problemática que supondría, para determinados colectivos profesionales, la consignación en sus documentos de tales extremos. Se trataba de aquellas profesiones afectadas por las disposiciones del artículo 378 del Código Penal relativo al secreto profesional de los médicos; en estos casos los autores reglamentarios estimaban suficientemente cubierto tal secreto profesional mediante dos previsiones adicionales: la no inclusión de la asistencia médica prestada en el libro diario estableciéndose, además, la imposibilidad para la Administración de requerir información sobre estos extremos; y, de otra parte, la posibilidad de que la identidad de los clientes fuera reemplazada por una referencia a un documento anexo que debía ser conservado por el contribuyente a disposición de la Administración tributaria.

Los recurrentes sostenían, en primer lugar, que las disposiciones del artículo 2 del citado decreto no podían legalmente disponer que los colegios o asociaciones profesionales que hayan suscrito aquél compromiso previo deban recomendar a los miembros adheridos a tales asociaciones, toda vez que las disposiciones del artículo 378 del Código Penal les resultan aplicables, la necesidad de mencionar el nombre de sus clientes ni sobre los documentos contables ordinarios ni sobre cualquier otro documento anexo al que la Administración tributaria pueda tener acceso.

El Consejo de Estado entiende que : "Considerando que, en los términos del artículo 378 del Código Penal,



---

cometen delito los médicos cirujanos y otros profesionales de la sanidad, así como los farmacéuticos y todas aquellas personas depositarias por su estado o profesión, o por funciones temporales o permanentes, de los secretos que les son confiados, que, excepto en los casos en que la ley les autoriza o les obliga a convertirse en denunciante, hayan revelado aquellos secretos; considerando que estas disposiciones se oponen a que los miembros de las profesiones a las que resultan de aplicación den a conocer a terceros el nombre de las personas que han recibido sus servicios o cuidados; que en ausencia de disposición legislativa expresa, y aunque los agentes de los servicios fiscales estén obligados ellos mismos a mantener el secreto profesional, éste no debería estar derogado en favor de éstos últimos a la luz de la regla dictada por el artículo 378 citado;

Considerando que si el artículo 64 de la Ley de finanzas codificado en el artículo 1649, F del Código General de los Impuestos ha atribuido al poder reglamentario la determinación de las condiciones de constitución de las asociaciones de miembros de las profesiones liberales, ni estas disposiciones legislativas ni las del artículo 98 del Código General de los Impuestos, según la cual el libro diario de ingresos y gastos debe estar apoyado en justificantes o en soportes documentales, han tenido por objeto o como efecto el delegar en el poder reglamentario para dictar una derogación del artículo 378 del Código Penal".

Con base en estos argumentos el Consejo de Estado anula el artículo impugnado del citado decreto; se trata pues, al igual que estamos viendo en el caso español, de un juicio de estricta legalidad que puede resolverse por una simple aplicación de las normas sobre las relaciones entre ley y reglamento. Aún resultaba más sencillo el problema planteado ante nuestro Tribunal Supremo pues la reserva de aquellos datos no patrimoniales venía establecida en el propio artículo 111 de la Ley General Tributaria, mientras que en el ordenamiento francés tal cláusula no se encontraba en la legislación fiscal; por ello aún resulta más interesante esta resolución del Consejo de Estado pues admite implícitamente que el acceso a un régimen fiscal más ventajoso no puede quedar subordinado al cumplimiento de una condición que, aún en

Concluido este juicio de estricta legalidad, el Tribunal Supremo, de acuerdo con sus competencias, inicia el segundo de los juicios, el de constitucionalidad dado que el segundo de los motivos de impugnación refería a una limitación indebida del contenido esencial de derechos fundamentales de la persona <sup>(41)</sup>. Nos parece

---

el caso de que la legislación fiscal por sí misma no la prohíba, suponga vulneración de otra ley.

Para unos comentarios más extensos sobre esta Resolución del Consejo de Estado francés puede consultarse David, Fouquet, Latournerie y Plagnet. Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale, Ed. Sirey, Paris 1988, págs. 63 a 72.

<sup>41</sup> El examen de una pretendida infracción del principio constitucional de interdicción, por limitación indebida del contenido esencial de derechos fundamentales se desarrolla en los siguientes términos:

Considerando quinto : "... siempre el secreto profesional puede ser guardado cuando se aduzca en razón a que con su vulneración se suministra información a la Hacienda Pública que contenga datos privados no patrimoniales, que los Médicos conozcan por razón del ejercicio de su actividad médica respecto a terceras personas a las que prestan asistencia facultativa, estando dicha información excluida por Ley 10/1985; de ahí que siempre es posible encontrar una forma para que los Colegios médicos puedan informar a la Administración tributaria con motivo de una comprobación de su propia situación tributaria, sin revelar datos de sus pacientes de carácter privado no patrimonial, y lo mismo hay que decir respecto a proporcionar información a dicha Administración respecto de terceras personas, sin necesidad de revelar datos de dicha naturaleza que vulneran los derechos de

---

éstas últimas a su intimidad personal y familiar, o respecto de su propia imagen, lo cual puede conseguirse sin la obligación de hacer una "descripción de la operación" - en su sentido más amplio- realizada por el médico, como el aludido precepto reglamentario impone sin limitación alguna; no siendo válidos, para el presente supuesto de los profesionales médicos los argumentos del sr. Letrado del Estado en relación con la S 26 de noviembre de 1986 y el A 642/83, de 23 de julio, ambos del TC, que en apoyo de su tesis aquél acota, pues en dichas resoluciones se trataba de datos a facilitar por las entidades bancarias respecto de sus clientes, fundando su posibilidad en que tales datos al ser conocidos por una pluralidad de empleados de dichas entidades, en los que en su discreción las mismas confiaban, habría de concederse igual grado cuando menos, de confianza en la discreción de las Autoridades y funcionarios Públicos sometidos a un régimen disciplinario y serias responsabilidades; más a este concreto respecto se ha de tener en cuenta que no se trata en uno y otro caso de iguales supuestos ya que en el caso de los Bancos se trata de proporcionar datos a la Administración de la Hacienda Pública, de contenido eminentemente patrimonial de los clientes, mientras que en el caso de actual referencia, mediante la obligación de describir, en las facturas y sus copias o en sus matrices -que el Real decreto combatido impone- "la operación y su contraprestación total", al tener que hacer por tanto una descripción total de las asistencias médicas realizadas en el paciente sin limitación alguna, permite que con ello se vulnere el derecho, y el correlativo deber del médico, al secreto profesional, y el derecho fundamental a la "intimidad personal y familiar" y a la propia imagen de los pacientes, habiéndose de concluir con la afirmación de que con el art. 3º del real Decreto analizado, por lo que respecta a la obligación que en el mismo se establece también para los Colegios de Médicos, se limitan los derechos fundamentales expresados, reconocidos por la Constitución Española".

muy acertada la técnica jurídica empleada en esta sentencia puesto que no toda ilegalidad comporta necesariamente inconstitucionalidad, del mismo modo que cabe la declaración de inconstitucionalidad de normas en principio respetuosas con el principio de legalidad. Sin embargo, tampoco el principio de legalidad es suficiente para calificar de legítima una actuación administrativa concreta.

#### 1.2.5. Insuficiencia del principio de legalidad para determinar la legitimidad de la actuación administrativa.

Tal y como destaca García de Enterría una reflexión sobre el art. 103 de la CE -"la Administración sirve con objetividad los intereses generales y actúa con sometimiento pleno a la ley y al Derecho"- conduce a la conclusión de que se trata de "un reconocimiento expreso de un derecho no legalizado ..., que la ley no es el único origen del Derecho para el sistema constitucional, que ius y lex no se corresponden y se confunden, según el dogma central del positivismo" (42). De forma que no siempre concurre una vinculación entre legalidad de la actuación administrativa y legitimidad del título para imponer cargas al administrado puesto que, como recuerda

---

<sup>42</sup> Cita tomada de Soriano García, J.E. "Hacia el control de la desviación de poder ...", Op. cit. pág. 181.

el profesor Garrido Falla (43), "actividad lícita de la Administración no quiere decir simplemente actividad que no viola el Derecho objetivo sino más bien ejercicio legítimo de las potestades administrativas". En efecto, resulta fácil apreciar como ante un acto ilegal no existe legitimidad del título para el ejercicio de unas potestades que suponen injerencias en la esfera de la intimidad, en el caso de la sentencia que comentábamos más arriba, o de cualquier otro derecho fundamental que pueda verse restringido por la actuación inspectora; sin embargo, y aquí Blasco Esteve (44) especifica la afirmación del autor antes citado, si bien esta primera proposición es clara (la ilegalidad del acto conlleva la ilegitimidad del título), "ello no quiere decir que en el caso contrario, o sea, si el acto administrativo es conforme al derecho objetivo, ocurra necesariamente lo inverso, es decir, que legitime el título que imponga el deber de soportar el daño".

Ello conduce directamente al examen del siguiente punto : el juicio de la actuación administrativa no puede detenerse, y ello cobra especial relieve ante el ejercicio de potestades discrecionales o ante extensos desarrollos reglamentarios de sucintos preceptos legales - como es el caso que nos ocupa-, una vez resuelta afirmativamente la legalidad de un acto administrativo

---

<sup>43</sup> Garrido Falla, F. Tratado de Derecho Administrativo, t. II, reimp. de la 5ª ed., C.E.C., Madrid, p. 244 en nota.

<sup>44</sup> Blasco Esteve, A. La responsabilidad de la Administración por actos administrativos, Ed. Civitas, Madrid, 1981, pág. 119-120.

por no violar directamente el Derecho objetivo, sino que, tras esta primera fase -obviamente la que exige una técnica jurídica más sencilla- es necesario remontarse de nuevo hasta el título justificativo de la potestad para determinar si, de acuerdo con los principios generales del Derecho administrativo, se ha producido un ejercicio legítimo de tal esfera de poder atribuida a la Administración. Aquí se complica extraordinariamente la técnica a emplear pues, por la propia naturaleza del examen jurídico que se va a realizar, no existe más remedio que renunciar a las soluciones abstractas con vocación de generalidad para ofrecer soluciones casuísticas que respondan al análisis de las particulares circunstancias de cada supuesto.

#### 1.2.5.1. Los mecanismos de control del ejercicio legítimo de las potestades inspectoras: El papel de los principios generales del derecho.

Retomando la exposición en el punto anterior procede, pues, que pasemos a especificar cuales son esos sistemas establecidos para controlar el ejercicio legítimo de la actuación administrativa, así como las características de su traslación al control de la peculiar actuación administrativa que aquí estamos examinando, la actuación de la Inspección de los Tributos.

Desde una óptica genérica merece especial atención la proyección del principio de seguridad jurídica sobre

la actividad inspectora. Lozano Serrano (45) se resiste a aceptar la formulación de este principio como mera proclamación "ad pompam vel ostentationem" y, después de distinguir la vertiente objetiva (certeza en la regla de Derecho) y la subjetiva (confianza del particular y salvaguarda de sus posiciones jurídicas) del principio, delimita su ámbito de proyección en la actuación de la Inspección en orden a esa doble dimensión: si bien desde la perspectiva subjetiva se exige algo tan simple y grave a la vez como el cumplimiento escrupuloso de la regla de mínima incidencia en la esfera de los administrados que postula el propio RGI; en el aspecto objetivo se encuentra vedada cualquier habilitación genérica que configure potestades administrativas con un alto grado de indefinición, "pues su correlato sería una situación general de sujeción que no se aviene demasiado bien con la vinculación positiva a la legalidad que ha de presidir toda actuación administrativa. En conexión con lo anterior, no es de recibo que se reserven a los órganos inspectores amplias áreas de decisión discrecional, pues si en general debe reducirse la discrecionalidad administrativa, con mayor razón ha de procurarse ese objetivo en una materia como la tributaria tan imbuida del principio de legalidad y su correlato de indisponibilidad del tributo, y en un procedimiento como el inspector que se traduce en controlar y asegurar prestaciones del particular frente al ente público, cuando no en la imposición de sanciones para aquél".

---

<sup>45</sup> Lozano Serrano, C. "La actividad inspectora y los principios constitucionales", Impuestos, nº 9, 1990, pág.12.

Realmente son bastantes los casos, y ello se irá poniendo de relieve a lo largo de este estudio, en que cabe apreciar la presencia de una mayor o menor dosis de discrecionalidad conferida a la Administración en el desarrollo de los procedimientos inspectores; esta cuestión, que se extiende más allá de la materia elegida para el presente trabajo, preocupa hace ya tiempo a la doctrina, ejemplo paradigmático de lo cual pueden ser los siguientes párrafos de Cayón Galiardo (46): "La crisis del principio de legalidad y de la reserva de ley que se han padecido en todo el Derecho público (...) ha afectado naturalmente al Derecho tributario y sus técnicas de garantía del contribuyente frente al Fisco. Y quizá más de lo que pudiera pensarse en un principio, puesto que, así lo acabo de señalar, aquellos principios jurídicos constituían el armazón desde el cual se había construido toda la urdimbre el tejido sobre el que reposaban los derechos del particular y las limitaciones a las potestades tributarias de gestión de los tributos, de tal suerte que admitir la insuficiencia de aquellos postulados - que no es admitir su ineficacia ni predicar su desaparición - equivale a aceptar como un nuevo reto la presencia de un conjunto de potestades de gestión de los tributos que se sitúan fuera o en los límites de los controles tradicionales basados e inspirados en el modelo del control de legalidad como única técnica necesaria para, insisto una vez más, garantizar conve-

---

<sup>46</sup> Cayón Galiardo, A. "La interdicción de la discrecionalidad en la gestión tributaria", Civitas Revista Española de Derecho Financiero, nº 36, 1982, pág. 567.



nientemente los derechos de los contribuyentes".(47)

La búsqueda de esos sistemas de control de los espacios de acción no reglados en su totalidad, se ha orientado, tanto doctrinal como jurisprudencialmente, hacia los ya conocidos en otras disciplinas del Derecho público, fundamentalmente en el Derecho Administrativo. Tales técnicas operan prestando una atención prioritaria al elemento final de las potestades; como ya habíamos anunciado, ello posibilita el control de la juridicidad del ejercicio de las potestades mediante técnicas como el juicio sobre el respeto del principio de proporcionalidad de los medios en relación con los fines. En concreto, Ruiz García (48) especifica la naturaleza de los controles a aplicar en el procedimiento de gestión tributaria bajo el principio de "interdicción de la excesividad", al cual se refieren la doctrina y la jurisprudencia alemana "entendiendo por tal la prohibición de que la Ley o la Administración en el ámbito de su discrecionalidad ordene algo que pudiera considerarse excesivo, exorbitante o desmesurado. La doctrina y la jurisprudencia constitucional alemana entienden que se trata de un principio general del Derecho vigente con rango constitucional, que vincula

---

47 En la misma línea de denunciar la insuficiencia, pero no la prescindibilidad, del principio de legalidad en orden a salvaguardar los intereses de los administrados, puede verse Perrone, L. Discrezionalità e norma interna nell'imposizione tributaria, Ed. Giuffrè, Milan 1969, pág. 13.

48 Ruiz García, J.R. Secreto bancario y Hacienda Pública (El deber de colaboración de las entidades bancarias en el procedimiento de gestión tributaria), Ed. Civitas, Madrid, 1988, pág. 114-115.

también al legislador y que rige en todos los ámbitos jurídicos y especialmente en el campo de la actuación administrativa, y cuyo fundamento jurídico radica en la idea del Estado de Derecho, en la esencia misma de los derechos fundamentales que sólo pueden quedar limitados en la medida indispensable para proteger los intereses públicos y, en definitiva, en la propia idea de justicia. En la idea genérica de la interdicción de la excesividad suelen distinguirse a su vez dos aspectos o principios. El llamado principio de necesidad exige que, existiendo varios medios posibles adecuados para alcanzar el fin perseguido, sea utilizado aquél que conlleve las menores consecuencias desfavorables para el particular. A su vez, el principio de proporcionalidad dispone que debe existir una adecuación entre la utilización de un determinado medio y el fin que con él pretende alcanzarse".

Parece en principio que corresponde a los tribunales efectuar en cada caso concreto el juicio de razonabilidad de los medios empleados en relación a los fines perseguidos. Sobre la utilización práctica de los principios a que debe someterse la actuación administrativa la posición clásica consiste en entender que, en sí mismos, no son sino límites que debe considerar la Administración en el ejercicio de sus potestades, y así recordaba Cayón Galiardo (49), la justificación, alegación y prueba de su transgresión gravitan sobre el particular, que es el obligado a demostrar que en el caso concreto de que se trate no se han tenido en

---

49 Cayón Galiardo, A. "La interdicción...", op. cit. pág. 585.

consideración o ha sido indebidamente ponderada su importancia relativa. Sin embargo, cómo más adelante tendremos ocasión de ver, el carácter autoritario del poder con que la Administración interviene unilateralmente en la esfera de los administrados, aconseja una potenciación del uso del fin de las potestades no ya como límite, sino como condición positiva de su ejercicio.

#### 1.2.5.2. Consideraciones acerca del proceso especial de protección de los derechos fundamentales en la materia.

Estamos viendo como en estos sistemas jurisdiccionales de control de las potestades administrativas, subyace un proceso de ponderación entre diversos intereses, de entre ellos los intereses individuales en conflicto vienen a identificarse en numerosas ocasiones con los derechos fundamentales reconocidos por la Constitución. Por esta razón, no querríamos cerrar el presente apartado sin mencionar, aunque constituya materia de índole eminentemente procesalista, la relevancia que adquiere el posible recurso al proceso especial de protección de los derechos fundamentales que se ofrece al administrado junto a las vías ordinarias de recurso que resulten procedentes. Consideramos especialmente importante destacar algunas de las consecuencias que la interposición de un recurso de esta naturaleza

supone puesto que, durante el desarrollo de unas concretas actuaciones inspectoras, puede aparecer como vía especialmente apetecible para el contribuyente.

Acerca de la utilización del proceso especial de protección de los derechos fundamentales en materia tributaria advierte Zabala Rodríguez-Fornos <sup>(50)</sup> el uso abusivo o injustificado que pueden propiciar los atractivos que presenta como medio de detener las actuaciones tributarias en curso. Frente a las ventajas de su mayor rapidez- su presentación no se encuentra condicionada a la previa reclamación económico administrativa- así como la del efecto suspensivo de su interposición, no subordinado a la demostración por el recurrente de daños de difícil o imposible reparación, la utilización de este recurso cuando no se den las condiciones previstas en la ley 62/1978 de 26 de diciembre puede determinar tanto su inadmisibilidad cuanto una desestimación del mismo que, no apreciando lesión constitucional, rehuse entrar en el análisis de los posibles vicios que no alcancen esta trascendencia. <sup>(51)</sup>.

---

<sup>50</sup> Zabala Rodríguez-Fornos, A. Comentarios a tres sentencias sobre las relaciones de la actividad de la Inspección Tributaria con los derechos fundamentales (intimidación, tutela judicial y presunción de inocencia", Ciss comunicación, nº 80, 1990, pág.48.

<sup>51</sup> Acerca de los usos desviados que pueden hacerse de este proceso especial la Audiencia Territorial de Palma de Mallorca dictó el 3 de marzo de 1986 una sentencia en la que declara la inadmisibilidad de este recurso contencioso especial contra actuaciones de la Inspección de Hacienda; en ella comienza por recordar

---

el papel que se pretende cubra este proceso en el sistema de garantías de los administrados:

Fundamento Jurídico I: "Que con el loable propósito de conferir al ciudadano una acción específica, con tratamiento procesal breve, sumario y carácter preferente en su tramitación procedimental, fue promulgada la Ley 62/1978, cuyo ámbito de aplicación se amplió mediante el Decreto 342/1979, encaminadas ambas a rigorizar y simplificar el ejercicio de aquellas acciones judiciales tendentes a la protección de ciertos y tasados derechos de naturaleza esencial que configuran el estatuto jurídico básico de la persona conforme a la Constitución,...

Fundamento Jurídico II: ... si bien la Administración debe actuar con sometimiento a la Ley y al Derecho, artículo 103 de la Constitución, y los administrados tienen derecho a su seguridad jurídica y a la interdicción de la arbitrariedad, artículo 9, sin embargo tales preceptos constitucionales no pueden ser invocados para fundar en ellos un recurso regulado por el procedimiento especial aludido, puesto que la tutela efectiva también se obtiene mediante un recurso contencioso ordinario en el que se examine la adecuación del acto a la legalidad vigente, mientras que ello está vedado en el proceso especial en que el planteamiento litigioso se ciñe exclusivamente a si el acto o disposición infringe algún concreto derecho fundamental expresamente protegido en la Constitución, limitación jurisdiccional que impide en absoluto analizar con criterio exclusivamente jurídico-administrativo las infracciones denunciadas por el actor y obligan contrariamente a desestimar el recurso al no advertirse tampoco las violaciones esgrimidas en el recurso de los derechos constitucionales a la seguridad jurídica, a la integridad moral y la tutela efectiva de los Jueces declarados en los artículos 17,1,15 y 24 de la Constitución".

En el mismo sentido se pronuncia la Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de marzo de 1986 que recuerda cómo quedan fuera del ámbito de este recurso todas aquellas cuestiones que hacen referencia a la legalidad intrínseca de los actos impugnados, cuestiones todas que

---

han de ser planteadas en un proceso contencioso administrativo ordinario.

Como bibliografía indicativa acerca de este proceso especial para la protección de los derechos fundamentales pueden consultarse: Yagüe Gil, P. "Algunas consideraciones en torno al proceso contencioso-administrativo en materia tributaria", Gaceta Fiscal, nº 68, 1989; Aragonés Beltrán, E. "Notas sobre el proceso tributario", Gaceta Fiscal, nº 64, 1989; Díaz Delgado, J. y Escuin Palop, V. "La suspensión de los actos administrativos recurridos en el proceso especial de la Ley de Protección de los Derechos Fundamentales", Revista de Administración Pública, nº 117, 1988; Huelin Martínez de Velasco, J. "Los derechos fundamentales del contribuyente ante las Haciendas Públicas", Gaceta Fiscal, nº 68, 1989;

PARTE II: LAS FUNCIONES DE LA INSPECCION DE LOS TRIBUTOS

## PARTE II: LAS FUNCIONES DE LA INSPECCION DE LOS TRIBUTOS

### Introducción.

Las anteriores nociones van a desempeñar un papel determinante en el análisis pormenorizado de cada una de las funciones atribuidas a la Inspección de los Tributos, y no sólo nos referimos a las últimas consideraciones respecto a estas técnicas del control de su ejercicio. Lo que pretendemos realmente es examinar la relevancia jurídica de las actuaciones de estos particulares órganos de la Administración tributaria inmediatamente después de haber aclarado su adscripción a la categoría de poderes instrumentalizados en forma de potestades funcionales, de forma que la óptica de estudio de sus particularidades se realice desde esta plataforma general. Consecuencia de esta sistemática quizá pueda resultar una ubicación de determinados puntos en lugares distintos a los habituales en estudios y trabajos sobre la materia, la razón que nos impulsa no es otra que intentar salvar enfoques excesivamente enturbiados por la atención a las especialidades de la actuación inspectora que puedan dar lugar a confusiones importantes sobre el alcance y naturaleza de tales actuaciones.

Para ello nos proponemos volver a la norma de atribución legal de las potestades intentando desentrañar en ella al menos los cuatro elementos que necesaria-



mente deben estar reglados, sin prejuzgar en absoluto el carácter reglado o discrecional de las mismas, esto es; la existencia misma de la potestad, su extensión, la competencia y el fin. Al mismo tiempo debemos atender a los actos típicos en que se concretan las posibilidades de ejercicio de las potestades estudiadas, dado que es allí donde se funcionalizan las exigencias y limitaciones que el principio de legalidad impone a dichas potestades (1).

Tenemos pues que volver la vista al artículo 140 de la LGT de cual podemos extraer estas primeras conclusiones:

a) Partiendo de una premisa que no plantea mayores dificultades: las funciones liquidatorias se concretan en la emanación por parte del órgano competente de "un pronunciamiento administrativo sobre la cuantía de la deuda tributaria" (2), nos encontramos con que las liquidaciones dictadas por los órganos inspectores han de ser "resultantes de las actuaciones de comprobación e investigación, en los términos que reglamentariamente se establezcan". De forma que las funciones de comprobación e investigación se configuran como un antecedente lógico a las cuales la liquidación definitiva se halla causalmente ligada.

b) A su vez, este engarzamiento supone que el fin

---

<sup>1</sup> García de Enterría, E. y Fernández, T.R. Curso de Derecho ..., Op. cit.. pág. 452 y ss.

<sup>2</sup> Seminario de Derecho Financiero de la Universidad Complutense, "Notas de Derecho...". Op. cit. pág. 129

para cuya satisfacción han sido configuradas las potestades de comprobación e investigación es precisamente la "integración definitiva de las bases tributarias" que se alcanzará mediante la comprobación e investigación de los "hechos, actos, situaciones, actividades, explotaciones y demás circunstancias que integren o condicionen el hecho imponible" (art. 109 LGT). Significativamente alude el art. 140 a las "actuaciones inspectoras correspondientes a la estimación indirecta" en el mismo apartado b) en que se concreta el elemento teleológico de la función de comprobación, las razones de lo cual esperamos demostrar en páginas sucesivas.

Este engarzamiento y concatenación entre las actuaciones de comprobación e investigación y las de liquidación ha ofrecido como frutos nada menos que las construcciones doctrinales acerca de la naturaleza y estructura del procedimiento de gestión o liquidación e los tributos. El estudio sustancial de cada una de estas funciones conducirá al engarce procedimental de las mismas, ofreciendo una posible respuesta a los interrogantes que todavía plantea la complejidad de la actuación de la Administración Tributaria a efectos de la naturaleza funcional de los diversos actos en que se concreta, especialmente en lo que respecta a su recurribilidad.

c) Nos restan, por último las actuaciones de obtención de información. De los dos modos de hacer efectivo el deber de información que, con carácter general, establece el art. 111 de la LGT -por "suministro" y por

"captación"- el art. 140 atribuye a los órganos inspectores la potestad de obtención de información "cerca de los particulares o de otros organismos". El título que justifica el ejercicio de tal potestad viene reglado de forma ciertamente muy poco restrictiva : que la información obtenida "directa o indirectamente conduzca a la aplicación de los tributos".

A nuestro juicio, esta indefinición legal, sustanciosamente aprovechada en la redacción del RGI, ha provocado una insuficiente comprensión del diferente alcance del área de actuación jurídica que la legalidad conecta a cada una de las funciones anteriores. Las consecuencias son graves, como se desprende del análisis de los elementos de estas potestades.

Entendemos que únicamente el estudio de la configuración legal de cada una de estas potestades, paralelo al cual realizaremos el examen de cuál ha sido su desarrollo reglamentario, puede ofrecer una base lo suficientemente sólida para articular las interrelaciones entre las mismas y, por tanto, concluir la naturaleza funcional de los actos en los que su ejercicio se concreta. Por ello nos hemos decidido a relegar el apartado relativo a la estructura actual del procedimiento o procedimientos a través de los cuales actúa la Inspección de los tributos, pues hemos visto cómo los procedimientos administrativos no son sino el cauce formal de las potestades funcionales legalmente atribuidas a la Administración.

CAPITULO 2: LA FUNCION DE COMPROBACION E INVESTI-  
GACION.

## 2.1. Cláusula de habilitación legal.

De acuerdo con el esquema anterior, debemos comenzar el análisis desde la norma en que se concreta la existencia misma de la potestad, en cuanto juridificación de un poder atribuido a la Administración. Si bien la atribución de la función de comprobación e investigación se localiza en principio en el art. 109 : "La Administración comprobará e investigará los hechos, actos, situaciones, explotaciones y demás circunstancias que integren o condicionen el hecho imponible", a nuestro juicio se trata de una norma que debe completarse con los arts. 110 y 140 de la propia LGT pues sólo de este modo se logra una visión completa de la funcionalización de esta potestad. En efecto, la técnica legislativa empleada en la LGT no fue la de concretar en el mismo precepto que la función de comprobación e investigación se conectaba a la legalidad por un ejercicio orientado a hacer posible la "integración definitiva de las bases tributarias", sino que este interés jurídico que condiciona su actuación se halla contenido en el artículo 140 de la LGT. Quizá pueda juzgarse innecesaria esta matización, por entender que ya en la redacción de los arts. 109 y 110 de la LGT se encuentra implícita la finalidad de constatación de los hechos determinantes para la aplicación de los tributos ; sin embargo no lo creemos así, las mutaciones que la realidad ha sufrido con respecto al modo en que la LGT configuraba las fases de aplicación de los tributos y el carácter profundamente controlador de la acción que las Administraciones

públicas ejercen sobre los administrados, aconsejan una potenciación del uso de los intereses públicos en su aspecto positivo de manera que éstos pasen a convertirse no ya en límites, sino en auténticas condiciones de la acción administrativa.

De la relación entre estos preceptos resulta, pues, la identificación de aquellos elementos que vamos a tratar de presentar por separado: la extensión de la potestad, la competencia y el fin. Respecto a cada uno de estos elementos nos proponemos realizar un análisis que concluya con un examen de su proyección en los actos típicos en que se concreta la función de comprobación, en cuanto que cómo ya hemos advertido éstos no son sino plasmación del ejercicio legítimo de la potestad. Desde esta perspectiva queremos atender a los documentos de la Inspección -actas, diligencias, informes y comunicaciones-, anunciamos pues nuestro propósito de no dedicar un capítulo autónomo a su estudio, sino que sus requisitos materiales y formales se incluirán sistemáticamente como manifestación externa de los elementos de la potestad.

Siguiendo con las cuestiones metodológicas, hemos considerado oportuno comenzar por el examen de aquél elemento que, quizá, menos cuestiones problemáticas plantea con la intención de no producir cortes en un discurso que, progresivamente, irá ganando en complejidad.

## 2.2. La competencia en la potestad de comprobación.

Evidentemente ya desde el planteamiento de nuestro

trabajo hemos delimitado los órganos con competencia para comprobar e investigar que nos interesan, la Inspección de los Tributos (3). Sin embargo no quedaría completa la visión de esta función sin una delimitación previa, tanto en sentido positivo como negativo, de la actividad de comprobación que a los órganos inspectores atribuye el artículo 140 de la Ley General Tributaria; con ocasión de la distinción entre los distintos sentidos que la legislación tributaria asigna a la actividad de comprobación surgen las únicas cuestiones problemáticas que se han planteado respecto a la distribución de competencias entre los órganos de gestión e

---

<sup>3</sup> Por lo que respecta a la distribución de competencias que existía entre órganos gestores, inspectores y recaudadores -siendo principalmente la frontera competencial entre los dos primeros la que aquí nos interesa-también parece subsistir tras la creación y puesta en marcha de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, puesto que la Orden de 26 de diciembre de 1991, por la que se estructura la Agencia Estatal de Administración Tributaria, dispone en su artículo 1º "Las competencias que en materia de funciones asignadas a la Agencia Estatal de Administración Tributaria estén atribuidas a la Secretaría General de Hacienda y a las Direcciones Generales de Gestión Tributaria, Inspección Financiera y Tributaria, Recaudación, Aduanas e Impuestos Especiales, e Informática Tributaria, se entenderán atribuidas a la citada Agencia desde el día 1 de enero de 1992 y serán ejercidas, respectivamente, por el Director General de aquélla y por los Directores Generales de los Departamentos de Gestión Tributaria, Inspección Financiera y Tributaria, Recaudación, Aduanas e Impuestos Especiales e Informática Tributaria". Por su parte, la Orden de 27 de diciembre de 1991 por la que se desarrollan nuevas unidades de la Agencia Estatal Tributaria, recuerda que "De acuerdo con las normas vigentes seguirán manteniendo su actual estructura y competencias las dependencias y órganos inferiores integrados en los Departamentos que se incorporan en la Agencia en sustitución de las Direcciones Generales que venían dependiendo de la Secretaría General de Hacienda".

inspección. Por la actualidad y la resonancia que éstas han adquirido no queremos dejar pasar la ocasión de comentarlas, siquiera brevemente.

#### 2.2.1. Delimitación de la actividad de comprobación e investigación en sentido propio.

La función de comprobación no es privativa del ámbito tributario; el art. 81 de la LPA establece:

"La Administración desarrollará de oficio o a petición del interesado los actos de instrucción adecuados para la determinación, conocimiento y comprobación de los datos en virtud de los cuales deba pronunciarse la resolución".

Epistemológicamente, la función de comprobación se encuadra en la categoría de las funciones cognoscitivas, entendiéndolas como aquellas en las que se realiza una aprehensión de la realidad. Como destaca Mantero (4): "cuando la función cognoscitiva se pone en contacto con situaciones de hecho, con el fin de advertir si se corresponden con las que, con carácter general y uniforme, se predicen modélicamente como regla, nos hallamos ante la función cognoscitiva realizada por los poderes públicos y provocada por la existencia de unas normas organizativas que imponen determinadas conductas, es decir, nos hallamos ante la función cognoscitiva al servicio del ordenamiento jurídico, de manera que se

---

<sup>4</sup> Mantero Sáenz, A. "La función inspectora tributaria", Civitas Revista Española de Derecho Financiero, nº 41, 1984, págs. 35-36.



aplica a las situaciones jurídicas con el fin de constatar si se adecúan a las establecidas con el carácter de regla".

Debe tenerse en cuenta sin embargo, que la función de comprobación que estamos analizando, y a la que refieren los artículos 109, 110, 120.2.a) y 140 de la Ley General Tributaria, es precisamente ésta dirigida a la fijación definitiva de la existencia y características del hecho imponible; frente a esta comprobación en sentido propio podrían distinguirse dos distintos tipos de actividades:

-aquella que vendría a consistir en una simple actividad de cotejo; ante las obligaciones de hacer que incumben a los obligados tributarios, la primera de las cuales sería precisamente la obligación de presentar declaración, cabe una primera actividad en la que la Administración tributaria se limite a constatar, de acuerdo con la información que tenga disponible en censos o registros, si el obligado ha cumplido o no con tales obligaciones de hacer. Todas estas actividades de la Administración son actuaciones de control, de las cuales puede derivarse la apreciación de la comisión de alguna infracción tributaria, pero no son actuaciones comprobadoras: no hay ninguna actividad relacionada con las magnitudes que integran la deuda tributaria.

-distinta a ésta actividad de control, pero distinta también de la comprobación en sentido propio sería la llamada "comprobación formal", que ha adquirido un creciente protagonismo con la utilización de los

sistemas de control informático de las autoliquidaciones, y con la generalización del fenómeno de las liquidaciones paralelas. Su finalidad, como puntualizaba Durán-Sindreu (5) no sería tanto la de contribuir a la liquidación definitiva sino la de verificar la exactitud formal de lo declarado; esta actividad suele atender a la corrección de los errores materiales o aritméticos que se adviertan al controlar las declaraciones-liquidaciones presentadas, así como la constatación de que las mismas se ajustan formalmente a derecho.

A su vez, dentro de la comprobación propia es clásica la distinción entre (6):

-una comprobación dirigida a constatar la real y única existencia y estructura de los hechos imponibles declarados.

-otra, dirigida a constatar la exactitud de las valoraciones de los diversos elementos del hecho imponible realizados por el contribuyente: comprobación de valores o bases imponibles.(7).

---

5 Durán-Sindreu Buxadé, A. Comprobación, prueba y procedimientos especiales de liquidación tributaria, Ed.PPU, Barcelona, 1989, pág. 43.

6 Pérez de Ayala y González García. Derecho Tributario, Op. cit. pág.86.

7 Además de por razón de su objeto, estos dos tipos de comprobación en sentido propio se distinguen por su tratamiento procesal diferente - de acuerdo con el Real Decreto 1999/1981 artículo 42.1c), en aquellos supuestos en los que se produzca un acto aprobatorio de

Esta distinción deriva del propio artículo 109 de la Ley General Tributaria que, en su apartado 2, establece "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".

Todavía sería posible identificar dentro de éste último grupo los dos tipos de comprobación relativa a la constatación de la magnitud de los hechos declarados a que aludía Durán-Sindreu (8), reservando la denominación "comprobación de valores" para aquellos supuestos en que la configuración normativa del tributo incluye como elemento determinante el valor; de este modo quedarían fuera de la comprobación de valores en sentido estricto los casos en que el legislador no toma en consideración valores que haya que cuantificar, sino magnitudes numéricas ya cuantificadas, supuestos en los que la ley permite llegar a la obtención de la base imponible mediante el tránsito de la base normativa a la fáctica, incorporando al procedimiento de gestión cantidades que ya operan como tales en la realidad

---

la comprobación de valores con carácter autónomo y previo a la liquidación definitiva, este acto será reclamable en vía económico-administrativa; mientras que los actos de comprobación del primer grupo no dan lugar a ningún acto reclamable de forma autónoma-, además de por razón de los medios a aplicar en uno y otro caso -la Ley General tributaria regula con carácter autónomo los medios de comprobación de valores exclusivamente.

<sup>8</sup> Durán-Sindreu Buxadé, A. Comprobación, prueba... Op. cit. pág. 49-50.

social sobre la que se proyecta la norma tributaria (9).

### 2.2.2. Los órganos titulares de competencias de comprobación.

#### 2.2.2.1 La competencia de la Inspección en las actuaciones de comprobación de valores.

No se han planteado excesivos problemas relativos a la competencia de los órganos de Inspección para realizar actuaciones de valoración, a pesar de que no se corresponden con ninguna de las funciones establecidas de modo independiente para ellos por el artículo 140 de la Ley General Tributaria. Sin embargo no cabe duda de que se trata de una actuación típica y habitual de la Inspección en el desarrollo de la comprobación, y dentro de ella pueden considerarse comprendidas según veíamos la dicción del propio artículo 109.

---

<sup>9</sup> De acuerdo con este criterio Durán-Sidreu proponía la descomposición de la comprobación dirigida a constatar la exacta dimensión o magnitud de los hechos declarados en:

a) comprobación de la magnitud cuantitativa declarada respecto a bienes, productos, derechos y patrimonios en general cuando aquélla resulte de una directa aplicación de las normas legales o reglamentarias.

b) comprobación del valor declarado respecto a bienes, rentas, productos, derechos y patrimonios en general cuando aquél no resulte de la directa aplicación de las normas legales o reglamentarias: comprobación de valores.

Como incidente aislado, anterior a la entrada en vigor del Reglamento General de la Inspección, podría señalarse la sentencia del Tribunal Supremo de 28 de marzo de 1984. El fallo resolvía un recurso que una asociación de funcionarios había interpuesto contra el Real Decreto 425/1981, de 27 de febrero, por el que se aprobaba el Reglamento del Cuerpo de Inspectores en el que se incluía entre sus competencias la de valorar bienes, derechos y patrimonios de personas y entidades públicas y privadas.

El Tribunal Supremo entendió que el Cuerpo Especial de Inspectores Financieros y Tributarios del Estado tiene en los artículos 52 y 109 de la Ley General Tributaria, la cobertura legal necesaria y suficiente para ostentar actuaciones de valoración de bienes, derechos y patrimonios en general, para un mejor ejercicio de sus funciones y con éste único designio, por lo que el artículo 2º f) del Decreto 425/1981 al conferirle tales facultades, se halla ajustado a Derecho. En el mismo sentido se pronuncian las Sentencias del Tribunal Supremo de 3 de febrero de 1983 y 26 de febrero de 1985, también la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 20 de enero de 1988 reproduce idénticas consideraciones.

Habiéndose resuelto positivamente la cobertura legal que la Ley General Tributaria otorgaba para la atribución de funciones de valoración a los órganos de la Inspección, no se plantea el RGI más dudas sobre este punto y así las funciones de valoración se encuentran en la enumeración contenida en el artículo 2 del texto; en

el artículo 9 del mismo Reglamento se procede a efectuar una clasificación de las actuaciones inspectoras en cuatro tipos genéricos, siendo uno de ellos precisamente el de las actuaciones de valoración y, por último, el artículo 13 se ocupa específicamente de este tipo de actuaciones.

Sí tiene interés una lectura cuidadosa de este artículo 13 del RGI pues en él se recoge aquél concepto estricto de las actuaciones de comprobación de valores que proponía Durán-Sindreu; así define este artículo las actuaciones de valoración de bienes, rentas, productos, derechos y patrimonios en general, de personas y Entidades públicas y privadas, como aquellas que tienen por objeto "la tasación o comprobación del valor declarado de aquéllos por cualquiera de los medios admitidos en el ordenamiento jurídico vigente, y en particular por el artículo 52 de la Ley General Tributaria. No se reputarán actuaciones de valoración aquéllas en las cuales el valor de los bienes, rentas, productos, derechos y patrimonios en general resulte directamente de la aplicación de reglas legales o reglamentarias".(10)

---

<sup>10</sup> Antes de comentar brevemente cual es la consecuencia de que el artículo 13 del RGI acoja este concepto estricto de comprobación de valores, recordamos que estas actuaciones de valoración pueden insertarse bien dentro de una actuación más general de comprobación e investigación, o bien, según el artículo 70 del mismo RGI, cómo trámite en un procedimiento ajeno a la inspección. Además los apartados 2 y 3 del artículo 13 atribuyen a los órganos de la Inspección unas competencias que parecen responder al desarrollo del artículo 2, j) del mismo RGI, según el cual corresponden a la Inspección de los Tributos "cuantas otras funciones se le encomienden por los órganos competentes del Ministe-

Volviendo al concepto de actuaciones inspectoras de valoración que ofrece el artículo 13, éste cobra especial importancia culminada la tendencia jurisprudencial a apartarse del llamado principio de estanqueidad de las valoraciones que el mismo Tribunal Supremo había construido. Frente a la anterior doctrina tradicional, según la cual los conceptos, valores y criterios aplicables en la gestión de un tributo no se comunicaban necesariamente al ámbito de la gestión en otros tributos distintos, el Tribunal Supremo se ha desplazado en dirección contraria en base principalmente al principio de unicidad <sup>(11)</sup>, según el cual "ningún órgano de la Administración puede desconocer o ir claramente en contra de lo decidido por otro órgano de la misma Administración".

---

rio de Economía y Hacienda; así el apartado 2 extiende la competencia de la Inspección para realizar actuaciones de valoración respecto a los tributos cedidos a las Comunidades Autónomas, siempre que medie petición fundada de la Administración Tributaria de éstas últimas; y, por último, el apartado 3 del artículo 13 contempla la posibilidad de que tales actuaciones se realicen a instancias de los Organos recaudadores, encuadrándose por tanto en la gestión recaudatoria como así lo corrobora la remisión a las normas correspondientes del Reglamento General de Recaudación (la remisión a los artículos 130 y 131 del Reglamento General de Recaudación debe entenderse referida al artículo 149 del actual Reglamento General de Recaudación aprobado por RD 1684/1990, de 20 de diciembre).

<sup>11</sup> Vid., entre otras, sentencias del Tribunal Supremo de 26 de octubre de 1984, 23 de abril de 1985 y 3 de marzo de 1986.

La conclusión principal que se deriva de esta nueva orientación jurisprudencial podría resumirse, según acepta la propia Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria en Informe de 31 de marzo de 1987, en la afirmación de que "la cuestión así centrada ha de responderse en favor de la utilización una vez de los medios de valoración del artículo 52 de la Ley General Tributaria, sin que esta valoración, comprobación o tasación pueda reiterarse después ni aún para otros tributos y por otros Organos de la misma Administración".

A estos efectos se revela extraordinariamente útil para la Inspección de los Tributos el concepto de actuaciones de valoración ofrecido por el artículo 13 del RGI puesto que, de acuerdo con él, la misma Dirección General ofrece la siguiente argumentación: "en definitiva, la doctrina del Alto Tribunal impide a la Inspección realizar una actuación de valoración conforme al artículo 52 de la Ley General Tributaria, y los artículos 13 y 70 del RGI, si antes un Organo de la Administración Tributaria del Estado, para el mismo bien y enajenación, ha desarrollado una tasación a efectos de cualquier otro tributo. En cambio, no existe obstáculo alguno para que la Inspección opere con los importes reales de adquisición o enajenación, ni para que la Inspección liquide corrigiendo los valores declarados y los comprobados por la Administración a efectos de otro tributo, si descubre los importes reales que en otro tributo determinan la base imponible y que fueron superiores a aquéllos, resultando posiblemente de esta constatación una grave incorrección contable o una



indebida determinación de una alteración patrimonial".

La justificación ofrecida es la siguiente: "cómo señala el artículo 13 del RGI no se reputarán actuaciones de valoración aquéllas en las cuales el valor de los bienes resulte directamente de la aplicación de reglas legales o reglamentarias; en el IRPF o en el IS el valor de adquisición o de enajenación de un bien resulta principalmente del importe real por el cual dicha adquisición o enajenación se hubieren efectuado; según las disposiciones reglamentarias, este importe real resulta del efectivamente satisfecho o percibido, "siempre que no difiera del normal del mercado", a efectos de determinar incrementos o disminuciones patrimoniales; sólo cuando la Administración acuda a determinar este valor de mercado, lo que deberá hacer por los medios previstos en el artículo 52 de la Ley General Tributaria, nos hallaremos en el ámbito normativo influido por las sentencias del Tribunal Supremo objeto de este informe".

#### 2.2.2.2. Distribución histórica de las funciones entre los órganos de gestión e inspección.

En el apartado anterior hemos visto cómo el artículo 109 de la Ley General Tributaria operaba como cláusula de atribución de una misma función a distintos órganos. Al designar este precepto al titular de la potestad de comprobación como "la Administración", se plantea ahora, dejando ya a un lado la comprobación de valores, la hipotética distribución de esta función

entre los órganos gestores y los órganos inspectores.

En la redacción del artículo 109 no se efectúa ninguna distinción entre los sentidos formal y propio que cabe atribuir a la actividad de comprobación, tal y como hemos visto más arriba. En razón a que este precepto legal omitía toda referencia a órgano administrativo alguno, se afirmó en repetidas ocasiones que "debe entenderse en el sentido de que todos los órganos administrativos con competencia para la gestión del tributo la tienen para realizar las operaciones de comprobación e investigación".<sup>(12)</sup>

---

<sup>12</sup> Sañz de Bujanda, F. Notas de Derecho ... Op. cit. págs. 125 y 126.

En el mismo sentido Pueyo Masó, J.A. "Los actos y el procedimiento ...". Op. cit. págs. 155-157, entendía que las actuaciones comprobatorias no son realizadas exclusivamente por la Inspección de los Tributos, sino que las oficinas gestoras y los Tribunales Económico-Administrativo son órganos competentes para realizar la actividad comprobadora en los supuestos señalados por la Ley. "Esta atribución de funciones comprobatorias de los tributos a órganos ajenos a la Inspección de los Tributos ha sido, por lo demás, tardicional en nuestro Derecho Tributario, incluso en épocas en que se confinaba a la Inspección a tareas exclusivamente de este género. Lo que demuestra que las grandes líneas del procedimiento tributario, igual que acontece con el procedimiento administrativo general, han huído siempre en nuestro Derecho de la especialización funcional para basarse en la especialización orgánica. Es decir, no se han atribuido funciones especializadas a cada uno de los órganos administrativos, en nuestro caso funciones comprobadoras e investigadoras en exclusiva a la Inspección Tributaria, funciones liquidadoras a los órganos liquidadores, sino que por el contrario, se han atribuido funciones diversas más o menos amplias, a los diversos órganos administrativos".

A pesar de esta atribución genérica a todos los órganos de la Administración tributaria, lo cierto es que es posible constatar un proceso histórico en el cual, paulatinamente, se va reservando la actividad de comprobación en sentido propio a los órganos inspectores.<sup>(13)</sup> Es necesario para la comprensión de este

---

<sup>13</sup> Mantero Saénz, A. "La función inspectora tributaria". Op. cit. págs. 43-45, ofrecía la siguiente explicación del proceso histórico que termina conduciendo a esa dicotomía Gestión/Inspección: "Hay dos tipos de comprobación: la que se efectúa en la propia sede del órgano comprobador y la que se efectúa- o puede efectuarse- fuera de dicha sede; es precisamente esta segunda posibilidad la que hizo nacer a la función inspectora, que, en un principio no fue más que una extensión del órgano comprobador, para, más adelante, ser su delegación y después independizarse del mismo, de manera que el órgano inspector, al ser una especialización funcional del órgano comprobador, en realidad ejercía una función distinta, instrumental para el órgano comprobador del que dependía; más adelante la especialización funcional hizo nacer un órgano distinto (la Inspección) y es el momento en que nace esa dicotomía Inspección/Administración.

Aunque parezca difícil justificar esta evolución y la existencia de dos tipos de comprobación, la realidad es que existe en la LGT; el art. 48 dice que el régimen de estimación directa se utilizará para la determinación singular de las bases imponibles sirviéndose de:-las declaraciones y los documentos presentados, y de - los datos consignados en libros y registros comprobados administrativamente. Es decir, que hay una comprobación de declaraciones o documentos presentados ( lo que antes hemos dicho que era la primitiva comprobación, la que se realizaba sin desplazamiento del órgano comprobador) y hay una comprobación de datos consignados en libros y registros (que exigió el desplazamiento del órgano comprobador y que dió lugar al nacimiento de la función inspectora). El paralelismo, la distinción, se advierte en otros dos artículos: en el art. 109.2, referido a la comprobación a realizar por el órgano comprobador ("la

proceso tener presente el artículo 91 de la Ley General Tributaria : "la competencia por razón de la materia de los distintos órganos, sean de liquidación y recaudación o de resolución de recursos, se determinará en sus respectivos reglamentos".

Así, antes de la promulgación del RGI el derogado Decreto de 11-III-1971 por el que se reorganizaba la Administración Central y Territorial de la Hacienda Pública, establecía en su artículo 10.1º : "Las oficinas liquidadoras de los tributos, conforme a lo dispuesto en el art. 109 LGT, deberán incorporar a las declaraciones de los sujetos pasivos todos los elementos y demás antecedentes y valoraciones de los respectivos hechos imponibles que ya conozca la Administración en todos sus ramos, cumpliendo en tales supuestos lo prevenido en el apartado. 2 del art. 121 de dicho texto legal y sin perjuicio de la posterior actuación de la Inspección de los tributos".

Posteriormente la Orden del Ministerio de Hacienda de 12 de agosto de 1985, por la que se reorganiza la

---

comprobación podrá alcanzar a todos los actos, elementos y valoraciones consignados en las declaraciones tributarias y podrá comprender la estimación de bases imponibles) y el art.110, relativo a la comprobación a realizar por el propio órgano inspector (La comprobación e investigación tributaria se realizará mediante el examen de documentos, libros, ficheros, facturas, justificantes y asientos de contabilidad principal o auxiliar del sujeto pasivo, así como por la inspección de bienes, elementos, explotaciones y cualquier otro antecedente o información que hayan de facilitarse a la Administración o que sean necesarios para la determinación del tributo)".

Administración Territorial de la Hacienda Pública atribuye, en su art. 34, a las Dependencias de Gestión tributaria: b) efectuar la comprobación formal de los datos consignados en los documentos tributarios presentados y la realización de las tareas preparatorias para el tratamiento mecanizado de la información".

En la misma línea el artículo 1 del RGI reserva claramente a los órganos gestores la "comprobación formal de los datos consignados en las declaraciones tributarias presentadas".

Desde la promulgación de estas normas se entendió, pues, que esta comprobación "formal" se limitaba a constatar la corrección de los datos consignados en las declaraciones tributarias para detectar la posible existencia de errores materiales o aritméticos, así como la adecuada utilización del ordenamiento jurídico por parte del declarante. La Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria, en Informe de 23 de enero de 1987, reconocía la posibilidad legal de que los órganos gestores pudieran tener atribuidas competencias en materia de comprobación propia, "sin embargo, reglamentariamente se ha configurado con claridad una separación entre órganos de gestión y de inspección y se ha atribuido a los primeros sólo tareas de comprobación formal. Si bien esta expresión es de impreciso significado, con ella parece aludirse a un mero control de las declaraciones-liquidaciones, practicando las liquidaciones provisionales que deriven de errores advertidos en la liquidación, respetando los datos declarados, o de la adición de datos que ya obren en poder de la Administra-

ción tributaria".(14)

### 2.2.2.3.Las limitaciones legales a la potestades comprobadoras de los órganos de gestión.

Si bien hemos repetido ya varias veces que el artículo 109 alude a todos los organos de la Administración, la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria había advertido con una gran sutileza que, a pesar de ello, sólo "en gran medida" la atribución de competencias comprobadoras constituye una cuestión

---

<sup>14</sup> En el mismo año, la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria reiteraba los mismos criterios en su Informe de 14 de octubre de 1987: "En consecuencia, el establecimiento de las concretas competencias de las Dependencias de Gestión Tributaria o de los Organos de gestión constituye en gran medida una cuestión reglamentaria.El Reglamento General de la Inspección de los Tributos y la Orden de 12 de agosto de 1985, entre otras disposiciones , han atribuido a los Organos Gestores la mera comprobación formal de las declaraciones.Por tal ha de entenderse una actividad de mero control consistente en practicar una liquidación provisional a la vista de la declaración del sujeto pasivo y de los datos obrantes ya en poder de la Administración".

Frente a este modo mayoritario de entender la comprobación forma, puede apuntarse la singular aportación de Caro Cebrián, según el cual este precepto del RGI podría presentar una segunda lectura: "una oficina gestora ambiciosa (legítimamente) de competencias, argüiría que la limitación es corta, pues alude sólo a las declaraciones presentadas para reducir a lo formal el ámbito de la comprobación, mientras en lo restante, indagaciones, requerimientos, otras labores de comprobación, queda investida de plenas facultades hasta no invadir... las expresamente atribuidas a la Inspección".Caro Cebrián,A."La comprobación tributaria en el procedimiento de gestión".Carta Tributaria nº 89, pág.12.

reglamentaria (15). Quizá se incurrió en un error de perspectiva al interpretar el alcance de la comprobación que tales órganos de gestión podían desarrollar, error que condujo a la situación que inmediatamente veremos referida a la modificación del artículo 160 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, operada por el Real Decreto 9/1988, de 15 de enero.

El artículo 160 del citado Reglamento presentaba esta redacción originaria: "El órgano competente de la Administración Territorial de la Hacienda Pública para recibir las declaraciones por este Impuesto podrá girar una liquidación provisional a la vista de las declaraciones presentadas y de los datos consignados en las mismas". Recogía, pues, el concepto de comprobación formal que hemos venido señalando; en relación a este precepto se suscitaron multitud de controversias al multiplicarse la actividad de estos órganos de gestión en relación al IRPF. Al tratar de ofrecerles solución se incurrió, a nuestro juicio, en aquél error de perspectiva que denunciábamos.

Es cierto que la conjunción de los artículos 109 y 140 de la Ley General Tributaria puede conducir en cierto modo a un círculo vicioso, frente al que cabrían argumentaciones del orden de la que formulaba Durán-Sindreu (16) en el sentido de que, si bien es cierto que

---

15 Vid. nota precedente.

16 Durán-Sindreu Buxadé, A. Comprobación, prueba... Op. cit. pág. 60.

el artículo 140 de la Ley General Tributaria atribuye a la Inspección de los Tributos funciones de comprobación e investigación, tal potestad no se atribuye con carácter exclusivo; "ocurre, eso sí, que disposiciones de rango jerárquico inferior pretenden, y lo consiguen, privatizar las funciones de comprobación e investigación en favor de la Inspección reduciendo a un ámbito meramente formal las actuaciones de comprobación a llevar a cabo por los órganos no inspectores".

Frente a esta argumentación, no errónea pero sí, a nuestro juicio, incompleta, podría objetarse que la Ley General Tributaria no impone que la actividad de comprobación de los órganos no inspectores esté reducida a sus aspectos puramente formales, pero sí que establece auténticas limitaciones legales relativas a cuál deba ser el alcance de tales actuaciones de verificación. El artículo 110 viene a establecer el modo en que las potestades de comprobación e investigación deban hacerse efectivas, de él se deriva la identificación de concretas facultades cuya atribución a los órganos de Inspección se encuentra expresamente prevista en la Ley General Tributaria.

Así, el artículo 142.1 reserva a los órganos inspectores el examen de los libros y documentación que tengan relación con el hecho imponible; facultad instrumental es, igualmente, la de acceso regulada en el artículo 141 de la misma ley; y, por último, la facultad de requerir la presentación de documentación en las oficinas de la Administración para su examen se encuentra limitada a los registros y documentos establecidos



por normas de carácter tributario o de justificantes exigidos por éstas.

En consecuencia, la genérica atribución de funciones comprobadoras a los órganos de gestión no se encuentra sólo limitada por el desarrollo reglamentario que de ella pueda hacerse, sino que, en todo caso, ésta última deberá siempre respetar la reserva de las anteriores facultades a los órganos inspectores. Sólo en cuanto el recurso a éstas últimas no resulte necesario podrán realizar actuaciones de comprobación en sentido propio las oficinas gestoras, siendo éste el ámbito de competencias susceptible de ser limitado por vía reglamentaria.

#### 2.2.2.4. Ampliación de las competencias de las oficinas liquidadoras: la modificación del artículo 160 del Reglamento del IRPF.

Examinando por tanto las actuaciones de comprobación con un criterio material podían haberse resuelto buena parte de los conflictos planteados; sin embargo, las fundamentaciones de los tribunales se centraron en gran medida en la interpretación del alcance que cabía atribuir a aquella comprobación formal establecida por vía reglamentaria. Esta línea de interpretación, no por ello inválida, quizá acusaba una cierta ingenuidad que propició la postura administrativa llegado el momento de la modificación del artículo 160 del Reglamento del IRPF.

De esta forma, la competencia de los órganos

gestores, vigente aun la anterior redacción del artículo 160 del Reglamento el IRPF, se delimitó positiva y negativamente en el siguiente sentido:

..."No teniendo el citado artículo 160 del Reglamento del Impuesto otro límite para practicar las referidas liquidaciones provisionales que "los datos consignados en las mismas declaraciones", la Oficina gestora puede efectuarlas rectificando tanto los errores materiales o aritméticos ...como aquellos otros que puedan conceptuarse de interpretación jurídico -fiscal distinta a la que la Administración considera correcta, y en su virtud ...el Jefe de la Dependencia de Relaciones con los contribuyentes practicó liquidación provisional en el plazo fijado de acuerdo con los datos consignados en su declaración por el sujeto pasivo, de la que se deducía error de derecho (la calificación de un gasto como excepcional y no suntuario que no puede ser tenido por tal).. por cuyo motivo la Oficina gestora al practicar la la liquidación provisional está facultada "para corregir tal error de derecho".(Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 20 de enero de 1988, dictada en interés de la Ley para unificar criterios).(17)

Los problemas surgen ante el fundamento jurídico

---

17 En el mismo sentido, la Audiencia Territorial de Oviedo, en sentencia de 17 de noviembre de 1988, declara que la facultad de la Dependencia de Gestión Tributaria "no puede reducirse a la corrección de errores materiales...sino también a la rectificación de las declaraciones, cuando los datos aportados no se correspondan con la normativa establecida".También Resolución del TEAC de 16 de febrero de 1989.

que, por vía jurisprudencial, se otorgó a la delimitación de la comprobación de los órganos gestores en sentido negativo. Argumentaciones como la que reproducimos del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, en sentencia de 7 de noviembre de 1989, se repitieron en diversas ocasiones <sup>(18)</sup>: "Examinando el caso de autos, se pone de manifiesto que el órgano de gestión al requerir... aclaración sobre los justificantes de intereses pagados... y de que los intereses de la cuenta corriente ..son para la adquisición de vivienda ..., está asumiendo facultades investigadoras y comprobadoras que reglamentariamente están atribuidas a otros órganos de la Administración con funciones inspectoras, pues del artículo 160 del Reglamento General de Inspección antes transcrito, se desprende que debió limitar su actuación a constatar, a la vista de los datos y circunstancias con repercusión tributaria reflejados en la declaración, si existen errores aritméticos o materiales, si se han respetado los límites establecidos en las deducciones de la cuota, si las deducciones se ajustan a lo establecido en la Ley del IRPF; en definitiva si la autoliquidación practicada se ajusta a nuestro ordenamiento jurídico. Por tanto, de acuerdo con lo que se dispone en el Reglamento del IRPF, le corresponderá a la Inspección de los Tributos, en su día, comprobar si los gastos de intereses de capitales invertidos en los inmuebles deducidos de los rendimientos del capital inmobiliario, han sido invertidos realmente en la adquisición o mejora de su vivienda".

---

<sup>18</sup> Entre otras, Resoluciones del TEAC de 24 de marzo de 1987 y 12 de mayo de 1988.

La reacción administrativa no se hace esperar y, ante estas posturas jurisprudenciales, se promulga el RD /1988, de 15 de enero que modifica el art. 160 del RIRPF, otorgándole la siguiente redacción: "El órgano competente de la Administración territorial de la Hacienda Pública para recibir las declaraciones por este impuesto, podrá girar la liquidación provisional que proceda a la vista de los datos consignados en las mismas y de los justificantes, acompañados a la propia declaración o solicitados por dicho órgano que acrediten la veracidad y procedencia de las deducciones en la cuota, que no afecten a actividades empresariales o profesionales, retenciones y pagos fraccionados".

Al haberse presentado reiteradamente la cuestión cómo un supuesto de atribución de competencias por vía reglamentaria, se pretende por parte de la Administración salvar los obstáculos que se oponían a los requerimientos de justificantes por parte de las oficinas gestoras, simplemente modificando ese alcance de la potestad de comprobación fijado reglamentariamente.<sup>(19)</sup>-

---

<sup>19</sup> La exposición de motivos del citado Real Decreto pretendía fundamentar esta modificación, además del repetido artículo 109, en el artículo 104 de la misma Ley General Tributaria, según el cual: "La Administración puede recabar declaraciones y la ampliación de éstas, así como la subsanación de los defectos advertidos, en cuanto fuere necesaria para la liquidación del tributo y su comprobación".

Resulta realmente demasiado forzado admitir que la solicitud de justificantes que acrediten la veracidad y la procedencia de las deducciones practicadas en la cuota es una forma de requerir "ampliación de las declaraciones". Como señala Eserverri la ampliación de las declaraciones presupone la incorporación a las mismas

.Hubiera podido zanjarse la cuestión afirmando, cómo ya tiempo atrás advertía implícitamente Mantero Saenz y más recientemente denunciaba Eseverri (20), que la imposibilidad de que las oficinas gestoras requieran la presentación de justificantes no se deriva de ninguna limitación reglamentaria respecto a las competencias atribuidas por el artículo 109, sino que la misma se deriva de una lectura sistemática de los preceptos de la Ley General Tributaria que permite concluir que son los órganos de la Inspección los facultados para recabar los documentos justificativos de las deducciones operadas en la cuota, puesto que el examen de los justificantes responde al ejercicio de una facultad que se residencia, con carácter exclusivo, en los órganos de la Inspección según el artículo 142 del mismo texto y, por tanto, es a éstos órganos a quienes corresponde recabar los justificantes acreditativos de los datos y circunstancias reflejados en la declaración tributaria. De lo cual

---

de nuevos datos que estén relacionados con ellas y a los que la Administración no tenía acceso. Ahora bien, cuando la Dependencia de Relaciones con los contribuyentes solicita justificantes de las deducciones no está ampliando el contenido de los hechos y circunstancias que delimitan el presupuesto del tributo. En definitiva, la solicitud de justificantes que acredite los datos no puede ser tenida como facultad que se ejercita para ampliar los hechos declarados, sino para constatar la realidad de los mismos. Eseverri, E. "IRPF: se amplian las competencias de las Oficinas liquidadoras". Carta Tributaria, nº 79, 1988, pág. 7.

20 Mantero Saenz, A. "La función inspectora..." Op. cit. pág. 44.

Eseverri, E. "IRPF: Se amplian ..." Op. cit. pág. 8.

debería deducirse la nulidad de pleno derecho de la modificación operada en el artículo 160 del Reglamento del IRPF.

Quizá el legislador haya terminado siendo sensible a estas críticas puesto que la situación ha variado sustancialmente en la última reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Así, la ley 18/1991, salva definitivamente la posible causa de nulidad que pudiera pervivir en el repetido artículo 160 del Reglamento anterior, mediante la inclusión del artículo 99 :1. "Los órganos de gestión tributaria podrán girar la liquidación provisional que proceda de acuerdo con los datos declarados y los justificantes de los mismos, presentados on la declaración o requeridos por los citados órganos. De igual manera podrán girar liquidación provisional cuando de los antecedentes de que disponga la Administración se deduzca la existencia de rentas determinantes de la obligación de declarar o cuando se hayan incluido en las declaraciones presentadas.

Se exceptúan de lo dispuesto en el párrafo anterior las liquidaciones provisionales que requieran la comprobación de documentación contable de actividades empresariales o profesionales".(21)

Se altera así, ya mediante norma con rango de ley, el carácter exclusivo de la facultad de requerir la presentación de datos y justificantes que se residencia-

---

<sup>21</sup> Este precepto se reproduce exactamente en el artículo 65 del nuevo Reglamento el IRPF, aprobado por Real Decreto 1841/1991, de 31 de diciembre.

ba en los órganos de Inspección, y que ahora comparten los órganos de gestión con la salvedad de toda aquella documentación que corresponda a la justificación de rentas procedentes de actividades empresariales y profesionales, la cual únicamente podrá ser requerida por la Inspección.

#### 2.2.2.5. El titular de la función de comprobación en actuaciones concretas : su competencia.

La Inspección de los Tributos es definida por el RGI el conjunto de órganos a los que se les encomienda la función de investigar, comprobar y regularizar la situación tributaria de los sujetos pasivos; con esta denominación de conjunto hemos tratado de deslindar el alcance de la atribución legal de competencias , sin embargo, a pesar de que anunciamos nuestro propósito de no detenernos en ello, ante unas concretas actuaciones concretas habrá que atender a los criterios orgánico, territorial y funcional para determinar en qué medida la actuación del titular es legítima.

De ello se ocupan los artículos 4 y 5 del RGI que delimitan, en primer lugar, los distintos órganos actualmente encuadrados en la Inspección de los tributos, para pasar posteriormente a delimitar su competencia territorial. No presentan estas cuestiones más problemas que su relativa provisionalidad por la rapidez con que se suceden reorganizaciones administrativas

(22).Respecto a la competencia material unicamente queremos sintetizar rapidamente las competencias de los órganos de la Inspección del Estado, siguiendo los distintos apartados del artículo 4 del RGI:

-son competentes para realizar todas sus funciones respecto de los tributos estatales.

-son competentes para realizar sus funciones respecto de los recargos establecidos sobre tributos estatales en favor de otros Entes públicos, de acuerdo con las leyes que los establezcan.

-son competentes para ejercer su funciones respecto del Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio cuando éste se haya cedido a una Comunidad Autónoma, en los términos del artículo 12 de la Ley 30/1983, que faculta a los servicios de Inspección de Tributos del Estado para realizar las actuaciones e instruir el expediente que corresponda por este Impuesto con ocasión de las actuaciones sobre el IRPF, incoando las correspondientes actas y reservando la resolución del expediente a las oficinas competentes de la Comunidad Autónoma.

-respecto de los restantes tributos cedidos a las Comunidades Autónomas, corresponde a éstas el ejercicio de las funciones propias de la Inspección de los Tributos, aplicando las normas legales y reglamentarias que

---

<sup>22</sup> Para su comnetario remitimos a Lacasa Salas y Del Paso Bengoa.Procedimiento de la Inspección...Op. cit. págs. 35-44, y Mantero Saénz,A.Procedimiento en la Inspección...Op. cit. págs.14-32.



regulen las actuaciones inspectoras del Estado en materia tributaria.

-por último, la Inspección del Estado es competente para realizar las funciones propias de los tributos locales de gestión estatal sin perjuicio de las fórmulas de colaboración que se establezcan con las corporaciones locales.

### 2.3.La extensión de la potestad.

La extensión de la potestad de comprobación e investigación es, junto con la finalidad de la misma, el elemento quizá más determinante para su estudio, puesto que el mismo principio de legalidad que informa toda la técnica de atribución de las potestades exige que en la cláusula de habilitación se otorgue un poder concreto de forma específica y determinada. Para el estudio de este elemento hemos considerado oportuno adoptar una doble perspectiva: nos ocuparemos en primer término de todas aquellas cuestiones relativas al alcance objetivo de la potestad, para entrar a considerar después el ámbito subjetivo de la misma.

#### 2.3.1.Alcance objetivo de la potestad de comprobación e investigación.

##### 2.3.1.1.Especificación del objeto de la potestad: las innovaciones reglamentarias.

El preámbulo del Reglamento General de Inspección entiende que la comprobación e investigación es una

actuación "inspectora dirigida a verificar en definitiva la corrección de la situación tributaria de un sujeto pasivo u obligado tributario". En este párrafo del Preambulo se contiene una expresión "corrección de la situación tributaria de un sujeto pasivo u obligado tributario" que volvemos a encontrar en el art. 1 del mismo texto: "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", en términos muy similares se encuentra redactado posteriormente el art. 10 del mismo texto.

Frente a la redacción definitiva del RGI, el mismo art. 1º en el Anteproyecto del RGI de 1981 decía: "Corresponde a la Inspección de Hacienda el ejercicio de las funciones encaminadas a lograr la correcta aplicación de las normas reguladoras de los tributos, en especial mediante la comprobación e investigación de los hechos, actos, situaciones, actividades, explotaciones y demás circunstancias que integren o condicionen el hecho imponible, así como las relativas a verificar el cumplimiento de las normas que regulan los gastos fiscales y los fondos, bienes y derechos públicos en sus aspectos financieros".(23)

Resultan notablemente llamativas las diferencias que existen entre la dicción literal de la ley General Tributaria y del RGI: tanto en el art. 109 como en el 140 de aquélla se delimita el objeto de la función

---

<sup>23</sup> Fuente: Mantero Saenz, A.Procedimiento en la Inspección..., Op. cit. pág. 18.

comprobadora por referencias exclusivas a "hecho imponible" o "base imponible", lo cual había permitido definir el contenido de la comprobación como "fórmula alusiva a la verificación de los hechos imponibles, contemplados en su pluralidad de elementos objetivo y subjetivo y de aspectos material, espacial y cualitativo"(24). Es indudable que, frente a ello, resulta mucho más amplia una función en la que la comprobación alcance a toda la "situación tributaria con el fin de verificar el cumplimiento de todas las obligaciones y deberes para con la Hacienda Pública"; como correlato a esta extensión de objeto el RGI se ocupa diligentemente en especificar el círculo de administrados frente al que la Administración tributaria se encuentra legitimada para ejercer sus potestades de comprobación: sujetos pasivos o demás obligados tributarios.

Evidentemente lo que con ello se está pretendiendo es superar el viejo esquema dogmático plasmado en la Ley General Tributaria y que situaba a la "obligación tributaria" en el epicentro del Derecho Tributario; además de los aspectos comentados en el capítulo anterior, la privatización de la gestión tributaria ha desencadenado una dependencia cada vez mayor por parte de la Administración hacia la colaboración obtenida de los particulares mediante la imposición de una larga serie de "deberes formales", y que ha provocado la multiplicación de las posiciones intersubjetivas Administración tributaria-administrados superando con creces la breve tipología contemplada en la Ley General

---

<sup>24</sup> Seminario de Derecho Financiero, Notas de Derecho Financiero..., tomo III, op. cit. pág. 929.

Tributaria (25). En el Preámbulo del Proyecto de Real Decreto por el que se regulan determinadas obligaciones o deberes de colaboración en la gestión tributaria de los empresarios o profesionales, se reconoce este proceso que actualmente nutre la esencia de la normativa tributaria de reciente aparición y que demuestra como la realidad ha desbordado aquellos esquemas sobre los que se levantó la Ley General Tributaria. Las primeras líneas del citado Preámbulo destacan precisamente la importancia y el significado propio que han ido adqui-

---

<sup>25</sup> Soler Roch recogía en su trabajo "Notas sobre la configuración de las obligaciones y deberes tributarios con especial referencia al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (Civitas Revista Española de Derecho Financiero, nº 25, 1980), ofrecía sus conclusiones sobre los criterios doctrinales para diferenciar obligaciones y deberes en el ámbito tributario; esta diversidad de mecanismos jurídicos utilizados en la aplicación del tributo resulta de forzada admisión desde el momento en que se observa que "ni el fenómeno tributario se agota en el momento de establecimiento del tributo, ni el mecanismo contributivo, pese a constituir una exigencia fundamental, impide la concurrencia de otros intereses complementarios relacionados con la satisfacción del crédito tributario. Por ello, garantizado aquél interés primario, el ordenamiento jurídico desarrolla, al mismo tiempo, una serie de mecanismos destinados a garantizar el cumplimiento de aquella obligación, no sólo desde el punto de vista estrictamente subjetivo, sino también en un sentido objetivo, que corresponde, como señala Basciu, al interés en el cumplimiento imparcial y exacto de las leyes tributarias, no sólo por parte del deudor y demás interesados en el procedimiento de aplicación del tributo, sino también, por parte de la Administración financiera en el ejercicio de sus funciones gestoras. En la diversidad de mecanismos jurídicos utilizados en la aplicación del tributo concurren, además, una serie de intereses complementarios de carácter técnico o instrumental, pero de una importancia decisiva a la hora de diseñar la dinámica aplicativa de los distintos impuestos". (pág. 10).

riendo en los sistemas fiscales las llamadas tradicionalmente obligaciones formales o accesorias.

#### 2.3.1.2. La comprobación de los deberes tributarios.

En este punto, podría recordarse cómo ya antes, sin poner tanto énfasis en ello, la comprobación de hechos imponibles suponía a un tiempo la verificación de los deberes formales contenidos, por ejemplo, en el art. 35 de la Ley General tributaria, de tal forma que el objeto de las actuaciones de comprobación no quedaba circunscrito a un ámbito más restringido que en la actualidad. Sin embargo, lo decisivo es precisamente ese significado propio, no estrictamente vinculado a un tributo concreto que se otorga ahora a los deberes formales los cuales, a tenor de los preceptos del RGI, podrían constituir el objeto exclusivo de unas actuaciones de comprobación (26). La novedad reside en esa desvinculación que se pretende, siguiendo con el mismo Preámbulo del citado Proyecto de Real Decreto, en los siguientes términos: "lo cierto es que nuestro Derecho tributario había venido incluyendo tales obligaciones en las disposiciones propias de un tributo. Así las obligaciones de facturación habían aparecido tradicionalmente

---

<sup>26</sup> Como más adelante comentaremos extensamente, el art. 11 del RGI predica la vocación de generalidad que debe caracterizar a las actuaciones de comprobación pero, en su apartado 3, permite circunscribir el objeto a "... sólo uno o varios de los tributos o deberes que afectan al sujeto pasivo u obligado tributario...". De esta redacción literal cabe deducir la posible existencia de actuaciones de comprobación parciales cuyo único fin sea comprobar el cumplimiento de cualesquiera deberes formales.

ligadas al ámbito de los impuestos indirectos sobre el volumen de operaciones, las obligaciones contables o registrales formaban parte del acervo de los impuestos directos, y en particular del Impuesto sobre sociedades, e incluso las obligaciones de comunicación automática de información habían surgido y permanecían a la sombra o como necesidad derivada de la gestión de un tributo concreto".

Sin embargo, si bien consideramos acertado que el RGI prestara una atención decidida a los "aspectos administrativos" un tanto olvidados en el momento de redacción de la Ley general Tributaria, quizá pudieran encontrarse algunos defectos en el resultado alcanzado.

En primer lugar, cómo examinaremos con detalle en el capítulo siguiente, las actuaciones de comprobación han surgido, y así se conceptúan en la doctrina, como una fase instrumental respecto a la liquidación definitiva. Este carácter orientado a facilitar que los actos de imposición se adecúen a los principios de legalidad y justicia tributaria es el que ha permitido afirmar que las actuaciones comprobadoras no van encaminadas a la imposición de una sanción ni en vía administrativa ni en vía penal, y que por tanto se trata simplemente de una actividad que se encuadra en la genérica comprobación administrativa previa a la emanación de una resolución (artículo 81 de la Ley de Procedimiento Administrativo: la Administración desarrollará de oficio o a petición del interesado los actos de instrucción adecuados para la determinación, conocimiento y comprobación de los datos en virtud de los cuales deba pronunciarse la

resolución).

Respecto a la obligación tributaria material resulta claro que tal resolución no es sino la liquidación definitiva, lo que ya no parece tan claro es la aplicación de este esquema conceptual a la comprobación dirigida "a verificar el adecuado cumplimiento de los deberes para con la Hacienda Pública".

La doctrina se ha encargado de señalar cómo los deberes tributarios pueden encuadrarse dentro de los "deberes públicos de prestación", entendiendo así que "se trata de unos deberes jurídicos de los particulares en virtud de los cuales éstos, en atención únicamente a su pertenencia a un ente público y a la posición de supremacía de éste último, están obligados a facilitar al mismo determinadas prestaciones de hacer que el ente público necesita para la gestión de los tributos, lo cual obedece a unas necesidades colectivas"<sup>(27)</sup>. De esta definición infiere Hernández González <sup>(28)</sup> dos notas: su carácter formal o instrumental, y la que aquí especialmente nos interesa, que tales deberes se encuadran entre los de hacer por lo que también cabe calificarlos de positivos.

Ante esta caracterización de los deberes tributa-

---

<sup>27</sup> Sanchez Serrano, L. La declaración tributaria, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1977, pág. 21. Toma el autor la definición de Alessi, Principi di diritto amministrativo, II, Ed. Giuffrè, Milan, 1967, pág. 647.

<sup>28</sup> Hernández González, F. "Una contribución al estudio de los deberes tributarios", Civitas Revista Española de Derecho Financiero, nº 69, 1991, pág. 9.

rios resulta que la causa normal de su extinción será el cumplimiento del mismo, el cual habrá de consistir en la realización de su objeto, con todos los requisitos necesarios para que dicho acto sea válido y pueda en consecuencia liberar al obligado de su vínculo frente a la Administración. A diferencia de lo que ocurre con la obligación tributaria material, la Administración no debe pronunciar resolución alguna sino que únicamente cabría apreciar la comisión de una infracción por incumplimiento de tales deberes, y aplicar la sanción correspondiente. (29)

Se desnaturaliza así, en cierto modo, el carácter instructorio que la comprobación presenta respecto a la emisión del acto administrativo de liquidación, otorgándole un acentuado matiz represivo, que puede poner en

---

<sup>29</sup> Precisamente uno de los criterios que empleaba Soler Roch para diferenciar las situaciones de obligación y deber en el ámbito tributario era aquél que atendía a la reacción prevista por el ordenamiento ante el incumplimiento de aquellas situaciones pasivas. "Así el incumplimiento implica la lesión de un interés subjetivo (el Derecho de crédito) cuando afecta a una situación de contenido obligacional y da lugar, por ello mismo, a una reacción de tipo indemnizatorio, destinada a resarcir al acreedor de los perjuicios ocasionados por dicho incumplimiento... Sin embargo, cuando el incumplimiento afecta a un deber tributario, es decir, a una situación de sujeción, frente a la que no se sitúa la Hacienda Pública como titular de un crédito, sino la Administración Financiera en el ejercicio de su potestad para exigir una determinada conducta que aquél, de acuerdo con la ley, debe llevar a cabo, se produce la lesión directa de una norma (transgresión del Derecho objetivo) ante la que el ordenamiento responde con la imposición de una sanción". "Notas sobre la configuración de obligaciones ...", op. cit. pág. 13.



tela de juicio muchos de los principios por los que se rigen las actuaciones de comprobación. Frente a ello entendemos que la efectiva privatización de la gestión tributaria que cabe apreciar no debiera conducir a la situación extrema de confiar a los administrados la aplicación de las normas tributarias, limitándose la acción administrativa a una mera tarea de control y sanción de lo actuado. A nuestro juicio, la colaboración de los obligados tributarios, dónde se destaca en el momento inicial del procedimiento la autoliquidación, debe ser entendida como una labor instrumental al servicio de la instrucción y aplicación de oficio de las normas tributarias que compete a la Administración, pero no como liberación de la Administración tributaria de dictar actos de liquidación adecuados a sus presupuestos de legitimidad. Por ello encontramos más adecuado el concepto de comprobación que se contenía en el Anteproyecto de RGI de 1981 (el ejercicio de las funciones encaminadas a lograr la correcta aplicación de las normas reguladoras de los tributos) que el finalmente recogido en el RGI definitivo, en el que, a nuestro parecer, se insiste demasiado en los aspectos represivos de las actuaciones de comprobación e investigación.

No hay inconveniente en admitir que en el desarrollo de estas actuaciones se presentará la mejor ocasión para que los órganos inspectores puedan detectar el incumplimiento de alguno de estos deberes instrumentales, debiéndose en consecuencia incoar el correspondiente expediente sancionador, pero entendemos que deben reducirse al máximo las posibilidades de que las actuaciones de comprobación e investigación restrinjan su

objeto a la verificación del cumplimiento de deberes tributarios, pues de este modo se aproxima peligrosamente la comprobación a la instrucción previa a los expedientes puramente sancionadores, alejándose de la configuración de la misma contenida en la Ley general Tributaria.<sup>(30)</sup>

Hay que tener presente, por lo demás, que las facultades conferidas a la Inspección de los tributos por los artículos 141 y siguientes de la Ley General

---

<sup>30</sup> En el mismo sentido Pont Mestres advertía que el ámbito objetivo de la comprobación e investigación es amplio a tenor de la descripción que el artículo 109 efectúa, ya que abarca hechos, actos, situaciones, actividades, explotaciones y demás circunstancias que integren o condicionen el hecho imponible.

"Ciertamente que en esa misma amplitud se halla el límite del deber de la Administración a actuar, ya que la comprobación e investigación no puede operar extramuros del hecho imponible. Todo cuanto concierne al hecho imponible se comprueba o es comprobable, pero en modo alguno el mandato exige, ni siquiera autoriza ir más allá. Se trata de un límite que quizá no siempre sea respetado a través de normas reglamentarias, con la consiguiente violación, entonces, del principio de jerarquía normativa que exige pleno respeto a normas de superior rango.

Por otra parte el derecho-deber de comprobar e investigar ha de entenderse delimitado dentro del marco de cuanto se estime necesario y conveniente para alcanzar la evidencia de que se pretende respecto a la verdadera dimensión del hecho imponible, sin que el texto legal autorice extralimitaciones meramente caprichosas o gratuitas, como tampoco reiteraciones innecesarias o actuaciones tendentes a atemorizar o a condicionar al sujeto pasivo". "Comprobación e investigación", Comentarios a la Ley general Tributaria y líneas para su reforma, (Homenaje a Fernando Sainz de Bujanda), Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991, pág.1415.

En la comprobación estamos estudiando no sólo un objeto estáticamente considerado, sino una actividad, un devenir dinámicamente considerado. Respecto a ella el adjetivo "parcial" puede calificar distintos aspectos, según que exprese el concepto de una actividad que no se manifieste en toda su extensión, que no suponga el ejercicio de todos los medios o facultades a su alcance, o bien que se trate de una actividad, aún siendo plena y completa, que suponga una interrupción del procedimiento en un estadio intermedio, en el cual se produce sin que se alcance el auténtico resultado final de dicho procedimiento.

Antes de entrar en este último aspecto, especialmente interesante por lo que respecta a la comprobación, vamos a desechar una de las acepciones que cabría atribuir a una comprobación calificada de "parcial". Prescindimos así de la acepción subjetiva de este término, la cual remitiría al examen de aquellas hipótesis en las que no se ejercitara esta potestad frente a todos los sujetos, en cada período impositivo. De esta cuestión nos ocuparemos en el apartado dedicado al examen de las normas de planificación de las actuaciones inspectoras; de forma que vamos aquí a limitar el objeto de estudio a la noción objetiva de la expresión "parcial", considerando la actividad de comprobación referida a un solo sujeto pasivo u obligado tributario.

---

ción muy dispersa.

tributaria, se encuentran concebidas para hacer posible la comprobación e investigación de las magnitudes que integran el hecho imponible, y parece difícil sostener su subsistencia en una hipotética comprobación ajena al mismo. Además, de una lectura atenta de los preceptos reglamentarios parece deducirse que, si bien el artículo 11, que inmediatamente examinaremos, presenta una redacción de la cual podría deducirse que es posible la comprobación autónoma de deberes tributarios, en el artículo 30 apartado 3 se intenta corregir esta conclusión puesto que recoge, como uno de los efectos de la iniciación del procedimiento, "la interrupción del plazo legal para determinar las deudas tributarias e imponer las sanciones correspondientes en cuanto al tributo o tributos a que se refiera la actuación de comprobación e investigación y de la acción para imponer sanciones tributarias por el incumplimiento de cualesquiera obligaciones o deberes afectados por las actuaciones inspectoras". Se reconoce, pues, que lo único que cabe frente a los comportamientos de los obligados a tales deberes es la imposición de sanciones; al mismo tiempo puede extraerse la conclusión, acertada a nuestro juicio, de que se trata de cuestiones que puede quedar afectadas por la actuación inspectora, pero que no constituyen el objeto propio de la comprobación e investigación.

### 2.3.2. Los principios de unicidad y globalidad de la comprobación.

Bajo este epígrafe genérico queremos agrupar la consideración de una serie de cuestiones sobre las que

el Reglamento General de Inspección deja entrever una considerable confusión; puede así observarse en la descoordinación con la que se recogen en distintos preceptos los supuestos de actuaciones "parciales" (artículo 11), "abreviadas" (artículo 34), actas "previas" (artículo 50) o "actuaciones complementarias" de las que puede resultar la incoación de una nueva acta que sustituya a la anterior (artículo 60), sin olvidar la relevancia de aquella comprobación efectuada por los órganos gestores.

Para poder ofrecer una mínima sistemática sobre estas cuestiones resulta necesario realizar una serie de consideraciones terminológicas preliminares, de las que puede intentar extraerse la formulación de unos principios desde los que puedan valorarse las quiebras respectivas que cada uno de estos supuestos representan.<sup>(31)</sup>

---

<sup>31</sup> Tomamos las precisiones terminológicas de Basilavecchia, M.L. l'accertamento parziale (Contributo allo studio della pluralità di atti di accertamento nelle imposte sui redditi). Ed. Giuffré, Milano, 1988, págs. 1-15. A pesar de estar formuladas en un ordenamiento distinto del nuestro nos parecen, conceptualmente, plenamente trasladables a la comprobación tributaria española.

Del mismo modo tomamos del mismo autor la formulación de los principios de unicidad y globalidad de la comprobación, tales principios no se han formulado como tales en la doctrina española pero se encuentran latentes en muchos estudios sobre la materia de la que vamos a ocuparnos, así como resulta posible inferirlos de una interpretación sistemática de determinados preceptos de nuestro ordenamiento. En cualquier caso, nos parece una perspectiva sugerente para ofrecer un tratamiento coherente de cuestiones complejas, y de regula-

Volviendo a aquellas distintas acepciones de la expresión "comprobación parcial", pueden distinguirse distintas hipótesis informadas por dos principios distintos, el de totalidad o globalidad y el de unicidad, que no necesariamente coinciden en sus manifestaciones.

En primer lugar, tanto si se atribuye eficacia constitutiva como declarativa a la comprobación y consiguiente liquidación, parece que no cabe duda de que tal declaración o constitución refiere a la obligación tributaria en toda su extensión, resultante de la delimitación cuantitativa, cualitativa y temporal del presupuesto que realiza la norma tributaria <sup>(32)</sup>. De

---

<sup>32</sup> Así, aunque el artículo 120 de la Ley General Tributaria alude a "liquidaciones parciales", entendía Lejeune Valcarcel que no se puede sostener el criterio de que también pueden existir liquidaciones definitivas con carácter parcial, "toda vez que si la liquidación definitiva es la que se dicta una vez que la Administración dispone, tras la comprobación, de todos los elementos de conocimiento y juicio precisos para pronunciarse sobre la cuantía de la obligación tributaria, al ser ésta una e inescindible (al menos dentro de un planteamiento tradicional del tributo), la liquidación que se dicte habrá de abarcar necesariamente la totalidad de la deuda. Por otra parte, en la medida en que la liquidación definitiva se caracteriza porque no es posible, una vez producida y dentro del procedimiento de gestión, un ulterior pronunciamiento administrativo, parece obvio que ésta ha de referirse a la totalidad de la deuda, no constando que en las leyes de los distintos tributos, ni en la práctica liquidatoria real, existan liquidaciones definitivas complementarias respecto de otras liquidación definitiva parcial anterior.

Lo que en definitiva ocurre es que la distinción entre las liquidaciones totales parciales carece de especial significado jurídico; alude a una realidad de

forma que el principio de globalidad en la comprobación no debe ser referido a la obligación tributaria, individualmente considerada, puesto que en realidad no existe espacio jurídico para pretender una noción de comprobación parcial, referida a una parte limitada de la obligación tributaria.<sup>(33)</sup> Por ello no puede presentarse una actuación de comprobación e investigación, al amparo del artículo 11 del RGI, cuyo alcance quede restringido a la comprobación segmentada de alguna magnitud de una obligación tributaria concreta.

El principio de globalidad hay que interpretarlo, por el contrario, informado por el propio concepto de las actuaciones de comprobación que ofrece el RGI, dirigidas a la "verificación de la situación tributaria". Así, el artículo 11 que comentamos se encarga de especificar que las actuaciones generales tendrán por objeto "cualquiera de los tributos y deberes formales o de colaboración que le afecten", dentro de unos determinados límites que establece a continuación. En este sentido, la acepción de la comprobación parcial que aquí vamos adoptar, vendrá referida a una actuación que se inicie dirigida a regularizar únicamente, si así procede, la situación del obligado tributario en

---

hecho pero no corresponde a exigencias del sistema". Lejeune Valcarcel, E. "Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras", Edersa, Madrid, 1983, pág. 208.

<sup>33</sup> La única salvedad a este respecto, como más adelante podrá apreciarse, se ha producido como efecto de la distorsión que ha supuesto el nuevo artículo 160 del Reglamento del IRPF en nuestro sistema de aplicación de los tributos, cuya línea mantiene el nuevo régimen del IRPF.

relación a determinados tributos o a determinados períodos impositivos.

No ofrece ninguna dificultad determinar la ratio de la norma, y así el propio Preámbulo del RGI sitúa este precepto dentro de las aspiraciones a que la actuación inspectora procure, en la mayor medida posible, la salvaguarda de la seguridad jurídica de los obligados tributarios y su esfera de actuación particular, por lo que se establece como informante de toda la actuación inspectora el principio de mínima incidencia.

Esta fundamentación genérica la comparte el principio de unicidad que pasamos a exponer; sin embargo, a pesar de esta coincidencia, matizable en todo caso, no debe confundirse este principio con la anterior vocación de generalidad de la comprobación, puesto que sus efectos son sustancialmente distintos. Este principio de unicidad vendría a exigir que las actuaciones de comprobación referidas ya a un alcance determinado, sea general o parcial en el sentido otorgado arriba, sean únicas y definitivas; de forma que, si en aquella fundamentación común a ambos principios cobraba un relieve especial el principio de mínima incidencia respecto a la "generalidad o globalidad" de la comprobación, en esta vertiente de la unicidad de las actuaciones de comprobación es la seguridad jurídica el principal valor a salvaguardar, junto al cual este principio respondería a una necesidad de racionalización y organización de la actuación administrativa, exigencias propias del principio de economía y eficacia. Así, a la vez de evitar reiteradas incursiones en la esfera



particular de los obligados, el principio de unicidad vendría a exigir que la emanación del acto que ponga fin a la comprobación, actas en nuestro caso, no se produzca sino después de haber coordinado todos los datos a los que se tenga acceso y no sobre la base de elementos adquiridos de modo fragmentario; supone en definitiva una valoración negativa sobre la utilidad y conveniencia de reiterar o proseguir la actividad instructoria que la comprobación supone.

De acuerdo con este principio de unicidad, la calificación correcta para aquellas hipótesis que suponen una quiebra del mismo no debería ser de "parciales" sino que debería emplearse el término "provisional" o, "previas", el cual expresa mejor la necesidad de ser seguido por otro acto de signo "definitivo". En esta sede del principio de unicidad es, por tanto, dónde deben estudiarse aquellos supuestos de integración o modificación de los actos en que se expresa la comprobación. De esta forma pueden combinarse manifestaciones de distinto signo de ambos principios, unicidad y globalidad, de modo que no necesariamente debe coincidir comprobación "general" con "definitiva".

2.3.2.1. Los supuestos de quiebra de los principios de unicidad y globalidad de la comprobación.

2.3.2.1.1. Proyección del principio de unicidad en el ordenamiento actual: la reiteración de actuaciones y actos de comprobación.

Habíamos visto cómo en un nivel abstracto el

fija los presupuestos y límites de esta potestad de revisión en términos de que "se aporten nuevas pruebas que acrediten elementos del hecho imponible íntegramente ignorados por la Administración al dictar el acto objeto de la revisión".<sup>(34)</sup> Una vez que sea firme la resolución de revisión de oficio, se iniciará, pues, un nuevo procedimiento de gestión tendente a determinar en toda su extensión los elementos del hecho imponible ignorados

---

<sup>34</sup> La doctrina ha puesto de manifiesto cómo la revisión tiene, necesariamente, que reacer sobre un elemento del hecho imponible ignorado por la Administración al dictar el acto objeto de revisión. Por tanto, siempre que alguno de cualquiera de los elementos o aspectos del presupuesto de hecho fuese desconocido por aquélla en el momento de emanar la liquidación definitiva y, posteriormente, se viniese en conocimiento de los mismos será procedente la utilización de este procedimiento revisor, teniéndose que dictar a estos efectos un nuevo acto liquidatorio que tenga presente estos nuevos datos que ahora ya sí son conocidos con ocasión de las pruebas aportadas.

Estos elementos del hecho imponible han de ser, además, "totalmente ignorados" por la Administración, para que pueda darse la revisión autorizada por el artículo 154. b) de la L.G.T., cosa que si el desconocimiento no hubiese sido total no es posible, ya que lo procedente en este caso hubiese sido que aquélla siguiese un expediente investigador tendente a poner al descubierto los elementos, parcialmente ocultados, del presupuesto de hecho, por lo que de no haber obrado así tendría que responder por su propia negligencia". Checa González, C. "Revisión. Procedimientos especiales". Comentarios a la Ley general Tributaria y Líneas para su reforma (Homenaje a Fernando Sáinz de Bujanda), Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991, pág. 1737. En el mismo sentido, González García, E. Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras, Tomo II, Edersa, Madrid, 1983, pág. 509

principio de unicidad de la comprobación vendría referido a la necesidad de que sean unas y solas las actuaciones de comprobación desarrolladas por el conjunto de órganos de la Administración tributaria frente a un mismo obligado tributario, y respecto a unos mismos tributos y períodos determinados, y por tanto los actos en los que se recogen los resultados de la comprobación y se realiza la propuesta de regularización, las actas de la Inspección, sean únicos también. Así, el artículo 120 de la Ley General Tributaria establece la regla general según la cual tendrá la consideración de liquidación definitiva "la practicada previa comprobación administrativa del hecho imponible y de su valoración, haya mediado o no liquidación provisional", de dónde parece deducirse que la comprobación es única.

Naturalmente estos principios no se presentan de forma pura en el ordenamiento, sino que es posible encontrar en la normativa tributaria diversas hipótesis de reiteración de tales actuaciones, o de tales actos. En algunas ocasiones las razones que justifican tal reiteración presentan una entidad suficiente como para que no se plantee la vulneración de aquellos valores que con este principio de actuación única se quieren proteger.

Ejemplo paradigmático de esta situación, pero ajeno y deslindado del procedimiento de comprobación por lo que no vamos a ocuparnos del mismo, sería el supuesto excepcional de revisión especial recogido en el artículo 154, apartado b) de la Ley General tributaria. La norma

(<sup>35</sup>), por lo que la práctica de la nueva liquidación definitiva puede exigir el desarrollo de unas nuevas actuaciones de comprobación.

Dejando aparte este supuesto excepcional, hay que tener presente que la reiteración de actuaciones y/o actos de comprobación puede tener un sentido diverso, según que se trate de proceder a una integración o a una modificación de lo ya actuado. En este último caso se trata de proceder a una sustitución de los resultados alcanzados tras las primeras actuaciones, mientras que los supuestos de integración supondrían la fijación previa de determinados extremos sobre los cuales no puede volver a pronunciarse la Administración, pero que son susceptibles de ser completados en un momento posterior. Para el primer caso de modificación resulta más apropiado la calificación de "provisional", puesto que el acto definitivo vendrá tras un proceso de revaloración o recalificación, mientras que la comprobación susceptible de ser integrada en un momento procedimental posterior presenta unas características peculiares, en virtud de las cuales podría calificarse de "parcial", en el sentido de que los efectos definitivos de la comprobación se producen únicamente respecto de elementos determinados; sin embargo, la producción de un acto de este tipo requiere un posterior acto definitivo, por lo que nos parece más adecuado reservar para estos casos el empleo del mismo término que introduce el RGI: "previos", lo cual parece indicar la naturaleza

---

<sup>35</sup> González García, E. Comentarios... Op. cit. pág. 510.

mixta que presentan.<sup>(36)</sup>

<sup>36</sup> En este punto entra en juego la confusión conceptual en torno a las figuras de liquidación provisional y liquidación definitiva, aún cuando estamos tratando de delimitar el objeto de estudio a la reiteración de las actuaciones de comprobación, y los actos en los cuales se concreta no se puede olvidar que la definición de actas previas viene referida a que no incorporan propuestas de liquidación definitiva sino "provisional". Con ello se ha oscurecido el criterio distintivo que trataba de establecer el artículo 120 de la Ley General Tributaria, según el cual la comprobación vendría a operar como criterio diferenciador entre la liquidación definitiva y la provisional. Téngase en cuenta además, que sobre el mismo objeto puede haber mediado ya la comprobación formal de los órganos gestores, con lo que podríamos encontrarnos con dos liquidaciones "provisionales".

En estos supuestos en que concurre una integración de la comprobación ya definitiva, los cuales se localizan, en principio, en sede de actas previas, como inmediatamente vamos a ver, esa confusión entre lo definitivo y lo provisional se hace especialmente patente. Por ello, de acuerdo con la naturaleza mixta que presentan preferimos hablar de comprobación "previa".

Esta naturaleza híbrida ya fue puesta de relieve por Arias Velasco en los siguientes términos "la liquidación derivada de un acta previa constituye una figura híbrida de liquidación provisional, en cuanto modificable, y definitiva en lo que respecta a parte de sus elementos". "Al decir que las liquidaciones derivadas de actas previas son provisionales y no definitivas -la LGT no prevé la categoría intermedia- queremos significar que son modificables a través de la ulterior cuantificación de otros elementos del hecho imponible aún no comprobados. Pero observemos que el acta previa, al igual que la definitiva no se limitará a recoger hechos, sino que ha de hacer constar la regularización de la situación tributaria que la Inspección estime procedente y la conformidad o disconformidad del sujeto pasivo. Siendo ello así, parece congruente entender - y la interpretación del artículo 159 de la LGT creemos que lo permite- que, del mismo modo que la liquidación definitiva produce un efecto preclusivo, vinculante para

Naturalmente, la "reiteración integrativa" de la comprobación tributaria se muestra más respetuosa con el principio de unicidad por cuanto supone otorgar unos efectos preclusivos a los extremos ya comprobados, a los cuales la Administración quedaría vinculada; efectos preclusivos que no se aprecian en aquellos supuestos en los que los órganos administrativos pueden prescindir de los resultados alcanzados en las anteriores actuaciones, dejándolos sin efecto.

Todavía es posible introducir un criterio más, éste muy sencillo, que vamos a combinar con los anteriores para intentar trazar un esquema de las distintas situaciones de reiteración en la comprobación que recoge el Reglamento General de Inspección. Sería el siguiente, es posible que la reiteración afecte únicamente al acto final en que se concreta el ejercicio de la potestad de comprobación, el acta -en cuanto que "documento que extiende la Inspección de los Tributos con el fin de recoger los resultados de sus actuaciones de comprobación e investigación, proponiendo, en todo caso, la regularización que estime procedente de la situación tributaria del sujeto pasivo o retenedor o bien declarando correcta la misma" (artículo 49 RGI)-, con lo que tendríamos una duplicidad de este particular

---

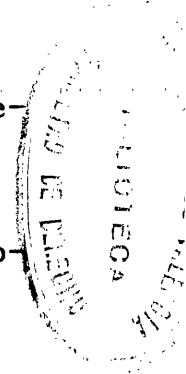
la Administración, aún cuando parcial y limitado a los elementos del hecho imponible que en el acta se declaran comprobados y cuya regularización se propone. Nos encontraríamos, así, ante una figura híbrida de liquidación provisional en cuanto modificable, y definitiva en lo que respecta a parte de sus elementos". "Actas previas y actas definitivas en el procedimiento de gestión tributaria", Crónica Tributaria, nº 18, pág. 41.

documento sin necesidad de reiterar el despliegue de las facultades inspectoras frente al obligado tributario; o bien podemos encontrar que el desarrollo de las actuaciones comprobadoras se lleva a cabo en dos estadios temporales sucesivos.

Tratando de conjugar todos estos criterios proponemos el siguiente esquema.

#### 2.3.2.1.1.1. Supuestos de integración de la comprobación.

Los supuestos de integración de la comprobación más aparentes se localizan en sede de las actas previas. Del artículo 50, que quiere regularlos de forma conjunta, se deduce aquella naturaleza híbrida a la que aludíamos, en cuanto que va a ser necesaria una ulterior comprobación pero los órganos inspectores se encuentran vinculados respecto a lo ya comprobado. Entendemos que esta nota común se infiere del apartado 4 de dicho precepto: "Cuando la Inspección extienda un acta con el carácter de previa deberá hacerlo constar expresamente, señalando las circunstancias determinantes de su incoación con tal carácter y los elementos del hecho imponible o de su valoración a que se haya extendido ya la comprobación inspectora". Como más adelante veremos, la consignación de los elementos esenciales del hecho imponible constituye uno de los requisitos esenciales de todo tipo de actas, según artículo 49.2 del RGI, por lo que parece que esta reiteración en el artículo 50 va dirigida a poner de relieve que esa comprobación "ya" se ha extendido a determinados elementos, quedando otros



pendientes de su definitiva verificación. Hubiera resultado deseable que se hubiera previsto en este apartado la indicación de cuales son esos elementos que quedan pendientes de comprobación, punto éste que cobra una especial importancia en orden a determinar cuales son los plazos de prescripción que quedan interrumpidos en cada supuesto.<sup>(37)</sup>

#### 2.3.1.1.1.1. Conformidad parcial del interesado a la propuesta de la Inspección.

El artículo 50.2.a) otorga una doble alternativa a los órganos de la Inspección frente a un obligado tributario que acepte sólo parcialmente la propuesta de

---

<sup>37</sup> Hay que tener presente que el artículo 30.3 del RGI recoge, como uno de los efectos de la válida iniciación del procedimiento de comprobación, la interrupción de los plazos legales de prescripción correspondientes a todo aquéllo que haya quedado comprendido en el alcance de las actuaciones. Conjugando est precepto con los efectos que el artículo 31.4 atribuye a la interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras, iremos analizando sistemáticamente qué es lo que ocurre en cada uno de los supuestos de extensión de actas previas y, en el apartado siguiente, volveremos sobre este aspecto que se revela extraordinariamente interesante en los supuestos de modificación del alcance objetivo de las actuaciones.

También hay que recordar, para situar el planteamiento de la cuestión en las actas previas, que el artículo 49.4 unicamente exige que se extienda un acta independiente "por cada período impositivo a que se extienda la comprobación de los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre Sociedades. En cuanto a los demás tributos y respecto de las obligaciones que incumben a los retenedores, la Inspección podrá extender una única acta respecto de todo el período objeto de comprobación".



regularización efectuada al término de las actuaciones de comprobación e investigación, o bien cuando el interesado se muestre conforme con la cuota regularizada y disconforme con la liquidación de alguno o de todos de los elementos determinantes de la deuda tributaria. Esa doble alternativa consiste en extender una sola acta de disconformidad por todos los conceptos, o extender dos actas: la primera, que tendrá la consideración de previa y en la que se recogerá el resultado de las actuaciones a las que el interesado presta su conformidad, y una segunda que se tramitará de disconformidad. El Reglamento parece decir que en ésta última se hará referencia únicamente a los conceptos con los que el interesado no está conforme; sin embargo, si la liquidación que resulta debe ser la definitiva deben, lógicamente, recogerse en ella todos los elementos esenciales del hecho imponible, indicándose cuales son los hechos a los que el obligado ha prestado su conformidad y que se recogen en aquella acta previa.

Las consideraciones que cabe hacer antes este supuesto no presentan demasiados problemas. El primer punto a aclarar consistiría en destacar que en este supuesto nos encontramos con una duplicidad de actas, pero no con una reiteración del desarrollo de las actuaciones frente al mismo obligado. En segundo lugar, en este supuesto el propio RGI reconoce el carácter integrativo que la segunda acta de disconformidad presenta frente al acta previa, estableciendo en el segundo párrafo de esta letra a) que comentamos que "la liquidación derivada del acta previa tendrá el carácter de a cuenta de la que como complementaria o definitiva

se derive del acta de disconformidad que simultáneamente se incoe". Precisamente surge aquí la última de las cuestiones que queremos comentar y que el Reglamento no resuelve, si esta doble posibilidad de actuación de los órganos inspectores ante situaciones de "no conformidad" total es una facultad discrecional de la Inspección, y si el obligado tendría en algún caso derecho a exigir que se le extendieran estas dos actas complementarias en lugar de una sola acta de disconformidad.

El único interés que podría mover a un obligado a que se actuara de este modo, al menos el único interés que podemos imaginar, sería aquél de intentar mantener a la Inspección vinculada a la propuesta de liquidación derivada de la conformidad en el acta previa, puesto que el interés recaudatorio de la Administración se ve indudablemente favorecido con el ingreso de una cuota, al menos parcial, que no se ve diferido en su totalidad hasta la terminación del expediente de disconformidad. Sin embargo, como más adelante veremos con detenimiento, los efectos de la conformidad prestada han variado sustancialmente desde anteriores normativas, y parece que ya no puede sostenerse que se trate de una fijación de hechos con eficacia vinculante para ambas partes puesto que el artículo 60.3 permite que el Inspector Jefe modifique la propuesta de liquidación derivada de las actas de conformidad si apreciara "error en la apreciación de los hechos en que se funda".

#### 2.3.1.1.1.2. Desagregación del hecho imponible.

El artículo 50.2 del RGI recoge una segunda

posibilidad de extensión de actas previas "cuando el hecho imponible pueda ser desagregado a efectos de las correspondientes actuaciones de comprobación e investigación o cuando por su fraccionamiento territorial deba serlo en los distintos lugares en los que se materialice".

Comenzábamos este apartado refiriendo la globalidad de una actuación de comprobación al alcance que presente, bien comprensivo de toda la "situación tributaria" de un obligado, bien limitado a uno o varios tributos o períodos determinados; frente a él, la unicidad remite a una exigencia general de no reiteración de las actuaciones o los actos de comprobación sobre tal alcance, ya sea general o parcial. Bien, pues este supuesto es inadmisibles porque supone una vulneración de ambos principios absolutamente injustificada.

En primer lugar, reiteramos que no puede admitirse que una actuación de comprobación limite su alcance ab initio a determinados elementos del hecho imponible, entre otras razones de principio porque el artículo 30.1 exige que en la comunicación, por la que se notifica al obligado el inicio de las actuaciones, se indique el alcance de las actuaciones a desarrollar, y en el número 3 del mismo precepto se entiende tal alcance por referencia "al tributo o tributos a que se refiera la actuación inspectora".

En segundo lugar, si lo que quiere recogerse es el supuesto de que una actuación haya delimitado correcta-

mente su alcance, comprendiendo al menos una deuda tributaria por un concepto y período determinados, y únicamente deba contemplarse tal situación desde la perspectiva de reiteración de la comprobación, el juicio que merece no resulta en absoluto más favorable. Admitir la extensión de este tipo de actas supondría reiterar las actuaciones, encontrarse con una duplicidad de actas, y, además, llegar a una desnaturalización del propio concepto de actas que se caracteriza, en el actual RGI, por contener una propuesta de liquidación que no puede practicarse sobre elementos desagregados del hecho imponible.

Precisamente en razón de esta última nota se ha puesto de relieve que más bien parece proceder este supuesto de normativas anteriores al RGI, puesto que ya aparecía en el artículo 4 del Decreto 1920/1976 de 16 de julio, cuando el concepto de acta incluía también las actas sin liquidación (actas de constancias de hechos) (38). En el esquema de documentación de las actuaciones que construye el RGI lo correcto es que en estos casos se extienda no un acta, sino una diligencia ya que sí responden perfectamente al contenido que les atribuye el artículo 46 como propio. (39)

---

<sup>38</sup> Lacasa Salas y Del Paso Bengoa. Procedimiento de la Inspección... Op. cit. pág. 283.

<sup>39</sup> Artículo 46 del RGI: "Son diligencias los documentos que extiende la Inspección de los Tributos, en el curso del procedimiento inspector, para hacer constar cuantos hechos o circunstancias con relevancia para el servicio se produzcan en aquél, así como las manifestaciones de la persona o personas con las que actúa la Inspección."

### 2.3.1.1.1.3.Suspensión de las actuaciones.

Si el juicio sobre la razonabilidad de incoar un acta previa en el supuesto anterior era totalmente desfavorable, no lo es menos en el que presenta el apartado 2.c) del mismo artículo 50: "Cuando la Inspección no haya podido ultimar la comprobación o investigación de los hechos o bases imponibles y sea necesario suspender las actuaciones, siendo posible la liquidación provisional".

Nos encontramos en este supuesto con la más pura manifestación de la reiteración de la comprobación tributaria: se reitera el desarrollo de las actuaciones propiamente dichas y además se va a contar con una duplicidad de actas.

Destaca, en primer lugar, que ni siquiera está bien formulado técnicamente el supuesto, puesto que la suspensión se conceptúa en el artículo 31.2. cómo el modo habitual de dar por terminada la actuación de comprobación en una jornada (" al término de las actuaciones de cada día se suspenderán y la Inspección podrá fijar el lugar, día y hora para su reanuda-

---

2.Las diligencias no contienen propuestas de liquidaciones tributarias y pueden ser bien documentos preparatorios de las actas previas o definitivas o bien servir para constancia de aquellos hechos o circunstancias determinantes de la iniciación de un procedimiento diferente del propiamente inspector, incorporándose en documento independiente la mera propuesta de la Inspección con este fin".

ción"). No puede admitirse, por tanto la incoación de un acta previa en los supuestos ordinarios de suspensión de las actuaciones, toda vez que el artículo 31.1 está exigiendo que "iniciadas las actuaciones inspectoras, deberán proseguir hasta su terminación, de acuerdo con su naturaleza y carácter"; hay que pensar por tanto que una vez más el RGI ha incurrido en una confusión de los términos suspensión e interrupción (40) y se trata, en esta ocasión, de recoger la posibilidad de extender un acta previa en aquellos casos extraordinarios de paralización justificada de las actuaciones. Decimos paralización justificada (por acuerdo del órgano actuante adoptado bien por propia iniciativa, o como consecuencia de orden superior escrita y motivada o moción razonada de los actuarios) porque de no ser así se entra directamente en el campo de la "interrupción injustificada", a la que se conectan los efectos previstos en el apartado 4 del artículo 31, y por tanto sería imposible reconocer la facultad de extender acta alguna. Aún así, cabría observar ciertos reparos al uso que los órganos inspectores puedan hacer de esta posibilidad de extender actas previas puesto que, si la interrupción está justificada no se producen los efectos anulatorios de la interrupción de la prescripción previstos en el artículo 31.4 para la interrupción injustificada, y el principio de oficialidad debe actuar con fuerza suficiente como para que las actuaciones iniciadas se den por terminadas con la mayor diligencia posible, sin desembocar en situacio-

---

40 Sobre este punto vid. Gufo Montero, F. "La visita de inspección". Carta Tributaria, nº 67, 1988; y Campo Sentis, L. "La interrupción de la actuación inspectora: su discutible tratamiento en el Reglamento de la Inspección", Carta Tributaria, nº 86, 1989.

nes de reiteración .

Todavía podría plantearse, respecto a estos supuestos, el interrogante de si nos encontramos efectivamente ante una ulterior reanudación de las actuaciones de comprobaciones que unicamente vaya a tener efectos integrativos respecto a lo ya comprobado, o si por el contrario la comprobación se ha detenido en un estadio intermedio tal que los resultados alcanzados sean meramente "provisionales", modificables en el futuro. Surge este interrogante porque, a diferencia de lo que ocurría en el supuesto de la letra a), no se especifica que la liquidación derivada de la segunda acta, que por fin de por terminadas la comprobación, sea "complementaria" de aquella derivada del acta previa. Podría así pensarse que en este apartado c) el RGI está aludiendo a una liquidación "provisional" en el sentido originario que le entregaba el artículo 120 de la Ley General Tributaria, en tanto que no precedida de comprobación.

Sin embargo pensamos que esta conclusión no es admisible. En primer lugar porque con ello se agravaría hasta límites exagerados la situación del obligado tributario que ya tiene que sufrir la aplicación de este artículo 50.2 c) del RGI, cuya justificación resulta en todo caso muy forzada; en segundo lugar, porque el apartado 5 del artículo 50 es de aplicación general a todos los supuestos recogidos en el número 2 -y ya hemos visto cómo alude a elementos a los que se haya extendido ya la comprobación inspectora-; y, en tercer lugar, porque no existen en nuestro ordenamiento supuestos de reiteración en la comprobación tributaria que puedan

tener efectos modificativos respecto a extremos fijados en estadios anteriores. Esta última afirmación quizá parezca sorprendente pero es la conclusión que se alcanza de un análisis profundo de los actos con eficacia aparentemente modificativa, de lo cual pasamos a ocuparnos.

La complejidad de las situaciones que plantean las actas previas podría multiplicar estas páginas, entre ellas no queremos dejar de apuntar una circunstancia que podría originarse por la relación entre el repeditio artículo 50 y aquél inciso del artículo 49, según el cual puede extenderse una única acta respecto de todo el período objeto de comprobación, excepto cuando ésta tenga por objeto IRPF, IEPPF o IS. La lógica jurídica y la proyección de ese principio de unicidad parecen otorgar al obligado tributario el derecho a que, en el caso de que las circunstancias que facultan para la extensión de un acta previa vengan referidas exclusivamente a alguno de los tributos o alguno de los períodos objeto de comprobación, la Inspección no haga uso de estas actas conjuntas y extienda directamente un acta definitiva para todos aquellos tributos y períodos no afectados por aquellas circunstancias del artículo 50. (41)

---

<sup>41</sup> Dejamos a un lado el comentario del resto de supuestos recogidos en el artículo 50; el referido al supuesto de existencia de denunciante ha perdido vigencia tras la publicación de la ley 21/1986, de 23 de diciembre, tras la que no se reconocen al denunciante la cualidad de interesado en la actuación investigadora que se inicie como consecuencia de su actuación. En cuanto a los supuestos de actas previas del número 3, letras a), b) y c) vienen exigidas por la interrelación que se da



### 2.3.1.1.2. La reiteración de la comprobación tributaria con efectos modificativos: posibles supuestos.

Tal y como habíamos presentado el principio de unicidad, una hipotética reiteración de las actuaciones o de los actos que pudiera prescindir de los resultados alcanzados en estadios anteriores, supondría una vulneración del mismo "de segundo grado", y que por lo tanto debe ser admitida con mayores cautelas que los supuestos de integración, por la precaria posición en que queda la protección de la seguridad jurídica de los obligados tributarios. El principio de mínima incidencia en la esfera de los administrados sufre en ambos casos una quiebra de intensidad similar, pero no así el de seguridad jurídica que se ve mucho más comprometido ante una modificación que dejara sin efectos la comprobación anterior, a la vez que entraría en juego el principio de no actuar contra los propios actos.

Esta reiteración modificativa puede operar en un plano teórico, al igual que veíamos en el apartado anterior, bien sobre las actuaciones de comprobación, exigiendo un segundo ejercicio de las facultades conferidas a la Inspección, bien limitadas a una reiteración del acta que pone fin al procedimiento de

---

en el sistema tributario entre determinados tributos, de forma que la comprobación y liquidación definitiva de unos exige la de los otros. Vid. artículo 122 de la Ley General Tributaria.

comprobación.

Sin embargo, no terminan aquí las variables a considerar; habíamos avanzado en la presentación del principio de unicidad que debe analizarse su proyección, no sobre unos concretos órganos de la Administración tributaria, sino sobre el conjunto de los que la componen, únicamente así puede concluirse el alcance que presenta en un ordenamiento determinado. Igualmente hemos visto en apartados anteriores, que el significado jurídico de la "comprobación tributaria" no es unívoco, sino que coexiste una acepción "formal" del mismo, junto a una "material", y que aún cabe identificar una actividad puramente de "cotejo" y una limitada a la "comprobación de valores".

El principio de unicidad debe entenderse referido estrictamente a cada una de estas manifestaciones de la potestad comprobadora de la Administración tributaria, puesto que todas son estructural y funcionalmente diferentes entre sí. En el apartado anterior no se nos había planteado la intervención de dos órdenes de órganos administrativos distintos, pero sí es necesario tener presente una posible coexistencia de órganos gestores/inspectores -puesto que, al margen de las objeciones planteadas a la actual extensión de la comprobación que los órganos gestores realizan al amparo de la normativa del IRPF, hay que considerar la vertiente real de la cuestión-, ya que uno de los más aparentes supuestos de reiteración modificativa se presenta precisamente aquí.

2.3.1.1.2.1. La coexistencia de la comprobación gestora e inspectora: relaciones de vinculación entre ellas.

Es posible encontrar frente a un mismo obligado tributario, y con un mismo alcance, la dualidad comprobación gestora/comprobación inspectora. Y es posible que esa dualidad tenga un sentido diverso.

Puede ocurrir que los órganos gestores se hayan limitado a realizar una comprobación puramente formal; en este caso no debe reputarse como "definitiva" la liquidación que los órganos gestores realicen, corrigiendo los errores materiales o aritméticos o la indebida aplicación de normas jurídicas advertidos en la autoliquidación, sino que continuará siendo una liquidación provisional (42), dictada tras haber hecho uso la Administración de la primera oportunidad de comprobación que le concede el artículo 121.1. Y tampoco cabe plantear una eventual vinculación de la posterior comprobación realizada por los inspectores a los extremos fijados en la liquidación provisional; precisamente, son las mismas razones que justifican esa no vinculación las que evidencian que no nos encontramos ante una reiteración modificativa en sentido puro, sencillamente porque se trata de dos actividades jurídicamente distintas. Aspecto que ya fue advertido por Lejeune Valcarcel, el cual destacaba que "aunque materialmente esta facultad

---

<sup>42</sup> En este sentido no se plantean mayores problemas doctrinales. Vid. entre otros Bollo Arocena, M<sup>a</sup> C. Análisis jurídico de la liquidación provisional, Edersa, Madrid, 1983, pág.s 118 y ss.

suponga el desarrollo de una actividad que puede ser similar a la de comprobación, es claro que formalmente entre una y otra existen importantes diferencias que las alejan notablemente". Serían estas diferencias: el carácter facultativo en que se encuentra redactado el artículo 121.1 frente a la redacción imperativa del artículo 109; el carácter libre de la primera y reglado de la segunda; y, "por los efectos que se desprenden de una y otra actividad, la rectificación que eventualmente realice la oficina gestora al amparo del artículo 121 no supone una fijación definitiva de hechos y valores, puesto que al producirse tal fijación o determinación con ocasión de la liquidación provisional, puede todavía producirse una nueva modificación en la fase de comprobación. (43)

Este planteamiento se sostiene sin ninguna dificultad en un sistema en que la actuación de unos órganos se limita a la comprobación formal de lo declarado, entrando otros distintos a la verificación de la existencia y magnitud del hecho imponible y la determinación definitiva de la deuda tributaria en virtud de los datos obtenidos; en tal caso no se da reiteración de actos más que en una acepción muy genérica de la comprobación.

---

<sup>43</sup> Leujene Valcarcel, E. Comentarios a las Leyes ...Op. cit. pág. 215.

Esta relación entre ambos tipos de comprobación había sido reconocido por la jurisprudencia tiempo atrás, entre la que cabe citar a la Sentencia de la Audiencia Territorial de Barcelona de 7 de mayo de 1974, o la Resolución del TEAC de 5 de julio de 1983.

La cuestión se complica a partir de que los órganos liquidadores no se limitan a esa corrección puramente formal de las autoliquidaciones, sino que entran a verificar la adecuación a la realidad de determinados datos consignados en ellas, las deducciones de la cuota, requiriendo la presentación de justificantes. En este caso sí se trata de la distribución horizontal de una misma potestad, la comprobación en sentido propio, entre cuerpos distintos; ya no se trata de que se sucedan en sentido vertical dos actuaciones estructuralmente distintas, sino que vamos a encontrar una reiteración de las actuaciones de comprobación en dos estadios temporales, aunque no se dará duplicidad de actos en que se recoja el resultado de las mismas -en este caso la situación actual conduce a que los extremos fijados por la comprobación gestora se recojan en una liquidación provisional, mientras posteriormente se extenderá al acta.

Esta situación exige un replanteamiento de cuál es la eficacia vinculante que cabe atribuir a la comprobación efectuada por las oficinas liquidadoras, para determinar así si nos encontramos con un supuesto de modificación o de simple integración de aquélla mediante la ulterior comprobación inspectora. Habíamos advertido la extraordinaria gravedad que presenta la admisión de una hipótesis de estas particulares características, y ha sido la propia Dirección general de Inspección Financiera y Tributaria la que, en su informe de 23 de enero de 1987, ha resuelto en sentido negativo esta posibilidad: "De acuerdo con el artículo 120.2 a) de la LGT son liquidaciones definitivas las practicadas

previa comprobación administrativa del hecho imponible y de su valoración, haya mediado o no liquidación provisional. Sólo es liquidación provisional aquella que no haya sido precedida de una comprobación administrativa. Puede no considerarse auténtica comprobación el mero control de una declaración liquidación ..Cualquier actuación administrativa que prescinda de la presunción de certeza de las declaraciones tributarias y discuta la prueba de los datos consignados en ellas, es una verdadera actuación en el sentido del artículo 120 de la LGT. Por lo tanto, la liquidación que resulte de dicha actuación no puede sin más ser calificada de provisional".

Lo que ocurre en estos casos es que se presenta una compleja situación en la que se produce un retroceso tanto del principio de unicidad de la comprobación como del de globalidad. La actuación comprobadora de los órganos gestores se presenta necesariamente limitada a unos extremos muy concretos -determinadas deducciones de la cuota- sin llegar a ser una verificación comprensiva de todos los presupuestos y magnitudes de la deuda tributaria (en este sentido retrocede el principio de globalidad); por lo que va a ser necesaria una ulterior comprobación, por parte de la Inspección, que complete la ya efectuada por los órganos gestores (retroceso del principio de unicidad), pero que se encuentre vinculada a los elementos determinados en el estadio anterior (reiteración meramente integrativa), respecto a los cuales la comprobación deviene definitiva tras la actuación de las oficinas de gestión. La consecuencia es que se trata de una comprobación "parcial" y al mismo

tiempo "definitiva", y que lo cubierto por una comprobación estrictamente formal ostenta la cualidad de "provisional".

Esta compleja situación es advertida perfectamente por la Dirección General que trata de transmitir los resultados de la actuación simultánea de ambos principios en los siguientes términos: "Examinados los documentos remitidos por el Centro de Gestión y Cooperación Tributaria, puede sostenerse que la actuación documentada excede de la mera comprobación formal o control y constituye una auténtica comprobación, aunque limitada, de la declaración-liquidación presentada. En concreto, la actuación se limita a verificar la adecuada prueba de los hechos que fundamentan las deducciones efectuadas por el contribuyente. Se trata de una actuación de comprobación de naturaleza idéntica a la que puede tener una comprobación inspectora. Por lo tanto, un contribuyente puede sostener fundadamente que la liquidación provisional resultante permite entender probados los hechos objeto de la comprobación y examinados de conformidad, o con las concretas modificaciones que resulten, los documentos aportados".

Este es el proceso por el que se explica la, aparentemente, confusa calificación de estas liquidaciones que el Informe realiza: "Es cierto que el propio artículo 120.3 señala que las liquidaciones provisionales pueden ser parciales o totales. Ello permite sostener que también las liquidaciones definitivas pueden ser parciales y que una liquidación derivada de una actuación de comprobación limitada puede ser parcialmente

provisional.

Que duda cabe de que no puede predicarse esta situación como modelo de protección de la esfera particular de los obligados tributarios ni de su seguridad jurídica, es una consecuencia de la ampliación de las competencias de las oficinas liquidadoras del IRPF, y que la propia Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria reconoce como no deseable.<sup>(44)</sup>

Entendemos que esta situación permanece tras la publicación de la Ley 18/1991, y que el párrafo dos del artículo 99 -"Lo dispuesto en el apartado anterior (comprobación de las oficinas gestoras) se entenderá sin perjuicio de la posterior comprobación e investigación que pueda realizar la Inspección de los Tributos"- debe ser interpretado en los términos que han quedado expuestos.

Al menos, como remedio menor, se establece que los efectos de la ulterior comprobación inspectora deberán

---

<sup>44</sup> : "Admitiendo que la comprobación objeto de este informe participa de la naturaleza de una comprobación inspectora, debería evitarse que sean objeto de ellas sujetos pasivos con probabilidad de ser incluidos en planes de inspección y, en particular, empresarios o profesionales. Abonan esta idea dos razones. En primer lugar, la realización de auténticas comprobaciones, aunque limitadas, en vía de gestión sólo estaría justificada por la escasa trascendencia del sujeto pasivo que excluiría una comprobación inspectora completa. En segundo lugar, hacer a un sujeto pasivo objeto de sucesivas comprobaciones contraría la misma filosofía del actual Reglamento de Inspección".



limitarse a integrar los extremos ya definitivos, con lo que hemos podido excluir el primero de los supuestos de nuestro ordenamiento actual que presenta una apariencia de reiteración modificativa.

2.3.1.1.2.2. La comprobación abreviada del artículo 34 b) del Reglamento General de Inspección: deficiencias sistemáticas en su regulación.

De forma consciente habíamos omitido, entre los supuestos de integración de la comprobación, el relativo a la extensión de actas previas derivadas de comprobaciones abreviadas, a pesar de que el artículo 50, 2 las incluye en su enumeración. La razón de este olvido voluntario es doble, por un lado poner de relieve que la comprobación abreviada supone el punto álgido de la confusión reglamentaria en cuanto al significado de los principios que estamos proponiendo, de otro, demostrar que la apariencia de reiteración modificativa de la comprobación que supone la aplicación del artículo 34 b) se desvanece hasta el punto de que acaba desplazando el punto de referencia desde la unicidad de la comprobación hasta la proporcionalidad exigible en el ejercicio de unas facultades orientadas a una finalidad muy limitada.

Algo de la distinción entre la totalidad y la unicidad intuye el RGI por cuanto no menciona en su artículo 11 a los supuestos de actas previas del artículo 50; sin embargo, en lo relativo a las comprobaciones abreviadas de establece una caótica relación

"triangular", por así decirlo.

Después de haber definido el carácter general de las actuaciones con aquellas referencias a la "situación tributaria global", el artículo 11 establece en el apartado 3 que las actuaciones de comprobación tendrán carácter parcial "cuando se circunscriba su objeto a límites más reducidos que los que se señalan en el apartado anterior". Sin embargo, en el apartado 4 el mismo precepto parece recoger como uno de los supuestos de actuaciones de carácter parcial a las comprobaciones abreviadas reguladas en el artículo 34 del mismo texto.

Examinando detenidamente las dos hipótesis de comprobación abreviada recogidas en dicho artículo 34, se llega a la conclusión de que en absoluto resulta afortunada su inclusión en el artículo 11.

El primero de los supuestos recoge la posibilidad de efectuar comprobación abreviada "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". Se trata simplemente de aquella situación en la que la Inspección pueda proceder a la regularización de la situación tributaria a la vista de los antecedentes que tenga de un obligado tributario, por lo cual podría remitirse este supuesto al más general de incoación de actas con prueba preconstituída, de cuya naturaleza nos ocupamos en el capítulo siguiente. Ante esta situación la única calificación de "parcial" que cabe vendría

formulada desde una consideración dinámica de la actividad de comprobación, en cuanto que se encuentra limitada respecto al empleo de los medios de instrucción. Lo que interesa poner de relieve es que el hecho de que una concreta regularización se realice obrando con datos ya en poder de la Administración tributaria es tema distinto a la limitación de su alcance objetivo, y por tanto nos parece correcta la inclusión de este precepto en el capítulo V del RGI, dedicado a la iniciación y desarrollo de las actuaciones (45), y tema también distinto a una eventual reiteración de la comprobación.

Por ello, la única interpretación que nos parece satisfactoria respecto a la remisión que a este precepto se efectúa en el artículo 11, sería aquella según la cual, no es que las comprobaciones abreviadas sean un tipo particular de actuaciones parciales en cuanto al objeto de las mismas, sino que la posibilidad de que se puedan realizar respecto a un concepto determinado, y/o para un período impositivo concreto, es una de las razones que justifica la modificación en el alcance general inicialmente fijado para la comprobación. Lo cual podría haberse reconducido al supuesto previsto en la letra b) del mismo apartado 4 o bien al apartado 5 del artículo 11 del RGI, de los cuales vamos a ocuparnos al tratar de las quiebras del principio de globalidad, pero quizá así se ha querido otorgar mayor relevancia a esta particular excepción al alcance general de las actuaciones. A pesar de ello, insistimos en que las particularidades lo son exclusivamente en cuanto a la instrucción

---

<sup>45</sup> En contra vid. Lacasa Salas y Del Paso Bengoa, Procedimiento de la Inspección... Op, cit. pág. 173.

sumaria que se realiza.

En cuanto al segundo de los supuestos de comprobación abreviada, el grado de confusión todavía es mayor. El artículo 34 b) recoge la posibilidad de que se practique comprobación abreviada "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 completa de la situación tributaria de aquél".

Se trata de una actuación elemental que se limita a recoger los débitos tributarios, vencidos y no ingresados en su totalidad que el obligado tributario reconozca tener frente a la Hacienda Pública, porque así aparezcan en la documentación del mismo. De modo que volvemos a encontrarnos extramuros de la comprobación en sentido propio, para situarnos, no ya en aquella comprobación formal de las oficinas de gestión, sino en una simple actividad de cotejo en la que la Inspección se limita a consignar la existencia de deudas tributarias no ingresadas sin entrar a una comprobación tributaria del obligado tributario en la actuación inspectora. (46)

---

<sup>46</sup> Coincidimos en este punto con la afirmación de Alonso Fernández que destaca como esta particular modalidad de comprobación aparece sólo en los casos en que el funcionario, equipo o unidad actuante se limite a constatar créditos vencidos y no ingresados que se deriven de la contabilidad y documentos registrales

Se comprende así que, si en el caso examinado en el epígrafe anterior nos encontrábamos con la dualidad órganos gestores /órganos inspectores, ahora es un mismo orden de sujeto activo , la Inspección de los tributos, el que puede intervenir en dos momentos sucesivos pero desarrollando actividades de naturaleza distinta y que, en consecuencia no se produce vulneración alguna del principio de unicidad de la comprobación.No hay necesidad así de plantear la vinculación de la ulterior comprobación en sentido propio a los extremos fijados en aquella operación "de visita rápida ", o de "peinado fiscal", puesto que no puede apreciarse en ella ningún pronunciamiento administrativo sobre la adecuación a derecho de unas deudas tributarias vencidas y no ingresadas según consta en la documentación del obligado, sino una acción puramente recaudatoria de las mismas.

Sin embargo, ello no quiere decir que encontremos este tipo de actuaciones exento de perfiles problemáticos puesto que, esa labor de cotejo será estructural y funcionalmente diversa de la comprobación en sentido propio, pero la constatación de créditos vencidos y no autoliquidados deducidos de la documentación contable o

---

complementarios.En otro caso, de analizarse la documentación que sirve de soporte a los registros del sujeto pasivo o retenedor, la comprobación habría dejado de ser abreviada para constituir una actuación de comprobación e investigación sin particularidad alguna.Alonso Fernández,F."La iniciación, desarrollo y terminación de las actuaciones inspectoras.Circunstancia de tiempo y lugar, medidas cautelares y comprobaciones abreviadas" (II), Carta Tributaria, no 118, 1990, pág.9.

extracontable tendrá que realizarse mediante un examen de los mismos. Es decir, haciendo uso de los medios de comprobación mencionados en el artículo 110 de la Ley General tributaria, y para los cuales el artículo 142 otorga a los órganos inspectores una concreta facultad de inspección de la documentación. Tal facultad está concebida en la LGT en orden a una actividad de comprobación en sentido propio, y en función de ella se justifica la situación jurídico-subjetiva del sujeto pasivo de la inspección; sin embargo, a nuestro entender, resulta cuando menos dudosa la legalidad del ejercicio de las facultades previstas en el capítulo VI del RGI con la única finalidad de realizar esta comprobación elemental. El juicio de razonabilidad entre el interés protegido y la intromisión en la esfera de los particulares varía sustancialmente, por cuanto el obligado tributario va a tener que soportar una doble actuación de tales facultades; la situación se torna aún más grave si repara en que la Ley General Tributaria ofrece amparo legal a la incoación de actas con prueba preconstituída en el artículo 146, pero en ningún momento se prevé esta comprobación abreviada del artículo 34 b) del RGI.

No terminan aquí los problemas de interpretación, sino que éstos se complican -y de ahí la alusión a la relación "triangular" que establece el RGI entre actuaciones abreviadas, previas y parciales- con la referencia que el artículo 11, en sede de actuaciones parciales, realiza al artículo 34. Como consecuencia de ello, el inciso final que hemos subrayado debe ser analizado, además, en relación al apartado 6 del

artículo 11; éste último especifica que "cualquier actuación inspectora dirigida a regularizar una determinada situación tributaria no extingue el derecho de la Hacienda Pública a determinar y exigir otras deudas anteriores no prescritas, mediante ulteriores actuaciones". Las deficiencias en la redacción son evidentes; de acuerdo con la distinta naturaleza que cabe atribuir a uno y otro tipo de actuaciones nos atrevemos a ofrecer la siguiente interpretación de ambos preceptos:

a) las actuaciones que revistan un carácter parcial por la limitación de su objeto a la comprobación de un tributo o tributos determinados no extinguen, obviamente el derecho a determinar y exigir las deudas correspondientes a aquellos tributos que hayan quedado al margen de las primeras actuaciones. Esta segunda comprobación podrá extenderse a todos los períodos no prescritos.

b) cuando las actuaciones de comprobación e investigación se limiten a unos ejercicios o períodos determinados, quedarán indemnes las posibilidades de los órganos inspectores para comprobar todos aquellos ejercicios que aún no hayan prescrito, aún siendo anteriores al comprobado en las primeras actuaciones.

c) estos supuestos son radicalmente distintos del previsto en el artículo 34, b), por cuanto esta comprobación elemental no excluye una ulterior actuación de comprobación en sentido propio sobre la misma "situación tributaria" que de lugar a la comprobación definitiva. Las dificultades de exégesis surgen por el empleo con sentidos distintos de esa expresión "situación tributa-

ria" que unas veces parece querer indicar la posición global del obligado tributario frente a la Hacienda Pública, mientras que otras veces se utiliza por referencia a concretas deudas tributarias.

Al examinar las actuaciones de comprobación abreviada desde el prisma que ofrece el artículo 50, que las incluye en su enumeración de supuestos en los que procede la incoación de un acta previa, se llega a la conclusión de que los redactores del reglamento han advertido el error cometido al contemplar en el artículo 34 dos hipótesis absolutamente distintas. En el apartado 2 d) se prevé la procedencia de incoación de un acta previa "en los supuestos de comprobación abreviada previstos en el artículo 34 de este Reglamento, salvo que a juicio de la Inspección pueda practicarse liquidación definitiva".

De los dos distintos tipos de actuaciones, el segundo no puede dar lugar, obviamente a una liquidación definitiva, y, en tanto lo que se persigue es satisfacer un interés recaudatorio, entiende el Reglamento que el documento más apropiado para recoger sus resultados es el acta, puesto que de algún modo ha de cubrirse la exigencia de liquidación para proceder a exigir la deuda. Sin embargo, también es consciente el redactor del Reglamento de que esta actividad ni se corresponde con la comprobación definitiva, ni es análoga, y por tanto susceptible de sustituir, a la comprobación formal que pueden efectuar los órganos de gestión como actuación previa a la liquidación provisional. Por ello, el último inciso de este artículo 34 recuerda "Lo dispuesto en



este artículo se entiende sin perjuicio de las facultades de los órganos gestores para corregir los errores que adviertan al controlar las declaraciones tributarias, practicando las liquidaciones provisionales que procedan, y para dictar liquidaciones provisionales de oficio con arreglo a la Ley".

Este último inciso sólo cobra sentido con relación al supuesto b), mientras que para la comprobación abreviada del apartado a) el artículo 50 tiene forzosamente que admitir la posibilidad de que se incoe un acta definitiva. Al no querer distinguir entre el régimen aplicable a cada uno de los supuestos, este último inciso de este apartado del artículo 50, "salvo que a juicio de la Inspección pueda practicarse liquidación definitiva", despierta una cierta perplejidad. A nuestro juicio la situación es la siguiente: en el artículo 34 se quieren regular de forma conjunta dos hipótesis sustancialmente distintas, que los redactores del reglamento encuentran similares por el especial desarrollo del procedimiento, que en ambos supuestos se reduce; sin embargo ahí terminan las similitudes, estos dos supuestos pueden agruparse bajo la acepción vulgar del verbo abreviar (acortar, reducir el desarrollo a menos tiempo y espacio), pero esta nota no es indicativa de ningún régimen jurídico común. El supuesto recogido en el apartado a) es reconducible simplemente a las pruebas preconstituídas que obran en poder de la Administración, sin que sean necesarias ulteriores actuaciones, en cuyo caso la Inspección podrá incoar el acta especial que se regula en los artículos 146 de la Ley General Tributaria y 60 del RGI; por eso, llegado el artículo 50 advierte

el Reglamento que no existe ninguna razón para que en tales casos se incoe un acta previa y admite la posibilidad de que "a juicio de la Inspección pueda practicarse liquidación definitiva". Con este inciso trata de salvarse, aunque no de modo enteramente satisfactorio, las incoherencias sistemáticas en la regulación de la comprobación abreviada.

#### 2.3.1.1.2.3. La facultad del Inspector Jefe de ordenar actuaciones complementarias.

En el artículo 60 del RGi se han introducido los dos supuestos que presentan una apariencia de reiteración modificativa más grave, y quizá la que más inadvertida ha pasado por su ubicación en un largo y complejo artículo. Decimos que es la más grave quiebra del principio de unicidad porque es el único caso en que, además de reiterarse el despliegue de las facultades inspectoras frente al obligado tributario, se prevé expresamente que el acta anterior "quede sin efecto" y sea sustituida por una nueva.

Encontramos esta situación tanto en la tramitación de las actas de conformidad como en las de disconformidad. Por lo que respecta a las actas de conformidad es necesario realizar un atenta lectura del denso apartado 2 del artículo 60, puesto que viene contemplada en sentido negativo: "Cuando se trate de actas de conformidad, se entenderá producida la liquidación tributaria de acuerdo con la propuesta formulada en el acta si, transcurrido el plazo de un mes desde la fecha de ésta, no se ha notificado al interesado acuerdo del Inspector

Jefe competente por el cual se dicta acto de liquidación rectificando los errores materiales apreciados en la propuesta formulada en el acta, se inicia el expediente que se prevé en el apartado siguiente, o bien se deja sin eficacia el acta incoada y se ordena completar las actuaciones practicadas durante un plazo no superior a tres meses. En este último supuesto, el resultado de las actuaciones complementarias se documentará en acta, la cual se tramitará con arreglo a su naturaleza".

Por lo que respecta a la tramitación de las actas de disconformidad, resulta más sencillo apreciar este incidente en el segundo párrafo del apartado 4 : "Asimismo, dentro del plazo para resolver, el Inspector Jefe podrá acordar que se complete el expediente en cualquiera de sus extremos, practicándose por la Inspección las actuaciones que procedan en un plazo no superior a tres meses. En este caso, el acuerdo adoptado se notificará al interesado e interrumpirá el plazo para resolver. Terminadas las actuaciones complementarias se documentarán según proceda a tenor de sus resultados. Si se incoase acta, ésta sustituirá en todos sus extremos a la anterior y se tramitará según proceda, en otro caso, se pondrá de nuevo el expediente completo de manifiesto al interesado por un plazo de quince días, resolviendo el Inspector Jefe dentro el mes siguiente".

Hemos considerado interesante incorporar al texto la redacción literal del Reglamento en estos dos puntos, porque entendemos que se trata de una cuestión de suficiente trascendencia como para intentar una inter-

pretación conjunta de ambos apartados de la que se deduzcan unas conclusiones sólidas:

a) El acuerdo del Inspector Jefe está sometido en ambos casos al plazo de un mes; en el caso de las actas de conformidad, a contar desde la fecha del acta, y en el de disconformidad, a contar desde el término del plazo para formular alegaciones.

Cabría plantear, en ambos supuestos si resulta de aplicación la regla general de validez de las actuaciones fuera del tiempo contenida en el artículo 49 de la Ley de Procedimiento Administrativo -"Las actuaciones administrativas realizadas fuera del tiempo establecido sólo implicarán la anulación del acto, si así lo impusiera la naturaleza del término o plazo"-, o si nos encontramos precisamente con uno de estos casos excepcionales en que la naturaleza del plazo impone la invalidez del acto extemporáneo.

La doctrina administrativa entiende que la regla general señalada viene a limitarse a los plazos procedimentales; no sólo a los que se prevén para dictar los actos de trámite de un procedimiento, sino también a la resolución (artículo 61). Pero cuando el plazo, cuando el período de tiempo establecido no es un plazo general, sino un plazo para el ejercicio de potestades y derechos no juega aquella regla general.<sup>(47)</sup>

---

<sup>47</sup> González Pérez, J. Comentarios a la Ley de Procedimiento ... Op. cit. pág. 426.

De esta forma, no resulta de aplicación la regla

Entendemos que en estos supuestos el acuerdo del Inspector Jefe implica un segundo ejercicio de la potestad de comprobación, en razón de lo cual no debiera admitirse la validez de esta reapertura de las actuaciones ordenada fuera de estos plazos perentorios.

b) Puede apreciarse que en ningun de los dos casos se impone al Inspector Jefe la necesidad de motivar el acuerdo por el que ordena la reapertura de las actuaciones. En el capítulo siguiente, dedicado a la naturaleza de las actuaciones de comprobación e investigación, estudiaremos con detenimiento la función de la motivación en aquellos actos en que no viene exigida por la naturaleza discrecional de la actuación, sin embargo nos encontramos aquí con una facultad cuyo ejercicio queda al arbitrio del Inspector Jefe, por lo que hay que entender que su acuerdo podrá fundarse en todas las razones que a su juicio delaten o hagan prevenir racionalmente la insuficiente instrucción del expediente.

No queremos entrar en la polémica de si el artículo

---

general de validez del acto extemporáneo a los supuestos de :

a) Plazo para el ejercicio de las potestades administrativas como la sancionadora.

b) Plazos para el ejercicio de la facultad de suspender acuerdos y los de revisión de oficio.

c) Situaciones en las que, una vez transcurrido el plazo no pudiese realizarse el acto con las debidas garantías.

43 de la Ley de Procedimiento Administrativo establece como regla general la no motivación, contemplándose allí las únicas excepciones a la misma, o si la regla general en nuestro ordenamiento debe ser la motivación. En cualquier caso, lo que si parece claro es que la naturaleza de acto de trámite no obsta la exigencia de motivación. En consecuencia, existen razones de peso que abonan la necesidad de que este acuerdo del Inspector Jefe ofrezca los motivos que justifican el contenido del acto.

En primer lugar, podría encuadrarse en el supuesto de la letra c) del artículo 43 de la LPA, en cuanto "acto que se separa del criterio seguido en actuaciones precedentes". Respecto a este apartado se ha planteado la doctrina administrativa si se refiere únicamente a las resoluciones o, también, a los actos de trámite que integran el procedimiento, llegando a la conclusión de que no hay razón alguna para excluir a éstos últimos. Si, en la tramitación de un procedimiento se da la intervención de más de un órgano administrativo sucesivamente, cuando el que hubiese intervenido anteriormente mantuviese un determinado criterio, el nuevo acto sólo podrá apartarse del mismo exponiendo las razones de hecho y de Derecho que motivan su actitud. Tanto si se trata de acto definitivo como de propuesta.<sup>(48)</sup>.

Esta conclusión se ve reforzada por el hecho de que esta "comprobación de segunda instancia", va a suponer una prolongación en la duración total del procedimiento

---

<sup>48</sup> González Pérez, J. Comentarios a la Ley de Procedimiento..op. cit. pág. 346.

hasta un máximo de tres meses, con lo que al menos podría respetarse el artículo 61 de la LPA, cuya aplicabilidad a la actuación de la Inspección resulta bastante cuestionada, en lo referente a la justificación de las causas excepcionales que impidieren la conclusión del procedimiento en el utópico plazo de seis meses contados desde su iniciación. Aunque quiera mantenerse que este artículo no resulta de aplicación a los procedimientos de la Inspección, cabe recordar que el Preámbulo del RGI quiere mantener a la LPA como espíritu informador de su regulación, por lo que la necesidad de que el Inspector Jefe motive tal acuerdo encuentra el conveniente respaldo normativo.

c) La última, y definitiva conclusión que cabe formular sería la relativa a si esta reiteración de actuaciones y de actas tiene plena libertad modificativa respecto a los extremos fijados en el estadio anterior. Más arriba hemos manifestado nuestra opinión de que, por la gravedad de sus consecuencias, las quiebras del principio de unicidad deben ser interpretadas con un criterio restrictivo, tratando de salvar en lo posible los efectos vinculantes de la comprobación previa.

Con una lectura comparativa del modo en que se encuentra regulada esta facultad en la tramitación de conformidad y disconformidad, creemos que se puede mantener el criterio de que las actuaciones anteriores no resultan anuladas y que, por tanto, no se puede prescindir íntegramente de la determinación recogida en la primera acta. No obstante, reconocemos que esta interpretación resulta cuestionable por los términos litera-

les en los que se contempla la eficacia de la segunda acta : "sustituirá en todos sus extremos a la anteriormente formalizada", "se deja sin eficacia el acta incoada".

Sin embargo, teniendo en cuenta la naturaleza puramente reglamentaria de la norma que atribuye esta facultad al Inspector Jefe, y los principios que informan la actuación administrativa, consideramos posible mantener una interpretación más garantizadora para los obligados tributarios; la cual también encuentra puntos de apoyo en la formulación del artículo 60. Así, en el párrafo relativo a la tramitación en conformidad se hace referencia las "actuaciones complementarias", "se ordena completar las actuaciones", y en cuanto a la disconformidad también se trata de que "el Inspector Jefe podrá acordar que se complete el expediente en cualquiera de sus extremos".

En razón de lo anterior, concluimos que en nuestro ordenamiento no se da ninguna vulneración del principio de unicidad de la comprobación, en su acepción restringida a la comprobación en sentido propio, con efectos modificativos de la determinación fijada en estadios anteriores, sino que siempre se trata de reiteración bien de las actuaciones, en cuanto despliegue por parte de la Inspección de sus facultades frente al obligado tributario, bien de las actas, en cuanto documentos que incorporan los resultados de la comprobación y la propuesta de regularización, dirigidas a integrar o a completar los extremos ya comprobados.



### 2.3.2.1.2. Las quiebras del principio de globalidad.

Los problemas que aparecen aquí son significativamente menores que los contemplados hasta ahora en sede de reiteración de la comprobación, y presentan mayores posibilidades de simplificación.

En primer lugar, cabe recordar que la globalidad no va referida a la comprobación por parte de los órganos inspectores de determinados elementos fragmentarios de una deuda tributaria, puesto que no es admisible la iniciación de actuaciones de comprobación con tal alcance limitado -el único supuesto de esta naturaleza que se presenta en el ordenamiento actual viene condicionado por la comprobación que las oficinas liquidadoras del IRPF realizan, en el cual la comprobación definitiva viene limitada a la verificación de las deducciones de la cuota.

De forma que el alcance, en sentido horizontal de generalidad, viene referido por el artículo 11 a la "situación tributaria" del obligado, en relación con cualquiera de los tributos y deberes formales que le afecten dentro de los siguientes límites:

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

Sobre este punto Eserverri ha puesto de manifiesto cómo viene a recoger otro ejemplo más del innecesario reglamentismo que, en determinadas ocasiones, adorna a

este Real Decreto 939/1986, porque en nuestro ordenamiento cabe predicar con carácter general la nulidad de pleno derecho de los actos dictados por órgano manifiestamente incompetente, de forma que la incompetencia no es que opere como un límite al alcance general de la actuación inspectora, sino que sencillamente opera como una causa de nulidad.<sup>(49)</sup>

b) el segundo de los límites viene referido a "los ejercicios o períodos a que se extienda la actuación inspectora". La comprobación puede venir referida, bien a todos los períodos no prescritos pendientes de comprobación, bien a alguno o algunos de ellos.

En este punto es interesante recordar que, aún cuando las actuaciones de comprobación se configuran por el RGI orientadas a un alcance general, tanto este punto, los períodos a que se extiende la actuación inspectora como los tributos o deberes formales que constituyen su objeto, deben aparcer como requisito esencial en la comunicación por la que se notifica el inicio de las actuaciones, según previene el artículo 30.1. No obsta, pues, esta vocación de generalidad a la necesidad de que se determine claramente en esta comunicación el alcance de la comprobación a realizar.

A tal inclusión en concepto de requisito formal hay que añadir, extremo no menos trascendente, la virtualidad interruptiva de esta comunicación sobre los plazos

---

<sup>49</sup> Eseverri, E. "Las actuaciones inspectoras". Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, nº 200, 1988, pág. 349.

de prescripción que se hayan en transcurso. A este respecto, se ha señalado en reiteradas ocasiones que la falta de especificación del alcance de las actuaciones a realizar constituye un vicio sintomático de actuaciones inspectoras promovidas con la única finalidad de interrumpir los plazos de prescripción próximos a consumarse <sup>(50)</sup>. La jurisprudencia es constante en

---

<sup>50</sup> El gran número de pronunciamientos jurisprudenciales relativos a la ineficacia de todas aquellas actuaciones, en gran medida de los órganos inspectoras, cuya única finalidad es interrumpir la prescripción o que no hacen avanzar el procedimiento, encuentra su explicación en una situación que se remonta a la conocida Circular de 29 de febrero de 1964 en la que se daban instrucciones para que todos los funcionarios trataran de evitar que llegara a producirse la prescripción de derechos o acciones tributarias "comunicando a los interesados que el Estado mantiene viva su acción administrativa por el tributo devengado". La Ley General Tributaria exige, en el artículo 66, que esas actuaciones administrativas sean tendencialmente aptas para alcanzar la finalidad del procedimiento en cuestión, pero no acaban aquí las exigencias legales pues el propio artículo 66 requiere que esa aptitud genérica se concrete en "el impuesto devengado por cada hecho imponible", este condicionante específico actúa de forma que ya no será necesario examinar el desarrollo de las actuaciones siguientes, pues su no concurrencia supone la invalidez inmediata del acto y, en consecuencia, su falta de aptitud para interrumpir la prescripción. Se trata pues de un requisito que se erige en importante garantía para la seguridad jurídica de los obligados tributarios ya que la Ley General Tributaria, al incluirlo en su artículo 66.1.a), parece conectarlo de tal modo a la finalidad de las actuaciones que su no observancia permite presumir la desviación de los motivos de la Administración, pues difícilmente puede iniciarse efectivamente un procedimiento mediante actuaciones genéricas e indeterminadas.

El hecho de que frecuentemente se haya hecho caso omiso a esta exigencia de concretar los tributos y períodos respecto a los que se instruye el procedimien-

---

to, no significa en modo alguno, como en alguna ocasión se ha insinuado, que tales actuaciones fueran válidas hasta la promulgación del actual Reglamento General de la Inspección que ya incluye expresamente en el artículo 30.1 como requisito formal de la comunicación por la que se notifica el inicio de las actuaciones inspectoras "el alcance de las actuaciones a desarrollar", concretando en el número 3, como ya hemos tenido ocasión de apreciar, como efecto del inicio de las actuaciones "la interrupción del plazo legal de prescripción ...en cuanto al tributo o tributos a que se refiera la actuación de comprobación e investigación". Con anterioridad a la publicación de esta norma los Tribunales disponían del suficiente fundamento legal con el artículo 66 de la Ley General Tributaria para anular las comunicaciones y diligencias en las que no se hacían constar expresamente los tributos y períodos comprendidos en el alcance de las actuaciones; en realidad una correcta interpretación de la Circular de 29 de febrero de 1964 también podía haber supuesto, al menos, el cumplimiento de este requisito, pues en la instrucción quinta se decía textualmente: "las actuaciones ordenadas en las anteriores instrucciones primera y segunda se documentarán con los requisitos formales exigidos por el artículo 66.1 a) de la Ley General Tributaria, con objeto de que interrumpan el plazo de prescripción con toda virtualidad, y a tal fin deberá mencionarse el concreto concepto tributario a aplicar y el ejercicio económico a que se refiere el requerimiento o comunicación de la Oficina liquidadora o la comprobación e investigación de la Inspección de los Tributos".

No se cumplió en un gran número de ocasiones este requisito formal, con lo que en realidad se facilitó la tarea de los Tribunales pues siempre es más sencillo declarar de modo instantáneo la ineficacia interruptiva por adolecer las actuaciones de este vicio formal que entrar a considerar su adecuación al fin del procedimiento como hemos visto en los pronunciamientos anteriores. De este modo, ya desde los primeros años de la década de los 70 se sucedieron sentencias y resoluciones del orden de la del Tribunal Económico Central de 11 de mayo de 1970 en la que se afirmaba como toda actuación administrativa notificada reglamentariamente produce la interrupción de la prescripción siempre que

---

se cumpla la condición de que la actuación administrativa no sea imprecisa, sino concreta respecto al concepto impositivo de que se trate. Incluso se citaba ya doctrina administrativa anterior a la elaboración de la Ley General Tributaria remontándose hasta la Resolución de 1 de agosto de 1947, según la cual "la actuación inspectora, cuando las actas levantadas tengan carácter general y no aludan concretamente al objeto de la tributación, no interrumpen el plazo de prescripción". En la misma línea se encontraba la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 7 de febrero de 1967 que precisaba como "es obligado que la acción administrativa, encaminada a la interrupción de los plazos de prescripción, concrete el impuesto que se trata de regularizar e inspeccionar, y se observa que en dicha acta no se efectúa ningún requerimiento concreto y específico en relación con las cuotas que motivaron el expediente por Impuesto de Trabajo Personal, siendo por ello evidente que la misma, por su carácter genérico, no puede estimarse tenga la fuerza necesaria para surtir efecto tal que pueda interceptar un derecho establecido expresamente por la Ley en favor de los contribuyentes.

Como doctrina más reciente sobre esta necesidad de concretar el alcance de las actuaciones, como requisito formal de validez y al mismo tiempo condicionante para el despliegue de la virtualidad interruptiva de tal actuación, puede citarse la Sentencia de La Audiencia Territorial de Valladolid de 8 de abril de 1987 cuyo fundamento tercero cuestiona si la notificación sobre el inicio de una actividad inspectora tuvo la eficacia de interrumpir la prescripción:

"la respuesta negativa se impone a la vista de la acreditación llevada a cabo en este proceso de que dicha actividad inspectora se refería según la notificación hecha a los inmuebles sitos en las siguientes calles: ..., y a que el artículo 66.1 de la Ley General Tributaria establece que los plazos de prescripción se interrumpen a) por cualquier acción administrativa ..., dado que los hechos imposables que motivaron las liquidaciones cautelares a que nos venimos refiriendo fueron otros distintos de los mencionados en la aludida notificación".

Y ya para concluir sobre este punto vale la pena

declarar que comunicaciones de este tipo, en las que no se especifique con claridad los tributos y períodos que queden afectados, no presentan efectos interruptivos frente a los plazos de prescripción.

Sin embargo, el RGI presenta dos posibilidades de que estas exigencias sean, en cierto modo, eludidas por los órganos inspectores.

La primera de ellas no se deriva del artículo 11 que estamos examinando, sino que procede del mismo

---

una remisión a la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 7 de febrero de 1989, la cual realiza una síntesis de los dos requisitos que venimos comentando para que una determinada actuación de la Administración esté revestida de eficacia interruptiva: que suponga un avance en el procedimiento y que se concrete el alcance específico de la misma. Así la Resolución citada establece que si bien "la actuación de la Inspección de los Tributos debe reputarse ajustada a derecho, pues puede encuadrarse dentro de las actividades previstas en los artículos 140 y 144 de la Ley General Tributaria, pero ello por sí sólo, no puede considerarse motivo legal de interrupción del plazo, si del examen de las actuaciones posteriores puede deducirse que la citación o requerimiento no fue antecedente inmediato de la actuación inspectora respecto de un determinado tributo, referido a un período, igualmente concreto y ello es evidente que no tiene lugar en el requerimiento notificado al interesado el 4 de marzo de 1987, ya que la revisión de la situación tributaria en general del sujeto pasivo, sin indicación del Impuesto y período -en el impreso se dice "Impuestos: los que le afecten", "ejercicios: 1986 y anteriores"- no indica anuncio o preparación de una investigación singularizada, sino el intento de interrumpir de modo indiferenciado, la prescripción de unos impuestos que se desconocen, de establecer una dilación indefinida para permitir una futura e indeterminada actuación".

artículo 30 en que se regula la iniciación del procedimiento. Después de haber recogido todos los requisitos esenciales de esta comunicación, la propia norma reconoce un excesivo margen de discrecionalidad a los órganos inspectores, que diluye en buena medida los efectos garantizadores de esta proyección formal de las actuaciones de comprobación. El número 2 de este artículo 30 prevé que la Inspección ponga en conocimiento del interesado el inicio de las actuaciones "sin previa notificación de la oportuna comunicación", curiosa fórmula ésta que no acaba de entenderse muy bien sino es por referencia a la posibilidad que acaba de conceder el mismo párrafo de comenzar las actuaciones mediante "personación directa", a la cual también se otorgan unas considerables dosis de discrecionalidad en lo que respecta a la elección del lugar en que han de personarse.

Dejando a un lado la cuestión de que en ningún caso se establece la necesidad de que los actuarios exterioricen los motivos que les han impulsado a iniciar sus actuaciones de este modo excepcional, tema éste de la motivación que nos haría incurrir en reiteración por su constante ausencia del RGI, lo cierto es que en estos casos el obligado tributario no tiene conocimiento de cual va a ser el alcance de la comprobación así iniciada, hasta el momento posterior en que se recoja en diligencia dicha iniciación, ahora sí ya con todos los extremos exigidos por el artículo 30.1.

A pesar de esta vocación de generalidad, el propio artículo 11 deja abiertas las puertas para que esta

norma general termine convirtiéndose en excepción. Ello es debido a dos circunstancias :

a) en primer lugar, el apartado 4 vuelve a reiterar esta vocación de globalidad, pero de inmediato establece, como excepcional en principio, el carácter parcial de las actuaciones : cuando venga exigido por normas legales o reglamentarias, sobre lo que nada hay que objetar; en el caso de las comprobaciones abreviadas del artículo 34, sobre lo que ya nos hemos extendido más arriba; y, por último "cuando así se acuerde por el Organo competente, haciéndose constar al inicio de las actuaciones mediante la correspondiente comunicación". No hay modo de determinar quien es el órgano competente, pero al menos el obligado conoce en este caso el carácter parcial de las actuaciones desde el inicio del procedimiento, lo cual permite que se desarrollen con normalidad los efectos de iniciación del mismo, entre los que destaca, en muchas ocasiones, la interrupción de los plazos de prescripción comprendidos en este círculo parcial de actuación.

Circunstancia que en absoluto acontece cuando se hace uso de la facultad, absolutamente discrecional, del número 5 del mismo precepto: "Las actuaciones de comprobación e investigación de carácter general podrán limitar su objeto cuando en el curso de sus actuaciones se pongan de manifiesto razones que así lo aconsejen y se acuerde por el órgano competente. Del mismo modo, a juicio de los actuarios, se podrá ampliar el ámbito de aquellas actuaciones que inicialmente tuvieron carácter parcial".



Aún a riesgo de resultar repetitivos, volvemos a apuntar la mínima garantía que supondría en ambos casos la motivación de tal acuerdo; sin embargo, no es éste quizá el quebranto más grave que esta norma supone. Resulta realmente una vulneración flagrante de la seguridad jurídica que, como denunciaba Eserverri (51), se establezca al menos que el paso de una actuación general a parcial deba acordarse por el órgano competente, pero se deje a criterio de los actuarios la extensión de una actuación comprobadora inicialmente parcial. Con estas mutaciones del alcance de la comprobación queda, además, totalmente en el aire la incidencia interruptiva sobre los plazos de prescripción. ¿Hay que entender que una reducción en el objeto de las actuaciones supone que los anteriores trámites han perdido su virtualidad interruptiva por no ser ya conducentes a la finalidad del procedimiento respecto al ámbito que ha resultado excluido?. Del mismo modo, ¿qué ocurre cuando se amplía el alcance de las actuaciones?, a nuestro juicio en este caso sí parece claro que la interrupción de los plazos de prescripción, relativos al alcance sobrevenido de las actuaciones, no se producirá hasta tanto no se formalice tal ampliación de objeto.

### 2.3.3. Alcance subjetivo de la potestad de comprobación.

#### 2.3.3.1. Los obligados tributarios.

---

<sup>51</sup> Eserverri, E. "Las actuaciones inspectoras.." Op. cit. pág. 347.

Habíamos visto más arriba cómo el RGI plantea una reformulación de las actuaciones de comprobación e investigación definiendo su objeto por referencia a cualesquiera obligaciones y deberes tributarios, allí donde la Ley General Tributaria remitía a la obligación tributaria material. El correlato de esta redefinición se presenta ineludiblemente como la redefinición también del posicionamiento jurídico-pasivo de aquellos frente a quienes la Inspección de los Tributos está legitimada para actuar tal potestad.

En consecuencia, las referencias que la Ley General Tributaria realizaba, en los artículos 35 y 140 y siguientes, al sujeto pasivo, se sustituyen metódicamente en las normas reglamentarias por la voz obligados tributarios. Así, el capítulo IV del RGI se abre bajo el genérico epígrafe "Los obligados tributarios en el procedimiento de la Inspección de los Tributos y su representación", y el artículo 24 del mismo texto realiza una profusa enumeración de aquellos a quienes se extiende el círculo de sujeción genérica frente a la existencia de esta potestad.

El planteamiento metodológico del presente trabajo no nos permite un estudio en profundidad de todas las parcelas del Derecho tributario sobre las que el Reglamento General de Inspección despliega su incidencia, por ello nos vemos obligados a relegar un estudio sobre todos los posicionamientos recíprocos que se establecen entre la Inspección de los tributos y cada una de las categorías de obligados tributarios que recoge el artículo 24. Sin embargo, sí queremos insistir

sobre algunos particulares aspectos sobre la posición pasiva de todo este elenco de administrados.

En primer lugar, cómo ya hemos comentado con anterioridad no hay duda que con el RGI se supera la concepción del tributo de la que partía la Ley General Tributaria, basada en los rígidos moldes de una relación jurídica creditica ; de forma que la construcción de los sujetos pasivos realizada bajo la visión de las posiciones deudoras ante el tributo (52), se sustituye ahora por

---

52 Vid. Eserverri, E. "Las actuaciones inspectoras" Op. cit. pág. 364. Relata someramente el autor cómo unos años más tarde de la publicación de la Ley General Tributaria, ve la luz el Reglamento General de Recaudación, de 14 de noviembre de 1968, que en su artículo 8 y, bajo el epógrafe, "de los obligados al pago", describe unas posiciones intersubjetivas que, sobrepasando la estricta concepción de los deudores-sujetos pasivos, alcanza a enumerar un conjunto de situaciones en que pueden hallarse los legitimados al pago de las deudas tributarias y en donde aparecen reagrupados no sólo contribuyentes, sustitutos y responsables, sino además los adquirentes de bienes afectos al pago de los tributos, los sucesores en la titularidad de explotaciones económicas y los sucesores mortis causa de todos los anteriores. Y ahora, el artículo 24 del Reglamento General de la Inspección nos dice que los sujetos pasivos, retenedores, la Sociedad dominante el grupo de sociedades, los sucesores de la deuda, el responsable solidario, los sujetos infractores y aquellos otros que tienen deberes de información con la Administración tributaria, son todos ellos, obligados tributarios en el procedimiento de inspección.

En última instancia, lo que sucede es que cada uno de esos cuerpos normativos a través de los preceptos señalados diseña las posiciones subjetivas de los administrados desde la perspectiva que fundamenta el conjunto de sus disposiciones, y de este modo la Ley General Tributaria las concibe en cuanto posiciones deudoras del tributo, porque está pensando en la situa-

otra en la que no se pretende delimitar la situación del realizador del hecho imponible, sino delimitar las posiciones de estos sujetos ante la Hacienda Pública.

Parece que la incorporación a nuestra terminología jurídica de esta expresión, "obligados tributarios", encuentra su más directa inspiración en el ordenamiento alemán, y así destacaba Palao que sería el término que más puede asemejarse a la voz alemana "Steuerpflichtiger", al tiempo que explicaba como el Derecho tributario alemán atiende "para la construcción dogmática de los sujetos pasivos de la obligación tributaria, exclusivamente a la posición de éstos frente a la Hacienda Pública, no a la diversa naturaleza de los hechos que

---

ción del acreedor y el deudor típicas de una relación de carácter crediticio; el Reglamento General de Recaudación trata de ordenar un procedimiento para la exacción del tributo y describe esas posiciones como las propias de quienes están legitimados para el pago de las deudas tributarias; el Reglamento General de la Inspección intenta ordenar el procedimiento de comprobación e investigación del tributo y sitúa las posiciones de los diferentes sujetos en el desarrollo de ese procedimiento de fijación y constatación de datos con trascendencia tributaria. De todo lo cual se desprende que no existe o al menos no ha sido encontrado aún- el término genérico capaz de describir todas estas posiciones derivadas de la aplicación del tributo, con lo que el camino a la imaginación jurídica queda todavía abierto, así como a la complejidad descriptiva de tales situaciones en el ámbito aplicativo del tributo".

dan origen a esta posición ni, por tanto, a la distinta relación que aquéllos guardan con el hecho imponible".(53)

Nos parece enormemente sugerente el cambio de perspectiva que el RGI representa, orientando el estudio de las situaciones jurídico-subjetivas en esta dirección. Sin embargo, del mismo modo que creíamos observar determinadas carencias en lo relativo a la extensión objetiva de la potestad, encontramos que el vehículo normativo empleado casi con exclusividad, una norma reglamentaria, en esta labor ha conducido a una situación no enteramente satisfactoria en su formulación general.(54).

---

<sup>53</sup> Palao Taboada, C. Traducción a la Ordenanza Tributaria Alemana, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1980, pág. 73, en nota 28.

<sup>54</sup> Acerca de ello advierten Clavijo y Eserverri como "parece algo comúnmente aceptado que el principio de legalidad tributaria en su especificación de reserva de ley, es un principio que debe inspirar los aspectos sustantivos del tributo (hecho imponible, cuantificación de éste, sujetos pasivos, exenciones ...) pero que pierde vigor cuando se trata de regular sus manifestaciones adjetivas o procedimentales .... Si el ámbito de los sujetos pasivos es cuestión que ha de regularse por Ley, y según todas las opiniones (incluida la del propio legislador) el campo de las relaciones intersubjetivas en la comprensión y eficacia del tributo se ha ido ampliando con la aparición de los administrados colaboradores, algunos de los cuales quedan obligados al cumplimiento de prestaciones de contenido patrimonial, parece que todo ese conjunto de situaciones intersubjetivas deberían merecer una mayor atención, evitando así una excesiva regulación de las mismas por vía reglamentaria". Clavijo Carazo, F. y Eserverri, E. "El nuevo Reglamento para la Inspección tributaria: ¿garantía para la Administración o para los administrados?, Impuestos,

### 2.3.3.2. La legitimación pasiva en las actuaciones inspectoras.

En primer lugar, el capítulo IV del RGI se abre bajo el mencionado epígrafe que alude a los obligados tributarios en el "procedimiento de Inspección", y el texto del artículo 24 se expresa en términos de que "están obligados a atender e intervendrán en el procedimiento de inspección". Consecuencia de esta alusión a un "procedimiento de inspección", que a nuestro juicio no identifica ninguna realidad jurídicamente individualizada, se regulan de forma conjunta las posiciones pasivas frente a todas las actuaciones inspectoras -el mismo artículo 24 lleva la denominación "intervención de los obligados tributarios en las actuaciones de la Inspección de los tributos". Quizá pueda parecer en una primera aproximación que este precepto responde a una técnica ejemplar en cuanto a las aspiraciones de sistematización, sin embargo, a nuestro entender, los puntos oscuros que presenta son importantes.

Observando este precepto con una visión de conjunto, al menos una primera conclusión sí parece clara: que se trata de una enumeración cerrada, al margen de la cual no pueden existir otros obligados tributarios frente a los cuales la Inspección esté legitimada para

actuar <sup>(55)</sup>. Con ello sin embargo no puede entenderse resuelta la cuestión de legitimación pasiva en las actuaciones de la Inspección.

De acuerdo con las distinciones que son norma común en el Derecho administrativo, no presenta mayores dificultades señalar que la posición de los administrados ante la Inspección de los tributos tiene un acusado carácter pasivo, en tanto que en los procedimientos que se inician de oficio por parte de la Administración el interesado principal es aquél frente a quien se incoan las actuaciones. También es lugar común en la doctrina el destacar que, en atención a las distintas manifestaciones de la función administrativa, los administrados pueden encontrarse en diversas posiciones que pueden catalogarse en dos grandes grupos, según el beneficio o sacrificio que para el mismo suponga la incoación del procedimiento. Según esta distinción, la posición de sacrificio del administrado se aprecia en las funciones de provisión de medios, pero también es posible detectar esta nota en algunas de las funciones de realización de fines, en las cuales la intervención administrativa se traduce para el interesado en una limitación de su esfera de su actuación personal. <sup>(56)</sup>.

Ambos extremos parecen claros en el artículo 24 del RGI, y así se emplea el verbo "atender"; al mismo tiempo, con la voz "intervendrán", se resalta la

---

<sup>55</sup> Eseverri, E. "Las actuaciones inspectoras". Op. cit. pág. 366.

<sup>56</sup> Vid. González Pérez, J. Comentarios a la Ley de Procedimiento... Op. cit. págs. 191-200.

relevancia de la colaboración debida como instrumento al servicio de la instrucción de oficio de la Inspección-punto que desarrollamos en el capítulo siguiente.

Sin embargo, el artículo 24, con una interpretación literal, no permite identificar los legitimados pasivos en unas determinadas actuaciones. Y ello porque de su redacción se desprende la conclusión de que agrupa bajo el término genérico de "obligados tributarios", una serie de posiciones subjetivas muy distintas entre sí, y parece que a todos ellos conecta el deber de atender a cualesquiera actuaciones de la Inspección e intervenir en ese "procedimiento de inspección".

Esta podría ser la conclusión que se alcanzara con una interpretación literal y apresurada del precepto, pero, frente a ella, hay que recordar que la legitimación implica una relación del sujeto con lo que constituye el objeto del procedimiento, una especial posición del sujeto respecto al acto que ha de dictarse en el procedimiento. De forma que, cualquiera de los sujetos que integren una categoría de esta tipología, no ostenta la cualidad de legitimado pasivo frente a todas las posibles actuaciones de los órganos inspectores, sino que serán la naturaleza de la actuación en concreto que se inicie y el alcance determinado para la misma las dos notas mediante las que podrá identificarse al obligado tributario a atender a la Inspección. No se trata de una precisión retórica porque, para que el procedimiento se desarrolle válidamente, y por tanto sea válido el acto que ponga fin al mismo, ha de dirigirse precisamente, frente a aquella persona a quien el



Ordenamiento jurídico reconoce la condición de legitimado.

En consecuencia, hay que entender que, por ejemplo, los obligados tributarios de la letra f) \_"quienes están obligados por las normas vigentes a proporcionar a la Administración cualesquiera datos, informes, o antecedentes con trascendencia tributaria" - únicamente ostentan legitimación pasiva frente a actuaciones de obtención de información, exigibles en el concreto procedimiento de requerimiento de la misma. Es ese uno de los equívocos no el único, a que conduce la inadecuada, a nuestro juicio, visión conjunta de todos los tipos de actuaciones de la Inspección encuadradas bajo ese rótulo "procedimiento de la Inspección". De forma que la legitimación pasiva la ostenta en cada caso la persona que, según el Derecho material, es parte de la relación jurídica; un acto dictado frente a quien no viene obligado según el Derecho material sería inválido, no por infracción de normas del procedimiento (artículo 48.2 LPA), sino por infracción del Derecho material (artículo 48.1. LPA).

Y precisamente aquí comienzan las confusiones y la falta de respaldo legal. Es cierto que, a lo largo de diversas leyes, han ido creándose en nuestro ordenamiento diversas situaciones jurídico-subjetivas que han constituido a los administrados en obligados, según el Derecho material, en relaciones diversas de la realización del hecho imponible de un tributo. Así, el artículo 111 de la Ley General Tributaria, por seguir con el mismo ejemplo que proponíamos, establece con rango

legal la obligación de proporcionar información con trascendencia tributaria. Sin embargo, la construcción dogmática de estos posicionamientos frente a la Administración tributaria todavía es insuficiente a nivel legal, porque no se cuenta con normas de esta naturaleza que delimiten los círculos de actuación de las potestades inspectoras que se corresponden con cada una de estas categorías; no puede pretenderse realizar tal cambio de perspectiva con una simple norma reglamentaria que venga a reconocer que, como efectivamente ocurre en la realidad, las situaciones de los administrados frente a la Hacienda Pública no vienen determinadas exclusivamente por su relación con la realización del hecho imponible y que, para salvar las carencias de la ley General Tributaria, coloque en una situación paralela a obligados tributarios que lo son en virtud de relaciones jurídicas muy diversas.

Si se reconoce la existencia de posicionamientos recíprocos diversos, porque diversa es la posición jurídica de cada uno de los obligados frente a la Administración tributaria, también debe ser diversa la posición jurídica de los órganos de la Inspección de los tributos. Y una diversa posición jurídica de tales órganos no puede sino plasmarse en una distinta disciplina del ejercicio de sus potestades. Así, en primer lugar, creemos que es necesario insistir en que, no por el simple hecho de que se encuentren recogidos en el mismo precepto, la situación pasiva de todos estos obligados tributarios es similar ante todo tipo de actuaciones inspectoras, sino que a cada potestad distinta de la Inspección corresponde el ejercicio de

facultades concretas, porque distinta es la relación material en virtud de la cual ese obligado ostenta la cualidad de elemento pasivo -entendemos que el punto álgido de esta problemática se localiza en la absoluta confusión en que incurre el RGI al otorgar las mismas facultades para el ejercicio de la potestad de comprobación y la de obtención de información, sobre lo cual nos extendemos en el capítulo dedicado a esta última función.

En segundo lugar, cabría plantear si, respecto al resto de las categorías de obligados tributarios, la Inspección de los Tributos tiene facultades para decidir libremente sobre quién proyecta la incoación de actuaciones de comprobación e investigación, o si, por el contrario, esa elección debe estar presidida por criterios de razonabilidad y oportunidad desde la que pueda ejercitarse su control. Los perfiles problemáticos de esta cuestión no se presentan respecto a toda la tipología de obligados tributarios contenida en el artículo 24.

Así, en cuanto a "los retenedores de cuota respecto de cualquier tributo", parece claro que podrán ser elementos pasivos de dos tipos de actuaciones distintas: una, en la que actúen como meros suministradores de la información de la que puedan tener conocimiento como consecuencia de su actuación de retenedores, que será una estricta actuación de obtención de información; y, otras en la que lo comprobado sea precisamente el cumplimiento de sus deberes de retención, a la que cabría aplicar las objeciones formuladas en el epígrafe

dedicado a la extensión objetiva de la potestad. Por supuesto, los retenedores pueden resultar obligados tributarios en actuaciones propias de comprobación e investigación de los tributos de los que resulten sujetos pasivos.

Los sucesores de la deuda tributaria viene recogidos como otra categoría de obligados en la letra d) del artículo 24, de redacción parca y escueta. A pesar de esta inexpresividad de la norma, el criterio razonable es entender que tales sucesores serán potenciales obligados tributarios de actuaciones de comprobación e investigación desde el momento en que hayan adquirido tal cualidad. Además de lo cual, como en todos los supuestos que podamos examinar, siempre existe la posibilidad de que se les requiera información relativa a esas deudas tributarias de las que pueden devenir sucesores, siempre que se cumplan los presupuestos de exigibilidad de la misma que más adelante veremos.

El apartado G) del artículo 24 pone de relieve aquél cariz marcadamente represivo que destacábamos páginas atrás, y que en cierto modo puede conducir a una desnaturalización de las actuaciones de comprobación e investigación. Es fácil apreciarlo en su redacción: en el caso de que el sujeto pasivo carezca de capacidad de obrar en el orden tributario, actuará por él su representante legal; a pesar de lo cual no pierde su cualidad de obligado tributario principal en las actuaciones de comprobación e investigación que tengan por objeto la regularización de su situación tributaria, pero, en el supuesto de que se hayan podido cometer

infracciones en los períodos en los que tal sujeto pasivo actuaba por medio de representante legal, el sujeto infractor será éste último (artículo 77 ap. 3 LGT letra f). Pero no se trata de que se incorporen como legitimados principales en las actuaciones de comprobación e investigación desarrolladas frente a su representado, sino que, cómo no podría ser de otro modo, el apartado g) del artículo 24 determina que, en el expediente sancionador que pueda iniciarse, los legitimados pasivos son estos representantes legales. Esa es la interpretación que, entendemos, debe otorgarse a este inciso reglamentario según el cual estos sujetos infractores devienen obligados tributarios "desde que se inicien las actuaciones dirigidas a establecer su responsabilidad por las infracciones que hubieran podido cometer".

Insistimos en la necesidad de una distinción conceptual entre las actuaciones de comprobación y los expedientes sancionadores que puedan deducirse consecuencia de aquéllas, pues se trata de una cuestión capital en orden a determinar la naturaleza de las actuaciones de comprobación, cómo podremos ver con más detenimiento. El artículo 59 del RGI contempla precisamente este contenido como uno de los típicos de las diligencias, en cuanto que documentos que no incorporan una propuesta de liquidación; de su misma redacción se infiere que no existe esa unidad jurídicamente individualizada que suele agruparse bajo la rúbrica "procedimiento de Inspección", y que en muchas ocasiones las confusiones vienen originadas por la resistencia a calificar el cauce procedimental según la función a que

sirve - lo cual no tiene por qué implicar el reconocimiento de su autonomía funcional. Así parece deducirse de una lectura atenta de los diversos apartados del artículo 59 (57), dónde se prevé la iniciación del

---

57 El primero de estos apartados parece hacer referencia a las diligencias en las que se documentan las actuaciones de comprobación e investigación, previas al acta. Por tanto, existe una equivalencia entre la tramitación de las diligencias contemplada en el apartado 1 del artículo 59, y el contenido que a las mismas asigna el artículo 47.1: en tanto que en ellas constan los elementos de los hechos imponibles o de su valoración y los demás que determinan la cuantía de las cuotas tributarias, no generando de momento liquidación tributaria alguna, se incorporan de inmediato al respectivo expediente de comprobación.

En el apartado 2 del mismo artículo 59 se regula la tramitación de aquellas otras diligencias, de naturaleza funcionalmente distinta, a las que el artículo 47 atribuye el contenido de recoger los resultados de las actuaciones de información. Por eso se establece que su tramitación posterior va dirigida a que los órganos inspectores procedan al análisis de la información obtenida.

Pero es que tanto uno como otro tipo de diligencias las entiende el artículo 59 como extendidas en el "procedimiento inspector", y, por ello, al regular en los apartados 3 y 4 el otro tipo de diligencias, también de naturaleza funcional diversa, que, según el artículo 47.3 se extienden para permitir la incoación de los expedientes administrativos sancionadores, tiene que acudir a una expresión muy poco precisa en sentido técnico para calificarlas, y así establece: "las diligencias que extienda la Inspección de los Tributos para permitir la incoación del correspondiente procedimiento o expediente al margen del propio procedimiento inspector ...". Consideramos que hubiera sido más afortunado condicionar la calificación del procedimiento no al órgano que actúa, sino a la función que se actúa a través del mismo en cada caso, con lo que su hubieran salvado multitud de dificultades interpretativas.

expediente regulado en el artículo 73 : "Cuando la Inspección de los Tributos aprecie la existencia de infracciones simples o graves al comprobar la situación tributaria de un sujeto pasivo que, al cometerse tales infracciones carecía de suficiente capacidad de obrar en el orden tributario, se incoará expediente sancionador separado en relación con el representante legal, si lo hubiese, del incapaz, en su condición de sujeto infractor". En consecuencia, no puede entenderse que esta letra g) del artículo 24 suponga innovación reglamentaria alguna respecto a los legitimados pasivos en las actuaciones de comprobación e investigación.

El resto de las categorías de obligados tributarios recogidas en el artículo 24 responden a exigencias particulares del sistema -régimen de declaración consolidada en el cual la sociedad dominante ostenta la representación del grupo consolidado y el carácter de única interesada principal, no obstante las actuaciones que se desarrollen cerca de cada una de las sociedades dominadas (58); y las actuaciones de comprobación desarrolladas cerca de entidades en régimen de transpa-

---

Hay que tener presente que los expedientes pueden duplicarse, iniciándose una auténtica actividad sancionadora, tanto a partir de actuaciones de comprobación e investigación, como de obtención de información.

<sup>58</sup> El desarrollo de las actuaciones de comprobación e investigación frente a los grupos de sociedades fue desarrollado por una Circular de 27 de octubre de 1986. Este régimen nos interesa únicamente, a nuestros efectos, por cuanto se introduce una interesante nota que pasaremos a desarrollar en el siguiente epígrafe relativa a la intervención en el procedimiento de otros interesados distintos del principal.

rencia fiscal o imputación de rendimientos de las que pueda deducirse la incorporación de determinados rendimientos a las bases imponibles de los socios o comuneros.

Nos restán, pues, dentro de la tipología de obligados que estamos examinando, dos categorías. La primera de ellas conceptúa como obligados tributarios a los liquidadores que hayan intervenido en los procesos de disolución y liquidación de sociedades y entidades. Teniendo en cuenta que es a los socios o partícipes a quienes se transmiten las obligaciones tributarias que tales entidades puedan dejar pendientes, la intervención de los liquidadores debe interpretarse como una especificación de la obligación de atender los requerimientos de información, por ello el artículo 24.5 se encuentra redactado en los siguientes términos: "incumbe a los liquidadores comparecer ante la Inspección si son requeridos para ello en cuanto representantes que fueron de la Entidad y custodios, en su caso, de los libros y documentación de la misma".

La última de las categorías de obligados que nos resta por examinar es la recogida en la letra e) del artículo 24: "los responsables solidarios desde que sean requeridos por la Inspección para personarse en el procedimiento". El problema vuelve a plantearse en los mismos términos que venimos repitiendo, ¿el responsable solidario resulta obligado a soportar qué tipo de actuaciones?. Parece que el RGI quiere otorgar una mayor atención a las actuaciones que se entienden con el responsable solidario, puesto que a ellas se dedica



íntegramente el artículo 71, el cual lleva por título "actuaciones de comprobación e investigación con responsables solidarios".

Sin embargo, a pesar de lo que parece indicar dicho título, creemos que tampoco aquí nos encontramos con unas situaciones pasivas coincidentes entre sujeto pasivo y responsable solidario, de tal foma que pudieran desarrollarse las actuaciones de comprobación e investigación frente a éste último. Tal y como viene señalando la doctrina (59) una diferencia radical entre los sujetos pasivos y los responsables estriba en que el responsable sólo viene obligado a las prestaciones materiales del tributo, a su pago, pero sin quedar vinculado -como lo están los sujetos pasivos- al resto de prestaciones formales que integran el instituto tributario.

En consecuencia, pensamos que no pueden interpretarse los artículos 24 e) y 71 del RGI en el sentido de permitir que unas actuaciones de comprobación e investigación se realicen frente al responsable solidario.(60)

---

<sup>59</sup> Vid. por todos, Martín Queralt y Lozano Serrano, Curso de Derecho..., Op. cit. pág. 367.

<sup>60</sup> En el mismo sentido entienden Lacasa Salas y Del Paso Bengoa, Procedimiento de la ..., Op. cit. pág. 119, que "hay que recordar que el responsable solidario lo es tan sólo del pago de la deuda tributaria, y no queda obligado, en principio a intervenir en el procedimiento de fijación de la misma cual es una actuación inspectora de comprobación e investigación. El responsable solidario podrá personarse en tal procedimiento como interesado secundario, y también puede utilizar todos los motivos de impugnación que deriven de la liquidación practicada

Otra cosa será que como tal pueda resultar obligado a atender unas actuaciones de obtención de información, frente a las cuales puede resultar un obligado especialmente cualificado; de tal modo que los datos proporcionados por el responsable pueden incluso ser suficientes para la extensión del acta, y ésto es precisamente lo que pensamos que quiere decir el artículo 71 cuando alude a las actuaciones de comprobación e investigación con responsables solidarios (61), lo cual se reconoce a los supuestos generales de actas incoadas con prueba preconstituída o mediante la información obtenida de terceros de las cuales ésta no sería más que una especificación.

---

cuando se le reclame el pago de la deuda derivada de la misma, pues tiene derecho a presentar excepciones cuando crea que le compete. Pero una obligación de comparecer en el procedimiento cuando se le requiera, sin más, no parece que sea ajustada a derecho, y, mucho menos, si su comparecencia tratase de sustituir la del sujeto pasivo en tales actuaciones de comprobación e investigación".

61 "Art. 71.1. 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".

#### **2.4. La finalidad de las actuaciones como elemento de control en el ejercicio de las potestades.**

En repetidas ocasiones hemos advertido que la potestad de comprobación e investigación se confiere a la Administración tributaria en orden a que la liquidación definitiva de una deuda tributaria responda a las exigencias del principio de legalidad; se trata pues, de un haz de poderes conferidos por el ordenamiento jurídico a determinados órganos como instrumentos al servicio de las aspiraciones de lograr la máxima satisfacción de los principios de justicia tributaria. De esta forma se produce el entronque con el fundamento constitucional que actualmente alberga el artículo 31, con todas las consecuencias que hemos visto en el capítulo anterior relativas al retroceso que pueden sufrir determinados valores de la esfera particular.

En este apartado no vamos a insistir sobre los mismos aspectos que habíamos visto allí con carácter general, lo que nos sí nos interesa es estudiar la proyección práctica de los sistemas de control basados en este elemento final de las potestades que habíamos planteado allí como superación de las insuficiencias que el principio de legalidad presenta en orden al enjuiciamiento de la actuación administrativa.

Este interés se justifica ante la necesidad de racionalizar el estudio de las facultades de la Inspección. Estas facultades vienen conferidas por la Ley

General tributaria en los artículos 141 y siguientes y se configuran técnicamente cómo aquellas atribuciones de que disfrutaban estos órganos para hacer posible el cumplimiento de la función de comprobación que imponen los artículos 109 y 140 en términos de poder-deber. Acerca de estas facultades hemos considerado conveniente no realizar un estudio fragmentario de cada uno de sus contenidos y condiciones, lo cual por otra parte se ha realizado con mucho acierto en múltiples estudios doctrinales, sino que pretendemos articular su examen dentro del análisis de este elemento final de las potestades. Ello es así porque, si bien no existe discrecionalidad alguna en los resultados que puedan fijarse en la comprobación, puesto que a ellos ha de adecuarse la liquidación, la Inspección de los Tributos tiene, en principio, libertad para organizar el desarrollo de la instrucción en cada expediente, y por tanto para decidir cuáles son las facultades de las que va a hacer uso frente a cada obligado tributario. Decimos "en principio" porque la instrucción del procedimiento de comprobación tiene forzosamente que ajustarse a las exigencias de los principios de los que precisamente vamos a aquí a ocuparnos.

Por presentar todos los términos de la cuestión, vamos a plantear someramente las coordenadas en las que van a ubicarse las próximas páginas. En primer lugar, dando por aceptada la doble función del fin de una potestad, en cuanto que fundamento y límite a la vez, queremos insistir en una idea que ya se deslizaba en nuestro primer capítulo: que las exigencias de legalidad de la actuación administrativa aconsejan contemplar

este elemento de la potestad, no sólo desde esta óptica de limitación de los espacios de acción de la Administración, sino también en un sentido positivo como condición de su ejercicio.

Analizando la adecuación a la finalidad legalmente prevista como condición positiva en una determinada actuación se simplifica, en cierta medida, el desarrollo de los dos distintos sistemas de control a los que vamos a prestar una atención prioritaria. En primer lugar, como técnica sobre la que no cabe sino reconocer las dificultades de aplicación, hace su aparición la desviación de poder, instrumento dirigido a evitar actuaciones de la Inspección de los tributos dirigidas a otros fines que no sean los legalmente previstos. Las pocas posibilidades de la apelación de esta causa de ilegalidad son de todas conocidas, acusándose el perfil problemático en las dificultades de prueba de la concurrencia de una causa torpe; si embargo, a pesar de ello, es posible detectar en el RGI determinados requisitos y condiciones que pueden erigirse en vicio sintomático de que los motivos de la Administración en el momento de su actuación se encuentran desviados. En este sentido, a nuestro entender, resulta acertada la elevación de estos síntomas en auténticos requisitos formales o procedimentales que las normas reglamentarias realizan en ocasiones, facilitando la anulación de tales actuaciones sin necesidad de acudir a la compleja técnica de la desviación de poder. Sin embargo, ello no se aprecia en toda la regulación de la instrucción del procedimiento, ni en la relativa a la ejercicio de todas las facultades, por lo que podemos encontrar hipotéticas actuaciones de la

## Inspección de los Tributos con una causa extra legal.

El segundo de los sistemas desde el que vamos a examinar estos mismos aspectos, allí dónde no alcanza o resulta infructuosa la desviación de poder, es aquél que se ha revelado como el más rico en posibilidades en el enjuiciamiento actual de la actuación administrativa. Sería éste el control de la misma desde los principios generales del derecho; no queremos circunscribirnos únicamente al control de proporcionalidad, sino que preferimos adoptar la propuesta de "interdicción de la excesividad" que planteaba Ruiz García (62), en cuya idea genérica se albergarían dos principios: el llamado principio de necesidad exige que, existiendo varios medios posibles adecuados para alcanzar el fin perseguido, sea utilizado aquél que conlleve las menores consecuencias desfavorables para el particular; a su vez, el principio de proporcionalidad dispone que debe existir una adecuación entre la utilización de un determinado medio y el fin que con él pretende alcanzarse". (63).

---

62 Vid. supra capítulo 1 nota 48.

63 El principio de proporcionalidad viene definido generalmente por los autores como la exigencia de una relación, de una adecuación entre los medios empleados por la Administración y el fin que se persigue. En un estudio muy interesante sobre esta materia De la Cruz Ferrer aludía a las clásicas citas de Jellinek, con el ilustrativo ejemplo de que no se debe tirar con un cañón contra los gorriones, y planteaba este control no solamente como una cuestión de eficiencia; en la medida en que la Administración dispone de poderes que le permiten atentar a los derechos y libertades de los ciudadanos, no debe usarlos más que en la medida necesaria; los atentados a estos derechos y libertades son ilegales

---

desde el momento en que sean superfluos o excesivos con relación a la finalidad de la actuación administrativa.

También planteaba este autor los diversos grados que puede presentar este control de proporcionalidad: "en el primer grado se encontraría el error manifiesto de apreciación por el cual la decisión será juzgada ilegal si es manifiestamente desproporcionada, juzgándose legal aunque no lo fuera razonablemente. En el segundo grado, la ilegalidad se sancionaría si la decisión no se juzgara razonablemente proporcionada, caso del equilibrio coste-beneficios. En el tercer grado se exigiría una estricta concordancia entre las ventajas e inconvenientes de la decisión; pero este grado aún no ha sido alcanzado por la jurisprudencia".

Las ventajas de este control de proporcionalidad se cifran en que "si en el régimen contencioso tradicional de los actos discrecionales el juez se limitaba a apreciar, en cuanto a la legalidad interna, la posible existencia de error de hecho, error de derecho o desviación de poder; por medio de las teorías analizadas, el juez penetra en el enjuiciamiento del ejercicio mismo de la potestad discrecional -la apreciación de la Administración-, analizando la exactitud de la calificación jurídica, ya sea por un control restringido que sólo sanciona un error manifiesto de apreciación, sea por un control normal que exige una adecuación razonable entre los hechos y la decisión adoptada".

Planteaba también este autor otro aspecto no destacado con demasiada frecuencia del control de proporcionalidad, y que por su interés creemos conveniente incluir. Se trata de la objeción que puede plantearse en el sentido de si el control de proporcionalidad supone una sustitución de la apreciación de la Administración por la del juez. Para salvar esta objeción se apoya el autor en la doctrina francesa, de la cual se puede extraer la conclusión de que tal sustitución no se da, al ser diferentes los criterios que, para evaluar la proporcionalidad, utilizan el juez y la Administración: "En explicación que puede ser clarificadora de Vedel y Devolve, éstos sostienen, al comentar la jurisprudencia del equilibrio, que según una fórmula corrientemente repetida el juez lo es de la legalidad y no de la

En estas coordenadas vamos a situar el estudio de los aspectos relevantes de la iniciación y desarrollo de las actuaciones inspectoras, (capítulo V del Título I del RGI), y de las facultades inspectoras (capítulo VI del Título I del RGI), comenzando por una cuestión que no se encuentra en tales normas pero que se presenta como previa a cualquier análisis de unas actuaciones determinadas, y que refiere al mecanismo de puesta en marcha de las potestades de comprobación frente a obligados tributarios concretos.

---

oportunidad. Pero esta fórmula clásica no es enteramente exacta. La fórmula exacta sería que el juez administrativo controla la legalidad de la actuación administrativa, pero no el ejercicio mismo de la potestad. Esto no equivale a la distinción entre la legalidad y la oportunidad, porque en ciertos casos la oportunidad no es materia de la potestad discrecional. Así, tratándose de medidas de policía, al menos cuando implican restricción de las libertades, tales medidas no son legales más que si son necesarias, es decir, útiles y, por tanto, oportunas. El juez no se contenta con la afirmación de la Administración según la cual la decisión impugnada era necesaria: él mismo comprueba la exactitud de tal apreciación. Haciendo esto, se hace juez de la oportunidad sin salir de su papel de juez de la legalidad porque en este caso, la oportunidad es un elemento de la legalidad".

De la Cruz Ferrer, J. "Una aproximación al control de proporcionalidad del Consejo de Estado francés: el balance costes-beneficios en las declaraciones de utilidad pública de la expropiación forzosa". Civitas Revista española de Derecho Administrativo, n.º 45, 1985, págs. 74-75 y 80-83.



#### **2.4.1. La iniciación de las actuaciones de comprobación : el fin como condición de su ejercicio.**

Tal y como se encuentra configurada la iniciación de las actuaciones inspectoras, cuyo estudio veremos de inmediato, debemos mencionar aquí la posibilidad, al menos teórica, de que en algún supuesto concorra una causa torpe que abra la vía de la impugnación por desviación de poder, aún con todas las dificultades de prueba que plantea.

Si en principio parecería no plantear demasiados problemas la idea de que el fin de las potestades de comprobación e investigación actúa como condición positiva de su ejercicio, del mismo modo que conceptualmente resulta claro que las funciones administrativas revisten una estructura jurídica dual en cuanto que poderes-deberes de la Administración que implican su actuación "sólo y siempre", lo cierto es que la realidad ha supuesto una superación de la hipótesis normativa hasta tal punto que puede conducir a modificar la propia naturaleza de estos poderes jurídicos.

##### **2.4.1.1. La iniciación de oficio del procedimiento de comprobación.**

Examinemos en primer lugar la situación normativa actual, a nivel legal y reglamentario, relativa al inicio de estas particulares actuaciones de la Administración de los tributos.

El art. 67 de la L.P.A. es claro: "El procedimiento podrá iniciarse de oficio o a instancia del interesado". Estos dos modos de iniciación del procedimiento administrativo son corolario lógico del peculiar carácter de la actuación administrativa que discurre a través de él: las funciones administrativas entendidas como poderes-deberes. Sin embargo, ambas modalidades de iniciación no concurren indistintamente en todos los procedimientos administrativos sino que las funciones específicas que a través de ellos discurren pueden determinar una cierta vigencia o no en cada procedimiento del principio dispositivo o de rogación.

En este sentido Sanchez Serrano (64) recuerda como el principio de legalidad tributaria sitúa a los procedimientos de gestión tributaria en una posición netamente instrumental al objeto de determinar y hacer efectivo el crédito tributario tal como resulta de la ley, lo cual implica una aplicación prácticamente nula del principio dispositivo puesto que se trata de "determinar y hacer efectiva una obligación -la tributaria material- indisponible por la Administración e indeclinable por los particulares".(65)

---

64 Sanchez Serrano, L. Comentarios a las Leyes Financieras y Tributarias, EDERSA, Madrid 1983, págs. 36-37.

65 A partir de este dato, y moviéndonos en el plano anunciado de intento de transposición de los principios del proceso a los procedimientos de la Inspección de los Tributos, es evidente que nos hallamos muy cerca del principio procesal de necesidad. En el sentido que a tal principio le otorgan Montero, Ortells y Gomez Colomer,

De este carácter marcadamente oficialista se hallan imbuidos los preceptos relativos a la materia que nos ocupa, los arts. 101 y 103 LGT y 29 RGI (66), los

---

Derecho Jurisdiccional I, Parte General, Lib. Bosch. Barcelona 1989, pág. 481, sus principios consecuencia serían:

1. Oficialidad.
  - \*) Incoación oficial
  - \*\*\*) Objeto indisponible

2. Investigación oficial.

3. Impulso oficial.

4. Prueba libre.

Estos son, pues, los puntos a examinar para tratar de resolver la asimilación a los procesos que en ocasiones trata de establecer el RGI.

66 Art. 101 Ley General Tributaria:

" La gestión de los tributos se iniciará:

a) por declaración o iniciativa del sujeto pasivo, o retenedor, conforme a lo previsto en el art. 35 de esta ley.

b) de oficio.

c) por actuación investigadora de los órganos administrativos."

Art. 103 Ley General Tributaria:

"1. La actuación investigadora de los órganos administrativos podrá iniciarse como consecuencia de una denuncia. El ejercicio de la acción de denuncia es independiente de la obligación de colaborar con la Administración tributaria conforme a los artículos 111 y 112 de la presente ley.

primeros referentes al inicio de la "gestión de los tributos" y el último de ellos más concretamente al comienzo de las actuaciones inspectoras (67)

---

2.No se considerará al denunciante interesado en la actuación investigadora que se inicie a raíz de la denuncia ni legitimado para interponer como tal recursos o reclamaciones.

Podrán archivarse sin más trámite aquellas denuncias que fuesen manifiestamente infundadas.

3.Reglamentariamente se regularán los requisitos formales de las denuncias, así como la especial tramitación de las mismas".

Art.29 RGI:

"Las actuaciones de la Inspección de los Tributos se iniciarán:

a) Por propia iniciativa de la Inspección, como consecuencia de los Planes específicos de cada funcionario, equipo o unidad de inspección, o bien sin sujeción a un plan previo con autorización escrita y motivada del Inspector Jefe respectivo.

b) Como consecuencia de orden superior escrita y motivada.

c) En virtud de denuncia pública.

.....

d) A petición del obligado tributario, únicamente cuando las leyes reguladoras de los distintos tributos hayan establecido expresamente esta causa de iniciación del procedimiento de la Inspección para los particulares efectos que se determinen".

67 Hay que advertir que no deben confundirse la iniciación del procedimiento general y clásico de gestión tributaria regulada en el art. 101 LGT con la iniciación del procedimiento o subprocedimiento de

En realidad, como continuaba afirmando Sanchez Serrano , a pesar de que la iniciación de oficio aparentemente aparezca en el apartado b) del artículo 101 de la LGT como una modalidad específica de iniciación, el resto de las relacionadas en este artículo también son ejemplos de iniciación de oficio; "la declaración tributaria, la actuación inspectora y la denuncia pública sólo son diversos presupuestos procedimentales, intercambiables entre sí y no siempre necesarios, cuyo papel se limita a posibilitar o facilitar una actuación administrativa de gestión tributaria, actividad que siempre es de oficio".

El autor a quien seguimos consideraba que la iniciativa de los particulares tal como se encuentra configurada en el apartado a) del precepto comentado no pasa de ser uno de esos posibles presupuestos del procedimiento de gestión pero que no alcanza a poder calificarse como acto de instancia en el sentido que le otorga González Perez de "manifestación en la esfera administrativa del derecho de petición que se reconoce en los textos constitucionales -en nuestro caso el artículo 29 C.E."(68).

Si nos trasladamos al texto reglamentario para estudiar la iniciación del procedimiento que realmente

---

comprobación e investigación, sólo en el caso de que la gestión se inicie por acción investigadora -ap. c) art. 101 LGT-coincide la iniciación de ambos.

<sup>68</sup> Sanchez Serrano, L. Comentarios a las Leyes...  
Op.Cit. pág. 43 .

aquí nos interesa observamos como el art. 29 d) ofrece mayores posibilidades a los administrados para la exigibilidad del ejercicio de las funciones inspectoras, en este supuesto sí se introduce precisamente la noción de "petición" como vía para provocar la actuación administrativa si bien limitándola a lo expresamente previsto en las leyes reguladoras de los distintos tributos, lo cual quizá ofrezca mayor acomodo a esa configuración de funcionales que hemos otorgado a las potestades inspectoras. Según la fundamentación constitucional de la actuación de la Inspección de los Tributos que hemos visto páginas arriba, es evidente que el interés colectivo que en ella subyace implica la posibilidad de que sea el propio obligado tributario el interesado en que se realice una comprobación adecuada, y ello porque este planteamiento social debe desterrar definitivamente la idea de que se comprueba e investiga únicamente a favor del Fisco.<sup>(69)</sup>

---

<sup>69</sup> Ya Kruse, Derecho Tributario, Op. cit. pág. 451 había advertido de la propensión lógica de las Oficinas de Hacienda a investigar en lo posible en favor de un inexistente interés propio y recomendaba la exhortación a investigar también en favor del deudor impositivo.

De los supuestos actualmente previstos en las leyes tributarias para provocar la actuación comprobadora destacan Lacasa Salas y Del Paso Bengoa, (Procedimiento de la Inspección... Op. cit. pág. 147, el art. 344 del RIS en el que se regula la comprobación preferente de rentas obtenidas por determinados no residentes antes de su transferencia al extranjero; y, especialmente, el precepto contenido en el artículo 72 de la LGT (apartado 2) que faculta a cualquier interesado en la adquisición de un negocio, a solicitar de la Administración tributaria certificación detallada de las deudas y responsabilidades del titular, toda vez que de producirse la transmisión aquél devendrá también responsable de unas y

#### 2.4.1.2. La renuncia a la vocación de generalidad de las comprobaciones.

Los interrogantes no surgen, pues, del análisis de los preceptos señalados hasta el momento; las dudas acerca de la necesidad de replantear la calificación de la comprobación tributaria surgen, como advertía Nuñez Pérez (70), al reparar en el cambio cualitativo que acontece en nuestro sistema con ocasión de la generalización del fenómeno de las declaraciones-liquidaciones. Esta radical transformación de los sistemas de aplicación de los tributos que tantas reformas legislativas demanda, provoca respecto a este punto una aparente contradicción entre lo que supone, por un lado, hablar de "función" comprobadora y, por otro, la evidencia de que sólo un número relativamente reducido de procedimientos iniciados mediante declaración llegarán a concluir con la liquidación definitiva, previa comprobación.

---

otras.

A este respecto Arias Velasco, J. Procedimientos tributarios, Marcial Pons, Madrid 1990, pág. 160, considera insuficiente la regulación de este derecho de los administrados que se ejerzan las funciones inspectoras ya que el obligado tributario puede tener un interés legítimo en ello en más supuestos de los autorizados legalmente, ya sea como vía para la devolución de ingresos indebidos, ya por razones de seguridad jurídica.

70 Nuñez Pérez, G. "La actividad administrativa de comprobación tributaria", Civitas Revista Española de Derecho Financiero, nº 53, 1987, pág. 39..

Hemos visto como la juridificación de los poderes administrativos como potestades encuentra su fundamento último precisamente en el dato de ser la Administración una mera organización al servicio de los intereses generales, fijados por la ley, lo cual determina el carácter no facultativo de su actuación. En sus reflexiones acerca de esta cuestión entendía Nuñez Pérez (71) que esta configuración dogmática de la comprobación tributaria a través del concepto de potestad-función, lo que viene a poner esencialmente de relieve es el carácter no facultativo que ostenta la comprobación tributaria. "La Administración no ejercita su potestad comprobadora en virtud de juicios de oportunidad (que es lo propio del particular titular de un derecho subjetivo), sino porque así lo dispone implícitamente el ordenamiento jurídico en aras del propio carácter servicial inherente a la Administración (de aquí la conceptualización de la mayor parte de las potestades administrativas como "fiduciarias", esto es, en tanto ésta persigue la satisfacción de intereses comunitarios o generales".

La premisa mayor de la que parte este autor es, obviamente, la misma que nosotros hemos acogido, pero lo que nos interesa seguir es el desarrollo de sus juicios para alcanzar una explicación jurídica del fenómeno de la "no generalidad", término que no queremos emplear como sinónimo de "excepcionalidad", de la comprobación e investigación tributarias. El mismo autor consideraba insuficiente, calificación que compartimos,

---

71 Nuñez Pérez, G. "La actividad administrativa ...". op. cit. págs. 58 a 61.



la explicación dada por Sanchez Serrano (72) en el sentido de que "debe reconocerse la posibilidad, si no de derecho -puesto que la Administración debe, en presencia de una declaración, ejercer sus funciones comprobadora y liquidadora- sí, al menos de hecho, de que la presentación de una declaración tributaria no provoque, independientemente de su mera recepción, ningún tipo de actividad comprobadora o liquidadora".

No nos parece satisfactoria la explicación del fenómeno desde una perspectiva "de hecho", por cuanto únicamente una respuesta jurídica desde las categorías conceptuales elaboradas por la dogmática jurídica es susceptible de explicar las situaciones subjetivas de los particulares frente a esa posible "inactividad" de la Administración en el ejercicio de sus funciones. Siguiendo con la argumentación de Nuñez Pérez, este autor creía encontrar la explicación en el hecho de que "la vertiente del deber consustancial a toda potestad (derecho-deber), en el caso de la potestad de comprobación se traduce en el deber genérico que el ordenamiento impone a la Administración a fin de que ésta compruebe la adecuación de las conductas tributarias de los particulares a lo dispuesto por la ley. Ahora bien, a diferencia de los deberes (no potestades) que el propio ordenamiento impone a los particulares (presentar declaración, llevar libros de contabilidad, etc.), no en todos los casos es preciso que la Administración ejercite su potestad comprobadora, o lo que es igual,

---

72 Sanchez Serrano, L. La declaración tributaria, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1977, pag. 235.

ejercite la actividad de comprobación. Cuando tal circunstancia está presente, la explicación jurídica no obedece a un supuesto de incumplimiento, sino simplemente un no ejercicio de la potestad por parte de la Administración, en tanto se parte del presupuesto de que quien sí tiene en todo caso que cumplir el deber es el particular. Es esta la razón que explica que la potestad se caracterice jurídicamente más como "poder" que como "deber". Por ello, en el caso de la potestad de comprobación tributaria, no existe un precepto legal que de forma expresa y para todos los supuestos determine que la Administración tenga que ejercitar la referida potestad".

A pesar de que compartimos con este autor el anhelo de encontrar una explicación jurídica de esa posible inactividad de la Administración, no podemos considerar convincente la argumentación que ofrece tratando de rebatir a Sanchez Serrano pues, en definitiva, termina por volver al punto de partida explicando el ejercicio "no general" de la potestad de comprobación como un supuesto de "no ejercicio" de la misma. Con ello no se está haciendo sino tratar de explicar la causa a través del efecto, quedando de este modo en la sombra cual es la situación jurídica de los administrados, punto que aquí nos interesa resolver.

**2.4.1.2.1. La ausencia de juicios de oportynidad en la elección de los sujetos de las actuaciones de comprobación e investigación: el efecto inverso del artículo 109 LGT.**

Frente a estas argumentaciones, creemos posible encontrar una explicación más satisfactoria que parte de la misma esencia del poder conferido a la Administración tributaria y de las modificaciones que puede haber sufrido su propia naturaleza; para ello resulta sumamente clarificador examinar un proceso similar acontecido en un sistema jurídico relativamente cercano como es el caso italiano. El propio Nuñez Pérez había mencionado el elemento clave a nuestro juicio, la ausencia de juicios de oportunidad en el momento de actuación de las potestades administrativas, pero del que no había extraído todas las posibles consecuencias.

En efecto, dando por válida la concepción dominante en la actualidad que entiende por actividad discrecional aquélla en la que subsiste esencialmente una libertad de elección entre indiferentes jurídicos, porque la decisión se fundamenta en criterios extrajurídicos (de oportunidad, económicos, etc.) no incluidos en la Ley y remitidos al juicio subjetivo de la Administración (73), parece claro que para que de actividad discrecional pueda hablarse es necesario el concurso de un momento intelectual, de representación y ponderación entre los diversos intereses secundarios en relación al primero, y de un momento volitivo, el cual venga a operar como complemento a las disposiciones del legislador y que permita la actuación de la Administración en base a

---

<sup>73</sup> García de Enterría, E. y Ramón Fernández, t. Curso de Derecho Administrativo..., Op. cit. pág. 434.

reglas no jurídicas sino de oportunidad (74).

En una materia tan imbuída del principio de legalidad en su formulación clásica como es la tributaria, la actividad administrativa de aplicación de los tributos se encuentra en la Ley General Tributaria caracterizada por una rígida vinculatoriedad, ilustrada con la utilización de los tiempos verbales en modo imperativo, que supone la atribución a los órganos inspectores de unos precisos deberes de actuación y de servicio. La técnica legislativa es escrupulosamente correcta, el servicio a los fines de interés general que tiende a alcanzarse a través del ejercicio de las funciones de comprobación e investigación, unido a la no desdeñable

---

<sup>74</sup> Vid. en este sentido la síntesis de las teorías sobre discrecionalidad administrativa que realiza Perrone, L. Discrezionalità e norma interna nell'imposizione tributaria, Ed. Giuffrè, Milano, 1969, págs. 22-35. De entre los sentidos que cabe atribuir al término "discrecionalidad" nos interesa especialmente la distinción entre la actividad propiamente discrecional y aquella que ha venido denominándose como "discrecionalidad técnica", la cual actualmente ha sido reconducida por la doctrina al ámbito de la actividad vinculada, precisamente por la imposibilidad de identificar en ella ese momento dispositivo en el cual la Administración procede a la ponderación comparativa de los intereses en conflicto y a la determinación de voluntad en virtud de consideraciones de oportunidad. El concepto de discrecionalidad técnica, en el ámbito que nosotros estudiamos, cobra una especial importancia en lo que respecta a las distintas posibilidades de actuación que se les ofrecen a los órganos de la Inspección de los Tributos a lo largo de los procedimientos regulados por el RGI y, en especial, en lo relativo a la aplicación del régimen de estimación indirecta; razón por la cual nos limitamos simplemente a esta breve adscripción a la actividad de naturaleza vinculada o reglada, posponiendo un desarrollo más amplio a los lugares oportunos.

intromisión que suponen en la esfera particular de los administrados -justificada por el fundamento constitucional que hemos estudiado-, no dejaban resquicio alguno para que la actuación de tan poderosas esferas de poder quedara supeditada a juicios de oportunidad de los órganos a quienes la legalidad se las ha atribuído. La indisponibilidad de la Administración debía alcanzar hasta las fases de aplicación de los tributos, de ahí su configuración legal como poderes-deberes en su sentido más puro.

Sin embargo la realidad ha provocado el curioso efecto de invertir totalmente la situación jurídica; en efecto, de un lado se ha producido una multiplicación del número de las declaraciones y declaraciones-liquidaciones que ha puesto en evidencia las deficientes posibilidades de actuación del aparato administrativo competente, al mismo tiempo se ha producido una importante formalización y complicación de las modalidades de actuación de tal aparato. De forma que esta imposibilidad de actuación ha hecho aparecer las prescripciones legislativas ("La Administración comprobará...investigará...") como utópicas y, en cierto modo, engañosas, de modo que en lugar del máximo grado de vinculatoriedad aparentemente previsto por el legislador, se ha presentado la situación inversa caracterizada por una amplísima discrecionalidad de los órganos administrativos, provocada por la necesidad de escoger de entre la generalidad a los sujetos que deben soportar las actuaciones de comprobación e investigación.

Ante esta situación volvemos por unos instantes a las reflexiones de Nuñez Pérez para considerar plenamente acertada la idea de que, de sustentar la tesis que parte de considerar que la potestad de comprobación ha de ser -por imperativo legal- ejercitada en todos los casos, estaríamos propiciando una teoría acorde con una visión totalizadora del papel y función de la Administración en la sociedad. Es evidente que en un Estado de Derecho las relaciones entre la Administración y los administrados no pueden venir presididas por unos criterios de mutua desconfianza, sin embargo lo cierto es que la actual configuración legal de las funciones de comprobación e investigación, tan apegada a una visión clásica del principio de legalidad, están dejando peligrosos espacios abiertos a la arbitrariedad de los órganos inspectores a la hora de determinar los obligados tributarios frente a los que van a desarrollar sus actuaciones.

Por vía reglamentaria -artículos 18 y 19 del RGI relativos a los planes de inspección- se ha otorgado título de reconocimiento a esta situación, pero los efectos jurídicos consecuentes no nos parecen los más apropiados puesto que tampoco era el reglamentario el nivel más adecuado para disponer tales cuestiones. Para fundamentar esta insatisfactoria situación vamos a examinar en primer lugar cual es el contenido y efectos de la planificación de las actuaciones inspectoras, para exponer en un segundo momento la solución adoptada en aquél ejemplo italiano que habíamos anunciado, en el cual la situación jurídico-subjetiva de los particulares es radicalmente distinta a la del ordenamiento español.

#### 2.4.1.2.2. Los planes de inspección: efectos jurídicos frente a terceros.

El artículo 18 del RGI establece que "el ejercicio de las funciones propias de la Inspección de los Tributos se adecuará a los correspondientes planes de actuaciones inspectoras, sin perjuicio de la iniciativa de los actuarios de acuerdo con los criterios de eficacia y oportunidad". Inmediatamente el artículo 19 del mismo texto reglamentario determina que "en el Ministerio de Economía y Hacienda se elaborará anualmente un Plan Nacional de Inspección, utilizando, a tal efecto, el oportuno apoyo informático, con base en criterios de oportunidad, aleatoriedad u otros que se estimen pertinentes". (75)

---

<sup>75</sup> Respecto a los antecedentes de la actual planificación de las actuaciones inspectoras cabe destacar que la primera disposición que se refiere a ella se encuentra en el artículo 7.2.a) del Decreto 1545/1974, de 31 de mayo, que señaló, entre las competencias de la ya desaparecida Comisión Nacional de Investigación Tributaria la de "aprobar el Plan Nacional de Investigación e Inspección Tributaria".

Desaparecida esta Comisión Nacional, el artículo 21.1 del Real Decreto 1973/1977, de 29 de julio, estableció que "la Subdirección General de Programación y Estadística tendrá encomendada la elaboración del Plan Nacional de Inspección"; de ahí que cada Dirección General con competencias inspectoras estableciera ya su propio Plan.

Para un desarrollo más detallado de los antecedentes de la planificación de las actuaciones inspectoras puede consultarse Mantero Saénz, A. Procedimiento en la inspección ..., Op. cit. págs. 978 a 980.

De una lectura detenida de los distintos apartados de que consta el artículo 19, en relación con el artículo 29 de la misma norma, se obtienen las conclusiones de que los planes de inspección abarcan sólo las actuaciones de comprobación e investigación y de obtención de información; que se concretan en ellos los obligados tributarios objeto de tales actuaciones; que se refieren a un período de tiempo determinado; y, relativo a los efectos de los mismos frente a los propios órganos inspectores, parece inferirse de la relación entre los dos preceptos antes mencionados que no tienen carácter de orden superior de obligado cumplimiento, conteniendo tan sólo la autorización general para realizar las actuaciones correspondientes frente a los obligados tributarios consignados en el plan, pudiendo la Unidad separarse de ellos con la simple autorización, escrita y motivada, de su Inspector Jefe.(76)

---

<sup>76</sup> En cuanto al procedimiento de elaboración de estos planes, podría sintetizarse del siguiente modo, siguiendo la exposición del Mantero Saénz, A. Procedimiento en la Inspección..., Op. cit. págs. 981 y 982.: el Plan de Inspección se inicia a través de un documento elaborado por la Dirección General de Inspección, dónde se estudian las directrices. A continuación, las unidades de selección estudian y rectifican esta programación, de la que resultan, tras la aprobación final por parte de la Dirección General, tres tipos de programas: el centralizado -normalmente sectorial-, el autónomo y el especial.

En cada Delegación se elaboran las carpetas correspondientes, que se cargan a las correspondientes Unidades de Inspección, salvo que se trate de contribuyentes adscritos a la Oficina Nacional de Inspección, a las Unidades Regionales de Inspección, a la de Repre-



Si los efectos del plan frente a los órganos inspectores quedan suficientemente aclarados -a salvo las posibles objeciones que pudieran realizarse respecto a la escasa operatividad que cabría otorgar a unas normas planificadoras de las que resulta relativamente sencillo separarse-, lo cierto es que no puede encontrarse a lo largo de todo el RGI ni un sólo precepto que permita clarificar la situación de los particulares frente a estas normas, en apariencia, puramente internas y de naturaleza organizatoria. Lacasa y Del Paso (77) entienden que en el RGI se ha dado a este Plan un contenido jurídico preciso que tiene efectos frente a terceros, por lo que la comunicación del repetido plan a las unidades deberá realizarse en la forma que respete y haga patente ese contenido jurídico de manera que queden explícitos en la comunicación escrita a la Unidad o equipo (artículo 19.4) todos aquellos extremos que lo definan.

---

sión del Fraude Fiscal, o a otras especiales. Debe destacarse que en cada carpeta existe un impreso normalizado en el que constan los motivos por los que el contribuyente ha sido incluido en el Plan de Inspección.

Hay que destacar, por último, la importancia creciente de los Planes de Información, trascendentes a la hora de selección de contribuyentes y eficaces en la comprobación de los mismos; estos Planes son diseñados por la Unidad Central de Información y ejecutados por la misma y por las Secciones de Información de las Delegaciones de Hacienda.

<sup>77</sup> Lacasa Salas, J. y Del paso Bengoa, J. Procedimiento de la Inspección..., Op.cit. pág. 92.

No cabe duda de que la cuestión clave reside precisamente en la determinación de cuáles son los efectos jurídicos que frente a los eventuales obligados tributarios ostentan estas normas de planificación. Aunque ese fuera nuestro deseo no encontramos la situación tan clarificada en el RGI como los autores citados en el párrafo anterior. Y ello debido a la considerable dificultad para conciliar los siguientes puntos:

a) en primer lugar, hemos visto como la potestad de comprobación e investigación se encuentra configurada legalmente en su más puro sentido de poder-deber; aparece sí reconocida a nivel reglamentario la discrecionalidad administrativa a la hora de proceder a una distribución racional y efectiva de sus limitadas posibilidades de actuación, con lo que los planes de Inspección acaban revistiendo la cualidad de normas de delimitación de competencias. Por otro lado, tampoco puede admitirse que la discrecionalidad en el ejercicio de estas funciones se halle reducida al momento de fijación de los criterios selectivos en la elaboración de los planes, pues ya desde el artículo 18 del RGI se advierte que ello será "sin perjuicio de la iniciativa de los actuarios de acuerdo con los criterios de eficacia y oportunidad".

b) en segundo lugar, no se puede dejar en el olvido una norma alegada con muy poca frecuencia como es la contenida en el artículo 10.j) de la Ley General Tributaria, según la cual "se regularán, en todo caso, por Ley:...la implantación de inspecciones o intervenciones tributarias de carácter permanente en ciertas

ramas o clases de actividades o explotaciones económicas".(78)

---

78 En este sentido, la Sentencia de la Audiencia Nacional de 16 de julio de 1988 resolvía un recurso interpuesto contra un acuerdo de la Dirección general de Inspección Financiera y Tributaria por el cual se establecía una inspección fiscal permanente en una determinada empresa.

La Audiencia Nacional estima, en su Fundamento Quinto, que : "el artículo 10, apartado j), de la LGT incluye dentro del ámbito de la reserva legal la "implantación de inspecciones tributarias con carácter permanente en ciertas ramas o clases de actividades o explotaciones económicas", y esta exigencia del principio de legalidad se incumplió al disponer el artículo 10.2 de la Orden de 12 de agosto de 1985 que "la Dirección General de la Inspección Financiera y Tributaria acordará, a propuesta del Delegado de Hacienda Especial respectivo, aquellas personas o entidades entre las referidas en el apartado primero, a las que de forma efectiva y permanente hayan de extender sus actuaciones a las Unidades Regionales de Inspección", pues la interpretación literal y sistemática de dicho precepto no deja lugar a dudas de que regulaba la creación o establecimiento de una inspección permanente sobre las personas o empresas que fuera aconsejable, adoptar tal medida por su trascendencia económica, complejidad o dispersión de sus actividades

Sexto: Corroborar esa interpretación no sólo el dato significativo de la derogación de los apartados 1º y 2º del artículo 10 de la mencionada Orden por otra posterior de 26 de mayo de 1986, que suprimió precisamente la mención "de forma efectiva y permanente" al referirse a las personas o entidades con las que habrían de entender sus actuaciones las Unidades Regionales de Inspección, sino también el hecho puesto de relieve en los autos por la parte actora, y no desmentidos de adverso, de que en aplicación de aquella norma derogada se designase un Inspector para realizar sus funciones de comprobación e investigación dirigidas a verificar la situación tributaria de la empresa ...S.A, quien ha venido ocupando un despacho en la propia factoría dotado de línea telefónica y el mobiliario necesario como resulta

c) es necesario insistir, también, en el hecho de que el artículo 19.6 del RGI impone que "los planes de los Organos que han de desarrollar las actuaciones inspectoras tienen carácter reservado y no serán objeto de publicidad".

A la vista de la normativa actual no hay más remedio que reconocer la precarias posibilidades de tutela jurídica de los particulares pues su situación subjetiva se halla de tal modo atrapada entre los anteriores preceptos que, de un lado resulta muy difícil mantener, como intentaban Lacasa y Del Paso, que la inclusión de un determinado sujeto pasivo u obligado tributario en el Plan de Inspección sea accesible para el interesado una vez que se haya iniciado la actuación inspectora, lo que podría cumplirse por la Administración mediante el ejercicio de la facultad de desglose del expediente otorgada por la Orden Ministerial de 22 de octubre de 1958, conciliándose de este modo los intereses particulares y los de la Administración. A nuestro entender las garantías de los obligados tributarios no quedan lo suficientemente cubiertas por esta posibilidad de acceder a las normas planificadoras una vez iniciadas las actuaciones pues, precisamente, lo relevante para su posición jurídica no ésto sino las situaciones jurídico-subjetivas que los Planes de

---

del acta notarial fechada el 9 de abril de 1987 que se acompañó con la demanda, lo cual es revelador del ejercicio continuado de sus funciones en dicha empresa, sometida a una actuación inspectora sin cobertura legal, que justifica la estimación del recurso y la anulación de los acuerdos o resoluciones impugnados...".

Inspección son susceptibles de producir, determinándose así su eficacia frente a eventuales actuaciones.

No cabe duda de que la inclusión del obligado tributario en cuestión en el plan de inspección correspondiente no se encuentra entre aquellos extremos que debe contener la comunicación por la que se inician las actuaciones de comprobación e investigación, de cuyo cumplimiento hace depender el artículo 30 del RGI el despliegue de todos los efectos inherentes a la incoación del procedimiento; mucho menos aún resulta relevante esta circunstancia en el supuesto de que se haga efectiva la iniciación de las actuaciones de comprobación e investigación mediante la personación directa prevista en el apartado 2 del mismo artículo 30 del RGI. De forma que en ningún modo puede sostenerse que los criterios selectivos recogidos en los planes de Inspección puedan fundamentar un derecho subjetivo del obligado tributario para impugnar, aún en el momento procesal oportuno, una comprobación llevada a cabo fuera del elenco de supuestos recogidos en dichas normas de planificación.(79)

---

79 Aunque en muchas ocasiones se ha presentado la inclusión de estos preceptos en el Reglamento General de Inspección como un reforzamiento de las garantías de los administrados, Guío Montero, F. ("Comentarios al Reglamento General de la Inspección de los Tributos", Estudios Financieros, nº 43-44, 1986, pág 3 y ss) denunciaba cómo "la inclusión en un Reglamento de Inspección del estudio de los planes de Inspección que al fin y a la postre no son más que un método de trabajo, revelan una especie de mala conciencia por parte de la Inspección que quiere de esta manera objetivar su actuación. No era el Reglamento el lugar más adecuado para tratar de la figura de los Planes, sobre todo porque al no ser

#### 2.4.1.2.3. La indefensión del obligado frente a la iniciación de actuaciones con motivos viciados.

La conclusión anterior ni resulta defendible en el ordenamiento actual, ni nos parece conveniente puesto que configurar como causa de invalidez la necesidad de que la actuación comprobadora en concreto se halle expresamente prevista, supondría una limitación de las posibilidades de actuación de los órganos inspectores difícilmente conciliable con los fines de interés público que fundamentan la atribución legal de tales funciones.

Sin embargo, tampoco parece conveniente mantener esta situación en la que, por aparecer en la Ley General tributaria como una actividad "debida" por la Administración, ni resulta posible impugnar la comprobación a través de su acto de iniciación, como hemos visto, ni, mucho menos aún, puede lograrse que prosperen recursos relativos a la posible infracción de derechos fundamen-

---

objeto de publicidad, al contribuyente no le queda ningún recurso contra su inclusión en los mismos. Otra cosa sería si se estimase conveniente el limitar las posibilidades de actuación de la Inspección de Hacienda estableciendo una especie de "vacatio" respecto de contribuyentes ya inspeccionados. No existiendo ninguna posibilidad de réplica en la actuación de la Inspección de Hacienda, la inclusión de la figura de los planes de inspección es una muestra de buena voluntad legislativa pero sin ninguna eficacia en la práctica".

tales, fundamentalmente el de igualdad, o a la desviación en que ha incurrido una actividad administrativa cuyo carácter discrecional únicamente viene reconocido a nivel reglamentario.<sup>(80)</sup>.

Aunque no debe hacerlo suponer así el carácter de organización servicial de la Inspección de los Tributos, no puede negarse, pues es un sentir fácilmente constata-

---

<sup>80</sup> A este respecto puede reseñarse una Sentencia de la Audiencia Nacional de 28 de enero de 1988 en la que precisamente se resolvía que la comunicación dirigida a un contribuyente por la Unidad que controla el fraude fiscal de Hacienda, poniendo en su conocimiento la iniciación de actuación inspectora, no infringe los principios de igualdad y tutela judicial efectiva, proclamados por los artículos 14 y 24 de la Constitución.

Precisamente un ejemplo similar al que nos ocupa es utilizado con bastante frecuencia por la doctrina constitucional y administrativa para explicar la constitucionalización del principio consistente en que "no cabe pedir igualación en la ilegalidad". Así Alonso García, E. ("El principio de igualdad del artículo 14 e la Constitución Española", Revista de Administración Pública n.º. 100-102, 1983, pág. 25), entendía que el trato desigual deriva de que el favorecido lo es porque el administrador de la ley no se la aplicó o se aplicó de una forma ilegal; y trataba de ilustrar esta afirmación del siguiente modo: la Administración tributaria, por ejemplo, actuando ilegalmente, no cobra un impuesto a una persona o a un colectivo, y sin embargo, sí se lo cobra a otros, ¿Pueden éstos últimos reclamar infracción del principio de igualdad?

Se trata pues, en este ejemplo, de considerar como ilegalidad la no aplicación por parte del administrador de una ley que le atribuye una potestad indisponible. Y es que, a pesar de lo sorprendente que pueda parecer, esa es la situación jurídica actual, la cual conduce a los paradójicos efectos que tratamos de demostrar, colocando a los particulares en una situación de desprotección.

ble, las inquietudes que suscita la iniciación de las actuaciones de comprobación e investigación de un modo "no general", en los términos que empleaba Nuñez Perez. Habíamos advertido páginas atrás nuestra resistencia a emplear el término "excepcional" referido precisamente a esta puesta en funcionamiento, cuantitativamente reducida, de unas potestades frente a las que subsiste una genérica sujeción de todos los obligados tributarios; a pesar de esa reserva no puede eliminarse ese sentimiento de duda acerca de si la intencionalidad de la Administración tributaria en el momento de decidir la iniciación de sus actuaciones inspectoras se ajusta escrupulosamente a los fines previstos legal y constitucionalmente. Y ante una eventual discriminación intencional hay que reconocer la absoluta carencia de medios por parte del administrado para hacer valer una desviación de poder cuyas posibilidades de prueba son prácticamente inexistentes (81).

Estas dificultades para hacer progresar las impugnaciones por desviación de poder han sido reitera-

---

<sup>81</sup> En este sentido, ATP y Asociados, "Los incidentes en el procedimiento tributario", Impuestos, I/1989, pág. 1020, recuerdan la cita de Neumark que advertía cómo "...es imprescindible, aún hoy día, reconocer una defensa de los contribuyentes frente a la actuación excesivamente molesta y vejatoria de los funcionarios del fisco. Como quiera que ninguna ley tributaria moderna puede pasarse sin ciertas autorizaciones de discrecionalidad al poder ejecutivo y como quiera que, además, no se pueden desterrar totalmente la arbitrariedad o incluso la mala fe en la interpretación y/o la aplicación de determinados preceptos legales, constituye un imperativo inexcusable cuidar de que no se produzcan intervenciones gratuitas en la esfera privada de los contribuyentes".



damente denunciadas por la doctrina, debido a que los requisitos creados por la jurisprudencia han hecho totalmente inoperante este sistema de control. Así, Alonso García (82) se lamentaba de que "dado el requisito jurisprudencial de que haya habido infracción de normas en la actuación de la Administración, el control de la desviación de poder que enfáticamente se recoge, incluso en la Constitución española, no es más que una mera declaración. En teoría la Sentencia del Tribunal Constitucional de 30 de marzo de 1981 permite un control de la desviación de poder al autorizar a probar la arbitrariedad de la decisión. Pero, sin embargo, en realidad no añade nada: probar los motivos de la arbitrariedad equivale a probar que ha habido desviación de poder y si esta prueba no se admite, por no haber existido infracción de normas, la doctrina sentada por el Tribunal Constitucional es papel mojado". Se trata de nuestro caso, de que el hecho de no poder alegar infracción de norma alguna se suma a las, ya de por sí, graves consecuencias que presenta el hacer recaer sobre el interesado la prueba total de la motivación arbitraria.

Por ello precisamente habíamos anunciado nuestro propósito de volver la vista hacia la solución adoptada en el modelo italiano que puede suponer una alternativa más respetuosa con todos los intereses en conflicto.

---

<sup>82</sup> Alonso García, E. "El principio de igualdad..." - Op. cit. págs 29-30.

#### 2.4.1.2.4.El modelo italiano: propuesta alternativa

En Italia, tal y como señalaba Fantozzi (83) y después de producirse unas circunstancias similares a las españolas en cuanto a las fases de aplicación de los tributos, el abandono de la generalidad de la comprobación venía a ser finalmente codificado por parte del legislador con la Ley de 24 de abril de 1980, nº 146, la cual establecía que "gli uffici delle imposte procedono, sulla base dei criteri selettivi fissati annualmente dal Ministro delle finanze, tenendo anche conto delle loro capacità operativa, al controllo delle dichiarazioni".

Para salvar la paradójica situación anterior, similar a la que concurre actualmente en nuestro país, en la que una genérica potestad de comprobación -surgida de una configuración funcional de la misma estrictamente apegada a los postulados clásicos- resultaba ser actuada en realidad bajo criterios de selección totalmente subordinados a la discrecionalidad administrativa, se produce esta intervención del legislador en 1980 que produce los siguientes efectos, siguiendo a Favara (84):

---

83 Fantozzi, A. "I rapporti tra Fisco e contribuente nella nuova prospettiva dell'accertamento tributario", Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze, 1984/I, pags. 216 a 240.

84 Favara, F. "La programmazione dei controlli fiscali in Italia: aspetti giuridici", Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze, 1982, I, pags. 222-263.

-en primer lugar, se ha conseguido circunscribir los deberes de actuación y de servicio del personal de la Administración tributaria, otorgándole una cierta protección frente a posibles imputaciones de omisión de sus deberes de actuación y la consiguiente responsabilidad administrativa (aspecto éste que, no por su escasa relevancia práctica puede ser olvidado desde una perspectiva jurídica, tal y como hemos estudiado en el capítulo I).

-por otro lado, se ha conseguido volver racional y "transparente" la elección de los sujetos obligados a soportar las actuaciones de comprobación e investigación, distribuyendo tal facultad de elección (y la consiguiente responsabilidad) entre la autoridad política y las autoridades administrativas periféricas, alcanzándose en consecuencia una significativa reducción de la excesiva discrecionalidad acumulada por estas últimas.

-por último, y desde la perspectiva de los objetivos constitucionales y de los principios de eficiencia y eficacia que deben presidir la actuación administrativa, se ha conseguido incrementar, optimizar y volver más productivo, tanto directamente (en términos recaudatorios) como indirectamente (mediante los efectos disuasorios sobre las tentaciones de defraudación), el complejo de la actividad de control y de la comprobación efectivamente posible considerando la capacidad operativa real de los órganos administrativos.

Aunque quizá en una primera aproximación pudiera parecer que la normativización a nivel legal de un momento en el que opera la discrecionalidad administrativa a la hora de racionalizar el ejercicio sus funciones, supondría una cierta claudicación de las exigencias de legalidad, lo cierto es que es posible una interpretación diversa desde la que resultan mucho más tuteladas las situaciones jurídicas de los particulares frente a la decisión de ejercicio de estas potestades. Ya Perrone<sup>(85)</sup> recordaba que no debe entenderse que el principio de legalidad y los poderes discrecionales operan como fuerzas en contraste (constituyendo estos últimos el instrumento ideado por el poder ejecutivo para eludir el primero), sino en armonía: encuadrando la cuestión en el ámbito de la función administrativa, entendida como búsqueda y tutela autoritaria de los intereses públicos, vienen a afirmarse simultáneamente los dos momentos de la legalidad y de la discrecionalidad de la acción administrativa. El primero, en cuanto que al menos el interés público propio o primario de la función es determinado por la ley (principio de legalidad entendido como límite a la acción autoritaria de la administración, afirmación típica del estado liberal); el segundo, en cuanto que aquel interés público fijado por la ley como objetivo de la función, al no ser una entidad abstracta aislable del mundo de los restantes intereses con los que necesariamente coexiste, no puede ser realizado si no es mediante un simultáneo sacrificio y/o ponderación y/o consolidación de los mismos (intereses privados o públicos, secundarios para aquella función,

---

<sup>85</sup> Perrone, L. Discrezionalità e norma interna nell'imposizione. Op. cit. pág. 23 y ss.

pero tal vez primarios para otra función -si se trata de intereses públicos-): y el interés público debe considerarse realizado en el modo óptimo sólo si, en el ejercicio de la función y a través del correspondiente procedimiento, son considerados y valorados todos los intereses implicados, de acuerdo con su relevancia efectiva. De este modo el principio de legalidad se transforma en principio de imparcialidad, el cual resulta mucho más rico y expresivo de un Estado social que toma como uno de sus valores primarios la solidaridad.

Desde esta perspectiva podría considerarse que la exclusión de la genérica potestad de comprobación atribuida a los órganos inspectores, produciría unos benéficos efectos sobre la situación subjetiva de los obligados tributarios que se proyectarían sobre dos ámbitos:

a) en primer lugar, cabría plantear si los actos de programación son simples directivas internas, privadas de todo efecto jurídico externo, o si por el contrario, atendiendo a su contenido, procedería una calificación jurídicamente distinta. Debe recordarse que acerca de las Circulares, Instrucciones y las genéricamente denominadas "medidas de orden interno", es constante la reiteración del criterio espiritualista que rige en nuestro ordenamiento para la calificación de las normas. Décadas atrás ya autores como Ortiz Díaz (86) y

---

<sup>86</sup> Ortiz Díaz. "Las Circulares, Instrucciones y medidas de orden interior ante el recurso de exceso de poder en la jurisdicción del Consejo de Estado Fran-

Baena del Alcázar (87) habían examinado el Derecho comparado y, especialmente en el ordenamiento francés, era palpable la distinción entre normas de naturaleza meramente interna, expresión bien de la potestad jerárquica o interpretativa de los órganos superiores, y aquéllas otras que por su contenido merecerían su entrada en el sistema de fuentes del derecho por enmascarar normas de naturaleza reglamentaria. Los criterios distintivos podrían fijarse, según estos autores, atendiendo a si: tales normas someten o no a sujeciones o dan nuevas garantías al ciudadano; si comportan o no una decisión colectiva seguida de simples medidas de aplicación; y, por último, si crean o no una regla imperativa. A este respecto debe señalarse que el criterio antiformalista en la calificación de las normas ha sido acogido plenamente por el Tribunal Constitucional en su Sentencia 27/1983, de 20 de abril (88).

---

cés", Revista de Administración Pública, nº 24, 1957.

87 Baena del Alcázar, M. "Instrucciones y Circulares como fuente del Derecho Administrativo", Revista de Administración Pública, nº 48, 1965.

88 Entre sus fundamentos puede leerse que: "en nuestro Ordenamiento la forma de los actos jurídicos no es relevante en todos los casos para determinar su naturaleza. Así sucede en relación con los supuestos en que los actos administrativos y disposiciones generales de la Administración pueden exteriorizarse en la misma forma, lo que plantea el problema de determinar su naturaleza en cada caso concreto. En este sentido debe recordarse que los decretos y órdenes ministeriales pueden tener el carácter de disposiciones generales o de resoluciones (artículos 23, 24 y 25 de la Ley de Régimen Jurídico de la Administración), y en cuanto a las Resoluciones e Instrucciones pueden ser disposiciones de carácter general (artículo 27 de la misma Ley) o una manifestación de la potestad jerárquica (artículo 7 de

En este contexto cabría plantear en nuestra situación normativa actual, siquiera como remedio menor, la naturaleza jurídica de los actuales Planes de Inspección; en el caso italiano que estamos examinando, la situación se encuentra más clara pues se encuentra prevista se publicación mediante decreto ministerial (89). Admitir que no se trata de meros actos internos tiene una trascendencia directa en cuanto a las garan-

---

la Ley de Procedimiento Administrativo) que se traduce en un acto que sólo tiene relevancia en el ámbito interno de la Administración, por medio del cual los órganos superiores dirigen, con carácter general, la actividad de los inferiores.

Si la forma no es un criterio que permite determinar la naturaleza de la Circular, lo normal será que tal calificación pueda realizarse a partir de su contenido...

Por otra parte, los efectos de una u otra calificación son jurídicamente relevantes. La norma pasa a integrar el ordenamiento y deberá ser aplicada de acuerdo con el principio de legalidad por la Administración y los Tribunales (artículos 9, 103.1, 106 y 117.1 de la Constitución); el acto jerárquico interno no pasa a integrar el ordenamiento, y la consecuencia que produce su inobservancia por el subordinado es la responsabilidad disciplinaria del mismo, sin que tal inobservancia tenga, en principio trascendencia externa alguna".

<sup>89</sup> A pesar de que Favara, como inmediatamente vamos a ver, para fundamentar su tesis de que los actos de programación son meras directivas internas, entiende que esta publicación bajo la forma de decreto ministerial en la "Gazzeta Ufficiale" es una "inoportuna fuente de equívocos" y deduce que esta publicación tiene el único objetivo de asegurar una más amplia publicidad de los decretos de programación. Se trata pues, de una utilización del criterio espiritualista de calificación de las normas en sentido inverso al examinado más arriba.

tías de los administrados, pues la discrecionalidad del Ministerio en el ejercicio de su potestad podría venir controlada por los conocidos sistemas de control de la discrecionalidad en la potestad reglamentaria, cabría entonces entrar a considerar el papel que debería jugar la participación de los administrados en el proceso de elaboración de tales actos de programación (90).

Tendríamos pues un primer momento en el que cabría aplicar los controles para evitar la arbitrariedad en la elaboración de la norma de planificación. Al mismo tiempo podría encontrarse una mayor salvaguarda frente a posibles vulneraciones del principio de igualdad que la que hemos visto en nuestro ordenamiento actual. Habría que atender en efecto, al particular contenido de tales normas y examinarlas, a estos efectos, con unas unidades temporales superiores al año para que, desde esa perspectiva que comprendiera un periodo de tiempo razonable, pudiera determinarse si a lo largo de las sucesivas elaboraciones pueden cuestionarse los criterios de igualdad con los que trata de hacerse efectiva frente a determinados colectivos la genérica sujeción de todos los contribuyentes a las potestades de comprobación e investigación. En este sentido, no puede olvidarse que el principio de igualdad, tal y como se encuentra formulado en nuestra

---

<sup>90</sup> Vid. sobre este punto De la Cruz Ferrer, J. "Sobre el control de la discrecionalidad en la potestad reglamentaria", Revista de Administración Pública, nº 116, 1988, págs. 81 y ss. También De la Cruz Ferrer, J. "Nulidad de reglamentos por violación de los principios generales del Derecho y omisión de audiencia a los interesados", Revista Española de Derecho Administrativo, nº 52, 1987.



Constitución, supone que no basta para hablar de su vulneración con que la norma establezca una desigualdad, sino que ésta debe ser irrazonable, es decir, no justificada objetivamente (91).

Esta apelación, según el análisis de Alonso García (92), a la falta de igualdad exige, en principio, una triple comprobación: 1º que la desigualdad exista (test de la diferencia de consecuencia jurídica); 2º que haya motivos para pretender la igualdad (test de la relevancia o irrelevancia de la desigualdad), y 3º test de la razonabilidad (o de la justificación de esa desigualdad).

Este último es el más complejo y por tanto el que suele ofrecer soluciones jurídicas más precisas; se trata de un criterio que el Tribunal Constitucional ha tomado, a través del artículo 10.2 de la Constitución Española, de la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, y que consiste literalmente en que "la distinción de trato carezca de una justificación objetiva y razonable de forma que la existencia de tal justificación debe apreciarse en relación a la finalidad y efectos de la medida considerada, debiendo darse una relación razonable de proporcionalidad entre los medios empleados y la finalidad perseguida".

---

91 En este sentido resultan interesantes y sugestivas las reflexiones que realiza García de Enterría, en "¿Es inconveniente o inútil la proclamación de la interdicción de la arbitrariedad como principio constitucional? Una nota", Revista de Administración Pública, nº 124, 1991, pag. 211.

92 Alonso García, E. "El principio de igualdad del artículo...". Op. cit. pág. 23.

Desde estos criterios de razonabilidad podría pues examinarse el contenido de los actos de programación puesto que, como ya hemos visto, el mismo fundamento constitucional de las potestades inspectoras es el que informa los posibles retrocesos que otros valores constitucionales pueden sufrir frente a las necesidades de hacer efectivo el deber de contribuir recogido en el artículo 31 de la Constitución. Teniendo presente que las propias normas de planificación deben elaborarse desde las aspiraciones de máxima eficacia y eficiencia en la actuación administrativa, orientada hacia los objetivos constitucionales del artículo 31, resulta claro que en ellas tratarán de fijarse criterios selectivos destinados a definir situaciones o comportamientos a los que corresponde una elevada probabilidad de identificar situaciones fiscales irregulares, pretendiéndose de este modo reducir la propensión a la defraudación fiscal en aquellos casos en los que la comprobación aparece más probable (93); sin embargo consideramos que la razona-

---

93 Sobre los aspectos metodológicos en la elaboración de las normas de programación puede consultarse Gambale, S. "La programmazione dei controlli fiscali in Italia: Alcuni aspetti metodologici", Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze, 1982, I, pág. 208. Por ejemplo, los criterios selectivos utilizados en el programa 1981-1982 estaban elaborados a partir de :

- I: cruces informáticos
- II: cruces no informáticos
- III: comportamientos anormales
- IV: actos patrimoniales relevantes
- V: alejamiento de los valores medios
- VI: peligrosidad fiscal
- VII: intercambio de información
- VIII: ámbitos de evasión.

bilidad de la norma se quebraría de nuevo si éstos fueran los únicos criterios a considerar hasta el punto de que pudiera llegar a plantearse (94) el interrogante de si podría defenderse la existencia de un funcionamiento anormal de los servicios, en el caso de que un contribuyente hubiese sido inspeccionado, sin ningún indicio racional de un comportamiento antisocial o de escasa fiabilidad, con resultado de "comprobado y conforme". Entendemos que la respuesta a este interrogante debe ser rotundamente negativa pues defender que el inicio de unas concretas actuaciones inspectores debe fundarse en que, respecto a ese sujeto pasivo, existen indicios o pruebas racionales o suficientes de infracción tributaria, conduciría a una peligrosa aproximación de las actuaciones inspectoras a los procedimientos de naturaleza sancionadora, lo cual no nos parece defendible, frente a los que deben entrar en juego ulteriores garantías de los administrados.

Por tanto la publicidad de tales normas ofrecería los suficientes puntos de referencia para que, con un análisis realizado desde una perspectiva temporal razonable, pudiera concluirse el respeto o no al principio de igualdad mediante esas técnicas que ponderan la adecuación de la medida en cuestión a los fines empleados. Juicio de razonabilidad que no encuentra suficientes puntos de referencia para poder ser realizado en nuestro ordenamiento actual.

---

94 Vid. ATP y Asociados, Op. cit. pág. 1020.

b) advertíamos antes que las favorables consecuencias que este sistema puede ofrecer se extenderían hasta un segundo momento; así, partiendo de su resistencia a considerar los actos de programación como meras directivas internas entiende Fantozzi (95) que, aún sin

---

95 La tesis de Fantozzi sobre los efectos jurídicos que cabe atribuir a la elaboración de tales criterios selectivos, la formula por oposición a la mantenida por Favara, "La programazione...".Op.cit., el cual entendía que los actos de programación son sólo actos internos, órdenes de servicio, que nada añaden o sustraen a los poderes intersubjetivos de los órganos administrativos y a las situaciones subjetivas de los particulares. Para este último autor la modificación sustancial introducida por el legislador de 1980 venía limitada a los perfiles de obligatoriedad que entraña la concepción de la función administrativa como poder-deber. Así, sostenía que la obligatoriedad de la actividad administrativa es susceptible de presentar diversos grados de intensidad: en la situación anterior a 1980 la potestad de comprobación presentaba las connotaciones de una obligatoriedad difusa e indiferenciada puesto que, al menos, en teoría, subsistía el deber de la Administración de actuar con idéntico empeño frente a todos los contribuyentes. Esta situación es la que resultó modificada y los actos de programación han venido a subrayar y circunscribir un ámbito de obligatoriedad más intensa y menos elástica, al cual, en ningún caso, corresponden situaciones subjetivas activas de los particulares (en el sentido de que ningún particular puede pretender el ejercicio, frente a otros contribuyentes, de la actividad administrativa). Sin embargo, la existencia del anterior ámbito de más intensa y menos elástica obligatoriedad no excluye la subsistencia de un ámbito adyacente en el cual la función administrativa puede ser ejercitada en régimen de obligatoriedad más atenuada (en función de la disponibilidad de material probatorio o indiciario, de las posibilidades de adquirirlo con mayor o menor facilidad, de la consistencia de las presunciones, etc), hasta el punto de que la acción de los órganos administrativos permanece únicamente guiada por los intereses públicos y por los genéricos deberes de "imparcialidad y buen funcionamiento" (art. 97 de la Constitución).

llegar admitir que la fijación de tales criterios selectivos pueda llegar a fundamentar un derecho subjetivo a no ser comprobado, aumentan considerablemente las posibilidades de control de la actividad administrativa pues resulta mucho más perceptible la sintomatología de la desviación de poder en el momento de aplicación de tales normas por parte de los órganos inspectores. A este respecto Fantozzi (96) consideraba conveniente mantener que "tales criterios selectivos producen situaciones jurídicas subjetivas del contribuyente susceptibles de ser tuteladas, no ya con los medios ordinarios de impugnación del acto de "accertamento", sino con respecto a la actividad administrativa, haciendo valer un eventual exceso de poder". Naturalmente

---

Sin embargo, a pesar de coincidir plenamente con Favara en el sentido de que no puede admitirse que la eficacia erga omnes pueda extenderse hasta fundamentar la impugnación de una comprobación no comprendida en los actos de programación, ni que de éstos quepa deducir la posibilidad de excitación de la actividad administrativa por parte de los particulares, creemos más acertada la postura de Fantozzi que no se detiene en este punto y avanza hasta atribuir una eficacia jurídica a estos actos de programación que se hace patente en la esfera de impugnación y control de la actividad administrativa desde los sistemas de examen de los fines de las potestades. Es evidente que la reducción de la arbitrariedad administrativa alcanzada es importantísima pues, reconociendo a nivel legal la existencia de discrecionalidad en cuanto al ejercicio de las funciones de comprobación e investigación y normativizando el modo de actuación de la misma, se están ofreciendo mayores posibilidades de detección de eventuales desviaciones en la finalidad que impulsa a la Administración a actuar el ejercicio de sus potestades.

<sup>96</sup> Fantozzi, A. "I rapporti tra Fisco...". Op. cit. pág. 228.

te, la publicidad de tales criterios se convierte en condición necesaria para que pueda ser controlada su aplicación por parte de los contribuyentes, comportando así la posibilidad de impugnación de la discrecionalidad administrativa bajo el perfil sintomático del exceso de poder.(97)

---

97 En este sentido, también Collado Yurrita, M.A. "Las inspecciones tributarias..." Op. cit. pág. 214, se pronunciaba en la línea de Fantozzi "no afirmamos que la mera no aplicación de estos criterios realice, por sí sola, el exceso de poder; sino que cuando se produzca tal hipótesis, el contribuyente podrá reclamar en vía judicial, el control de la discrecionalidad administrativa, en cuanto que existiría un síntoma de exceso de poder, de forma que la autoridad judicial deberá determinar si realmente existe ese vicio, o bien concluir que, no obstante el síntoma, en realidad no se ha producido una violación del Ordenamiento jurídico en la medida en que la actuación de una ofician está justificada por congruas razones. Ello significa, por tanto, que la Administración podrá demostrar que, en el caso concreto, había razones de interés público que justificaban su comportamiento.

Con ello, se hace efectiva esa idea que está en la base del Derecho: el equilibrio de los intereses en juego, en cuanto que se protege el interés del contribuyente a no soportar una actuación arbitraria de la Administración, y, al mismo tiempo, se tutela el interés público al cumplimiento de las normas tributarias, permitiendo a la Administración actuar fuera de programa cuando aquél lo exija".

La diferente situación jurídica del particular que se alcanza en el ordenamiento italiano respecto al español es sustancial: nótese que se trata precisamente de hacer actuar al fin de interés general no ya como límite sino como condición positiva del ejercicio, idea con la que comenzábamos el desarrollo de los presentes epígrafes. Frente a la absoluta carencia de medios para demostrar en nuestro ordenamiento la existencia de una causa torpe en el inicio de unas actuaciones inspectoras, se alcanza de este modo la fijación de unos

Estos benéficos efectos continuarían operando aún en aquellos supuestos en los que la Administración operara al margen de los criterios selectivos establecidos en los actos de programación; puesto que la legitimidad de este margen operativo no puede ni debe desaparecer, la excepcionalidad de las circunstancias que aconsejarían el apartamiento de la programación previa supondría la necesidad de que tales actos fueran motivados, lo cual volvería a redundar en una reforzamiento de las posibilidades de tutela de los particulares.

Es este un modelo que, a nuestro juicio, ofrece unas mayores posibilidades de tutela de la situación jurídica de los particulares frente al ejercicio de unas potestades administrativas cuyas dosis de poder, como tendremos ocasión de apreciar a lo largo del desarrollo del presente trabajo, son capaces de actuar incluso con efectos amenazantes. No es, evidentemente, el único modelo válido pero hemos querido recogerlo como muestra de que es posible encontrar soluciones jurídicas frente a la paradoja de que la realidad haya operado el efecto de volver discrecional el ejercicio de unas funciones que quisieron configurarse legalmente como poderes-deberes de actuación frente a la generalidad de los contribuyentes.

---

criterios cuya inobservancia se reviste, al menos, de un valor indiciario de la existencia de exceso de poder que obliga a la Administración a justificar, mediante la motivación, la concurrencia de un interés particular que legitima la separación de tales criterios planificadores.

## 2.4.2.La interdicción de la excesividad en la instrucción de las actuaciones.

### 2.4.2.1.La razonabilidad en la elección del modo de iniciación.

Una vez resuelta en forma positiva la legalidad de los motivos que impulsan a la Inspección de los tributos a iniciar un concreto procedimiento de comprobación, la sombra del control de excesividad debe proyectarse a lo largo de todo el desarrollo del mismo. Es importante destacar que, a estos efectos, adquiere un relieve especial la exigencia de motivación en todos aquellos momentos en que la ordenación de las actuaciones se condiciona a los resultados del juicio de oportunidad desarrollado por los actuarios. Sin embargo, como ya hemos tenido ocasión de insinuar, las normas reglamentarias son extraordinariamente reacias a admitir la necesidad de motivación, lo cual sería deseable en prácticamente todos los supuestos en que vamos a detenernos.

No es ésta la primera vez que nos referimos a los diversos modos de iniciación de las actuaciones que regula el artículo 30 del RGI. Acerca de estas tres posibilidades -mediante comunicación previa al obligado tributario, por comparecencia en las instalaciones del obligado tributario y "sin previa notificación de la oportuna notificación"-, resulta obvio que la primera de ellas supone un mayor respeto del principio de mínima incidencia en la esfera particular y, por tanto, cabría formular la proposición lógica de que la iniciación



mediante personación directa exige la concurrencia de alguna circunstancia que aconseje y justifique este modo excepcional de iniciación. Pero es que no es éste el único principio ni el único interés a respetar, con lo que la iniciación de las actuaciones por personación directa puede ser especialmente gravosa también para los intereses generales.

Consideramos necesario insistir en la superación del planteamiento tradicional que situaba, en primera línea de sus objetivos, la correcta preocupación por vincular el contenido de las decisiones administrativas a los principios del Estado de Derecho, pero que no incluía los principios de eficacia y eficiencia de la actuación administrativa en los propios del Estado de Derecho (98). Frente a este planteamiento reduccionista se alza el punto de vista según el cual también la eficiencia de la acción administrativa forma parte de los principios rectores de la Administración de un Estado de Derecho, de forma que debe ser incluido en una observación ponderada de todos los intereses que puedan

---

<sup>98</sup> En algunos casos incluso se llegaba a considerar la pretensión de un desarrollo más rápido del procedimiento como un peligro para el Estado de Derecho, dado que podía conducir a una consideración de los hechos y de la situación jurídica realizada sin la profundidad requerida para una correcta aplicación de la ley. En este sentido denuncia Bullinger la antítesis que algunos autores han llegado a ver, en planteamientos ya superados, entre los principios del Estado y el objetivo de eficiencia de la Administración, que exige efectos máximos con costos mínimos. Bullinger, M. "Procedimientos administrativos al ritmo de la economía y de la sociedad (directivas constitucionales para una reforma). Civitas Revista Española de Derecho Administrativo, nº 69, 1991, pág. 8.

resultar afectados en una resolución determinada.

La propia Exposición de Motivos de la Ley de Procedimiento Administrativo incluye, comprendido en sus principios programáticos, el de simplificación de la actuación administrativa que se traduce, de un lado, en la máxima celeridad con que deben desarrollarse los procedimientos y, de otro, en la compresión en una sola providencia de todos aquellos trámites que admitan una impulsión simultánea, y la necesidad de eliminar innecesarias diligencias y providencias, cuyo número debe reducirse al estrictamente indispensable. Del mismo modo, el principio de simplificación impone la comunicación directa entre los órganos administrativos y los administrados, "con lo que se evita una serie de traslados y reproducciones inútiles de documentos".

Bien, pues aún considerando la LPA como mero espíritu informador del RGI, veamos hasta que punto pueden verse alteradas todas estas aspiraciones en los casos de iniciación por personación directa, prescindiendo incluso de aquél aspecto de mínima incidencia.

En primer lugar, el artículo 30.2 posibilita este tipo de iniciación cuando lo estime conveniente la Inspección para la adecuada práctica de sus actuaciones; "en este caso, las actuaciones se entenderán con el interesado, si estuviere presente, o bien con quien ostente su representación como encargado o responsable de la oficina, registro, dependencia, Empresa o lugar de trabajo". Para el caso de que no se encuentre presente el interesado, tales personas no reúnen las cualidades de

legitimados pasivos frente a los que pueden actuarse las potestades de comprobación e investigación, según hemos visto anteriormente, y parece excesivo aventurar que el RGi está concediendo una representación presunta en favor de quien atienda a los órganos inspectores en este determinado instante. Incluso el siguiente inciso del artículo 30 parece apoyar esta conclusión puesto que condiciona el despliegue de los efectos de la iniciación del procedimiento a que la presencia de la Inspección " se haya hecho constar y fuese conocida por el interesado".

De forma que las actuaciones que se entiendan con quién no sea legitimado no podrán sino reconducirse a lo previsto en el artículo 28.3 (las manifestaciones hechas por personas que hayan comparecido sin poder suficiente tendrán el valor probatorio que proceda con arreglo a derecho). Y el valor probatorio que procede con arreglo a Derecho viene determinado por la naturaleza que cabe atribuir a estos trámites, que no serán sino actuaciones desarrolladas de acuerdo con la facultad que concede el artículo 40.2 para "recabar información de los trabajadores o empleados sobre cuestiones relativas a las actividades laborales en que participen".

Debe tenerse en cuenta, además, que una de las dos facultades que ostenta un marcado protagonismo en las actuaciones de comprobación tributaria, en tanto que de ellas se deriva la adquisición del núcleo más importante de los datos que condicionan su resultado, el examen de la documentación del interesado (artículo 36 del RGI) cuenta con la exigencia impuesta por el artículo 142 de

la Ley General Tributaria de que "los libros y la documentación del sujeto pasivo que tenga relación con el hecho imponible deberán examinarse por los Inspectores ...en su presencia o en el de la persona que designe". En consecuencia, las posibilidades de actuación que se les ofrecen a los Inspectores que decidan iniciar una actuación por personación directa son bastantes limitadas, a no ser que pretendan utilizarse como vehículo para el controvertido objetivo de declarar al obligado tributario en resistencia a la actuación inspectora en los sombríos términos del artículo 32 que, por esta cualidad, merecen ser reproducidos: "Cuando la Inspección se persone sin previo requerimiento en el lugar donde hayan de practicarse las actuaciones, el obligado tributario deberá atenderla si se hallase presente. En su defecto, deberán colaborar con la Inspección cualquiera de las personas a que se refiere el apartado segundo del artículo 30 de este Reglamento. De no ocurrir así, la Inspección lo hará constar para iniciar el correspondiente procedimiento sancionador al obligado tributario..."

Queremos interpretar los términos literales de este precepto como distorsionados por un lamentable error de redacción, de otro modo resultaría una ilegalidad demasiado flagrante determinar la incoación de un expediente sancionador al legitimado en las actuaciones de comprobación por la actitud obstruccionista que puedan oponer sus empleados; probablemente los redactores de la norma deben haber querido destacar que, puesto que tales empleados deben recibir y atender a la Inspección, se convierten en "obligados tributarios" de

estos deberes de atención y es a ellos a quienes se limita la apertura del expediente sancionador. Mantener la interpretación literal de la norma supone una gravísima quiebra del principio de personalidad en la imposición de las sanciones que no puede tener cabida en la voluntad consciente de los redactores de este precepto.<sup>(99)</sup>.

---

<sup>99</sup> Por lo que respecta a posibles tentaciones de acudir a la estimación indirecta, deben considerarse dos órdenes de requisitos previos que imposibilitan técnicamente la aplicación de la misma como consecuencia directa de una situación de estas características.

En primer término, hay que tener presente que el mismo artículo 32 del RGI establece la necesidad de que se reiteren, por dos veces, los requerimientos para la comparecencia y cumplimiento de la colaboración exigida para poder declarar al obligado tributario en resistencia.

En segundo lugar, esta calificación de su conducta puede ser constitutiva de infracción pero tampoco conduce directamente a la estimación indirecta, a pesar del tenor literal de pronunciamientos como el considerando 6º de la Resolución del TEAC de 15 de marzo de 1988:

"... tal conducta podría ser calificada como de resistencia u obstrucción a la actuación inspectora, circunstancia que con arreglo a lo dispuesto en el artículo 4º 2 de la citada Ley 34/1980, de 21 de junio, puede determinar, por sí misma la aplicación del régimen de estimación indirecta de bases imponibles".

A pesar de esta automaticidad que reconoce el TEAC para los supuestos de renuncia, excusa y obstrucción, lo que sí se cuida de establecer son las cautelas oportunas para evitar que los órganos inspectores puedan calificar en tales términos la conducta del obligado tributario respecto a cuestiones ajenas al alcance de la comprobación que en el procedimiento concreto se esté desarrollando:

De este modo la operatividad práctica que cabe reconocer a este modo de iniciación de las actuaciones no va a exceder en mucho de la extensión de un requerimiento al obligado tributario emplazándole en el lugar, día y hora para que la Inspección señale, según los artículos 20 y 21, para que tenga a disposición de la Inspección o bien aporte la documentación y demás elementos solicitados. No parece que se satisfagan así las exigencias de concentración en un mismo trámite de aquellos que sean susceptibles de impulsión simultánea, puesto que operando con el modo ordinario de iniciar las

---

"Que en el presente caso no se ha producido resistencia, excusa o negativa a la actuación inspectora, ya que la actitud de resistencia aducida por la Inspección en el cuerpo del acta ha versado sobre cuentas ajenas a la comprobación del Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal..."(Considerando 4º resolución del TEAC de 3 de febrero de 1987)

En la misma línea se encuentra la Resolución del TEAC de 24 de noviembre de 1987 que, en su considerando 5º declara:

"Que, como se ha indicado anteriormente, el sujeto pasivo presentó sus declaraciones tributarias y de los escritos que figuran en el expediente -citaciones, requerimientos, diligencias- no puede deducirse, con claridad, que aquél ofreciera resistencia, excusa o negativa a la actuación inspectora, aunque no atendiera, al parecer, algunas citaciones, sin que el requerimiento de 10 de noviembre de 1981 le afecte directamente, ya que se hizo en virtud de normas relativas a la colaboración que han de prestar las entidades de crédito..."

actuaciones, el contemplado en el artículo 30.1., se consigue al mismo tiempo el despliegue de los efectos de la iniciación del procedimiento (artículo 30.3 "la comunicación, debidamente notificada producirá los siguientes efectos), y la preparación por parte del obligado tributario de la documentación necesaria par la actividad de verificación en que la comprobación consiste.

Por otro lado, si el obligado tributario se encuentra presente y atiende debidamente la visita de la Inspección, parece que tampoco responde a las máximas aspiraciones de racionalización el hecho de que las actuaciones se inicien de este modo intempestivo. Si, para el caso de que se requiera la presentación de la documentación en las oficinas públicas se otorga un plazo mínimo de diez días, de no concurrir tal circunstancia no será preciso observar ex reglamento dicho plazo, aunque no puede eludirse la conveniencia de conceder al obligado tributraio un lapso de tiempo razonable al objeto de que pueda reunir y ordenar la documentación que ha de poner a disposición de la Inspección.<sup>(100)</sup>

Así las cosas, nos parece intuir que esta posibilidad de iniciación del procedimiento mediante personación directa se halla en íntima conexión con el ejercicio de la facultad que el artículo 39 del RGI denomina de "entrada y reconocimiento". Habíamos adelantado más arriba que la facultad de examen de la documentación es

---

<sup>100</sup> En el mismo sentido vid. Alonso fernández, F. "La inciación, desarrollo y terminación..." Op. cit. pág.10.

una de las dos grandes atribuciones que se conceden a los órganos inspectores, la cual puede descomponerse en unas conductas de "exhibición", "aportación" o "facilitación" por parte del obligado tributario (en los propios términos de la norma reglamentaria), pero en todo caso requiere de una conducta colaboracionista. La facultad recogida en el artículo 39 presenta, a nuestro entender, una ambivalente funcionalidad. Por un lado, de acuerdo con los condicionamientos de lugar que suponen los artículos 142 y 143 de la Ley General Tributaria, se concibe como una facultad meramente instrumental, como un prius lógico para el desarrollo de las actuaciones de examen de la documentación - si los órganos actuarios deciden limitar su actuación al empleo de tales medios de comprobación, resultarán aplicables las anteriores consideraciones respecto a los supuestos de iniciación mediante personación directa-; de otro lado, la facultad de entrada opera como habilitación instrumental para el ejercicio de una facultad diversa, que podemos encontrar conceptualizada en el segundo inciso del artículo 110 de la Ley General Tributaria ( dicho precepto distingue estructuralmente el "examen de documentos, libros, ficheros, facturas, justificantes y asientos de la contabilidad principal o auxiliar del sujeto pasivo" y "la inspección, de bienes, elementos, explotaciones y cualquier otro antecedente", distinción que se aprecia por la separación entre ambas mediante la conjunción "así como"). Por ello el artículo 39 atribuye la facultad de entrada "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 sean conexas".

Este último inciso subrayado es el que se corresponde con la facultad de "reconocimiento", que parece encuadrarse en el concepto de "registro", más familiar a nuestra tradición legislativa. De forma que la facultad de entrada siempre responde a una necesidad instrumental de permitir la presencia física de los órganos inspectores, bien para desarrollar actuaciones de examen de la documentación -para lo cual no es, en todo caso, imprescindible y, de ahí, que la correspondencia normativa se encuentre en los artículos 20 y 21 del RGI que determinan los lugares en los cuales podrá desarrollarse "indistintamente", y los criterios para determinar sus prioridades-, bien para proceder al ejercicio de las facultades de "reconocimiento" -en las cuales no existen alternativas de elección sobre las circunstancias de lugar. Coincidimos así con la distinción conceptual expresada en una expresión simple pero muy ilustrativa de Alejandro Nieto (101) : "porque entrada y registro, que son cosa muy diferentes, se encuentran vinculadas en una relación cronológica. Es decir, se puede entrar y no registrar; pero para registrar hay que entrar primero: sin una entrada domiciliaria es imposible proceder a registro alguno. Lo que significa que el registro es una actividad que exige la previa entrada en el domicilio".

No se trata de una mera distinción terminológica

---

101 Nieto, A. "Actos administrativos cuya ejecución precisa una entrada domiciliaria". Revista de Administración Pública, nº 112, 1987, pág. 34.

sino que la consecuencia jurídica es importante: de acuerdo con esta concepción ambivalente de la atribución instrumental para entrar en los lugares determinados en el artículo 39 del RGI ( que se corresponden con los tres primeros apartados del artículo 20), la personación directa de los actuarios como medio de iniciación del expediente no supone necesariamente el ejercicio de la facultad de "reconocimiento", para cuyo éxito no se necesita del concurso de la colaboración del obligado. Si respecto al examen de la documentación veíamos que el grado de eficacia y eficiencia de la actuación inspectora se hallaba en relación directamente proporcional al lapso de tiempo y a las posibilidades de comportamiento activo que se ofrecieran al obligado tributario, el grado de satisfacción de estas mismas aspiraciones de la actuación administrativa se presentan, frente a un eventual reconocimiento de locales o domicilios, en relación inversamente proporcional al conocimiento y tiempo de reacción que se conceda al obligado tributario. Y a este exclusivo fin cobra sentido, en nuestro parecer, la iniciación de las actuaciones mediante personación directa, de forma que la regulación reglamentaria se ajusta al modo de disciplinar el ejercicio de la facultad de reconocimiento que han ido construyendo diversas resoluciones jurisprudenciales muy recientes.

Comoquiera que el análisis de esta cuestión requiere de la previa presentación de los sistemas de control aplicables, con carácter general, a la discrecionalidad de que gozan los órganos inspectores para dosificar el empleo de sus círculos de poder, nos

permitimos detener la exposición en este punto para, inmediatamente después de haber expuesto la naturaleza de estos juicios, proyectarlos sobre el concreto ámbito de la facultad de reconocimiento, la cual representa la cumbre de la injerencia legítima de la Inspección de los Tributos en la esfera particular.

2.4.2.2.El juicio de razonabilidad sobre el ejercicio de las facultades inspectoras.Los actos reiterativos y la consiguiente prolongación de la tramitación: vulneración de los principios de eficiencia y economía

Dejando a un lado, momentáneamente, la facultad de reconocimiento, lo cierto es que la Inspección de los Tributos parece gozar de libertad a la hora de determinar al alcance que va a quedar cubierto en una particular actuación; en consecuencia, podrían reiterarse tanto los requerimientos de aportación de documentación cómo el examen directo de los mismos por parte de los actuarios en los lugares que deban conservarse.Sin embargo, aquí es dónde deben incidir con mayor fuerza los principios antiformalistas que la propia Ley de Procedimiento Administrativo pretendía establecer, y ello es así por la doble incidencia que esta situación produce sobre la posición jurídica de los obligados tributarios, que de un lado se convierten en potenciales sujetos de actos de trámite reiterativos, los cuales, a

su vez, operan el efecto reflejo de prolongar la duración del procedimiento, consecuencia declarada no deseable expresamente por el RGI. Hay que tener en cuenta que estos aspectos cobran un relieve fundamental considerando las dificultades de impugnación de los actos de trámite por parte de los obligados tributarios, los cuales deben aguardar, no ya al momento de extensión del acta, sino al de la emanación de la liquidación resultante de aquélla. El único medio de impugnación que aparece con fuerza suficiente es el recurso especial de protección de los derechos fundamentales, al que se ha acudido efectivamente en la práctica, pero sobre el cual gravitan las dificultades de éxito que hemos comentado en el capítulo 1.

Villar Ezcurra (102) destacaba que, en los actos reiterativos, la circunstancia relevante que determina la calificación de un acto como tal no es el incumplimiento por el administrado de los trámites que puedan incumbirle, sino justamente lo contrario: esto es, el hecho de que una vez cumplimentado, y como consecuencia de una demora de la Administración en la tramitación del expediente, se requiera nuevamente al particular para que reitere su actuación. "Con respecto a este último punto debe precisarse, no obstante, que no sólo son incluibles en esta categoría las actuaciones puramente reiterativa (repetición de otras anteriores, pero actualizadas en su contenido), sino también aquellos

---

102 Villar Ezcurra, J.L. "Los actos administrativos de trámite: el acto reiterativo y la indefensión del particular". Revista de Administración Pública, nº 86, 1978, pág. 370.

otros que podrían ser calificados como obstruccionistas. Con ello quiero referirme a una modalidad de conducta, cada vez más extendida en la Administración (no como consecuencia del principio de la *statio* en las competencias, sino como práctica viciosa), consistente en no solicitar simultáneamente y en un sólo momento los datos e informes que precise aportar el particular, sino de forma singular, o como vulgarmente podría expresarse "por cuentagotas".

Hemos traído al texto la expresión literal del autor porque en ella se encuentra el planteamiento de dos situaciones que pueden identificarse, en alguna ocasión, en el desarrollo de los procedimientos de comprobación. En primer lugar, los requerimientos de presentación de documentación, y el mismo ejercicio de las facultades de examen de los mismos por parte de los inspectores sin requerir su presentación en las oficinas públicas, deben tener una causa, y esa causa no existe en aquellos casos en que se trata de un acto puramente reiterativo, sin ninguna finalidad de añadir elementos de juicio adicionales a los ya incorporados al expediente. Si la conducta que se reclama del obligado tributario, bien de signo positivo, bien como simple deber de soportar el examen de su documentación, ya ha sido cumplida con anterioridad, el principio de responsabilidad de la actuación administrativa debería cuidar de no admitir estas conductas, que suponen una demora consciente de la Administración en su deber de resolver (artículo 31.1), y que pueden estar dirigidas a la dudosa finalidad de evitar la aplicación del artículo 31.4 (téngase en cuenta que las actuaciones se entende-

rán interrumpidas cuando la suspensión de las mismas se prolongue por más de seis meses, y que la interrupción injustificada conduce a la anulación de los efectos de la incoación del procedimiento).<sup>(103)</sup> Aunque no se trate

---

<sup>103</sup> En la regulación de la ordenación temporal de las actuaciones de comprobación e investigación se presenta un problema añadido el cual, a pesar de estar examinando nosotros estrictamente el acomodo de la reiteración del ejercicio de las facultades a los principios de proporcionalidad, de un lado, y celeridad, de otro, no quremos dejar de plantear, siquiera brevemente. En este punto, el planteamiento más acertado lo encontramos en Pedraza Bochons, J.V. "Ordenación temporal de las actuaciones de la Inspección de los Tributos". Inédito, Universitat de València, autor al cual seguimos.

El artículo 31.2 configura todos y cada uno de los días de actuaciones, como el inicial de un plazo de seis meses durante el que la Inspección puede permanecer inactiva sin que se produzca la interrupción de aquellas; consecuencia de difícil acomodo con el artículo 61 de la LPA, que preceptúa: "No podrá exceder de seis meses el tiempo que transcurra desde el día en que se inicie un procedimiento administrativo, hasta aquél en que se dicte resolución, a no mediar causas justificadas que lo impidieren, las cuales se consignarán en el expediente por medio de diligencia firmada por el Jefe de la Sección correspondiente". Mientras en este artículo se contempla de modo unitario el plazo de seis meses, el artículo 31.2 del RGi quiebra dicha unidad objetiva al fijar el inicio del mismo cómputo en la misma fecha de la última actuación. De este modo, cada día de actuaciones reabre el período, siendo evidente que basta una sola jornada para vulnerar el mandato legal.

Frente a este precepto la doctrina se encuentra dividida en cuanto a su aplicabilidad al procedimiento de comprobación; pero, como advierte Pedraza, "no se cuestiona la duración total de las actuaciones, que puede exceder de seis meses si son continuadas, se computa el plazo desde su inicio y está justificada la prosecución. Lo inadmisibles es que el cómputo comience ex novo tras la suspensión cotidiana, con la única finali-

de preceptos de los que quepa predicar su aplicación cotidiana, hay que recordar que ya el artículo 40 de la Ley de Régimen Jurídico de la Administración del estado estableció la responsabilidad objetiva de la Administración por los daños producidos como consecuencia del funcionamiento anormal de los servicios públicos; y que este principio aparece hoy al más alto rango en el artículo 106.2 de la Constitución (104).

---

dad, al menos aparente, de impedir que se produzca la interrupción de las actuaciones. Piénsese en las consecuencias de la producción reiterada de suspensiones, provocada por actuaciones meramente episódicas". Es justamente el supuesto que nosotros estamos planteando, en este sentido, concluía Pedaza que el artículo 61 de la LPA es directamente aplicable al desarrollo de las actuaciones inspectoras y que el artículo 31.2 del RGi se halla en abierta contradicción con el mismo, en la medida que se remite a la última actuación para determinar el momento inicial del cómputo del plazo, con independencia del tiempo transcurrido desde que se inició aquélla. Contradicción que implica su nulidad a tenor de lo dispuesto en los artículos 28 LRAJE y 47.2 de la LPA.

104 En este sentido denuncia Pont i Clement que cuando la Administración tributaria requiere a un particular para que realice una determinada conducta, persigue con ello un objetivo, el cumplimiento de lo solicitado en el requerimiento. Y si lo solicitado se ha cumplido ya, debe entenderse que el interés de la Hacienda Pública ha quedado ya satisfecho, y carece de sentido, pues, imponer al contribuyente el deber adicional de manifestar al órgano requirente que su petición ha sido ya resuelta.

Y para ilustrar sus afirmaciones plantea el autor una hipótesis, extrema quizá pero no irreal, en la que un obligado tributario incumple un requerimiento dirigido a obtener de él una determinada conducta, puesto que ya había sido cumplido con anterioridad, lo cual supone el acto administrativo de imposición de una sanción por incumplimiento. Ante esta situación se

Puede ocurrir que con el reiterado ejercicio de sus facultades la Inspección pretenda, efectivamente, hacer avanzar el expediente, y que la circunstancia de su dilatación en el tiempo no sea imputable a una línea de conducta desviada (105), es decir que todas sus actua-

---

recurre ante los tribunales económico-administrativos, alegando que no procede la sanción impuesta por cuanto no ha existido infracción alguna dado que no desatendió ningún requerimiento por cuanto lo solicitado por la Administración ya había sido debidamente cumplido. El Tribunal Económico-Administrativo, añade, será sensible a este razonamiento y considerará que "la sanción recurrida tiene su origen en el hecho de no haber atendido el requerimiento formulado por lo que aunque la LGT atribuye a la Administración la potestad de formular requerimientos, ésta debe interpretarse en el sentido de apereibir al requerido del cumplimiento de una obligación tributaria impuesta por la ley que le sirve de causa", y considerará también que "el requerimiento de cuyo incumplimiento deriva la sanción, carecía de causa dado que el requerido no tenía obligación tributaria alguna, relativa al objeto del mismo", y careciendo el requerimiento de causa no atenderlo ni constituye infracción tributaria ni merece sanción".

Vid. Pont i Clement, J.F. "Consideraciones en torno a la posible responsabilidad de la Administración Tributaria por requerimientos innecesarios con manifiesta prepotencia". Técnica Tributaria, nº 4, 1989.

<sup>105</sup> En un estudio sobre estas cuestiones, Rodríguez Vázquez de Prada acoge una afirmación de Jean-Michel Fravresse, según el cual "el problema de las líneas de conducta es uno de los más arduos que se presentan en materia administrativa"; y cómo línea de solución apunta que o que hay que hacer en el plano jurídico es dejar y poner los textos suficientemente claros para eliminar todo evento de argucia interpretativa que autorice ex post la instalación de una práctica que va contra toda idea de justicia, al menos formal. Rodríguez Vázquez de Prada, V. "La exigencia abusiva de documentación comple-



ciones tengan una causa, hacer avanzar el procedimiento cumpliéndose así las notas progresivas, ritual y teleológicas que caracterizan a los actos de un procedimiento. En estos supuestos el único juicio posible sobre la actividad de la Administración se concreta en una de las posibles manifestaciones del control de razonabilidad, aquél que examina la razonabilidad de la medida y dónde actúa la teoría de la proporcionalidad que estamos examinando (106).

---

mentaria en el actual procedimiento administrativo" Civitas Revista Española de Derecho Administrativo, nº 61, 1991, pág. 35.

<sup>106</sup> Carrasco Perera, en un estudio sobre el juicio de razonabilidad llevado a cabo por el Tribunal Constitucional, pone de relieve la polivalencia de este control de razonabilidad, algunas de cuyas manifestaciones únicamente pueden desarrollarse por el Tribunal Constitucional, pero otras, especialmente de razonabilidad de la medida, encuentran cabida en la resolución de recursos planteados al amparo de la Ley Especial de Protección de los Derechos Fundamentales.

Esta polivalencia supone que la denominación "juicio de razonabilidad" es comprensiva no sólo del método argumentativo de los distintos cauces procesales establecidos por la LOTC, sino además es igualmente comprensivo de la diversidad de momentos en que se localiza. Concretamente son los siguientes:

1. Razonabilidad en el contenido del tipo constitucional.
2. Razonabilidad en el supuesto de hecho al que se conecta la consecuencia jurídica cuyo control se realiza.
3. Razonabilidad de la medida cuyo control se realiza. Se concreta en la teoría de la proporcionalidad.
4. Razonabilidad del método argumentativo y del proceso discursivo utilizado por el Tribunal para llegar al fallo de la sentencia.
5. Razonabilidad de la decisión, que en el ámbito de la justicia constitucional se traduce en la necesidad de un pronunciamiento "convinciente".

En alguna ocasión se ha planteado ya un problema de este tipo ante los Tribunales de Justicia, por la vía del recurso especial de protección de los Derechos Fundamentales; por la novedad que estas resoluciones suponen y por el alcance de la doctrina que sientan nos hemos decidido a incorporar su comentario al texto. Antes, sin embargo, queremos hacer una precisión previa respecto a los niveles en los que puede desarrollarse el control de estas situaciones de reiteración de actuaciones que suponen paralización del procedimiento, puesto que todos ellos se levantan sobre unas especial consideración del elemento final de la potestad que estamos examinando.

Un primer nivel sería aquél, que ya ha quedado expuesto en los párrafos anteriores, en los que se cuestionaría la finalidad misma de la actuación, la cual podría llegar a declararse desviada del fin si no se cumplieran esas notas teleológicas de hacer avanzar el procedimiento; irían orientadas exclusivamente tales actuaciones episódicas a evitar la aplicación del artículo 31.4, con lo que nos encontraríamos frente a un supuesto de estricta desviación de poder, con todas las dificultades de prueba que ello plantea y que terminan por convertirlo en una mera hipótesis teórica de control de la conducta administrativa.

---

Carrasco Perera, J. "El "juicio de razonabilidad" en la justicia constitucional". Revista Española de Derecho Constitucional, nº 11, 1984, pág.60.

El segundo de los controles rebasa ya al anterior y, dando por válida la adecuación al fin legalmente previsto, va a examinar la correlación entre las medidas adoptadas y las circunstancias concurrentes en el caso, para poder determinar si se respeta o no esa proporcionalidad que permite declarar legítima la actuación de la Inspección. En este tipo de control, cómo inmediatamente vamos a ver en las sentencias comentadas, la relación de proporcionalidad no puede sino establecerse tras un examen de cual ha sido el comportamiento de los obligados tributarios en el procedimiento puesto que existe una correspondencia de efectos reflejos entre el grado de colaboración del mismo y la intensidad y frecuencia de la intervención administrativa mediante el ejercicio de sus facultades. Pero se trata siempre de un juicio sobre los factores estrictamente jurídicos, en la medida en que tales principios se encuentran incorporados al bloque de legalidad, pero que no entra en las cuestiones de optimización. Precisamente aquí comenzaría el tercero de los niveles que queremos excluir como aplicable al control de la actuación administrativa, la técnica de la proporcionalidad no conduce, ni debe conducir, a un juicio de optimización de la medida. Este juicio de optimización supondría un control valorativo de los actos de la Administración, en tanto que se trataría de determinar el grado de acierto o desacierto con que la Inspección ha ejercido sus facultades frente a un particular, lo cual no debe interpretarse como contradictorio con la afirmación de que en el juicio de razonabilidad el Juez no se contenta con la afirmación de la Administración de que la aplicación de una medida era necesaria, sino que comprueba por sí mismo la

exactitud de tal afirmación porque la oportunidad es un elemento de la legalidad.

En los pronunciamientos a ver el Tribunal no descende a concluir si el modo en que se han disciplinado las actuaciones es o no el más acertado, sino que se limita a examinar la legalidad del desarrollo de un concreto procedimiento frente a unas circunstancias fácticas que permiten fijar la medida de la "excesividad" de la actuación de la Inspección.

Respecto a esta alegación de transgresión del principio de proporcionalidad y el consiguiente juicio de razonabilidad efectuado por el órgano judicial podemos tomar como ejemplo tres sentencias recientes del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana: Sentencia de 15 de marzo de 1990, y dos sentencias de 23 de marzo de 1990. (107)

En ellas, el Tribunal entra a analizar particularizadamente la razonabilidad de las medidas adoptadas, ponderandolas según los criterios de eficacia de la acción administrativa \_art.103 de la Constitución y 29.1 de Procedimiento Administrativo- y de la conducta o

---

<sup>107</sup> Dichas sentencias han sido comentadas por Zabala Rodríguez-Fornos, A. "Tres sentencias sobre las relaciones de la actividad de inspección tributaria ...", Op. cit. A pesra de que la primera de las sentencias citadas, la de 15 de marzo de 1990, resuelve un recurso presentado frente al ejercicio por parte de la Administración tributaria de su potestad de obtención de información, las consideraciones que se contienen en sus fundamentos, respecto al desarrollo del juicio de razonabilidad, resultan perfectamente trasladables a ámbito que ahora nos ocupa.

irrazonables, dado el volumen de datos a inspeccionar y las dificultades existentes en la comprobación".(Sentencia nº 306, de 223 de marzo de 1990, TSJ Comunidad Valenciana, Fundamento Jurídico sexto).

Es fácil apreciar cómo el Tribunal no entra a determinar si las medidas empleadas fueron las más acertadas o no -planteando, por ejemplo, si los datos requeridos podían haberse obtenido mediante la actuación de otras facultades diversas a la de solicitud de aportación de documentación-; del mismo modo, volviendo al juicio de razonabilidad que cabría efectuar respecto al punto examinado en el apartado anterior, la elección del modo de inicio del procedimiento, la motivación que se echa en falta proporcionaría los elementos necesarios para controlar en cada supuesto concreto estos aspectos jurídicos, pero no entraría a valorar la conveniencia de optar por uno u otro modo de iniciación de las actuaciones.

El problema que supone la ausencia de motivación en esta incoación por personación directa se agrava al ponerla en relación con el ejercicio de la facultad de entrada y reconocimiento de fincas que se establece en el artículo 141 de la Ley General Tributaria, y que recoge el artículo 39 del RGI.La estructura jurídica de los criterios para analizar el ejercicio de la misma no va a variar respecto a la que hemos empleado para contemplar con carácter general los principios a observar en el desarrollo de las actuaciones -renunciando así a un análisis pormenorizado de cada una de las facultades otorgadas a la Inspección, lo cual desbordaría las pretensiones y objetivos del presente estudio.

actitud del sujeto sometido a inspección tributaria. En concreto, se aprecia como elemento determinante de la apreciación de desproporción, el comportamiento del obligado tributario con respecto a la duración de las actuaciones, en los siguientes términos:

"Y, aún cuando hemos de reconocer que la Inspección efectuada a los actores se realiza con abundancia de medios personales y por un tiempo que excede de lo que pudiera entenderse como razonable, y sin perjuicio de las consecuencias que en un recurso ordinario de legalidad pudieran derivarse de las mismas, es lo cierto que, aún admitiendo que en aquellos casos en que la tutela judicial sea imposible, por impedir la actuación administrativa, o sea inefectiva por idénticas circunstancias, pudiera entenderse vulnerado este derecho (acceso a la tutela judicial efectiva) por actuaciones administrativas, es lo cierto que en el presente caso la tardanza de la inspección no es en modo alguno, imputable, al menos en su totalidad, a la Administración.

En efecto, como los propios recurrentes admiten se trata de un complejo de empresas y relaciones personales que exige una actuación conjunta, con el inconveniente de que el representante de todas las empresas y personas investigadas es la misma persona, quien al no disponer en consecuencia del tiempo necesario ha provocado que en ocasiones determinadas diligencias se tuvieran que atrasar...

Igualmente aparece acreditado que se ha atendido por la inspección a diversos aplazamientos de las actuaciones instados por los recurrentes, y así aparece en las diligencias de ...

En otras diligencias se comprueba la aportación de datos incompletos ...

También se observa falta de aportación de documentación solicitada...

En definitiva, y dichos sean los datos anteriores sin prejuzgar cuestiones de legalidad, y a los solos efectos de efectuar una valoración conjunta de las actuaciones inspectoras, no parece que las mismas sean

2.4.2.3. Especial consideración a los criterios de razonabilidad y subsidiariedad en el ejercicio de la facultad de entrada y reconocimiento.

2.4.2.3.1. Antecedentes y planteamiento general.

La facultad de entrada y reconocimiento ha suscitado un considerable número de trabajos doctrinales, cuyos autores se han sentido atraídos por el estudio de una cuestión jurídica que aparece planteada ya desde la misma norma constitucional (108). El artículo 18.2 de la Constitución contiene una de las formulaciones del derecho a la inviolabilidad del domicilio más tajantes de los ordenamientos occidentales : "El domicilio es inviolable. Ninguna entrada podrá hacerse en él sin consentimiento del titular o resolución judicial, salvo caso de flagrante delito" (109).

---

<sup>108</sup> Para un comentario preconstitucional vid. Cervera Torrejón, F. "Garantías y procedimiento..." op. cit. págs. 46-53.

<sup>109</sup> La rigidez del vigente texto constitucional ha sido destacada en diversas ocasiones por referencia a los textos constitucionales de ordenamientos cercanos. En particular Alejandro Nieto y López Ramón aportan soluciones del Derecho comparado en las que se establecen abundantes precisiones de carácter finalista al derecho a la inviolabilidad del domicilio, y en las que incluso se posibilita una regulación concreta del tema por parte de la legislación ordinaria:

Artículo 14 de la Constitución italiana : "El domicilio es inviolable. No podrán efectuarse inspecciones, registros o secuestros a no ser en los casos y en las formas establecidos por la ley con arreglo a las garantías prescritas para la tutela de la libertad

Ante esta rígida formulación del derecho a la

---

personal. Las averiguaciones y las inspecciones por motivos de sanidad y de inmunidad pública o con fines económicos y fiscales se regularán por leyes especiales".

Artículo 13 de la Ley Fundamental de Bonn: "El domicilio es inviolable. Los registros y allanamientos no podrán ser ordenados sino por el juez y, si la demora implicare un peligro, también por los demás órganos previstos en las leyes y únicamente en la forma estipulada en ellas. Sin embargo, sólo podrán tomarse medidas que afecten a esa inviolabilidad, o la restrinjan, con motivo de defensa ante un peligro común o de la vida humana; en virtud de una ley, tales medidas también podrán ser tomadas con el fin de prevenir peligros inminentes para la seguridad o el orden públicos, especialmente para subsanar la escasez de vivienda, combatir una amenaza de epidemia o proteger a menores en peligro".

Artículo 8 del Convenio Europeo de Derechos Humanos de 1950: "1. Toda persona tiene derecho al respeto de su vida privada y familiar, de su domicilio y de su correspondencia. 2. No podrá haber injerencia de la autoridad pública en el ejercicio de este derecho, sino en tanto en cuanto esta injerencia este prevista por la ley y constituya una medida que, en una sociedad democrática sea necesaria para la seguridad nacional, la seguridad pública, el bienestar económico del país, la defensa del orden y la prevención del delito, la protección de la salud o de la moral, o la protección de los derechos y libertades de los demás".

En este ámbito comparado, Nieto llegaba a afirmar que "la letra de la Constitución española vigente refleja una mentalidad que, en desacuerdo con los Derechos modernos, recuerda instituciones obsoletas como la del "lugar sagrado que brindaban las iglesias a los fugitivos de la justicia en la Edad Media y en el Antiguo Régimen". Vid. Nieto, A. "Actos administrativos cuya entrada ..." Op. cit. pág. 10 y 11; también, Lopez Ramón, F. "Límites constitucionales de la autotuel administrativa", Revista de Administración Pública, nº 115, 1988, pág. 88.



inviolabilidad del domicilio se han ido sucediendo en los últimos años las resoluciones de los tribunales, los estudios doctrinales y las propias reformas legislativas que han ido resolviendo sucesivamente los perfiles problemáticos de diversas cuestiones, de los cuales no vamos a ocuparnos sino someramente remitiendo a la bibliografía especializada, pues lo que aquí nos interesa es examinar los mecanismos de actuación de la potestad y las relaciones de proporción o subsidiariedad que quepa apreciar respecto a aquellas otras actuaciones menos gravosas para el particular.

El primer problema en plantearse fue el de la delimitación del concepto constitucional de domicilio, puesto que ya aparecía en diversas leyes preconstitucionales. La respuesta la ofreció el Tribunal Constitucional con ocasión de dos sentencias de 17 de febrero de 1984 y 17 de octubre de 1985, en las que se resolvía sobre la posibilidad de extender el ámbito constitucionalmente protegido hasta la esfera de titularidad de las personas jurídicas. Sobre la base del Fundamento Jurídico 5º de la STC 22/1984 ofrecía Queralt (110) estas dos notas caracterizadoras de domicilio:

-lugar separado del entorno físico exterior de forma inequívoca; espacio físico constante del que poco importa su calificación arquitectónica, estética o urbanística. El artículo 39 del RGi recoge correctamente

---

110 Queralt, J.J. "La inviolabilidad domiciliaria y los controles administrativos. Especial referencia a las empresas". Revista Española de Derecho Constitucional, nº 30, 1990, pág. 53.

este concepto material de domicilio, puesto que en su número 3 incluye la precisión de que "se considerará domicilio particular no sólo la vivienda que sirva de residencia habitual a una persona física, sino cualquier vivienda o lugar que sirva efectivamente de morada.

-al mismo tiempo, es el lugar donde la persona puede actuar sin intromisión alguna, mientras sus vivencias no trasciendan perjudicialmente al exterior.

De estas dos notas se derivan dos consecuencias importantes; de un lado, una cuestión puramente instrumental pero muy importante: que el domicilio jurídico constitucional y, por ende, el jurídico-penal, no es el domicilio que aparecía previsto con anterioridad en el Código Civil o en otras disposiciones administrativas, o incluso tributarias; la segunda consecuencia, ya de contenido material, es la relación que se establece entre domicilio e intimidad, el domicilio es la sede en la que se ejerce la intimidad, aunque la intimidad no se agote con la ejercida en el domicilio. (111) Así, la

---

<sup>111</sup> Ante estas notas caracterizadores, Queralt entiende que "el domicilio jurídico-constitucional, que es el que rige en las relaciones básicas entre los poderes públicos y los particulares, se fundamenta en la idea de vivencia e intimidad: es el que refleja el concepto sociológico de domicilio, es decir el que permite ubicar a un sujeto dentro de un grupo de personas; las demás definiciones normativas de domicilio son funcionales, o sea, pretenden la localización en el espacio de la persona no en cuanto que tal, sino en tanto que sujeto de obligaciones, que, evidentemente, han de encontrar una sede. El concepto constitucional, y también penal, de domicilio, está más próximo al de

sentencia de 17-2-1984 se expresa claramente "la protección constitucional del domicilio es una protección instrumental que define los ámbitos en que se desarrolla la vida privada de una persona. Por ello existe un nexo de unión indisoluble entre la norma que impone la entrada y el registro en un domicilio (artículo 18.2) y la que impone la defensa y garantía del ámbito de privacidad (artículo 18.1). Idea que reproduce la sentencia de 26-11-1984; "la inviolabilidad del domicilio ... tiene como finalidad principal el respeto al ámbito de la vida personal y familiar, que debe quedar excluido del conocimiento ajeno y de las intromisiones de los demás, salvo autorización del interesado".

En razón de esta segunda nota, es decir, de la conceptualización positiva que el Tribunal Constitucional realizó del domicilio por remisión al concepto de intimidad personal y familiar del artículo 18.1, advirtió la doctrina que se derivaba una consecuencia gravísima, a saber: la de que siendo la intimidad personal y familiar algo ajeno, por naturaleza, a las personas jurídicas, tendríamos que excluir del domicilio constitucional a aquellos lugares cuyos titulares no son personas físicas sino jurídicas (112). Lo cual suponía un dislate importante porque el Tribunal constitucional ha-

---

residencia (artículo 40. 1CC). Esto supone que el domicilio ordinario de una persona no ha de coincidir forzosamente con su domicilio oficial o más conocido, o que puede tener varios domicilios, o el domicilio particular y un local dedicado al estudio separado del primero, por ejemplo.

<sup>112</sup> Nieto, A. "Actos administrativos cuya ejecución ..." Op. cit. pág. 29.

bía sostenido en su sentencia de 10 de marzo de 1983 que "la cuestión de la titularidad de los derechos fundamentales no puede ser resuelta con carácter general en relación a todos y cada uno de ellos. La mera lectura de los artículos 14 a 29 ... acredita que existen derechos fundamentales cuya titularidad se reconoce expresamente a quienes no pueden calificarse como ciudadanos, como las comunidades -artículo 16-, las personas jurídicas -artículo 7.6- y los sindicatos-artículo 28.2-; que hay otros derechos fundamentales que por su propio carácter no entran en aquellos de los que eventualmente pueden ser titulares las personas jurídicas -artículo 17- y el derecho a la intimidad familiar-artículo 18. Mientras que, posteriormente, la sentencia de 17 de octubre de 1985 resolvió en términos rotundos la extensión del derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio a las personas jurídicas : "...parece claro que nuestro Texto Constitucional, al establecer el derecho a la inviolabilidad del domicilio, no lo circunscribe a las personas físicas, siendo pues extensivo o practicable igualmente en cuanto a las personas jurídicas ..."

Ante la rotundidad con que se expresó esta sentencia, algunos autores de la doctrina entendieron que se trataba de un error técnico (113), mientras que Queralt entendía que la interpretación correcta sería entender que, en lo tocante a la nota de intimidad, y debido a la

---

113 Nieto, A. "Actos administrativos cuya ...", Op. cit. pág. 29. También destaca esta situación, aparentemente contradictoria, Lopez Ramón, F. "Límites constitucionales ..." Op. cit. págs. 92-93.

relación entre los derechos del artículo 18 de la Constitución, la intimidad personal y familiar contemplada reiteradamente en sus apartados 1 y 4, habrá de efectuarse alguna matización, pues la traslación automática de la intimidad a los entes jurídicos no puede practicarse sin más."Pero negar el derecho a la intimidad societaria no sirve de nada a la vista de las restricciones constitucionales.Habría, pues, que interpretar intimidad personal como personal referido a la persona física o jurídica, y excluir, lógicamente, toda referencia a la familiar respecto de los entes jurídicos" (114).

---

114 Continuaba su argumentación el autor manteniendo que ello es así porque ha de mantenerse la homogeneidad en los conceptos que se manejan."Si la persona jurídica es una ficción, una creación artificial con personalidad funcional, cabe inhibirle la titularidad de un derecho típicamente humano como es la intimidad familiar, pero no es posible hacer lo mismo con la intimidad totut court aunque no sea menos conceptual que la realidad que nos ocupa.Por ello a la persona jurídica le puede corresponder una categoría igualmente artificial, pero funcional a su finalidad, de intimidad.

Piénsese, en efecto que una cierta intimidad societaria o "vida privada social" no es impensable, antes al contrario.Por tanto, no se alcanza a ver el alcance que pueda tener el negar el derecho a la intimidad a las personas jurídicas y reconocer, siguiendo la STC 22/1984, que el domicilio es el lugar donde se define la vida privada; por más que se quiera hablar de que la inviolabilidad del domicilio es un derecho autónomo sin mayor conexión con el de la intimidad, al final se tendrá que reconocer la existencia de una "vida privada social", por más que se quiera eludir la cuestión".

Tenemos que dejar la cuestión planteada en estos términos, en cualquier caso la rotundidad con que el Tribunal Constitucional ha establecido el derecho a la

El problema de la extensión o no del derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio a las personas jurídicas no era, ni con mucho, el único a

---

inviolabilidad del domicilio de las personas jurídicas supone que la autorización judicial que preceptúa el artículo 39.3 del RGI, para el supuesto de no consentimiento del titular, no puede ser restringido al domicilio de la personas físicas sino también al de las personas jurídicas. También sobre este punto son divergentes las opiniones doctrinales; Rozas Valdés encontraba "sorprendente que el RGI de 1986, con posterioridad no sólo a la Constitución sino también a la mencionada interpretación del artículo 18.2 por el Tribunal Constitucional, limite en el párrafo 3 del artículo 39 la exigencia de mandamiento judicial a los supuestos de entrada y reconocimiento en el domicilio particular de una persona física sin su consentimiento, interpretando así de manera claramente restrictiva el pronunciamiento categórico de la Constitución". "La inviolabilidad del domicilio en la Constitución española y los poderes de la Comisión en materia de verificación". Noticias CEE, nº 30, 1987, pág. 53. Frente a esta posición, que compartimos, se sitúa Guío Montero: "se refiere la citada sentencia a la necesidad, de acuerdo con lo dispuesto en la LOPJ de 2 de julio de 1985 y más concretamente en su artículo 87.2, de solicitar a los Juzgados de Instrucción una Resolución motivada para autorizar la entrada en los domicilios y restantes edificios o lugares de acceso, dependiente del consentimiento de sus titular cuando ello proceda para la ejecución forzosa de los actos de la Administración. ¿Debe incluirse en este supuesto de autorización judicial la entrada de la Inspección en los locales de negocio?. Creemos que no, que la garantía de los intereses del Estado debe ser objeto de una salvaguarda al menos semejante a la que se dispense a los intereses particulares y que no se protege ningún bien superior si se imposibilita el acceso a estos locales de negocio". El contribuyente ante la Inspección de Hacienda... Op. cit. pág. 213-214. Sin embargo, entendemos que esta posición no resulta correcta porque no arranca de una exacta comprensión del alcance del artículo 87.2 de la LOPJ, cuyo análisis más agudo aparece en el repetido estudio de Queralt, cuya exposición nos permitimos posponer unos instantes.

resolver de los que emergían tras la constitucionalización del mismo. Durante un prolongado lapso de siete años el ordenamiento español soportó un vacío normativo sobre una cuestión instrumental, pero absolutamente determinante de la protección efectiva del derecho: la identificación del juez competente para dictar esta resolución judicial que autorizaba la entrada ante una negativa del titular. Las leyes penales y administrativas preconstitucionales no resistían su aplicación a la nueva situación (115), y la propia Administración se encontraba con inhibiciones de los jueces por falta de competencia hasta tal punto que se llegó a denunciar ante el Tribunal Constitucional la posición inerte en que quedaban los órganos administrativos y el carácter de ilusorio que adquiriría el acto administrativo. (116).

---

115 Vid. Nieto, A. "Actos administrativos cuya..." Op. cit. págs. 35-45.

116 En la Sentencia del Tribunal Constitucional de 17 de febrero de 1984 se rechazaron las alegaciones que el Ministerio Fiscal había planteado en este sentido, y quedaba sentada la competencia genérica de los jueces para dictar la resolución específica de entrada y registro; "El carácter taxativo de las excepciones hace que no se puedan compartir algunas de las afirmaciones que en el presente proceso han sido hechas por el Fiscal General del Estado y las que en el previo proceso de protección jurisdiccional de los derechos fundamentales hizo la Audiencia Territorial de Albacete. Es la primera la de que, según el artículo 546 de la Lecrim., sólo el juez que conoce de una causa criminal puede expedir un mandamiento de entrada y registro, y que el artículo 117.3 y 4. de la Constitución impide al poder judicial ejercitar otras funciones que no sean las de juzgar y hacer ejecutar lo juzgado. Por ello se entiende que fuera de los casos del artículo 546 de la Lecrim. y de aquellos otros en que tal medida se encuentra establecida por una Ley, como es el caso del artículo 130 de la LGT, el Juez no puede expedir un mandamiento de entrada

A la postre tuvo que cerrar el vacío normativo el propio legislador, aprovechando la publicación de la LOPJ de 1 de julio de 1985, cuyo artículo 87. 2 dispone textualmente "corresponde también a los Juzgados de Instrucción la autorización en resolución motivada para la entrada en los domicilios y en los restantes edificios o lugares de acceso dependiente del consentimiento de su titular, cuando ello proceda para la ejecución forzosa de los actos de la Administración".(117)

---

y registro. De conformidad con una larga y ya tradicional doctrina de este Tribunal, la Constitución no es sólo la norma que fundamenta la organización política de la Comunidad y el ordenamiento jurídico, sino que también es una norma de ejecución y efectos inmediatos. Ello es, además, indiscutible respecto de los preceptos contenidos en los artículos 14 a 30, por ser objeto del proceso de amparo. Por consiguiente, la autoridad judicial está investida de la suficiente potestad para otorgar las autorizaciones de entrada y registro de la misma manera que ocurre en el apartado tercero del artículo 18, donde se inviste a los jueces de la potestad para permitir el levantamiento parcial del secreto de las comunicaciones... nada permite inferir que ningún orden jurisdiccional- fuera del penal- puede intervenir cuando se le solicite la autorización para la entrada en el domicilio de una persona".

<sup>117</sup> Los problemas que ha suscitado la atribución a los Juzgados de Instrucción de esta materia de conocimiento, que escapa no obstante al orden penal, se extienden hasta cuestión tan fundamental como es la posibilidad de recurrir contra los mismos. La inadecuación legislativa, que no permite localizar la normativa procesal aplicable a tales resoluciones, se percibe con una simple mirada compartiva a dos resoluciones de distinto signo:

El Auto de 19 de septiembre de 1989 del Juzgado de Instrucción nº 15 de Madrid, entiende que contra tales mandamientos: "no cabe recurso alguno en el marco legal



---

vigente.No procede el de reforma, pues ese remedio procesal se inscribe en el marco formal ofrecido por la Lecrim., en los procedimientos penales recogidos en dicha ley (Sumario Ordinario, Procedimiento Abreviado, Procesos especiales).Y ya se ha dicho que el cauce objetivo previsto en el tan citado artículo 87.2 no afecta al orden penal.Por la misma razón, tampoco caben los recursos de apelación y queja, pues ambos se hallan regulados en la Ley ritual penal (artículos 216 y ss.).Y no es óbice para ello que el artículo 216 diga textualmente que "contra las resoluciones del Juez de Instrucción podrán ejercitarse los recursos de reforma, apelación y queja", pues ese precepto se incardina dentro del marco formal de una ley procesal penal, y pese a la generalidad de su dicción, se entiende que cuando habla de "resoluciones", se refiere a las dictadas por el Juez de Instrucción cuando actúa dentro de la esfera de su competencia funcional penal".

Por el contrario, el Auto de 12 de febrero de 1990, de la Audiencia Provincial de Valencia, se expresa en fundamento único :"Cualquiera que fuere la razón o justificación de las atribuciones que al Juzgado de Instrucción confiere el número 2 del artículo 87 de la LOPJ en orden a la resolución, en resolución motivada, para la entrada en los domicilios y en los restantes edificios o lugares de acceso dependiente del consentimiento de su titular, cuando ello proceda para la ejecución forzosa de los actos de la Administración; y sea cual fuere el carácter o naturaleza de tales atribuciones, no exactamente pertenecientes a la actividad jurisdiccional penal, sino más bien a una actividad judicial de administración o garantía de un derecho que menciona el artículo 117.4 de la Constitución, lo cierto y real es que la misma es análoga y similar a la que se pretende lograr mediante el mandamiento judicial para la entrada y registro en domicilio o en determinados lugares que exige y regula la Lecrim. ...Y consiguientemente el procedimiento utilizado ha sido el de las diligencias indeterminadas penales.Y así centrada la cuestión, es obvio que la autorización o denegación de entrada es susceptible de recurso de reforma, a tenor de lo preceptuado en los artículos 217 y 787 de la Lecrim., más no cabe el recurso de apelación, a tenor de lo preceptuado en los referidos artícu-

A partir de la publicación de esta norma, son tres las cuestiones de las que queremos ocuparnos para referirlas directamente a nuestro objeto de estudio.

**2.4.2.3.2. Delimitación de los lugares cuyo acceso y reconocimiento está condicionado a la obtención de resolución judicial. Interpretación del artículo 87.2 LOPJ.**

Como consideración previa a todo el desarrollo que sigue, partimos de la exclusión como hipótesis del otorgamiento de su consentimiento por parte del titular, pues en estos casos la Inspección puede legítimamente proceder a la entrada y reconocimiento de todos los distintos lugares mencionados en el artículo 39 RGI.

Ante nuestra eventual negación de consentimiento total, un extremo no plantea mayor dificultad : el acceso al domicilio particular requiere autorización judicial, con los requisitos de contenido y momento procesal que luego veremos, y, a nuestro entender, ello rige tanto para el domicilio particular de las personas físicas como jurídicas (118).

---

los, toda vez que no está previsto y determinado por la Ley la posibilidad de tal recurso, en los supuestos prevenidos en los artículos 545 y ss..".

118 Vid. supra nota 108.

Sn embargo, respecto a estas últimas la confusión puede venir por una lectura atenta del artículo 39 en relación con el artículo 87.2 de la LOPJ. La norma reglamentaria sólo condiciona la entrada a la obtención previa de un mandamiento judicial para el caso de que se pretenda en el domicilio, mientras que conserva, quizá un tanto anacrónicamente, el requisito de autorización puramente administrativa "cuando la entrada y reconocimiento se intenten fuera del horario usual de funcionamiento o desarrollo de la actividad o respecto de fincas o lugares donde no se desarrollen actividades de la Administración Pública o bien de naturaleza empresarial o profesional"<sup>(119)</sup>, y reconoce la existencia de unos lugares en los cuales parece que el consentimiento o

---

<sup>119</sup> La única interpretación de este inciso que nos parece válida es que esta autorización del Delegado o Administrador es exigible por cuanto se pretende una extensión de las circunstancias de lugar y tiempo de las actuaciones fuera de las previstas con carácter ordinario en los artículos 20 y 23 del RGI (cfr. artículo 23.3). La misma explicación es válida para el segundo de los supuestos en que el RGI exige autorización administrativa: "la misma autorización será precisa cuando el interesado o la persona bajo cuya custodia se encuentren las fincas se opusieren a la entrada de la Inspección". La redacción no puede ser más confusa, no hay modo de saber a qué "fincas" se hace referencia, si a aquellas a cuyo acceso el interesado no puede oponerse, o a las que constituyen sede domiciliaria. Por la ubicación de este inciso en la estructura del precepto, creemos que no resulta sostenible una interpretación sistemática referida a ninguna de estas dos posibilidades, y que únicamente se trata de exigir autorización administrativa ante la posibilidad de que el actuario pretenda el acceso a uno de los lugares no previstos en el artículo 21, aún dentro de los condicionantes temporales del artículo 23, para el caso de oposición de sus titulares, y siempre que no se trate del domicilio particular.

negativa del titular carece de relevancia alguna - "Los interesados deberán siempre, sin más trámite, permitir el acceso a sus oficinas donde hayan de tener a disposición de aquélla durante la jornada laboral aprobada para cada Empresa su contabilidad y demás documentos y justificantes concernientes a su negocio".

Frente a esta pluralidad reglamentaria, la LOPJ condiciona la entrada a la obtención de resolución judicial al "domicilio y restantes edificios o lugares de acceso dependiente del consentimiento de su titular". Una interpretación apresurada podría conducir a la afirmación de que la garantía de la autorización judicial se extiende en el texto de la LOPJ, rebasando el particular concepto de domicilio para alcanzar a estos otros lugares; si se aceptara esta antinomia la primacía jerárquica y garantizadora de la norma de la LOPJ haría ceder a la norma reglamentaria (120). Sin embargo, esta conclusión no nos parece en absoluto defendible porque se asienta sobre una insuficiente comprensión del mandato contenido en el artículo 87.2 de la LOPJ.

Examinando la estructura de esta norma Queralt muestra que en realidad tiene naturaleza dual, lo cual reviste una extraordinaria importancia. Comienza este autor su argumentación haciendo notar que el artículo 87.2 LOPJ regula la constitucionalmente preceptiva intervención judicial en relación con la ejecución de actos administrativos firmes, y a partir de esta

---

<sup>120</sup> Vid. Lacasa Salas y Del Paso Bengoa, Procedimiento de la Inspección..., Op. cit. pág. 205.

observación se plantea si es necesario obtener dicha autorización cuando los agentes administrativos, actuando como policía administrativa, o policiales, actuando como policía judicial, tienen que penetrar en las dependencias en las que un sujeto ejerce sus actividades (121). La noción de domicilio había quedado conceptualizada por referencia a la intimidad a la que sirve de sede, y no puede admitirse que la LOPJ esté dilatando este concepto a todos aquellos lugares en los que una persona física o jurídica ejerzan sus actividades, luego esa duplicidad de lugares que contempla tiene forzosamente que corresponderse con una duplicidad de bienes jurídicos a cuya protección presta garantía.

El autor a quien seguimos entiende que a la vista del tenor del artículo 87.2 existen "dos lugares diversos, porque dos son los derechos diferentes que se ejercen sobre cada uno de ellos. En el domicilio se ejerce el derecho fundamental a la intimidad; sobre otros lugares o dependencias se ejerce, empero, un derecho constitucional de menor rango, como es el de propiedad. El primero de ellos, dado su carácter de fundamental reforzado, puede ser opuesto con éxito a cualquier agente público que, para enervar dicha oposición, tendrá que acudir al órgano judicial competente para que, en resolución motivada expida, si a ello hubiere lugar, el pertinente mandamiento autorizando dicha entrada. El segundo de los derechos sólo puede ser opuesto -para lo que aquí interesa- con éxito ante una ejecución forzosa de la Administración, puesto que la

---

121 Queralt, J.J. "La inviolabilidad domiciliaria ... "Op. cit. pág. 50.

autotutela administrativa ha sido reducida en su alcance por el texto constitucional, debiendo el ente público interesado recabar del juez de Instrucción el preceptivo mandamiento de entrada domiciliaria o, simplemente, locativa; pero estimo que no puede ser opuesto a la realización administrativa de controles, inspecciones o verificaciones...La novedad formal y material respecto del Derecho constitucional reside en la limitación de la autotutela administrativa, que queda circunscrita a márgenes más correctos y soportables".(122)

Esta distinción es de orden absolutamente trascendental pues condiciona la legalidad de los Reglamentos Generales de Inspección y Recaudación, en los cuales, aunque no de forma ciertamente expresa, se encuentra reconocida. Admitiendo que frente al ejercicio de funciones de control e inspección, por supuesto legalmente establecidas, unicamente el retroceso de la intimidad requiere de autorización judicial, se comprende por qué el RGI no considera entrada constitucionalmente vedada, y por tanto necesitada de autorización judicial, el acceso a todos aquellos locales en los que se ejerce la actividad del interesado, que no son sede de la intimidad y que se corresponde con esa segunda categoría de espacios que aparecen en el artículo 87.2 LOPJ, en ejercicio de sus funciones de comprobación e investigación.(123). Por tanto, no puede mantenerse, como

---

<sup>122</sup> Queralt, J.J. "La inviolabilidad domiciliaria ..." Op. cit. págs. 57-58.

<sup>123</sup> En este sentido coincidía Queralt con los redactores reglamentarios puesto que consideraba que "para introducirse en los locales o dependencias en los

veíamos en aquella primera interpretación que no compartimos, que la entrada "locativa" para la que la Inspección no necesita ni autorización ni siquiera consentimiento ("deberá siempre permitir") se halle en contradicción con el artículo 87.2 LOPJ.

Distinto es el caso de la entrada de la Administración tributaria con objeto de ejecutar forzosamente uno de sus actos, lo cual nos traslada momentáneamente fuera de nuestro ámbito de estudio hasta la normativa recaudatoria, incursión que nos vamos a permitir para ilustrar la estructura dual del artículo 87.2 LOPJ. En este caso sí que el supuesto se encuentra completamente dentro del contenido en esta norma, y por tanto no parece que el nuevo artículo 130 de la LGT cumpla todas las exigencias que de él se derivan ("... los Jueces de Instrucción autorizarán ...la entrada en el domicilio del deudor, siempre que se manifieste por los órganos de recaudación haber perseguido cuantos bienes sea posible trabar sin necesidad de aquella entrada), puesto que parece quedar fuera del ámbito garantizador la protección de aquellos otros lugares de acceso dependiente, frente a los cuales la autotutela administrativa ha quedado limitada.

Sin embargo, con una formulación negativa y

---

que las actividades privadas sometidas a inspección regular tienen lugar, entiendo que no es necesario permiso alguno de las persona física o jurídica del titular. Y ello por la sencilla razón de que, cuando menos ante la Administración inspeccionante, no existe intimidad alguna que proteger en el área en que aquella tiene conferida legalmente la inspección". "La inviolabilidad domiciliaria ..." Op. cit. pág. 62.

sumergida en un complejo precepto, el nuevo Reglamento General de Recaudación, aprobado por Real Decreto 1684/1990, de 20 de diciembre, intenta ajustarse al mandato de la LOPJ. Así, en el número 4 del artículo 115 se extiende el ámbito de protección respecto al artículo 130 de la LGT, aunque no terminan de emplearse correctamente los conceptos de entrada domiciliaria y locativa : "Finalizada la traba de bienes para la que no sea necesaria la entrada en el domicilio o en los restantes edificios o lugares de acceso dependiente del consentimiento de su titular (hasta aquí es escrupulosamente correcta la formulación) ... se solicitará del Juez de Instrucción autorización para la entrada en el domicilio en que se encuentren (aquí debería continuar la proposición iniciada incluyendo también aquellos otros lugares de acceso dependiente del consentimiento).

La delimitación entre el domicilio y el resto de las dependencias en las que la Inspección puede ingresar sin autorización, no presenta demasiadas dificultades de identificación en el caso de las personas físicas (124), pero es indudable que el concepto de domicilio de las personas jurídicas es tan vago y difuso que, de no poder establecerse una distinción entre el domicilio y el resto de locales y dependencias , puede carecer de

---

<sup>124</sup> Llevando a su extremo esta distinción el artículo 39 .3 incluye un inciso según el cual "si la misma finca se destina a casa-habitación y al ejercicio de una actividad profesional o económica con accesos diferentes y clara separación entre las partes destinadas a cada fin, se entenderá que la entrada a las habitaciones dónde se desarrolle una actividad profesional o económica no lo es al domicilio particular".



operatividad incluso el propio pronunciamiento del Tribunal Constitucional que reconocía el derecho a la inviolabilidad domiciliaria de las personas jurídicas (125); por ello será necesario establecer un concepto de domicilio de la personas jurídicas que no haga ilusoria la distinción real y estructural que contempla el artículo 87.2 de la LOPJ. No parece sencillo ofrecer una solución con validez general, ni es el objeto de nuestro estudio, por ello dejamos el tema planteado aunque parece que uno de los criterios podría ser el grado de accesibilidad que presenten las dependencias.

#### 2.4.2.3.3. Facultades del Juez de Instrucción en la concesión de la autorización de entrada domiciliaria.

Ya en la Sentencia del Tribunal Constitucional de 17 de febrero de 1984 se rebatió uno de los argumentos formulados por Audiencia Territorial de Albacete que cuestionaba la eficacia de la intervención judicial en la concesión de la autorización porque "se convertiría en un automatismo judicial, porque se convertiría en un automatismo formal que, además, tampoco serviría para la finalidad de garantizar los derechos individuales afectados y que ello significaría desplazar al Juez de su natural campo de indagación con las facultades que le conceden a tal fin los artículos 546 de la Lecrim". El Tribunal Constitucional contesta rotundamente : "nada

---

<sup>125</sup> Esta sería la conclusión extrema en la que se situaba Guío Montero, y que podría salvarse con la distinción entre los valores de intimidad y propiedad para las personas jurídicas. Vid. supra nota 109.

autoriza a pensar que el Juez a quien el permiso se pide y competente para darlo debe funcionar con un "automatismo formal". No se somete a su juicio una valoración de la acción de la Administración, pero sí la necesidad justificada de la penetración en el domicilio de una persona".

De este modo se delimitan positiva y negativamente las facultades del Juez de Instrucción. En sentido negativo, no se trata de que este juez penal entre a conocer cuestiones reservadas a la jurisdicción contencioso-administrativa, analizando y enjuiciando la legalidad de la actividad de la Administración, la cual no queda en absoluto prejuzgada, también queda excluido como ya anunciábamos el juicio de optimización que determinaría el grado de acierto de la actuación administrativa. En sentido positivo, la resolución de autorización no se convierte en un automatismo formal porque lo que al Juez de Instrucción corresponde valorar es si lo que se solicita está en consecuencia y se ajusta a los fines del acto cuya ejecución se pretende.<sup>(126)</sup>.

Dentro de esta función jurisdiccional de protección de un derecho fundamental, el Juez de Instrucción podría denegar la autorización bien porque prima facie pudiera observarse el apartamiento del fin de la potestad de comprobación, por no ser requerido por autoridad competente en ejercicio de facultades propias, hipótesis extrema desde luego y difícil de encontrar, o bien

---

<sup>126</sup> Nieto, A. "Actos administrativos cuya ejecución ..." Op.cit. pág. 50.

podría denegarla como resultado del juicio de razonabilidad en que estrictamente consiste su actividad, actuando como garante del mandato de proporcionalidad. El Juez de Instrucción debe garantizar que esa irrupción en el ámbito de la intimidad se produce sin más limitaciones que las estrictamente necesarias y, en la motivación de la resolución debe contenerse la exposición de las apreciaciones que le conducen a autorizar o denegar la entrada. (127)

---

127 En este sentido quizá sea conveniente recordar un reciente Auto de la sala Tercera del Tribunal Supremo de 20 de diciembre de 1990, que ha tratado de salir al paso de la práctica de algunos órganos judiciales de convertir el requisito de la motivación en una actividad de simple relleno de fórmulas estereotipadas: "una cosa es la necesidad e incluso la conveniencia de introducir en la Administración judicial criterios de racionalización ... y otra cosa es desconectar del supuesto de hecho concreto, sin molestarse en razonar mínimamente su relación con los fundamentos jurídicos que sean de aplicación ... un impreso cumplimentado no puede considerarse suficiente a efectos de respetar el requisito inexcusable de la motivación, requisito sin el que no puede entenderse que se otorga una tutela judicial efectiva al justiciable al que se deniega su petición". Aunque el Auto refiere en concreto a las denegaciones de suspensión de ejecución de actos administrativos, consideramos que contiene afirmaciones de fuerza suficiente como para hacerlas extensivas, mutatis mutandi, a la resolución que examinamos, continúa así el Auto en cuestión: "No basta con reproducir la teoría general sobre la eficacia y eventual suspensión de los actos administrativos para luego afirmar o negar, sin más, que el supuesto de hecho que se discute no cumple los requisitos exigidos para dar la suspensión. Es necesario razonar suficientemente por qué el caso planteado en vía incidental encaja o no encaja en aquella doctrina general. Lo contrario implica una actuación arbitraria, y la arbitrariedad está prohibida a los poderes públicos (artículo 9.3 de la Constitución), por tanto también a los Tribunales de Justicia. Y por ello es necesario subrayar que el uso de impresos

#### 2.4.2.3.4. Aplicabilidad de un criterio de subsidiariedad respecto a la denegación del consentimiento.

Precisamente en ese juicio de razonabilidad el Juez de Instrucción debe observar las circunstancias concurrentes para poder pronunciarse sobre la necesidad de autorizar la entrada domiciliaria. Y en este punto se hace preciso fijar el sentido de una de las variables decisivas cuyo sentido, en principio, no viene determinado por la normativa tributaria. El mandato de proporcionalidad cobra un sentido radicalmente distinto, según se interprete que el defecto del consentimiento del titular que obliga a obtener la autorización debe interpretarse en todo caso como "contra consentimiento", en cuya línea parece situarse el artículo 141 LGT (cuando "se opusiere), o si, como parece sugerir la dicción reglamentaria, se extiende a todos aquellos supuestos en que "no mediare consentimiento del intere-

---

tendentes a racionalizar -en este caso a simplificar- el trabajo de los Tribunales no es lícito ni legítimo si no se guardan escrupulosamente aquellas garantías cuyo respeto viene exigido por ese derecho de contenido complejo que es el derecho a una tutela judicial efectiva. Entre estas garantías se encuentra, precisamente, la motivación de la decisión adoptada... Resumir el derecho aplicable y a renglón seguido decir, sin más, que no se dan los requisitos para otorgar la suspensión solicitada no es motivar, y ello vicia radicalmente aquella decisión".

Auto comentado por García de Enterría, E. "La nueva doctrina del Tribunal Supremo sobre medidas cautelares: la recepción del principio del fumus boni iuris (Auto de 20 de diciembre de 1990 y su trascendencia general)". Civitas Revista Española de Derecho Administrativo, Nº 69, 1991.

sado", bien por haberse negado, bien por no haberse solicitado. La cuestión es muy importante porque de ella depende la admisión o no de unas relaciones de subsidiariedad en el ejercicio de las potestades de comprobación, que obligarían a la Inspección a acreditar ante el Juez un previo intento fallido de entrada domiciliaria.

La cuestión se planteó en la práctica y el Auto de 19 de septiembre de 1989, del Juzgado de Instrucción nº 15 de Madrid, el cual afirma que "la solicitud de autorización judicial de entrada debe efectuarse en defecto de consentimiento expreso del titular del domicilio. Pero ello no impide que, tratándose en suma de adoptar una medida cautelar, cual es el aseguramiento de una resolución administrativa, dicha Autoridad pueda, en previsión de una hipotética pero probable negativa del titular del domicilio dirigirse previamente a la Autoridad judicial competente para obtener la autorización pertinente. El Juez, a la vista de la resolución administrativa y de la mayor o menor posibilidad de frustración del objeto de la entrada, caso de transcurrir un espacio de tiempo entre la negativa expresa del titular y la resolución judicial, puede autorizar la entrada siempre que, obviamente, su utilización venga condicionada a una negativa de aquél".

Este auto no nos parece enteramente correcto en sentido técnico jurídico, respecto a la vinculación que intenta establecer entre entrada domiciliaria y adopción de medidas cautelares nos remitimos al tratamiento de las mismas que efectuaremos en el capítulo siguiente, pero resulta cuanto menos evidente que tal vinculación

era innecesaria puesto que el Juzgado de Instrucción podía haberse limitado, a relacionar la entrada con la facultad de reconocimiento; y en cuanto al aseguramiento de la "resolución administrativa" que intenta preservar está ofreciendo al recurrente un argumento de alegación, que efectivamente encontramos en el recurso que se interpuso contra este auto ante el Tribunal Constitucional, el cual se resolvió por Auto de 26 de marzo de 1990.

En sus alegaciones el recurrente trata de insistir en la subsidiariedad que, a su juicio, debiera presidir el recurso a la autoridad judicial, al tiempo que advierte de que no se trata de ejecutar resolución administrativa alguna, sino de iniciar unas actuaciones inspectoras: "El recurrente no lo niega ( que el acceso estaba respaldado por uno de los dos posibles títulos habilitantes constitucionalmente requeridos para justificar la trasgresión de la inviolabilidad domiciliaria) pero afirma que la Inspección de los Tributos obtuvo tal título habilitante de modo irregular y constitucionalmente inaceptable, pues, a su decir, en lugar de personarse directamente en su domicilio provista de la autorización judicial, debió, como así resulta del artículo 39.4 del citado Reglamento, personarse antes sin tal autorización, requerir expresamente al interesado su consentimiento y sólo ante la negativa de éste, solicitar del Juzgado la autorización oportuna para entrar y registrar el domicilio, que, por lo mismo fue otorgada de modo incompatible con las garantías constitucionales y sin reparar, con un automatismo reprochable, en que el actor no había sido

notificado de procedimiento tributario alguno seguido en su contra ni había podido, por ello, exponer las razones de su eventual negativa para su ponderación por el Juzgado de Instrucción antes de que éste dictase el Auto de entrada y registro".

Nótese que se está cuestionando la constitucionalidad, y por ende la legalidad, de la iniciación por personación directa. Más arriba habíamos advertido nuestra impresión de que la actual regulación de este modo de iniciar las actuaciones cobra todo su sentido por referencia a la doctrina que sienta el Tribunal Constitucional y que inmediateamente vamos a ver; también habíamos tratado de demostrar que la operatividad de esta iniciación excepcional es bastante reducida a menos que la Inspección pretenda hacer uso de la entrada como facultad instrumental en el ejercicio de la de registro o reconocimiento. Y precisamente vamos a ver cómo toda la argumentación del Tribunal Constitucional, prescindiendo de consideraciones más dudosas sobre adopción de medidas cautelares, se asienta sobre la consideración de una entrada seguida de reconocimiento, cuyas posibilidades de éxito otorgan las claves de la relación de proporcionalidad.

El Tribunal Constitucional niega que "la autorización judicial para la entrada de la Inspección haya de ser siempre y en todo caso posterior (y subsidiaria) al previo requerimiento del consentimiento de su titular y la subsiguiente negativa de éste. Nada impide que atendiendo a las circunstancias de cada caso, que el Juez debe ponderar, pueda autorizarse la entrada en el

domicilio sin previo aviso de su titular ...Sostener, como hace el demandante de amparo, que el requerimiento y la negativa del titular son condición necesaria de la eficacia habilitante de la resolución judicial, y de su mismo pronunciamiento, sería tanto cómo mantener que el Auto de entrada y registro sólo surte tales efectos, y únicamente puede ser dictado, contra el consentimiento del interesado, pero no en defecto del mismo. Frente a esta interpretación ... se impone con claridad que la finalidad de la previsión del requerimiento no es tanto la de subordinar la expedición de la autorización judicial a la manifestación de la prohibición del titular del domicilio, como la de no tener por permitida la entrada domiciliaria sin que sea realmente consentida por su titular, a menos que, cualquiera que sea la actitud de éste, medie autorización judicial".

Con esta postura del Tribunal Constitucional se está desplazando hasta los Juzgados de Instrucción, órganos no especializados en materia tributaria, la extraordinaria responsabilidad de valorar cuales son las circunstancias que, una vez ponderadas, justifican la iniciación de unas actuaciones mediante personación directa en el domicilio del obligado tributario con objeto de efectuar un "reconocimiento de bienes, despachos, instalaciones o explotaciones" (128). El problema

---

<sup>128</sup> Que la proporcionalidad viene definida por los objetivos que se pretendan de esta actuación de registro, lo demuestra tanto el Auto del Tribunal Constitucional como, incluso, el anterior del Juzgado de Instrucción. El Tribunal Constitucional afirma que "la eficacia de la actuación de la Administración tributaria -que es uno de los principios a que debe responder la



va a ser determinar cuales son las magnitudes que justifican este actuar administrativo.

En cualquier caso, pueden extraerse dos consecuencias finales derivadas de esta situación. La primera que la previsión del artículo 39.4. -"cuando la entrada y reconocimiento se refieran a un domicilio particular se requerirá expresamente del interesado si consiente el acceso, advirtiéndole de sus derechos"- queda convertida en un ejercicio de retórica por parte de unos actuarios que, de inmediato, pueden ostentar la autorización judicial previamente solicitada y obtenida. La segunda consecuencia, que conectando lo expuesto hasta ahora, la personación directa que el artículo 30. 2 autorizaba a la Inspección "cuando ésta lo estime conveniente", debe interpretarse según esta relación de proporcionalidad, al menos en cuanto se pretenda un ejercicio sorpresivo de la facultad de reconocimiento. Y , por

---

actuación de la Administración Pública (artículo 103.1 CE), si la investigación de la Inspección de los Tributos, que precisamente pretendió, según se indica en la solicitud de autorización judicial, personarse sin previo aviso, hubiera de aplazarse aún estando provista de una autorización judicial, hasta la constancia formal de la denegación del consentimiento del titular del domicilio que éste podría postergar sine die o dificultar en extremo".

El Juzgado de Instrucción, previamente, había declarado que "en el caso de autos, la finalidad específica de la actuación administrativa, centrada en síntesis en comprobar si en el domicilio del recurrente se contenían obras artísticas (y su finalidad) podría haber resultado frustrada (ello en términos de mera posibilidad y nunca de observación) de conocer el titular el objeto de la entrada y de disponer de un plazo de tiempo suficiente para ocultar los efectos objeto del expediente).

tanto, si en el caso de entrada domiciliaria el obligado tiene derecho a a conocer la motivación de la resolución que lo autoriza, para el acceso al resto de lugares no domiciliarios debiera preverse la posibilidad de que tuviera acceso al menos a conocer cuál es el razonamiento administrativo que justifica este modo intempestivo de proceder, ante lo cual reiteramos las deficiencias reglamentarias en orden a las exigencias de motivación.

CAPITULO 3 : LA NATURALEZA DE LAS ACTUACIONES INSPECTO-  
RAS DE COMPROBACION E INVESTIGACION.

### CAPITULO 3 : LA NATURALEZA DE LAS ACTUACIONES INSPECTO- RAS DE COMPROBACION E INVESTIGACION.

Habíamos mencionado páginas atrás el engarce lógico entre las funciones de comprobación e investigación y la de liquidación -en un posterior capítulo examinaremos con detenimiento los presupuestos de las actuaciones liquidadoras de la Inspección de los Tributos tras la reforma del artículo 140 de la Ley General tributaria operada en 1985-; de ahí que quepa afirmar que la comprobación opera esencialmente como instrumento puesto al servicio del acto liquidatorio final, Saíenz de Bujanda (1) advertía que lo que con ella se persigue es "que la determinación definitiva de las deudas tributarias se lleve a cabo por la Administración con un conocimiento preciso de los hechos imponibles que generan las correspondientes obligaciones".El mismo autor continuaba afirmando que el contenido de la comprobación tal y como lo describe el artículo 109 de la Ley General Tributaria "podría condensarse en una fórmula alusiva a la verificación de los hechos imponibles que se declaren, contemplados en su pluralidad de elementos -objetivo y subjetivo- y de aspectos -material, espacial, temporal y cuantitativo".

El nexo lógico entre comprobación e investigación y liquidación viene exigido precisamente por la absoluta ausencia de discrecionalidad por parte de la Administración en el momento de emanación de ésta última; por

---

<sup>1</sup> Saíenz de Bujanda, Fernando."Notas de Derecho Fianciero...".Op. cit. pág.165.

cuanto la liquidación entraña siempre un pronunciamiento administrativo sobre la cuantía del débito tributario, y resulta claro que la Administración no puede sino determinar la deuda tributaria en la medida en que concurren los presupuestos dispuestos por la ley. De ahí que, como actividad previa a este pronunciamiento administrativo se articule una fase al término de la cual la Administración pueda hallarse en condiciones de afirmar la existencia y la medida de los presupuestos del tributo.(<sup>2</sup>)

Si lo que se pretende es alcanzar una certeza sobre estos aspectos para poder fundamentar la legalidad de los actos de imposición, no puede negarse su naturaleza reconstructiva, y ha sido este carácter de actos de instrucción y su similitud con la actividad probatoria la que ha levantado grandes discusiones doctrinales de las que pasamos a ocuparnos.

---

<sup>2</sup> La doctrina coincide pacíficamente en que es la aplicación del principio de legalidad en materia tributaria la que exige esta fase de comprobación. Vid, entre otros, Palao Taboada, C. "La prueba en el procedimiento de gestión tributaria", Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma (Homenaje a Fernando Sáinz de Bujanda), Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991, pág.1450.; Pita Grandal, Ana María, "Prueba, medios de prueba y Valoración en el procedimiento de gestión tributaria. Comentario al artículo 115 de la L.G.T.", Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma (Homenaje a Fernando Sáinz de Bujanda), Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991, pág.1476.

### 3.1. Posiciones ante la naturaleza de la actividad de comprobación.

En España se entabló una cierta polémica acerca de la naturaleza probatoria que cabía atribuir a la actividad que la Administración tributaria desarrolla en el ejercicio de su función de comprobación; discusión alentada por la apreciable similitud entre ésta y los períodos de instrucción de los procesos jurisdiccionales, y, en no corta medida, por la dicción del artículo 114 de la Ley General Tributaria: "tanto en el procedimiento de gestión como en el de resolución de reclamaciones, quien haga valer su derecho, deberá probar los hechos normalmente constitutivos del mismo".<sup>(3)</sup>

---

<sup>3</sup> Resulta sobradamente conocido el trabajo del profesor Palao Taboada (C. "Naturaleza y estructura en el procedimiento de gestión". Op.cit.), en que exponía sus críticas hacia la que él entendía insuficiente comprensión de la naturaleza del procedimiento de liquidación que había conducido a doctrina y legislación a incluir la comprobación tributaria en la concepción probatoria. A su juicio, este error deviene del paralelismo que se ha establecido entre el procedimiento de aplicación de los tributos y los procesos jurisdiccionales, concibiendo aquél como algo sustancialmente distinto de cualesquiera otros procedimientos administrativos. "La Administración cuando aplica la ley impositiva no prueba en sentido estricto los hechos que justifican la emanación del acto de liquidación sino que comprueba (¡accerta!) que se han dado los presupuestos que la legitiman... Serán después los órganos jurisdiccionales, administrativos o contenciosos, los que verifiquen a posteriori la corrección de la comprobación realizada por la Administración y en esta instancia es donde tanto Administración como administrados o contribuyentes deben probar, aquí sí,

sus alegaciones a favor y en contra de la legitimidad o ilegitimidad de la actuación administrativa". En coherencia con esta concepción el profesor Palao continuaba afirmando "La Administración puede utilizar con ocasión de la comprobación de los presupuestos de la legitimidad de sus actos medios de prueba semejantes a los procesales, pues tales medios son comunes a cualquier actividad de conocimiento humano, pero los principios jurídicos por los que se rige esta utilización son distintos de los que presiden la prueba procesal ("Naturaleza y estructura..." Op. cit. págs. 20-23).

Recientemente, el profesor Palao reitera su teoría en "La prueba en el procedimiento de gestión tributaria...", Op. cit. págs. 1449-1460

En el mismo sentido Sanchez Serrano entiende que "conviene hacer constar que, en vía de gestión, no se realiza una auténtica actividad probatoria. En esta vía administrativa, más que de "prueba" debe hablarse de "comprobación" en sentido amplio, de "determinación" o "fijación" de hechos o, simplemente una actividad instructora". (Sanchez Serrano, L. Comentarios a la Leyes.. Op. cit. pág. 154.).

Frente a esta concepción que niega la existencia de una auténtica prueba en las fases de gestión tributaria, un considerable número de autores entienden que en la gestión tributaria se realiza una actividad de prueba en sentido auténtico, denunciando que el problema se está reduciendo a una cuestión semántica a la que se pretende dotar de trascendencia jurídica: lo que en el proceso se denomina o incluye en la noción de prueba, corresponde en el procedimiento de gestión tributaria a la noción de comprobación. (Pita Grandal, Ana M<sup>a</sup>. "Introducción al estudio de la prueba en el procedimiento de gestión tributaria". CREDF nº 54, pág. 271). También reitera su posición esta autora en el reciente trabajo "Prueba, medios de prueba..." Op. cit. págs. 1461-1482.

Partiendo de esta admisión de la actividad probatoria fuera de las actuaciones jurisdiccionales, por entender que su esencia jurídica y función técnica se dan en cualquier procedimiento, son varios los autores que como Mantero ( Vid. Mantero Saénz, A. Procedimiento en

Acerca de esta cuestión consideramos prioritario realizar una serie de consideraciones preliminares desde las que trate de evitarse, en la medida de lo posible, equívocos de base.

### 3.1.1. Los distintos niveles consecuencia de las actuaciones comprobadoras e investigadoras.

En primer lugar hay que tener en cuenta una fundamental distinción de los dos planos consecuencia de la actividad de comprobación: por un lado, su resultado condiciona la facultad de incidir unilateralmente en la esfera de los particulares mediante la liquidación; por otro, esta actividad de constatación puede poner de manifiesto una presunta comisión de infracciones tributarias o, incluso, de delitos fiscales.

De acuerdo con nuestro ordenamiento actual, las actuaciones de comprobación e investigación no son propiamente un procedimiento de naturaleza sancionadora aunque de su resultado pueda deducirse la incoación de un expediente en que sí se califique de ilícito el

---

la Inspección. Op. cit. pág. 493-494. Del mismo autor, "La función inspectora tributaria". CREDF nº 41, 1984.), Pita Grandal o Caro Cebrián (Vid. Caro Cebrián, A. "La prueba en el procedimiento de gestión tributaria: Nueva aproximación", Carta Tributaria Monografías, nº 38, 1986.), entienden que en el ejercicio de sus funciones comprobadoras los órganos de la Inspección realizan una actividad probatoria en sentido propio puesto que éste sería el único medio de acceder al conocimiento de la realización concreta del hecho imponible y de la cuantía de la obligación que se deriva de dicha realización.



comportamiento del obligado tributario. No debe dejarse de lado esta precisión, a pesar de que en la realidad actual suele calificarse a las actuaciones inspectoras como "antesala" de la imposición de sanciones, pues de esta distinción básica depende la articulación del sistema de garantías aplicable en cada caso.<sup>(4)</sup> De acuerdo con esta distinción, la cuestión de los mecanismos de defensa del particular debe afrontarse a partir de un planteamiento coherente y riguroso de la eficacia y valor probatorio de los resultados de las actuaciones inspectoras fuera de su propio procedimiento, pero no tratando de aplicar los mismos principios rectores a los dos planos mencionados.

---

<sup>4</sup> Aunque sobre este punto nos extenderemos más adelante, queremos anticipar aquí parte de la doctrina contenida en la Sentencia de la Audiencia Provincial de las Palmas de 14 de diciembre de 1989 en la que se insiste sobre este punto: "Es cierto que el Tribunal Constitucional ha ido impartiendo la doctrina, ya desde las importantes SS de 28 de julio de 1981 y 21 de abril de 1982, que consiste en afirmar que el fundamental derecho a la presunción de inocencia establecido en el artículo 24 de la CE, no puede entenderse reducido al estricto campo del enjuiciamiento de conductas presuntamente delictivas, sino también al de la adopción de cualquier resolución tanto administrativa como jurisdiccional, que se base en la condición o conducta delictiva de las personas, de cuya apreciación se derive un resultado sancionador para las mismas o limitativo para sus derechos; pero es que, en este caso ..., no se ha desarrollado procedimiento administrativo sancionador alguno, no ha recaído resolución sancionadora alguna en la que hubiera debido seguirse la doctrina del TC antes expresada, sino que tiene por objeto y se limita a recoger todos los datos y circunstancias relativos a la liquidación de un determinado tributo referido a un sujeto imponible, concluyendo, en su caso, el procedimiento con su remisión al Delegado de Hacienda".

En segundo término, dejando ya a un lado esa eventual proyección de las actuaciones de comprobación e investigación en procedimientos sancionadores -incluso en procesos penales por delito fiscal, puesto que sí cabe predicar homogeneidad de principios en la imposición de sanciones de naturaleza penal y administrativa-, todavía cabe examinar la actividad de comprobación e investigación desde otra doble perspectiva: de un lado, hemos visto cómo la función de comprobación tiene un lugar netamente instrumental respecto a la práctica de la liquidación definitiva, en consecuencia cabría analizar la naturaleza de estas actuaciones en cuanto que presupuesto de la emanación de este acto administrativo; de otro lado, en sede de reclamaciones, las actuaciones de comprobación e investigación tendrán unos efectos jurídicos propios y habrá que examinar hasta qué punto su resultado se encuentra amparado por la presunción de legalidad de los actos administrativos.

Acerca de esta distinta relevancia jurídica que unas mismas actuaciones pueden desplegar en distintos niveles, Tesauro (5) empleaba la ilustrativa expresión de que el proceso tributario (comprendiendo tanto las fases de gestión como las de reclamación) se significa por una peculiaridad: la de ser un proceso cuya instrucción es de segundo grado. La instrucción de las fases de resolución de reclamaciones sería así una instrucción secundaria, porque una instrucción primaria habrá sido desarrollada previamente por la Administración en el

---

<sup>5</sup> Tesauro, F. "Le presunzioni nel processo tributario", Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze, 1986 I, pág.189.

procedimiento, en razón de la cual se habrá emitido el acto administrativo.

Desde estas bases nos proponemos examinar la naturaleza jurídica de la actividad de comprobación e investigación pues consideramos que, en cierto modo, la cuestión ha llegado a un punto muerto en nuestra doctrina.

### 3.1.2. Función histórico-reconstructiva de la comprobación.

A lo largo de todo el trabajo venimos reiterando que el fundamento constitucional de las actuaciones de comprobación e investigación se localiza en el artículo 31.1 de la Constitución; de acuerdo con los principios de igualdad y capacidad económica el acto de liquidación, para no incurrir en arbitrariedad, debe estar fundado en una demostración de los presupuestos de la imposición tendencialmente orientada a la obtención de una verdad material. Es necesario, pues, subrayar la necesidad, aún dentro del particular mecanismo que vamos a estudiar, de que se realice un juicio histórico en el que se determine la existencia y la magnitud de los presupuestos del tributo. La fiabilidad exigida a los instrumentos demostrativos se encuentra siempre influenciada por los márgenes de duda compatibles con los intereses en juego, cuanto más se consiente el recurso a demostraciones menos fiables, tanto más emerge un grado de incertidumbre no siempre tolerable en vista de los intereses en juego; por ello, examinando los principios

materiales y formales que concurren en el fenómeno de la imposición, puede afirmarse que el anterior juicio histórico se dirige, en principio, en la comprobación tributaria a la adquisición por parte de la Administración de una certeza sobre la base imponible y demás elementos relevantes para determinar el importe de la deuda tributaria. Así Génova Galván (6) afirmaba que en la comprobación tributaria lo que se realiza es un juicio sobre certeza, tratando de alcanzar el órgano administrativo la certeza frente a una proposición que se formula con relación a un hecho.

### 3.2. Análisis de los principios y efectos de la actividad de comprobación.

A partir de aquí, nos parece preferible plantear cuáles son los principios por los que se rige esta particular actuación de la Inspección de los tributos, y cuales son los efectos jurídicos de la misma; sólo entonces nos parece oportuno pronunciarnos acerca de la conveniencia de atribuir le naturaleza "probatoria" o simplemente "comprobatoria". Pensamos que de otro modo la cuestión puede quedar reducida a un problema puramente semántico, pues parece irrelevante emplear un término u otro sin una especificación clara de cual es el contenido jurídico que al mismo se asigna.

En muchas ocasiones se ha argumentado la naturaleza probatoria de la comprobación, rebatiendo así la tesis del profesor Palao Taboada, a partir de la

---

<sup>6</sup> Génova Galván. La estimación indirecta. Op. cit. pág. 54.

posible admisión de una prueba "extraprocesal"; es evidente que si con este término se alude a los esquemas lógicos de demostración del hecho, éstos no cambian en los supuestos en que tal determinación comience a producirse en un acto preprocesal; aunque fuera del proceso, para la identificación de la norma y su aplicación al caso concreto resulta necesaria una reconstrucción histórica del supuesto de hecho y, en este sentido, podría considerarse correcto afirmar que la materia probatoria no se agota en sede jurisdiccional, sino que es un instrumento elemental no tanto del proceso cuanto del derecho.(7)

Sin embargo, a nuestro entender, tales argumenta-

---

7 En este sentido, Pita Grandal acude a la doctrina procesalista para demostrar tal admisibilidad partiendo de la premisa lógica de que "las pruebas son instrumento necesario para el conocimiento de los hechos y por eso para todo el actuar jurídico". Las conclusiones que extrae de esta doctrina son las siguientes:

a) Las pretensiones a través de las que actúa el derecho exigen verificación de su valor. A esa verificación sirve la prueba.

b) La eficacia de las pruebas se manifiesta también fuera del proceso. Las pruebas constituyen un instrumento necesario para todo el actuar jurídico porque las afirmaciones que se verifican a través de las pruebas también pueden formularse ante personas o entidades no judiciales.

c) No obstante, la eficacia de la prueba fuera del proceso vendrá determinada por la solución que el ordenamiento jurídico adopte. Es decir, que será el propio ordenamiento el que determine que las pruebas puedan estar dirigidas a otros sujetos fuera del proceso, con el fin de integrar hipótesis legales productivas de efectos sustanciales.

ciones no son suficientes para rebatir las tesis de quienes niegan naturaleza probatoria a la comprobación e investigación tributarias; este planteamiento sí que operaría el efecto de reducir la cuestión a una pura cuestión semántica por cuanto en ningún momento se niega la necesidad de llevar a cabo un juicio histórico, ni la identidad de los medios utilizados pues éstos son "comunes a cualquier actividad de conocimiento humano"<sup>(8)</sup>, sino que lo que las concepciones no probatorias pretenden poner de relieve son las profundas diferencias entre el sentido jurídico, principios y efectos de esta actividad demostrativa de los órganos inspectores y aquella desarrollada ante un órgano jurisdiccional. Desde esta perspectiva nos parece que las concepciones probatorias no han alcanzado conclusiones ulteriores a la afirmación de que existe una identidad material, que no se rebate, entre la actividad demostrativa en uno y otro caso; por ello consideramos más incisivas las teorías que han insistido en las particularidades jurídicas de las actuaciones comprobadoras de la Administración de los Tributos.

La cuestión es importante porque tanto la Ley General Tributaria como el Reglamento General de Inspección realizan frecuentes alusiones a la prueba; aparte de los artículos 114 a 119 de la Ley General Tributaria que regulan la prueba tanto en el procedimiento de gestión como en el de resolución de reclamaciones, es el RGI el que contiene rotundos preceptos que parecen afirmar la naturaleza probatoria que desarrolla

---

<sup>8</sup> Palao Taboada, C. "Naturaleza y estructura ...". Op. cit. pág. 23.

la Inspección en sus actuaciones de comprobación e investigación. Así el artículo 20.1 faculta para que tales actuaciones puedan desarrollarse "donde exista alguna prueba, al menos parcial, del hecho imponible"; y, muy especialmente, resultan significativos los artículos 36.1 ("en la actuaciones de comprobación e investigación, los obligados tributarios ...deberán también aportar a la Inspección cuantos documentos o antecedentes sean precisos para probar los hechos o circunstancias mencionadas en sus declaraciones...), y 42 ("las actuaciones inspectoras se darán por conclusas cuando, a juicio de la Inspección, se hayan obtenido los datos y pruebas necesarios para fundamentar los actos de gestión que proceda dictar...)

Ante esta situación recobra plena vigencia la clásica cita de Blumensteien (9), según el cual la diferencia fundamental entre la actividad de determinación en el procedimiento de comprobación y los medios de determinación que están a su servicio y la actividad de instrucción probatoria y los medios de prueba en el procedimiento procesal consiste "en su destino y en su significado jurídico". Los medios de determinación de la comprobación no tiene pues un significado jurídico formal, sino sólo valor informativo; "solamente en un posterior procedimiento jurisdiccional asumen aquéllos el carácter de medios de prueba. Por eso si en las leyes impositivas se habla de medios de prueba, de carga de la prueba o de producción de las pruebas, ello tiene

---

<sup>9</sup> Blumenstein. Trad. italiana. Sistema di Diritto delle imposte, Ed. Giuffré, Milano, 1954, págs 381 y 382. Cita tomada del estudio preliminar de Palao taboada.

siempre sólo el significado que acabamos de definir y no se puede en tales casos hablar de un verdadero y propio procedimiento de instrucción probatoria".

### 3.2.1. Aplicabilidad del sistema de garantías del artículo 24 de la Constitución a las actuaciones de la Inspección.

Tras la Constitución de 1978 la cuestión ha adquirido un singular relieve puesto que, de calificar como probatoria la actividad de comprobación e investigación, se plantea de inmediato la aplicabilidad en la gestión tributaria del sistema de garantías procesales establecido en el artículo 24 de la misma.

Las particularidades de la instrucción que la Inspección realiza, como fase previa a la liquidación definitiva, han sido advertidas y señaladas por significativas sentencias; ya la Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de junio de 1986 se expresaba en los siguientes términos: "Debe rechazarse la pretensión del apelante, de trasladar al procedimiento administrativo los principios proclamados respecto del proceso judicial, ya que es dentro del proceso dónde actúan los jueces y tribunales, únicos órganos a los que se refiere el artículo 24 de la Constitución... Sin que sea admisible la tesis del apelante, que acudiendo a una generalización no aceptable afirma que la actividad de Inspección es parecida a la de los Jueces de Instrucción en fase sumarial de un proceso penal, siendo aplicable a esta actuación inspectora las normas que rigen los procedimientos penales según lo dispuesto en el artículo 24 de



la Constitución. Esto que parece claro en el pensamiento del apelante, no lo dice el artículo 24 de la Constitución, ni puede ser alegado ante un Tribunal de Justicia como motivo para fundamentar este proceso especial". Posteriormente, la Sentencia de la Audiencia Provincial de las Palmas de 14 de diciembre de 1989 establece en su fundamento jurídico primero, b): "el segundo alegato defensivo, en este orden, consiste en entender que las actuaciones son nulas porque la prueba ha sido obtenida ilícitamente. Estima la defensa que el informe remitido por la Inspección General Financiera y Tributaria del Ministerio de Economía y Hacienda se basa en declaraciones del procesado y entrega de documentos realizados a través del procedimiento de Inspección Tributaria conculcando el derecho a la presunción de inocencia, a no declarar contra sí mismo y a no declararse culpable, pues se han realizado sin notificar al procesado los derechos fundamentales que la propia LECrim reconoce a toda persona sometida a un proceso. Más tales declaraciones y entrega de documentos fueron realizados en el ámbito de una actuación administrativa y conforme a sus propias reglas, las del procedimiento de Inspección de Tributos, procedimiento administrativo al que no se puede aplicar por extensión las especiales garantías establecidas en la LECrim., porque ni se trata de un proceso penal ni en su ámbito se va a practicar actividad probatoria alguna que tenga la virtualidad de destruir la presunción de inocencia en un proceso penal, porque para ello se requiere que la prueba haya sido practicada en el acto del juicio oral o en la fase sumarial en determinados supuestos y con los requisitos y garantías establecidos por la LECrim. para las diligencias sumariales".

El inconveniente de calificar de probatoria a la actividad que desarrolla la Inspección de los Tributos se plantea a la hora de determinar cuales son los principios y efectos por los que tal actividad se rige. Habíamos advertido que no veíamos inconveniente a considerar que la actividad de comprobación se encuadra en una genérica actividad demostrativa, instrumento común a todas las ramas del Derecho, pero si se prefiere mantener esta calificación debe insistirse en el sentido material con que se utiliza puesto que, cómo estas sentencias recuerdan, el sistema legal y constitucional aplicable a los procesos dónde se realiza auténtica actividad probatoria no es trasladable al ámbito que nos ocupa (10).

---

10 En la doctrina italiana ya Santamaría había advertido la coincidencia material entre las actividades de instrucción procesal y la previa a la emanación del acto de liquidación. Teniendo en cuenta la distribución de funciones en el ordenamiento italiano entre la policía judicial y la policía tributaria destacaba este autor como la primera está destinada a confluir en un proceso penal, mientras que la policía tributaria desarrolla la función de controlar la observancia de las leyes en materia tributaria con objeto de prevenir y denunciar las evasiones e infracciones tributarias. En base a este argumento atribuía el carácter de represivo a la actividad de la policía judicial mientras calificaba de preventiva la función de la policía tributaria.

De forma que, ante esta identidad material, el único criterio distintivo en orden a determinar las diferencias entre ambas sería el relativo a la diversa función y finalidad de cada una de ellas. En particular, la actividad de la policía judicial es actividad procesal en el sentido de que está destinada a confluir en un proceso (penal). Por tanto se trata de una actividad inmediatamente conexa y preordenada a la actividad jurisdiccional (instrucción y juicio).

---

En cambio, la actividad de la policía tributaria es actividad procedimental en el sentido de que constituye un procedimiento en el seno del más amplio procedimiento de imposición, en el cual se presenta como actividad instructoria (con función y estructura instructoria) y se encuentra por tanto finalísticamente orientada al acto de liquidación, cuya emisión constituye el momento esencial del procedimiento de imposición. La actividad de la policía tributaria no es procesal en el sentido de que no está conectada y preordenada al proceso tributario, y por tanto no necesariamente está destinada a confluir en él.

El aspecto más significativo de esta distinción reside en determinar hasta dónde alcanza, en cada uno de los supuestos, el poder de incidir unilateralmente en la esfera de libertad de los ciudadanos. El fundamento constitucional de las actividades de inspección de la policía judicial se situaría en los artículos 13 y 14 de la Constitución italiana que exigen, respecto a las limitaciones del derecho a la inviolabilidad del domicilio, la concurrencia de extraordinaria necesidad y urgencia. Mientras que, por lo que respecta a la actividad de la policía tributaria, es el artículo 14, apartado 3 de la Constitución el que ofrece fundamento constitucional a las actuaciones de comprobación e inspección por motivos de sanidad y de seguridad pública o con fines económicos y fiscales, las cuales se encontrarán reguladas en leyes especiales. Tales poderes se sitúan por tanto en el ámbito de la actividad pública y corresponden a las potestades públicas; en cuanto fase de un procedimiento administrativo, son actos procedimentales.

De ello se deriva la diversa disciplina garantística de ambas actuaciones, lo cual encuentra su justificación en la mayor tutela constitucional limitada, y aquí coincide con el tenor de las sentencias de nuestros tribunales reseñadas, "a aquellos procedimientos instructorios, o preinstructorios estrechamente conectados y conducentes a la actividad jurisdiccional", mientras que tal tutela no se extiende a la verificación e investigación, las cuales constituyen "actividad administrativa dirigida a comprobar el cumplimiento de

Dichas sentencias realizan esta declaración a nivel de principio, lo que vamos a tratar de ofrecer con el planteamiento de una concepción no probatoria es una descomposición de sistema legal y constitucional relativo a la prueba para examinar por separado la posibilidad o imposibilidad de trasladar cada uno de sus principios y efectos a la actividad de comprobación tributaria. De este modo, vamos a intentar presentar una contrastación sistemática entre las situaciones jurídicas ante las actuaciones inspectoras y los distintos derechos fundamentales que se agrupan en el artículo 24 de la Constitución.<sup>(11)</sup>

---

las obligaciones impuestas por la ley".

Sobre estas cuestiones vid. Santamaría, B. Le Ispezio-  
ni tributarie. Ed. Giuffré, Milano, 1977, págs. 64-71.

<sup>11</sup> Conviene tener presente en el desarrollo de los siguientes apartados el concepto jurídico-constitucional de indefensión, formulado por el Tribunal Constitucional en su sentencia 48/1984, de 4 de abril.

Dentro del artículo 24 de la CE ocupa un lugar central la "indefensión", cuya interdicción constituye una especie de cláusula o fórmula de cierre.

Esta indefensión engloba, en sentido amplio, a todas las demás violaciones de derechos constitucionales que puedan colocarse en el marco del artículo 24.

El concepto jurídico constitucional de indefensión, que el artículo 24 permite y obliga a construir, no tiene por qué coincidir enteramente con la figura jurídico-procesal de indefensión. Si bien el Derecho procesal, en aras de sus propias necesidades de estructuración de los procesos, y para facilitar el automatismo y la tramitación de los procedimientos judiciales, presenta un contenido marcadamente formal y define la indefensión de un modo igualmente formal, a través, por

### 3.2.1.1. Carácter sustancial de la comprobación en orden a la legalidad de la liquidación definitiva.

La primera nota que resulta llamativa en la actividad de comprobación es que de ella resulta la afirmación, con efectos vinculantes -utilizado este término en

---

ejemplo de la falta del debido emplazamiento o de la falta de otorgamiento de concretos trámites o de concretos recursos, en el marco jurídico-constitucional no ocurre lo mismo. Como la jurisprudencia de este Tribunal ha señalado en abundantes ocasiones, la indefensión no se produce si la situación en la que el ciudadano se ha visto colocado se debió a una actitud voluntariamente adoptada por él o si le fue imputable por falta de la necesaria diligencia. La conclusión que hay que sacar de ello es doble: por una parte, que no toda infracción de normas procesales se convierte por sí sola en indefensión jurídico-constitucional y por ende en violación de lo ordenado en el artículo 24 de la CE; y, por otra parte, que la calificación de la indefensión con relevancia jurídico-constitucional o con repercusión o trascendencia en el orden constitucional ha de llevarse a acabo con la introducción de factores diferentes del mero respeto -o, a la inversa, de la infracción de las normas procesales y del rigor formal del enjuiciamiento- En el contexto del artículo 24 de la CE, la indefensión se caracteriza por suponer una privación o una limitación del derecho de defensa, que si se produce por vía legislativa sobrepasa el límite del contenido esencial prevenido en el artículo 53, y si se produce en virtud de concretos actos de los órganos jurisdiccionales entraña mengua del derecho de intervenir en el proceso en el que se ventilan intereses corrientes al sujeto, respecto de los cuales la sentencia deba suponer modificación de una situación jurídica individualizada, así como del derecho de realizar los alegatos que se estimen pertinentes para sostener ante el Juez la situación que se cree preferible y de utilizar los medios de prueba para demostrar los hechos alegados y, en su caso y modo, utilizar los recursos contra las resoluciones judiciales.

sentido amplio- para el destinatario, de un enunciado fáctico sin que previamente haya actuado un filtro jurisdiccional sobre el fundamento histórico de tales afirmaciones. En este sentido Lupi (12) destacaba como en otros sectores del derecho el problema de determinar de modo vinculante eventos jurídicamente relevantes se afronta de forma distinta, porque quién afirma un hecho cierto del que deriva una prestación a cargo de otro sujeto no puede emitir a tal objeto actos unilaterales, potencialmente susceptibles de ser impuestos a la contraparte; por el contrario, deberá reclamar a la autoridad jurisdiccional una resolución que identifique los términos históricos de la pretensión.

Precisamente en razón de esta posibilidad de la Administración tributaria de incidir en la esfera de los particulares mediante la liquidación, se articulan las normas sobre comprobación, con objeto de impedir que este poder se transforme en ejercicio del arbitrio ejecutivo. Pero la necesidad de que este juicio histórico se realice, y se realice observando determinadas normas procedimentales, no se corresponde sólo con la exigencia de garantizar los derechos de los ciudadanos, sino que, como afirmaba Moschetti (13), responde directamente al interés público de que se alcance un

---

<sup>12</sup> Lupi, R. Métodi induttivi e presunzioni nell' accertamento tributario, Ed. Giuffrè, Milan, 1988, pág.4.

<sup>13</sup> Moschetti, F. "Avviso di accertamento tributario e garanzie del cittadino", Diritto e Pratica Tributaria 1983/ I, pág.1915 nota 14.

correcto comportamiento de la Administración Pública.

Teniendo en cuenta que el control del cumplimiento por parte de los particulares de las normas tributarias corresponde a la Administración no tanto por su condición de acreedora, sino como representante del interés público y ejecutor de las disposiciones emanadas del poder legislativo, la función jurídica que la actividad de comprobación cumple respecto a la liquidación es sustancialmente diversa de la que desarrolla la prueba procesal. Por ello estamos de acuerdo con las afirmaciones que se realizaban desde las concepciones no probatorias en el sentido de destacar cómo las normas sobre comprobación son algo que atañe, no sólo al de derecho de defensa de los contribuyentes, sino a la disciplina sustancial de las condiciones de legitimación de la Administración tributaria para dictar la liquidación definitiva.

En este sentido resulta sumamente ilustrativa la doctrina contenida en recientes pronunciamientos de la Cassazione italiana en los cuales se ha afirmado el principio "por el cual la Administración pública no puede dar vida a ninguna resolución que incida en la esfera patrimonial sin que previamente, en el mismo ámbito del procedimiento que conduce a la emanación del acto administrativo, se haya ofrecido a sí misma la prueba de los presupuestos de hecho que pueden conducir a la emanación de la resolución".(14)

---

<sup>14</sup> Principio jurisprudencial recogido por Moschetti, "Avviso di ...".Op. cit pág. 1916.

De forma que, antes de manifestar la prueba al destinatario del acto para que pueda contestar, ésta debe entregarse por la autoridad competente a sí misma como "conditio sine qua non" de su actuación. Este especial sentido jurídico de la actividad administrativa previa a la emanación de sus actos, es la razón que nos induce a considerar más conveniente la terminología de "comprobación" frente a un uso del término "prueba" que pueda inducir a equívocos; porque, aún admitiendo la identidad material de estos procesos de acreditación de supuestos fácticos mediante elementos con suficiente relevancia cognoscitiva (los medios de comprobación y/o los medios de prueba), lo cierto es que la actividad de comprobación realizada por los órganos inspectores no pretende ofrecer a un órgano decisor elementos de juicio para la decisión de un hecho incierto, sino que se configura como actividad previa exigida por los principios de legitimidad de los actos administrativos, y ahí es dónde adquiere su auténtico sentido en cuanto actividad dirigida a aportar al procedimiento de gestión todos los antecedentes, comprobantes y justificantes a cuyo contenido deberá adecuarse el acto de liquidación. De forma que el principio "inquisitivo", o de investigación de oficio adquiere su sentido en la gestión tributaria como simple consecuencia de los principios de legalidad o tipicidad de la imposición, en virtud del cual los impuestos se deben aplicar únicamente cuando se den en la realidad los presupuestos de hecho previstos por la ley (15).

---

<sup>15</sup> Palao Taboada, C. "La prueba en el procedimiento ...". Op.cit. pág. 1451.



La consecuencia es clara, los principios en los que se basa esta actividad de comprobación no son otros que aquellos de justicia administrativa (16). En este sentido Moschetti (17) llegaba a afirmar que si del examen de un supuesto concreto resultara que el órgano administrativo ha actuado sin haber acreditado previamente las razones idóneas para justificar el acto, tal comportamiento debería ser sancionado con independencia de cuales hubieran sido las posibilidades de defensa del contribuyente. La razón de ello sería la propia lógica del sistema de actuación administrativa que establece la relación "poder-responsabilidad-sanción".

3.2.1.2. Los deberes de colaboración y la carga subjetiva de la prueba. Contrastación con los derechos fundamentales a no declarar contra sí mismos y a no confesarse culpables.

Naturalmente somos conscientes que, de acuerdo con esta construcción según la cual la actividad de comprobación tributaria no supone más que verificación de los presupuestos de legitimidad del acto de liquidación, resulta difícil de explicar el contenido del artículo 114 de la Ley General Tributaria.

Generalmente se acepta la inspiración que dicho

---

16 Moschetti reconducía la necesidad de que la Administración se procure la prueba de los presupuestos del acto a la regla esencial contenida en los principios de "imparcialidad" y "buen funcionamiento" del artículo 97 de la Constitución italiana.

17 Moschetti, F. "Avviso di...". Op. cit. pag. 1931.

precepto ha tenido en los principios reguladores de la carga de la prueba que imperan en las restantes ramas del Derecho y que, siguiendo a Ramos Méndez (18), podemos concretar del siguiente modo: "teniendo en cuenta la tipología de hechos constitutivos, impeditivos, extintivos y excluyentes, puede sentarse un principio general de distribución de la carga de la prueba: corresponde al actor la carga de la prueba de los hechos constitutivos de su pretensión, y al demandado la carga de la prueba de los hechos impeditivos, extintivos y excluyentes de la misma".

Realmente resulta difícil imaginar cómo puede resultar posible la aplicación de este esquema iusprivatista, no ya al ejercicio de una función administrativa -por no endurecer las posiciones desde un principio-, sino al esquema de un procedimiento inquisitivo informado por el principio de necesidad e indisponibilidad. Algún autor, cómo Arias Velasco (19) intentaba

---

18 Ramos Méndez. Derecho Procesal Civil, vol. I, Ed. Bosch, Barcelona 1985, pág. 533.

19 Arias Velasco, J. Procedimientos tributarios, Op. cit. pág. 79. Entendía ese autor que podría establecerse la siguiente distribución:

Corresponde a la Administración o a los órganos administrativos en cada caso competentes probar:

- a) la realización del hecho imponible.
- b) la cuantía de la dimensión económica que se adopte como módulo de la base tributaria.
- c) los elementos o circunstancias determinantes de la atribución del hecho imponible al sujeto pasivo.

Correspondeerá probar al contribuyente:

- a) En general, probados por la Administración los hechos normalmente constitutivos de la obligación

salvar la plena operatividad de las reglas sobre la carga de la prueba, pero lo cierto es que en las concepciones que afirman la naturaleza probatoria de la actividad de comprobación no se encuentra fácil solución a todos los interrogantes que este precepto plantea.

Sanchez Serrano (20) planteó el tema de la admisión de la carga de la prueba en el procedimiento de gestión comenzando por distinguir entre los sentidos objetivo y subjetivo de la misma. La carga subjetiva de la prueba determina qué parte está obligada, mediante su propia actividad, a producir la prueba de los hechos necesarios para la aplicación de un precepto jurídico. La doctrina procesal admite generalmente que esta carga subjetiva de la prueba sólo puede darse en procedimientos seguidos en base al principio dispositivo, es decir, sólo cuando la aportación de la materia de controversia y de los elementos de prueba está encomendada a las partes.

No puede admitirse que exista un carga subjetiva para las partes de aportar a las actuaciones de comprobación e investigación las pruebas de los hechos constitutivos de su derecho, porque las numerosas manifestaciones del deber de colaboración impuesto a los obliga-

---

tributaria, de acuerdo con los apartados a), b) y c) anteriores, cuantos hechos se invoquen por aquél como impositivos del nacimiento de la misma o causantes de su extinción.

b) los requisitos constitutivos de una exención o beneficio tributario.

20 Sanchez Serrano, L. Comentarios a las leyes... Op. cit. pags. 156-164.

dos tributarios implican una aportación al procedimiento de los datos y justificantes, tanto de los datos favorables como desfavorables al mismo. Ya desde el cumplimiento del deber de declarar queda manifestada la inaplicabilidad de estos principios rectores sobre la carga de la prueba puesto que, como señalaba Sanchez Serrano (21), en virtud de tal deber es precisamente el obligado tributario quien está obligado a proporcionar al titular del crédito tributario, mediante la declaración, un medio de prueba o justificante de los hechos normalmente constitutivos de la obligación tributaria material.

La situación jurídica por la que resultan exigibles tales deberes no es equiparable a la de una carga, son deberes que se corresponden con el ejercicio de potestades y cuyo incumplimiento se encuentra tipificado como supuesto de infracción tributaria. Los intereses generales, cuya tutela autoritaria se pretende con la configuración legal de las funciones administrativas, son los que justifican la posibilidad de que los órganos inspectores reclamen a los obligados tributarios todo tipo de justificantes que serán soporte de prueba documental relativa, no sólo a los hechos constitutivos del derecho del obligado, sino también y fundamentalmente a los hechos "normalmente constitutivos" del derecho de la Administración a la exacción del tributo. (22)

---

<sup>21</sup> Sanchez Serrano, L. Comentarios a las leys... op. cit. pág. 159.

<sup>22</sup> Palao se hacía la misma pregunta relativa a si surge de los deberes de colaboración el establecimiento de una carga subjetiva de la prueba, y para

Entendemos que ni siquiera puede admitirse una equiparación de los efectos jurídicos del establecimiento de los deberes de colaboración a los supuestos de inversión de carga de la prueba, pues ello no significa tampoco que los órganos inspectores queden exonerados de su poder-deber de comprobar e investigar la situación jurídica preexistente tanto en lo favorable como en lo desfavorable al obligado tributario. A este respecto Moschetti (23) afirmaba que son varios los principios cuya aplicación trae por consecuencia que la Administración en su actividad de comprobación deba considerar no sólo las circunstancias desfavorables, sino también las favorables al contribuyente: serían éstos los principios de coherencia (ex. artículo 3 de la Constitución italiana) según el cual la comprobación debe ser actuada para determinar la efectiva capacidad gravada por el tributo y no como medio sancionador; el principio de legalidad y el principio de imparcialidad de la actuación administrativa. Por ello no debiera desecharse de principio la posibilidad de que los órganos inspectores

---

contestarla en sentido negativo se remitía a la doctrina alemana: "la doctrina alemana, en la que ésta cuestión se ha suscitado, entiende, unánimemente que la imposición al sujeto pasivo de estos deberes de colaboración no tiene nada que ver con la carga subjetiva de la prueba. Dichos deberes se encuadran, con arreglo a esta doctrina, en el marco de la del principio de investigación de oficio, como instrumentos al servicio de la instrucción que debe llevar a cabo la Administración". Vid. referencias a la doctrina alemana en Palao Taboada, C. "La prueba en el procedimiento ..." Op. cit. pág. 1452, notas pp. 5, 6, 7, 8 y 9.

<sup>23</sup> Moschetti, F. "Avviso di accertamento..." Op. cit. pág. 1936.

actuaran sus potestades de comprobación e investigación, de las cuales resultara una regularización de la situación tributaria favorable al obligado tributario.<sup>(24)</sup>.

La consecuencia fundamental de considerar los deberes de colaboración como instrumentales respecto a la investigación de oficio que compete a la Inspección, sería que no puede entenderse, como hemos visto en aquella Sentencia de la Audiencia Provincial de Las Palmas de 14 de diciembre de 1989, que la colaboración de los obligados tributarios en la actividad de comprobación de su situación tributaria pueda suponer vulneración del derecho fundamental a no declarar contra uno mismo. En este sentido resulta fundamental la doctrina contenida en la Sentencia del Tribunal Constitucional de 26 de abril de 1990, en cuyo fundamento jurídico décimo el Alto Tribunal declaró que "no existe un derecho absoluto e incondicionado a la reserva de los datos económicos del contribuyente con relevancia fiscal y

---

<sup>24</sup> Sanchez Serrano, afirmaba en la misma línea mantenida que "la Administración, no sólo puede, sino que también debe aportar al expediente los comprobantes o medios de prueba oportunos; y no sólo aquellos que sean "favorables a la Administración, referentes a la realización del hecho imponible, sino incluso los favorables a los particulares, tales como los que sirvan para probar hechos de los que derivan exenciones, desgravaciones, etc. a efectos de poder justificar, en caso necesario, que el acto de comprobación o liquidación ha sido dictado de acuerdo con lo previsto en la ley. Su situación jurídica al respecto tampoco puede ser calificada como "obligación", sino como deber. Tal deber, junto con la potestad correspondiente, forma parte de una situación compleja a la que he denominado "función comprobadora". "Comentarios al artículo 114..." Op. cit. pág. 164.

esgrimible frente a la Administración tributaria. Tal pretendido derecho haría virtualmente imposible la labor de comprobación de la veracidad de las declaraciones de los contribuyentes a la Hacienda Pública y, en consecuencia, dejaría desprovisto de toda garantía y eficacia el deber tributario que el artículo 31.1 consagra, lo que impediría una distribución equitativa del sostenimiento de los gastos públicos en cuanto bien constitucionalmente protegido".

En el mismo fundamento el Tribunal Constitucional rechazó la construcción argmental según la cual el genérico deber de colaboración del contribuyente encontraría un límite en el derecho del contribuyente a no "autoinculparse", en razón de que "...la Inspección de los Tributos tiene por finalidad verificar la conducta fiscal del contribuyente y comprobar la veracidad de sus declaraciones a la Hacienda Pública. Esta actividad investigadora puede conducir, en efecto, a la obtención de elementos probatorios de que el contribuyente ha defraudado al Fisco, pero es evidente que con ello no se está exigiendo a aquél la difícil prueba de su inocencia, ya que lo único que se le impone es el "deber de aportar los datos que puedan ayudar a la investigación". Se comprende, por lo demás, que sin la colaboración del contribuyente y la aportación por éste de datos personales de alcance económico la labor inspectora resultaría prácticamente imposible cuando no fuera factible solicitar los mismos datos de terceras personas" ..... "Pero, además de lo que hasta ahora se ha dicho, y como recuerda el Abogado del estado, la Sala parte en su razonamiento de una equívoca compren-

sión de lo que supone la aportación de documentos contables en el artículo 83,3 LGT (precepto en el que se tipifica como infracción tributaria la omisión de este deber de colaboración). Los documentos contables son elementos acreditativos de la situación económica y financiera del contribuyente, situación que es preciso exhibir para hacer posible el cumplimiento de la obligación tributaria y su posterior inspección, sin que pueda considerarse la aportación o exhibición de esos documentos contables como una colaboración equiparable a la "declaración" comprendida en el ámbito de los derechos proclamados en los artículos 17.3 y 24.2 de la CE...."

De acuerdo con esta doctrina constitucional, no hay duda de que el acento en cuanto a la protección de tales derechos constitucionales debe ponerse en los efectos jurídicos que a las actuaciones inspectores se otorgue en los planos consecuencia que habíamos anunciado: las fases de resolución de recursos y reclamaciones, y los expedientes sancionadores o procesos penales incoados a raíz de tales actuaciones de comprobación e investigación.

Por otro lado, aunque no de forma tan clara como en la repetida sentencia de la Audiencia de Las Palmas de 14 de diciembre de 1989, subyace implícitamente en esta sentencia del Tribunal Constitucional la idea de que la actividad de comprobación sólo materialmente coincide con la actividad probatoria en cuanto que demostrativa de una situación preexistente, y que, por tanto sólo en cuanto que "medios comunes a cualquier actividad de



conocimiento humano" puede hablarse de los medios de "prueba" en las fases de comprobación e investigación. Esta afirmación puede, a nuestro juicio, deducirse del último párrafo del mismo Fundamento décimo:

"...Desde esta perspectiva tiene razón el Abogado del Estado cuando resalta que el citado artículo 83.3 f) no es, en realidad, más que una garantía del cumplimiento de los deberes formales de los sujetos pasivos que se enuncian en el artículo 35,2 de la propia LGT: llevar y conservar los libros de contabilidad, registro y demás documentos que en cada caso se establezca, facilitar la práctica de inspecciones y comprobaciones y proporcionar a la Administración los datos, informes, antecedentes y justificantes que tengan relación con el hecho imponible. Y a esta conclusión no cabría oponer como un obstáculo insalvable el tenor del artículo 83.3. f) ("será sancionada ...la falta de aportación de pruebas y documentos contables y la negativa a su exhibición") pues el sustantivo "pruebas" no es utilizado por dicho precepto en un sentido estricto o técnico-jurídico, sino más bien como concepto equivalente, redundante y sinónimo de la expresión "documentos contables" que la propia norma emplea".

#### 3.2.1.3. Desarrollo contradictorio de las actuaciones de comprobación e investigación.

La misma sentencia del Tribunal Constitucional de 26 de abril de 1990 advertía de la necesaria prudencia con que han de observarse los intentos apresurados de trasladar mecánicamente garantías y conceptos propios

del orden penal a actuaciones y procedimientos administrativos distintos y alejados del mismo como es, en este caso, el de gestión tributaria.

Con esta cautela hay que examinar una nota genérica con la que se suele calificar el procedimiento de comprobación e investigación: la contradicción como principio a respetar en las actuaciones previas a la incoación del acta.

Es cierto que a lo largo del texto del Reglamento General de Inspección es posible identificar, además de los preceptos relativos al *modus procedendi* de las facultades concedidas a la Inspección de los tributos, la presencia de ciertas notas que responden de algún modo al contenido del principio de contradicción (25). En

---

<sup>25</sup> La idea de indefensión ha sido enunciada, de forma negativa, por el Tribunal Constitucional en distintas sentencias como las de 15 de noviembre de 1985 y 27 de junio de 1984, en los siguientes términos: derecho de las partes a hacer valer en condiciones de igualdad sus derechos e intereses legítimos y a poder oponerse contradictoriamente a las pretensiones adversas a través de la dialéctica jurídica y de las justificaciones oportunas. Así, la doctrina procesal asigna al derecho fundamental de contradicción o audiencia dos contenidos fundamentales: necesidad de ser oído, y necesidad de que la parte conozca todos los materiales de hecho y de derecho que puedan influir en la resolución judicial. Vid. Montero Aroca, Ortells Ramos y Gomez Colomer, Derecho Jurisdiccional I, Parte General, Librería Bosch, Barcelona, 1989, págs. 484 - 487.

La Sentencia del Tribunal Constitucional de 15 de noviembre de 1985 se ocupó de delimitar el concepto jurídico-constitucional de indefensión; en ella se pone de relieve una cuestión que conviene siempre tener presente para evitar equívocos en el análisis jurídico

cierto modo, incluso el mismo cumplimiento de los deberes de aportar datos, contabilidad, justificantes y pruebas (artículos 36 y 41.2 b) del RGI), o la aportación de documentación de carácter fiscal en las oficinas públicas (artículo 21.3 y 4 del RGI) podrían considerarse como manifestaciones de la contradicción en cuanto que de esta forma se estaría posibilitando que los obligados tributarios alegaran cuanto conviniera a su derecho (26). También serían manifestaciones de la contradicción las normas relativas a la notificación del inicio de las actuaciones de comprobación e investigación (artículo 30.1 del RGI); el derecho del obligado tributario a que se le notifique el requerimiento cursado a entidades bancarias y a estar presente en las

---

que realizamos : que, dentro del artículo 24 de la CE ocupa un lugar central la idea de "indefensión", cuya interdicción constituye una especie de cláusula o fórmula de cierre. Esta indefensión engloba, en sentido amplio, a todas las demás violaciones de derechos constitucionales que puedan colocarse en el marco del artículo 24. Precisamente por ese sentido comprensivo que presenta el término "indefensión", vamos a tratar de emplearlo con referencia concreta al derecho en cuestión que resulta violado.

<sup>26</sup> En este sentido entendía Lopez Aldea. J. "Clave constitucional de la prueba en la actividad inspectora". Técnica tributaria nº 10, 1990, pág. 45 que "puede concluirse que el deber de aportar datos, documentos, libros, ficheros, facturas, justificantes y asientos de contabilidad principal o auxiliar, etc., es una obligación procesal, regulada en los artículos 109, 110, 111 y 112 de la Ley General Tributaria, cuya base constitucional es el artículo 31.1, pero es una obligación procesal que ofrece al contribuyente una posibilidad de probar un elemento que le disculpa y ello no equivale a establecer una presunción de culpabilidad, sino que es un medio de prueba que puede ser tanto favorable como desfavorable".

actuaciones (artículo 38.7); el derecho a ser notificado de las actas extendidas con un responsable solidario (artículo 71.2 RGI), o la presencia del obligado tributario en las actuaciones inspectoras en los términos del artículo 25 del RGI.<sup>(27)</sup>

También del segundo contenido que suele atribuirse al principio de audiencia o contradicción, esto es la posibilidad de que la parte pueda conocer todos los materiales de hecho y de derecho que puedan influir en la resolución judicial, podría encontrarse alguna proyección en las normas procedimentales de la comproba-

---

<sup>27</sup> La STC de 2 de octubre de 1986 insistía en estos últimos aspectos: "El artículo 24.1 de la CE, en efecto, en el amplio ámbito de la tutela judicial efectiva, no sólo comprende el derecho al acceso al proceso y a los recursos - y con ello el uso de los instrumentos legales y procesales que las leyes prevén - sino también el derecho de audiencia bilateral configurado por el principio de contradicción, el cual se convertiría en inútil e imposible sin el deber judicial previo de garantizar esa audiencia (medio en definitiva, de defensa) mediante las oportunas citaciones y notificaciones señaladas por la Ley procesal, ley que en su concepción más amplia, no rituaría, no consiste sino en un gran sistema de garantías, no en mero contencioso formal.

La falta, pues, de citación para ser oído en un acto o trámite tan importante como el de la vista de un recurso, dónde se han de alegar las razones de la defensa de la parte, supone infringir el principio de contradicción propio de la tutela judicial efectiva en su aspecto más esencial. Ya la doctrina de este Tribunal constitucional se ha convertido en reiterada en materia análoga al conceder amparo constitucional en los supuestos de inadecuado emplazamiento, señalándose la preferencia del personal frente al edictal con el fin de dar mayor seguridad al litigante en su derecho de audiencia (sent. 48/1986 de 23 de abril)"

ción tributaria. Sería el caso, por ejemplo, del derecho del obligado tributario a recibir un ejemplar de las diligencias que se extiendan (artículo 46.4), en cuanto que, como el propio artículo 46 indica, en estos documentos, se hacen constar cuantos hechos o circunstancias se produzcan en el curso del procedimiento inspector con relevancia par el servicio.

Todo ello por lo que respecta al sentido contradictorio que cabe apreciar en el curso de las actuaciones de comprobación e investigación previas a la incoación del acta en la que se incorporan sus resultados; naturalmente muy distinta es la virtualidad del principio de contradicción en eventuales fases de reclamación y, por supuesto, en posteriores expedientes sancionadores.

Sin embargo, es necesario puntualizar que esta contradicción no vendría a operar de forma análoga al principio de contradicción en los distintos procesos jurisdiccionales, teniendo en cuenta especialmente la constitucionalización del mismo cómo derecho fundamental en el artículo 24.1 de la CE, sino que mediante ella lo que se pretende es una superación de la concepción del acto administrativo de liquidación como simple expresión de la legalidad, para afirmar la relevancia del mismo en tanto que resultado final de un procedimiento en el que la contradicción permita la convergencia de los intereses de todas las partes (Administración incluida) para

poder alcanzar los valores de justicia tributaria.<sup>(28)</sup>

En este sentido Gallo <sup>(29)</sup> insistía en que la aplicación del principio "audita altera parte" tiene el efecto, para la Administración tributaria, de mejorar la calidad del "accertamento" y, en consecuencia, de reducir las posibilidades de impugnación y, para el contribuyente, el de hacerlo participar no como "objeto", sino como parte activa", sin perjuicio de que su situación fiscal resulte desfavorecida por su propia intervención. Resulta de este modo que el aspecto de la contradicción que cobra mayor importancia en las actuaciones de comprobación es justamente aquél que en los procesos jurisdiccionales queda en segundo plano tras la constitucionalización de sus contenidos fundamentales: interviene técnicamente como un dispositivo psicológico que facilita a los órganos inspectores sus función de aplicación de la ley.

Es importante considerar la contradicción desde esta óptica -reiteramos que siempre refiriéndonos a las fases de estricta comprobación e investigación previas a

---

<sup>28</sup> Esta superación del principio de legalidad hacia lo que en la Constitución italiana se recoge en el artículo 97 como "principio de imparcialidad" de la actuación administrativa, viene justificada por la evolución del Estado liberal hasta el Estado social de Derecho. Para un desarrollo de su significado vid. Perrone, L. Discrezionalità .... Op. cit. págs. 12-15.

<sup>29</sup> Gallo, F. "Accertamento del contribuente: prospettive di riforma". Diritto e Pratica Tributaria, 1989 I, pág. 67.

la incoación del acta (30)-, puesto que si se tratara de trasladar todo el significado que adquieren en las fases procesales como derecho fundamental a la no indefensión,

---

<sup>30</sup> Es importante a estos efectos tener presentes ciertos equívocos terminológicos en los que incurre el Reglamento General de Inspección. Si bien el artículo 2 recoge en apartados separados las actuaciones de comprobación e investigación, por un lado, y las de liquidación por otro, junto a los restantes tipos de actuaciones inspectoras, el artículo 9 del mismo texto distingue cuatro tipos de actuaciones inspectoras: de comprobación e investigación, de obtención de información, de valoración y de informe y asesoramiento. Las actuaciones liquidatorias que no aparecen en el anterior esquema se contemplan por el artículo 10 dentro de las genéricas actuaciones de comprobación e investigación, inclusión implícita que viene refrendada por el tenor del artículo 68.3 que establece: "En sus actuaciones de comprobación e investigación, la Inspección verificará la correcta aplicación por los sujetos pasivos en sus declaraciones-liquidaciones de cualesquiera reducciones, deducciones, exenciones u otros beneficios fiscales, y practicará las liquidaciones que procedan".

Para continuar con esta lamentable confusión terminológica, el Capítulo VII del Título I, siempre del mismo texto reglamentario, se abre con el epígrafe "Terminación de las actuaciones inspectoras", y en su artículo 42 se lee que "Las actuaciones inspectoras se darán por concluidas cuando, a juicio de la Inspección, se hayan obtenido los datos y pruebas necesarios para fundamentar los actos de gestión que proceda dictar, bien considerando correcta la situación tributaria del interesado o bien regularizando la misma con arreglo a Derecho". Obviamente no son estas todas las actuaciones inspectoras relacionadas en el artículo 2 del mismo texto y, de su contenido, no cabe sino deducir que este capítulo refiere únicamente a las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación.

Es necesario, pues, examinar cuidadosamente en cada caso cuáles son las actuaciones a las que remite la regulación del Reglamento en cada caso, atendiendo a su contenido material y no a la variable denominación con que son designadas en este texto reglamentario.

resultaría cuestionable la adecuación al mismo de algunos puntos, entre los que destaca significativamente la incoación de las actas con prueba preconstituída.

### 3.2.1.3.1. Supuesto particular en el desarrollo contradictorio de las actuaciones: la incoación de las actas con prueba preconstituída.

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 146 de la Ley General Tributaria, Arias Velasco <sup>(31)</sup> destaca como las actas con prueba preconstituída "procedimentalmente se caracterizan porque se extienden sin la presencia del obligado tributario o de su representante". Las posibilidades de contradicción operan en un momento posterior ya que, según el mismo artículo 146.2, se abrirá un expediente en el cual se otorgará al obligado tributario un plazo de quince días para la presentación de alegaciones.

Alfonso Mantero <sup>(32)</sup> se preguntaba "en qué ciclo o procedimiento se produce, en el de iniciación o en el de comprobación. La pregunta no es ociosa y entendemos que la prueba preconstituída se sitúa en el procedimiento de comprobación, porque una actuación de este tipo no tiende solamente a iniciar el proceso tributario, sino que conduce directamente a una liquidación. En los casos de prueba preconstituída se confunden los momentos

---

<sup>31</sup> Arias Velasco, J. Procedimientos tributarios. Op. cit., pag. 182.

<sup>32</sup> Mantero Saénz, A. Procedimiento en la Inspección... Op. cit. pág. 566.



de iniciación y comprobación, tanto porque esta prueba lleva en sí el principio de economía procesal como porque se trata de conseguir, a través de un solo expediente, el efecto final de fijar la base sin solución de continuidad entre la iniciación y la comprobación".

Tampoco nos parece ociosa la pregunta, ni mucho menos indiferente la respuesta ofrecida por este autor. Precisamente porque habíamos concluido que la actividad de comprobación encuentra su sentido jurídico en la necesaria constatación previa de la existencia y magnitud de los presupuestos de la imposición, la posibilidad de que este especial procedimiento de comprobación, sumarial si así quiere calificarse, pueda desarrollarse sin la presencia del interesado o su representante no hace más que sustentar la tesis de que no puede hablarse de carga subjetiva de la prueba en este ámbito, pues para que las "pruebas" preconstituídas puedan sustentar una liquidación <sup>(33)</sup> obviamente no

---

<sup>33</sup> Se trata de un punto sobre el que existe mayoritario acuerdo doctrinal, pues ya que en el acta debe contenerse una propuesta de regularización, para que ésta sea válida, las pruebas preconstituídas deben reputarse suficientes y referidas no sólo respecto al hecho imponible, en los términos literales del artículo 146.2, sino también a la base simultáneamente, pues de otro modo sería imposible proponer una liquidación.

De acuerdo con ello no deben confundirse las actas con prueba preconstituída y las pruebas preconstituídas; cuando la situación no permita la incoación de este particular tipo de actas, las pruebas preconstituídas, entendidas como existentes en poder de la Inspección, originarán actuaciones de comprobación e investigación ordinarias, pues habrá que comprobar e investigar los

pueden ser aducidas por la Administración únicamente en la medida que pretenda hacer valer su derecho.

Lo único que queda demostrado es que la Administración no necesita de un procedimiento más prolongado y complejo para ofrecerse a sí misma la prueba de que concurren los presupuestos de aplicación de la norma tributaria y que, por tanto, los deberes de colaboración mediante cuyo cumplimiento el obligado tributario aporta al procedimiento los comprobantes de los hechos constitutivos de su derecho, no son sino meros instrumentos al servicio de la instrucción de oficio del procedimiento, que incumbe a la Administración. <sup>(34)</sup> Esta naturaleza puramente instrumental es la que permite explicar la distinta intensidad con que pueden ser exigidos por parte de la Administración, la cual vendrá modulada por las dificultades que presenten las particulares circunstancias del caso concreto para que la Administración realice su actividad de comprobación previa a la liquidación; teniendo en cuenta que la actuación administrativa también se encuentra presidida por los principios de economía, celeridad y eficacia, esta actividad de instrucción puede reducirse hasta el punto de prescindir de esos trámites en los que se apreciaba

---

elementos que se precisen para liquidar el impuesto que, por no deducirse del medio de prueba, son desconocidos para la Inspección.

Vid. Lacasa Salas y Del Paso Bengoa, Procedimiento de Inspección tributaria. Op. cit. pag.308. También Mantero Saénz, A. Procedimiento en la Inspección... Op. cit. pág.571.

<sup>34</sup> Palao Taboada, C. "La potestad de obtención de información..." Op. cit. pág. 135.

un contenido contradictorio. De modo que, según los distintos sentidos, examinados en el capítulo anterior, del calificativo "parcial" atribuible a la comprobación, la incoación de actas de este tipo responde a una categoría de comprobación "parcial" en cuanto a los medios empleados en su instrucción.

Por ello no podría alegarse que existe indefensión en la regulación del acta con prueba preconstituída que permite la incoación del acta sin la presencia del obligado tributario, porque no se trata de que la Administración emita su propuesta de regularización tras una previa actividad probatoria realizada con el desconocimiento del interesado, sino que el proceso jurídico sigue siendo el mismo: comprobación de que se han dado los presupuestos que legitiman la emanación del acto de liquidación. Y si la Inspección de los Tributos ya obra en poder de todos aquellos justificantes y comprobantes que le permiten proponer una liquidación, datos que habrán sido obtenidos mediante el cumplimiento anterior de los deberes de colaboración de terceros o del propio obligado tributario, el principio de mínima incidencia en la esfera de los particulares (recogido en el Preámbulo del propio Reglamento General de Inspección) aconseja no desarrollar un ejercicio más intenso de las facultades de que dispone la Inspección para cumplir su función de comprobación.

Mucho más difícil nos parece mantener el hecho de que no se produce indefensión en tales casos desde las posiciones que afirman la naturaleza auténticamente probatoria de la comprobación tributaria, y menos cabría

sostenerlo si se admitiera la existencia en el procedimiento de gestión de una carga subjetiva de la prueba. Afirmaciones como las siguientes despiertan, a nuestro entender, muchas inquietudes en este sentido: "...se trata de un procedimiento normal, con la notable especialidad de que no se precisa una actividad destinada a crear una prueba, ya que está creada previamente... En cuanto al concepto de prueba preconstituída, ésta ostenta el carácter fundamental de su existencia previa al litigio y la consiguiente posibilidad de ser llevada ante el Juez al iniciarse el proceso, al que hay que añadir el que se tratará de una prueba legal, es decir, eficaz en cuanto a la valoración judicial, como prueba plena en la mayor parte de los casos" (35)

Volvemos a insistir en los constantes equívocos que produce una insuficiente independencia entre los distintos niveles jurídicos sobre los que se proyecta la actividad de la Inspección de los Tributos.

#### 3.2.1.3.2. Similitud del acta con prueba preconstituída con las liquidaciones sobre datos facilitados por un tercero.

Un supuesto sustancialmente similar al de las actas con pruebas preconstituídas es el que ha sido introducido por el artículo 73.2 del Reglamento General de Inspección: "cuando se proponga la imposición de sanciones o se liquiden deudas tributarias en relación

---

<sup>35</sup> Mantero Saénz, A., Procedimiento en la Inspección... Op. cit. pág. 566.

con una persona o Entidad, pero como consecuencia del resultado de actuaciones inspectoras cerca de un tercero, aquélla no habrá sido interesada en estas actuaciones pero, en el período de alegaciones o al impugnar los correspondientes actos administrativos, podrá oponer todos los motivos de impugnación que estime procedentes, incluso los referentes a la conformidad con el Ordenamiento jurídico de los actos dictados con aquél tercero".

Esta cuestión se planteó ante el Tribunal Económico Administrativo Central, y fue resuelta en Resolución de 8 de abril de 1987; frente a la argumentación esgrimida por el reclamante, alegando que si bastasen los datos facilitados por un tercero la inseguridad jurídica sería total, el TEAC afirma que si la Administración considera suficientes los datos así obtenidos no hay precepto legal que impida que lleve a cabo las actuaciones que considere oportunos respecto de la persona a la que los datos se refieren "sin que ello suponga indefensión para el tercero, siempre que, naturalmente, y como se ha hecho en el caso del reclamante, se le den las oportunidad previstas legalmente para alegar lo que estime en defensa de su derecho, y desvirtuar, en su caso, los datos que obran en poder de la Administración".

Sin embargo, acerca de este determinado precepto es conveniente advertir que la postura favorable a su aplicabilidad sólo ha sido expresada hasta el momento en la doctrina administrativa, no así por resoluciones jurisprudenciales. Sin embargo, quizá la nota más

señalada del precepto sea la equiparación total que hace entre la liquidación de deudas tributarias y la imposición de sanciones derivadas de la información obtenida de terceros; si bien respecto a las actuaciones liquidatorias podría admitirse la aplicación de este precepto como una especificación de los supuestos en que procede la extensión de un acta con prueba preconstituida, la situación cambia radicalmente en cuanto la Administración pretende aplicar su potestad sancionadora. Como tendremos ocasión de analizar con más detalle en el capítulo 6 del presente estudio, las consecuencias que pueden derivarse de la "fusión" en unos mismos trámites del desarrollo de dos procedimientos de naturaleza distinta son graves.

#### 3.2.1.4. El derecho a la defensa y asistencia de letrado: el asesor fiscal.

No hay duda de la relevancia que presenta dentro del artículo 24 de la Constitución este particular derecho fundamental; en el seno de la transposición que estamos planteando de tales garantías a las actuaciones de comprobación tributaria la proyección de su contenido supondría plantear la admisibilidad de un eventual derecho del obligado tributario a nombrar un representante o asesor, que viniera a desempeñar tales funciones de defensa en el seno de este particular procedimiento.

Decimos representante o asesor porque el artículo 25 del RGI, uno de los escasos preceptos que se ocupa expresamente de la cuestión, permite la disociación entre la representación voluntaria y el asesoramiento en

virtud de su inciso final : "los asesores podrán actuar asimismo como representantes de sus clientes si éstos les otorgan el correspondiente poder", aunque quizá el supuesto más habitual vendrá a ser la confluencia en na misma persona de las cualidades de representante y asesor.

Es clásica ya la insistencia en la permanente ausencia en nuestro ordenamiento de una regulación adecuada de la figura del asesor fiscal; podría argumentarse el artículo 43 de la Ley General Tributaria engloba en el seno genérico de la representación voluntaria, pero su ubicación sistemática dentro de la sección dedicada a la capacidad de obrar parece evidenciar que este precepto no fue concebido con esa intención.<sup>(36)</sup>.

Entre los múltiples propósitos que animan la redacción del RGI, su Preámbulo contempla el de iniciar

---

<sup>36</sup> La única excepción que aparece a esta constante ausencia de regulación vendría a ser la contenida en la Ley de Reformas Tributarias de 26 de diciembre de 1957, desarrollada, en lo que concierne a la cuota por beneficios del Impuesto Industrial y al Impuesto sobre Rendimientos del Trabajo Personal, por sendas Instrucciones provisionales de 9 de febrero y de 27 de enero d 1958, respectivamente. En ambas se hacía referencia al asesor tributario, se regulaba su intervención en el régimen de estimación objetiva singular y se daban normas para la fijación y distribución de honorarios.

Para un análisis de la situación anterior a la publicación del RGI, así como algunas interesantes referencias al Derecho Comparado, puede consultarse Pont Mestres, M. "El asesor del contribuyente en el procedimiento de inspección tributaria", Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, nº 169, 1984.

con esta norma "un reconocimiento normativo del Estatuto de aquellos profesionales que tienen encomendada la defensa de los intereses de los administrados en el curso de las actuaciones inspectoras, actuando además, en su caso, como representantes. Tales profesionales desempeñan indudablemente una función importante en el curso de este procedimiento, debiendo asumir, pues, las correspondientes responsabilidades".

A pesar de esta declaración de intenciones lo cierto es que la atención prestada a esta figura en el desarrollo reglamentario es mínima, hasta tal punto de que sólo merece su mención expresa en dos preceptos: el ya citado artículo 25 y el 37.5, en el cual se incluye su referencia entre las limitaciones al deber de proporcionar información por secreto profesional. Esta situación ha sido denunciada en reiteradas ocasiones, y así Zabala Rodríguez-Fornós <sup>(37)</sup> advertía que ese "reconocimiento inicial" no pasa de configurarse como un derecho a la defensa del obligado tributario derivado de imperativos constitucionales.

Precisamente lo que aquí nos interesa es examinar hasta dónde alcanzan esos imperativos constitucionales de reconocimiento a derecho de defensa, lo cual se trasluce en un punto muy concreto: si el obligado tributario puede esgrimir en el momento de comienzo de unas actuaciones, este derecho a nombrar representante o asesor, limitando a este punto su conducta y, en

---

<sup>37</sup> Zabala Rodríguez-Fornós, A. "La representación voluntaria en el ámbito de la Inspección de los Tributos", Ciss comunicación, nº 67, 1989, pág. 53.



consecuencia, la eficacia de la actuación inspectora.

Este aspecto problemático vuelve a plantearse en los supuestos de iniciación de la actuación mediante personación directa. En este particular modo de dar comienzo al procedimiento pueden surgir, al menos, dos hipótesis estrechamente ligadas a la materia de la representación y asesoría.

La primera de ellas viene a añadirse a las consideraciones formuladas más arriba en orden a la interpretación del artículo 32.2, en punto al inciso según el cual "cuando la Inspección se persone sin previo requerimiento en el lugar donde hayan de practicarse las actuaciones, el obligado tributario deberá atenderla si se hallase presente". Examinando este precepto por relación a la genérica posibilidad de designar representante y asesor que contempla el artículo 25.3, podría suscitarse la duda de si el artículo 32.2 supone la imposición de ciertos límites, siquiera de forma indirecta, de la posibilidad de representación y defensa. Contestando este interrogante entendía Zabala<sup>(38)</sup> que este precepto no debe considerarse expresivo de un deber de atención personal, pues nada obsta a que el obligado tributario se reduzca a disponer lo inmediatamente indispensable para el inicio de las actuaciones inspectoras, entre lo que se encuentra, además de la posibilidad de recurrir a un asesor, la de otorgar poderes o designar representante.

---

<sup>38</sup> Zabala Rodríguez-Fornós, "La representación voluntaria ..." op. cit. pág. 46.

Admitir esta conclusión supone, evidentemente, trasladar el imperativo constitucional de derecho a la defensa y asistencia con una fuerza sustancial capaz de provocar una cierta paralización inicial de las actuaciones; sin embargo, por más que desde una perspectiva garantística resulte indudablemente ventajosa esta conclusión, consideramos que la cuestión no puede entenderse tan fácilmente cerrada. En primer lugar, sin entrar de momento en la naturaleza de la situación jurídico-subjetiva del obligado, no puede olvidarse un precepto como el artículo 41 del RGI. En su apartado 1 se contiene una tipificación ciertamente abierta de la resistencia u obstrucción a la actuación inspectora: "se considerará ... (cómo tal) toda conducta del obligado tributario con quien se entiendan las actuaciones, su representante o mandatario, que tienda a dilatar, entorpecer o impedir las actuaciones inspectoras". La tipificación se encuentra abierta porque la enumeración de conductas particulares que se contiene en el apartado 2 del mismo precepto no es más que una especificación "en particular" respecto al concepto definido en el apartado 1.

Además de ello, y volviendo ya la vista a la posición jurídica del obligado tributario, ésta se encuentra presidida, a lo largo de toda la actuación inspectora, por un amplio deber de colaboración cuya desatención no puede justificarse directamente por una simple remisión al asesor o representante nombrado en el instante de personación directa. Parece lógico mantener que, sin duda alguna, el obligado tributario puede designar representante o asesor en ese instante pero que

ello no supone la pérdida de su legitimación pasiva en el procedimiento, en el caso de designación de representante, ni su exoneración del cumplimiento de la colaboración debida hasta tanto no cuente con la presencia del asesor. Si ello fuera así quedaría seriamente cuestionada la eficacia en la consecución de los objetivos que justifican el recurso a este modo excepcional de comenzar las actuaciones, justificación ésta que, como veíamos más arriba, ha sido tomada en consideración por el propio Tribunal Constitucional para determinar la medida de razonabilidad. Nuevamente será la proporcionalidad la que, a nuestro juicio, establezca los límites de actuación del derecho de defensa frente a la actuación de la Inspección de los Tributos puesto que, si bien parece conveniente por la especialidad de la materia otorgar al obligado la posibilidad de recurrir a un asesor, creemos que no es posible trasladar este derecho en los términos absolutos de su constitucionalización como fundamental, hasta tal punto de que pueda anular la operatividad de la iniciación mediante personación directa.

El segundo aspecto que queríamos comentar, ya muy brevemente, también ha surgido al hilo de argumentaciones anteriores. Se ubica esta cuestión también en el seno de las actuaciones iniciadas mediante personación directa, en el caso de que estas actuaciones se entiendan con alguna de las personas mencionadas en el artículo 30.2 (encargado o responsable de la oficina, registro, dependencia, Empresa, centro o lugar de trabajo). Entendemos que en estos supuestos debe interpretarse en sentido restrictivo la presunción de poder

establecida por el artículo 43. 2 de la Ley General Tributaria (39), de forma que el fenómeno que sucede en estos casos se limita a una aspiración de protección de la eficacia de la actuación inspectora: en una situación que escapa a las técnicas de representación se ponen en juego los deberes de colaboración de terceros relacionados con el obligado tributario, de modo que a tales actuaciones se les atribuye la eficacia jurídica prevista en el artículo 28.3 del RGI.

### 3.2.1.5. Inexistencia de carga objetiva de la prueba: la aplicación de la estimación indirecta.

Una vez descartada la existencia de carga subjetiva de la prueba en las actuaciones de comprobación, continuaba Sanchez Serrano (40) preguntándose si sería posible hablar al menos de una carga objetiva de la prueba, entendida como regla de juicio que sirva en cada caso al órgano decisor para determinar las consecuencias de la falta de prueba y quién deba soportarlas. Dicha

---

39 Precepto del cual tanto la doctrina como la jurisprudencia ha destacado los riesgos que conlleva y, así, se advierte que su soporte no puede estar formado por la mera existencia de un acto de mero trámite pues ello supondría que cualquiera podría actuar en estos casos con efectos hacia otro, de modo que se propone una corrección del automatismo de tal presunción mediante la exigencia de que de algún modo resulten indicios de su apoderamiento tácito. Vid. Cayón Galiardo, A. "Capacidad de obrar y representación en la Ley General Tributaria". Crónica Tributaria, nº 50/1984, pág. 163; y Zabala Rodríguez-Fornós, A. "La representación ..." Op. ct. pág. 57.

40 Sanchez Serrano, L. Comentarios a las Leyes... Op. cit. pág. 157-160.

regla de juicio tendría como consecuencia, en los casos de falta de prueba de los datos "favorables" a la Administración -los referentes al hecho imponible y a su valoración, fundamentalmente- que la Administración debería soportar en todo caso las consecuencias desfavorables de dicha falta de prueba.

Así enunciada la noción de carga objetiva de la prueba vuelven a surgir dudas sobre la subsistencia de la misma en el procedimiento de gestión tributaria. Hemos visto sucesivamente cómo los distintos principios y efectos que caracterizan a la actividad probatoria no resistían su traslado al ámbito de la comprobación tributaria, el último recurso sería intentar sostener que, al menos en su vertiente objetiva, si resultan plenamente aplicables los principios rectores de la carga de la prueba. Sin embargo, la única forma de salvar esta afirmación sería reconociendo que las normas sobre comprobación y liquidación tributarias se encuentran plagadas de supuestos de inversión de carga de la prueba pues, ante esa regla según la cual la Administración debería soportar la falta de prueba de los elementos normalmente constitutivos de su derecho, no queda otra reacción más que admitir su falta de adecuación a la realidad.

Ello es así porque, ante una actividad de comprobación e investigación cuyos resultados no permitan alcanzar un grado de certeza sobre la existencia y magnitud de los presupuestos del tributo, la Administración tributaria se encuentra facultada por los artículos 50 y 51 de la Ley General Tributaria para

liquidar el tributo mediante lo que en dicha norma se denomina "régimen de estimación indirecta".

### 3.2.1.5.1. Ubicación de la estimación indirecta en el procedimiento de gestión.

El primer punto que conviene despejar respecto a la estimación indirecta sería aquél relativo a su ubicación en el procedimiento de gestión tributaria; la posición que nos parece más acertada es la mantenida por Génova Galván (41) según el cual la estimación indirecta no debe ser entendida como un "régimen de determinación de la base" (42) pues en ella de lo que se trata es de una

---

<sup>41</sup> Génova Galván, A. La estimación indirecta. Ed. Tecnos, Madrid, 1987, págs. 65-67.

Recientemente, reitera su posición en "Estimación indirecta", Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma (Homenaje a Fernando Sainz de Bujanda), Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991, págs. 815-832.

<sup>42</sup> Advertía Génova Galván el inadecuado uso de los términos que se aprecia en la Ley General Tributaria, pues el artículo 47, después de señalar que "la Ley propia de cada tributo establecerá los medios y métodos para determinar la base imponible, dentro de los siguientes regímenes", pasa a calificar cada uno de éstos como "regímenes de estimación", con lo que, no sólo se muestra poca precisión en la utilización de los términos, sino que, al propio tiempo, se induce el error de confundir los aspectos sustantivos y formales de la regulación del tributo.

A juicio de este autor, la "determinación de la base imponible" se ha de entender como la concreción cuantitativa, en un caso concreto, de la base imponible abstractamente definida por el legislador. Las normas que disciplinan la reducción a términos cuantitativos de la base imponible abstracta son normas de Derecho sustanti-

fijación de hechos y medición o valoración de los mismos por medios extraordinarios."La estimación forma parte de la comprobación, y sólo permite una fijación y medición de hechos que, concretada en el acto de comprobación, permiten a la Administración, aplicando, ahora sí, las normas del regimen de determinación de la base, decidir sobre el "quantum debeat" de una obligación tributaria material".Se podría así concluir que la Inspección tributaria comprueba mediante "determinación directa" o mediante estimación; la determinación y la estimación se distinguirían sólo por ser diversos métodos-técnico operativos pero no por su naturaleza jurídica y por su función que es siempre la misma: la determinación concreta de la capacidad contributiva manifestada con la realización del hecho imponible. (43).

---

vo o material, pues indican cual es la magnitud del elemento material del hecho imponible que ha de ser asumida como base imponible con vistas a la determinación del importe de la deuda tributaria, por lo que el conjunto de las mismas constituye un "régimen jurídico", conociéndose en nuestro Derecho dos modalidades del "régimen de determinación de la base imponible": la denominada "estimación directa" y la también denominada "estimación objetiva singular" que, en realidad son "regímenes de determinación de la base", normas materiales que regulan uno de los elementos de cuantificación de la obligación tributaria.

Por ello "determinación" y "estimación" han de entenderse, por tanto, como modalidades de la actividad de fijación de los hechos y de su valoración cuantitativa, identificadas por los diversos medios de comprobación que se emplean en una y otra.

<sup>43</sup> Nanula, G. "L'accertamento sintetico". Bolletino tributario, 1974, pág. 1470.

### 3.2.1.5.2.El grado de fiabilidad exigible en la comprobación tributaria.

Desde esta concepción unitaria según la cual la comprobación siempre refiere a la disciplina de los presupuestos del poder impositivo, y a la naturaleza de los hechos que pueden ser considerados como base de la liquidación, La Rosa (44) reconocía cómo es cierto que la ley hace referencia a actos, documentos, indicios, presunciones, etc, pero debe aclararse definitivamente que, desde el punto de vista de la legitimidad de la acción administrativa, tales elementos actúan como meros hechos, y no pruebas. Y será en el ámbito de la normal discrecionalidad legislativa, dónde se permita la utilización de elementos adquiridos que no posean una eficacia probatoria plena, del mismo modo que podría establecerse que los elementos adquiridos deben alcanzar un grado de eficacia probatoria todavía mayor del que sería estrictamente necesario en el ámbito procesal.

Habíamos dicho que la reconstrucción histórica desarrollada en el ámbito de la comprobación tiende a alcanzar un grado de certeza, pero no puede olvidarse como ya se ha destacado en distintas ocasiones (45) que la Administración se encuentra en una situación de inferioridad cognoscitiva que implica que sólo excepcio-

---

44 La Rosa, S, "I modelli accertativi nel sistema tributario italiano". Diritto e Pratica tributaria, 1986 /I, pág. 1520.

45 Vid., por ejemplo, las consideraciones que a este respecto formula Génova Galván, A. La estimación indirecta, págs. 53 y 54.



nalmente podrá recurrir la Administración a un "conocimiento inmediato" puesto que la Administración no tiene medios para observar el continuo devenir de la actividad económica del obligado tributario -a ello hay que unir el dato sociológico de la tendencia general a aprovechar cualquier oportunidad de evasión fiscal-. De esta forma se produce una disociación entre el objeto de la comprobación y el objeto de la percepción, y así afirmaba el profesor Palao (46) que "el carácter indiciario está presente, al menos potencialmente, en todo procedimiento de liquidación y, por tanto, también en la llamada estimación directa".

Ello significa que en todos los medios de comprobación puede apreciarse la presencia de un componente inductivo pues suponen, en todo caso, la inducción de los hechos jurídicamente relevantes para la aplicación del tributo a partir de otros hechos que son manifestación de aquellos.

Es evidente que este esquema lógico opera igualmente en la actividad puramente probatoria, en sede procesal; las argumentaciones probatorias son susceptibles de presentar una amplia graduación respecto a la veracidad con que resultan demostradas las hipótesis fácticas, lo característico de la actividad de comprobación tributaria es precisamente que esta graduación puede descender hasta alcanzar un grado de simple probabilidad.

---

<sup>46</sup> Palao Taboada, C. "Naturaleza y estructura...". Op. cit. pág. 30.

Habíamos dicho que el grado de fiabilidad exigido al proceso de demostración varía en cada rama del Derecho en función de los intereses que entran en juego, así habíamos podido determinar que la comprobación tributaria se encuentra orientada en primer término a la obtención de una verdad material. Hasta aquí resulta evidente la similitud que existe entre esta actividad instructoria y aquella que discurre por los procesos instructorios informados por el principio de necesidad. También en el ámbito penal es posible apreciar una situación de dificultades cognoscitivas respecto a hechos pasados, y también en el Derecho Penal la actividad procesal debe estar dirigida a la obtención de una verdad material, a alcanzar un grado de certeza respecto a una hipótesis histórica; quizá como decía Palao son esas similitudes las que han contribuido a crear serios equívocos.

En los procesos penales la exigencia de demostraciones revestidas de un alto grado de fiabilidad viene justificada por los intereses jurídicos que entran en juego con la aplicación de la norma penal, intereses fundamentales como la libertad personal. Ello tenía como primera consecuencia la articulación de un sistema de garantías procesales el cual, como ya hemos visto más arriba, no resulta de aplicación al ámbito de la comprobación tributaria. El segundo gran efecto que se deriva de la actividad probatoria en estos procesos jurisdiccionales es precisamente la aplicación de la regla de juicio que supone la carga objetiva de la prueba: ante la eventual presencia de dificultades probatorias deben rechazarse argumentaciones objetiva-

mente poco convincentes y debe ser la parte acusadora la que soporte la falta de prueba. Aquí es dónde entra en juego con toda su virtualidad la presunción de inocencia.

Y aquí es precisamente dónde vuelve a truncarse el traslado de los principios rectores de la carga de la prueba al ámbito tributario; en este sentido es clásica la afirmación de Hensel (47) "la incertidumbre de un non liquet que se produce en el proceso civil y penal por falta de prueba, no se da en el procedimiento tributario. No ha de dejarse sin gravar al contribuyente cuando la Administración no consiga "probarle" los hechos que fundamentan su pretensión; no tiene que liquidarle por 0 marcos si está comprobado que X ha realizado operaciones, para determinar cuyo importe falta todo punto de apoyo. Antes bien tiene el derecho y el deber de convertir toda incertidumbre relativa a la pretensión en sí misma o a su importe en una verdad procedimental (máxima verosimilitud posible) por medio de una estimación".

#### 3.2.1.5.3. Relación entre los deberes de colaboración y el grado de fiabilidad exigible.

Los particulares intereses en juego -entre los que hay que considerar los individuales pero también, y muy especialmente, el interés común, que no el interés de la Administración, a que la actividad impositiva cumpla con las exigencias de rapidez y agilidad- eran los que

---

<sup>47</sup> Hensel, A. Diritto tributario. Ed. Giuffré, Milan, 1956, pág. 242.

justificaban el establecimiento de los deberes de colaboración, entendidos como instrumentales al servicio del poder-deber de averiguación que incumbe a la Inspección de los Tributos. Precisamente puede apreciarse una relación entre el número e intensidad de los deberes de colaboración impuestos y el grado de veracidad exigible a la actividad de comprobación, en cuanto que el cumplimiento de aquellos debe posibilitar demostraciones más fiables que las alcanzables en su defecto.

Así, la sujeción actual de los obligados tributarios a una multiplicidad de deberes de colaboración, los cuales pueden ser exigidos en el curso de concretas actuaciones de comprobación e investigación o al margen de cualquier procedimiento de este tipo -caso del deber de información de terceras personas, punto en el que más adelante nos detendremos-, se corresponde con la exigencia en primera instancia de que los resultados obtenidos con el ejercicio de tales funciones sean lo más aproximados a la verdad material, realizándose pues un juicio de certeza. Sin embargo no termina aquí la operatividad de los deberes de colaboración.

Habíamos visto que no puede entenderse que su establecimiento arroje sobre los obligados tributarios una carga subjetiva de la prueba, pues la instrucción de oficio compete a la Inspección, a pesar de ello su incumplimiento no supone simplemente la posible comisión de una infracción tributaria. Hay que reconocer que la inferioridad cognoscitiva de la Administración no queda plenamente compensada con la sujeción de los obligados a toda esta amplia serie de obligaciones formales, estas

previsiones normativas no llegan a excluir la necesidad de que en algunos casos se recurra a demostraciones incapaces de conducir hacia la certeza, en primer lugar porque el establecimiento de tales obligaciones puede revelarse insuficiente, y en segundo lugar porque no siempre concurre un cumplimiento total de las mismas.

Si hemos advertido que ante una eventual falta de prueba la Administración tributaria, a diferencia de lo que ocurre en otras ramas del Derecho, está facultada para estimar aquellos datos de los que no ha podido obtener un conocimiento cierto, el establecimiento de los deberes de colaboración tiene la importante función de indicar el límite de lo exigible para los órganos de la Inspección, en nuestro caso. Aún sin suponer una carga subjetiva de la prueba, lo cual implicaría una desnaturalización de la noción de poder-deber de averiguación, el incumplimiento de los deberes de colaboración del cual se derive una imposibilidad para la Administración de realizar la comprobación de los hechos con relevancia tributaria a través de una determinación directa, es una de esas circunstancias que, como señalaba La Rosa, son tomadas en cuenta por la legislación tributaria para determinar el grado de veracidad exigible en la comprobación tributaria.

#### 3.2.1.5.4. Estructura unitaria de la determinación directa y la estimación indirecta.

En el caso de que se realice el presupuesto complejo de aplicabilidad de la estimación indirecta, el grado de seguridad para la exactitud puede, por

tanto, ser inferior al generalmente admitido. Pero la actividad seguirá siendo de comprobación tributaria, comprobación realizada mediante medios extraordinarios; de esta forma puede sostenerse una concepción unitaria para todos los métodos de comprobación tributaria, según la cual siempre nos encontramos con una actividad de la Administración dirigida a la constatación de que concurren los presupuestos de legitimidad de un acto posterior a la comprobación: el acto de liquidación. Son esos presupuestos de legitimidad los que varían, ante la presencia de determinadas circunstancias la ley tributaria considera legítimo un acto de liquidación en el que la Administración se pronuncia sobre el an y el quantum con un criterio de simple probabilidad o verosimilitud.

No resulta necesario así mantener que ante la concurrencia de los presupuestos de aplicabilidad de la estimación indirecta la actividad de comprobación sufre una mutación en su naturaleza; es lo que ocurre si se intenta mantener la naturaleza probatoria de la comprobación tributaria pues, como señalaba Hensel (48) pretender una prueba de la exactitud de una estimación es una contradicción en sus propios términos. Desde esta posición no quedaba otro remedio que afirmar, como hacían Arias Velasco y Carral Larrauri (49), que en la aplicación de la estimación se sustituye a la actividad probatoria que normalmente habría de desarrollarse por y ante los órganos gestores, sustitución que estaría

---

48 Hensel, A. Diritto tributario. op. cit. pág. 246.

49 Arias Velasco, J. y Carral Larrauri, N. Manual de procedimientos tributarios. Op. cit. pág. 175 y ss.

"fundamentada en la imposibilidad práctica de llegar al conocimiento del presupuesto de aplicación del tributo por los medios ordinarios de prueba, y en la necesidad moral -por razones de justicia distributiva- de no paralizar por ello la acción administrativa".(50)

---

50 Tratando de mantener una concepción probatoria, explicaba Pita Grandal el recurso a la estimación indirecta en los siguientes términos: "La Administración, en el momento de efectuar la liquidación se puede encontrar con que no se han aportado ni por el particular ni por el órgano encargado de la investigación los medios de prueba que permitan determinar la prestación tributaria. Estaríamos en un supuesto en que resulta probado que el sujeto pasivo ha realizado operaciones gravadas, pero no se cuenta con los medios de prueba que permiten determinar el quantum de la obligación. Se trata, entonces, de un supuesto similar al que da lugar al efecto de la doctrina de la carga de la prueba. La diferencia es que en el procedimiento de gestión, la doctrina de la carga de la prueba no puede determinar que la Administración decida cuál de las partes debe sufrir las consecuencias de la falta de prueba. Ello conduciría, evidentemente, a que toda ausencia de colaboración por parte de los administrados, desde la declaración de la actividad hasta la aportación de cualquier elemento de prueba determinaría que la Administración estaría siempre en la situación literal del artículo 114: quien haga valer su derecho deberá probarlo. Si el particular no declara la realización del hecho imponible o no aporta los elementos de prueba para la determinación de la prestación, la Administración estaría siempre en situación de afirmar y, en consecuencia de probar. A nadie escapa que de esa forma el particular estaría en una situación privilegiada: además de no cumplir el mandato de la ley en el sentido de proporcionar datos a la Administración financiera, las dificultades que ésta encontraría para aportar esos datos determinarían la existencia de una prueba de práctica casi imposible. Es aquí dónde tiene trascendencia las peculiaridades de la prueba en materia tributaria.

La ley no podría dejar a arbitrio de los contribuyentes el que se haga efectivo o no el crédito tributa-

Continuaban los mismos autores escribiendo que en estos supuestos de aplicación de la estimación indirecta "la Administración resulta relevada de la carga de la prueba, sustituyendo ésta en su sentido riguroso por una estimación en conciencia basada en meros indicios".Entendemos que desde la concepción de la comprobación que estamos proponiendo es posible ofrecer una explicación más satisfactoria y respetuosa con las exigencias de legalidad de la actuación administrativa: no es necesario hablar de inversiones en la carga de la prueba porque la Administración en ningún caso se encuentra liberada de su obligación de "desarrollar los actos de instrucción, conocimiento y comprobación de los datos en virtud de los cuales deba pronunciarse la resolución" (artículo 81 de la Ley de Procedimiento Administrativo)

Y la comprobación de esos datos en virtud de los que debe pronunciarse la resolución deberá dirigirse, en primer lugar , a constatar la concurrencia de alguno de los comportamientos previstos en el artículo 50 de la Ley general Tributaria y, en segundo lugar y como exigencia ineludible, la imposibilidad sobrevenida como consecuencia de tales conductas de que la Inspección

---

rio y dispone de medios dirigidos a salvaguardar el interés general representado en la satisfacción de la obligación tributaria.Por ello, el efecto normal que la falta de prueba produce en el proceso civil no se da en el procedimiento tributario y la ley prevé una consecuencia específica para el supuesto de falta de aportación de medios de prueba: la estimación indirecta"."Prueba, medios de pueba..."Op. cit. pág.1480.



pueda proceder a una determinación directa de las bases imponibles. De ello se deriva que en absoluto puede calificarse de discrecional la elección del método de comprobación por parte de la Administración tributaria, por cuanto en absoluto es posible identificar el momento dispositivo por el cual la Administración pondera los intereses en juego y adopta una resolución siguiendo criterios de oportunidad. Únicamente podría sostenerse la calificación de discrecionalidad técnica, en el sentido de que la comprobación de los presupuestos complejos de aplicabilidad requiere el uso de criterios técnicos o la solución de cuestiones técnicas; la discrecionalidad técnica conduce así siempre a una solución unívoca: o concurre o no la imposibilidad de determinación directa derivada de una de aquéllas tres causas.

La misma esencia de discrecionalidad entendida exclusivamente en sentido técnico se extiende a todo el procedimiento de aplicación de la estimación indirecta. Respecto a los medios de comprobación a los que la Administración puede acudir en la estimación indirecta, el artículo 50 de la Ley General Tributaria parece habilitar a los órganos inspectores para que los utilicen indistintamente. Sin embargo, la estimación indirecta debe estar orientada a alcanzar el máximo grado de verosimilitud posible, por lo que tampoco existe discrecionalidad en la elección de los medios a emplear. De forma que deben combinarse los datos extraídos de la realidad conocida por la Administración respecto del propio contribuyente con los relativos a otros contribuyentes con los que, por una u otra causa,

pueda establecerse una relación con el contribuyente de quien se trate. En el informe de Inspección, que preceptivamente deberá acompañar al acta incoada como consecuencia de estas actuaciones de comprobación mediante estimación indirecta, deberá indicarse la justificación de los medios elegidos para la determinación de las bases y rendimientos, así como los cálculos y estimaciones efectuados en base a los anteriores. De forma que el sujeto pasivo tendrá abierta la impugnación de los resultados de la estimación indirecta con diversos fundamentos: bien que los medios empleados no han sido los apropiados a la vista del caso concreto, bien que la Administración no utilizó todos los medios que tenía a su disposición al tiempo de la comprobación, bien, en fin, que de los indicios utilizados se han extraído conclusiones falsas o erróneas (51).

No queremos prolongar el desarrollo de la comprobación mediante estimación indirecta, únicamente hemos querido resaltar aquí las cuestiones que van a resultar relevantes en el curso de nuestra exposición. Estas precisiones relativas a la naturaleza de la elección del procedimiento y de los métodos a emplear en cada caso las retomaremos en el análisis de los requisitos de motivación de las actas de Inspección, y de la posterior impugnación de las mismas. Nos restaría reseñar brevemente una última nota respecto a este excepcional método de comprobación; a pesar de la coincidencia entre las conductas descritas en el artículo 50 como primer elemento de los presupuestos complejos de aplicabilidad

---

51 Génova Galván, A. Estimación indirecta... Op. cit. págs. 824 y 832.

(falta de presentación de declaraciones; resistencia, excusa o negativa a las actuaciones inspectoras o incumplimiento sustancial de las obligaciones contables) con las infracciones tipificadas en el artículo 83 de la Ley General Tributaria, no debe incurrirse en el error de atribuir naturaleza sancionadora a la estimación indirecta, por lo que resulta perfectamente posible la efectiva comisión de una de estas infracciones, y su consiguiente sanción, sin que por ello la Inspección se encuentre legitimada para acudir a la aplicación de la estimación indirecta, ello sólo será posible en la medida que se compruebe el segundo de los elementos integrantes de aquél presupuesto complejo: la imposibilidad de determinación directa derivada de tal comportamiento. (52)

---

52 Para un desarrollo más detallado sobre la problemática de la estimación indirecta nos remitimos a la bibliografía básica sobre estos puntos. Vid., entre otros: Génova Galván, A. La estimación indirecta, Ed. Tecnos, 2ª edición, Madrid 1987; Albiñana García Quintana, C. "La prueba en el procedimiento de inspección y la estimación indirecta de bases (I y II)", Carta Tributaria nº 59 y 60, 1987; Mantero Saénz, A. Procedimiento en la Inspección Tributaria, EDERSA, Madrid, 1990; Arias Velasco, J. "La estimación indirecta de bases imponibles", Crónica Tributaria nº 43, 1982; Palao Taboada, C. "Metodos y procedimientos de determinación de bases imponibles", Hacienda Pública Española nº 79, 1982; Amoros Rica, N. "Fijación o determinación de la base imponible (La estimación indirecta)", Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública nº 188/1987; Banacloche Perez, J. "La estimación indiciaria (acerca de la Circular de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria, de 17 de noviembre de 1986)", Impuestos nº 5, 1987; Carbajo Vasco, D. "La estimación de bases imponibles tras la Ley 10/1985", Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública nº 181; Zabala Rodríguez-Fornós, A. "Comentarios al reglamento General de la Inspección de los tributos", Ciss Comunicación nº

**3.2.2. La limitación de las facultades inspectoras respecto a los órganos jurisdiccionales : las medidas cautelares del artículo 35 RGI..**

El hilo conductor de nuestra argumentación arranca del reconocimiento de que, efectivamente, en su manifestación externa coinciden la actividad de comprobación tributaria con la actividad probatoria, pero que su distinta función y finalidad determinan el alcance de la incidencia permitida en la esfera de los particulares. De este modo, ni determinadas garantías procesales resultan esgrimibles por los obligados tributarios, ni puede reconocerse a los órganos de la inspección de los Tributos la misma esfera de actuación legítima que a los funcionarios que llevan a cabo las fases de instrucción procesal, las cuales están preorientadas a confluir en una actividad puramente judicial. Del mismo modo que hemos concluido en sentido negativo la traslación

---

**34. Juan Lozano, A.M. "Un análisis de los pronunciamientos de los Tribunales sobre la estimación indirecta". Civitas Revista Española de Derecho, nº 70, 1991.**

En la doctrina italiana pueden consultarse, entre otros, Perrone, L. "Evoluzione e prospettive dell'accertamento tributario". Rivista di Diritto Finanziario, 1982; Tesauro, F. "Considerazioni sui parametri ministeriali di determinazione sintetica del reddito delle persone fisiche". Diritto e Pratica Tributaria, 1983; Dus, A. "Considerazioni sulla discrezionalità nell'accertamento tributario". Rivista di Diritto Finanziario, 1960; Lorenzoni, M. y Saccomani, R. "L'accertamento sintetico negli orientamenti dottrinali, giurisprudenziali ed amministrativi". Diritto e Pratica Tributaria, 1983.

automática de garantías previstas constitucionalmente por referencia a la actividad jurisdiccional hasta la actuación de la Inspección de los Tributos, hay que examinar el reverso de esta situación : la imposibilidad de atribuir a los órganos inspectores facultades propias de los órganos que ejercen las funciones de instrucción procesal.

Si se pretende mantener una concepción coherente sobre la naturaleza de la comprobación tributaria, no puede dejar de tenerse presente esta segunda perspectiva : de no ser así se puede incurrir en importantes contradicciones respecto a la función jurídica y finalidad que pretende otorgársele. Es lo que ha ocurrido con la introducción por parte del RGI del contenido de su artículo 35: "Tanto en el caso de suspensión de actuaciones, como en cualquier momento del desarrollo de las mismas, 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 o exhibición".

El RGI otorga a este precepto la denominación genérica de "medidas cautelares"; en un sentido más propio parece referirse, sin embargo, a las medidas de investigación procesales que regula la Lecrim. en su título V (53). A pesar de la imponente apariencia del

---

<sup>53</sup> Artículo 326 de la Lecrim. : "cuando el delito que se persiga haya dejado vestigios o pruebas materiales de su perpetración, el Juez instructor o el que haga

precepto, lo cierto es que las posibilidades de aplicación que presenta son bastante limitadas.

La norma reglamentaria parece facultar a los órganos inspectores para adoptar estas medidas precautorias "de acuerdo con la ley", pero en ningún momento especifica de que ley se trata. En nuestro ordenamiento las únicas normas legales que se ocupan de la regulación de este tipo de medidas son las procesales, las cuales lo hacen siempre por referencia los órganos judiciales; de modo que no hay forma de encontrar ninguna atribución legal de este tipo de facultades a órganos que ejercen unas funciones de naturaleza netamente distinta como son los inspectores, ni existe modo alguno de determinar cuales serían esas hipotéticas medidas de aseguramiento y las condiciones de su ejercicio.

Pero es que además, observando con detenimiento el despliegue de la norma reglamentaria, se alcanza la conclusión de que tampoco sus redactores tenían necesidad inmediata de rozar de este modo tan peligroso los límites de la legalidad, puesto que las posibilidades de actuación que pretende conceder a los órganos inspectores, las cuales se desarrollarían de modo habitual con

---

sus veces los recogerá y conservará para el juicio oral si fuese posible, procediendo al efecto a la inspección ocular y a la descripción de todo aquello que pueda tener relación con la existencia y naturaleza del hecho.

A este fin hará consignar en los autos la descripción del lugar del delito, el sitio y el estado en que se hallen los objetos que en él se encuentren, los accidentes de terreno o situación de las habitaciones, y todos los demás detalles que puedan utilizarse, tanto para la acusación como para la defensa".

ocasión del ejercicio de la facultad de reconocimiento, ya se encuentran contenidas en otros preceptos de la misma norma. De este modo se llega a la afirmación de que tampoco reviste este precepto una excesiva utilidad puesto que, de acuerdo con el propio contenido que a las diligencias atribuye el artículo 46 del RGI, en este tipo de documentos el actuario tiene ocasión para hacer constar cuantos hechos o circunstancias con relevancia para el servicio se produzcan durante sus actuaciones, sin necesidad de acudir a remedios extraordinarios; y si lo que se pretende evitar es la destrucción de libros o documentos nada más fácil que acudir a la confección de copias a cargo de la Inspección de los documentos precisos, facultad concedida por el artículo 36.3 (54)

### 3.3. Concepto y alcance del juicio de legitimidad de los actos de comprobación tributaria.

Sin embargo, si se aceptan estas tesis según las cuales los requisitos normativos de fiabilidad de la

---

<sup>54</sup> En este sentido, Guío Montero denunciaba que "es ésta una disposición inútil ya que los objetivos que aparentemente pretende lograr pueden y deben conseguirse de otra manera más sencilla y desde luego sin bordear la ilegalidad que supone el que un funcionario público adopte posturas que conllevan el ejercicio de una potestad que ni el mismo redactor del Reglamento es capaz de articular y salva la cuestión recurriendo al socorrido "de acuerdo a la Ley" sin precisar, como sería de recibo, qué ley se está refiriendo. Por todo ésto entiendo que estas medidas cautelares están vicidas de ilegalidad y constituyen un ejemplo de lo que en términos coloquiales se viene denominando "el miedo guarda la viña". "La visita de Inspección" Op. cit. En similares términos vid. Alonso Fernández, F. "La iniciación, desarrollo y terminación ...". Op. cit.

comprobación no deben ser considerados con los esquemas típicos del derecho probatorio sino como requisitos de legitimidad de la acción administrativa, es necesario precisar en qué sentido se entiende el control de legitimidad, pues la actividad de comprobación no es sino un juicio previo desarrollado por los propios órganos administrativos acerca de la legitimidad del acto de liquidación que pretende dictar .

Los términos "legitimidad" e "ilegitimidad" no son conceptos con un significado inequívoco; dicha calificación puede venir referida a la conformidad de una decisión con un determinado paradigma, establecido por una norma de rango superior o por un principio al cual aquélla deba atenerse. En este sentido la legitimidad se entendería como correcta aplicación de la norma. Pero para incluir también las cuestiones sobre determinación de hechos, el concepto de ilegitimidad debe ser ampliado respecto a la simple verificación del respeto a las normas, y de este modo poder considerar ilegítimos, en sentido amplio, todos los actos de los cuales no resulten verificados sus presupuestos fácticos (ya sea porque no se han demostrado o porque han sido explícitamente desmentidos).<sup>(55)</sup>.

Es este el contenido de la noción de legitimidad desde el que, a nuestro entender, se explican aquellas afirmaciones de las concepciones no probatorias según las cuales la Administración no prueba en sentido estricto los hechos que justifican la emanación del acto

---

<sup>55</sup> Vid. Lupi, R. L'accertamento induttivo. Op. cit. págs. 142-147.



de liquidación, sino que comprueba que se han dado los presupuestos que la legitiman.

Retomando la anterior ambivalencia del binomio legitimidad/ilegitimidad, hacia notar Lupi cómo puede observarse el control de la legitimidad de la comprobación tributaria desde un doble punto de vista:

-el primero de ellos englobará el "juicio de derecho" de las actuaciones de la Administración, así la calificación de ilegítima puede resultar consecuencia de una incorrecta aplicación de las normas que disciplinan la existencia misma de la potestad y las condiciones de su ejercicio; desde este plano de legitimidad pueden controlarse tanto los vicios del procedimiento de comprobación e investigación como los vicios referentes exclusivamente a las actas de inspección, de los cuales vamos a ocuparnos en epígrafes sucesivos, y que se centran básicamente en vicios referentes al contenido de las mismas. Del juicio de legitimidad que cabe efectuar acerca del modo en que la Inspección ha disciplinado las poderosas facultades de que dispone nos hemos ocupado en el capítulo anterior, refiriéndolo a los sistemas de control articulados en torno a la finalidad de las potestades (56).

---

<sup>56</sup> No obsta en absoluto a la naturaleza de este juicio de legitimidad el actual sistema de recursos en el complejo procedimiento de gestión tributaria. Como se verá en el capítulo correspondiente a esta materia, el legislador ha identificado por razones de economía procesal, combinadas con otras de índole distinta, diversos supuestos o momentos en que cabe interponer recurso contra la actividad formalizada en aquel procedimiento. En el caso de la inspección se ha consoli-

-el segundo de los contenidos del control de legitimidad atenderá a examinar la corrección con que la Administración ha resuelto aquel juicio histórico que realiza de forma unilateral. Es necesario un concepto de legitimidad desde el que pueda controlarse la actividad demostrativa, considerada respecto a las particularidades cognoscitivas del caso concreto y a las argumentaciones realizadas en sentido contrario por el obligado tributario.

De no aceptarse un control de legitimidad que englobe un juicio sobre la fundamentación fáctica del acta de inspección, en cuanto documento en el que se propone la regularización de la situación tributaria en función de las "pruebas" adquiridas, y posterior liquidación, debería calificarse de legítimo aquel acto que no presenta vicios en sentido estricto también en los casos en los que el obligado tributario haya puesto

---

dado la doctrina de que la impugnación de tal actividad de inspección debe suscitarse recurriendo contra el acto administrativo de liquidación.

Esta situación ya fue advertida por la doctrina, indicando que será mediante el recurso contra el acto de liquidación tributaria como habrá que impugnar cualesquiera vicios del procedimiento de inspección o de las actas en que se concretan sus resultados. En este sentido, Vid. Cervera Torrejón, F. la Inspección de los tributos... Op. cit. págs. 154-155.

En nuestro actual sistema de recursos es necesario recordar que sí queda abierta la vía de la impugnación de las actas mediante el recurso especial de protección de derechos fundamentales. Respeto a las consideraciones sobre esta especial vía de impugnación nos remitimos al capítulo 1.

de manifiesto, a lo largo de los distintos momentos procedimentales, datos de los que resulta que el presupuesto de hecho es distinto del comprobado por la Administración. La anulación del acto en esta segunda hipótesis puede ser explicada adoptando la más amplia noción de legitimidad antes mencionada y relativa a la fundamentación de la demostración.

### 3.3.1. Efectos jurídicos de la presunción de legitimidad de los actos administrativos.

La cuestión que inevitablemente surge después de haber formulado el anterior planteamiento respecto a la noción de legitimidad, es la relativa a cual es el sentido de la presunción general de legalidad de los actos administrativos que establece el artículo 45 de la Ley de Procedimiento Administrativo, y en concreto respecto a la materia tributaria el artículo 8 de la Ley General Tributaria.

Los puntos problemáticos referentes a la presunción de legitimidad de los actos administrativos suelen señalarse respecto a aquél nivel posterior en el que se cuestiona la eficacia de las actuaciones de comprobación tributaria en fase de reclamación, y así suele asociarse el contenido de tal presunción al planteamiento clásico de inversión de carga de la prueba, sin embargo las implicaciones que tal presunción arrastra son de tal magnitud en todo el ámbito normativo de la actuación administrativa que nos hemos decidido a plantear, siquiera esquemáticamente, el estado de la cuestión para evitar así que el discurso presentara alguna carencia

respecto a sus elementos determinantes.(57)

### 3.3.1.1. La presunción de legalidad de los actos administrativos: ¿ejecutividad o presunción de veracidad?

La doctrina administrativista ha reconocido el carácter instrumental que presenta la presunción de legalidad de los actos administrativos al servicio de la autotutela declarativa de que goza la Administración. La justificación de tal presunción la ofrecía

---

<sup>57</sup> Podría utilizarse como planteamiento del problema la siguiente reflexión de Calvo Ortega, : "En el art. 8 de la Ley General Tributaria, donde encuentra abrigo la presunción en cuestión, puede leerse que "los actos de determinación de las bases y deudas tributarias gozan de la presunción de legalidad, que sólo podrá destruirse mediante revisión, revocación o anulación practicadas de oficio o a virtud de los recursos pertinentes". Ahora bien la "determinación de las bases", ¿engloba los datos fácticos previos y necesarios para su fijación o sólo se extiende a la cuantificación partiendo de esos datos que deben ser probados?. No hay que olvidar que el tantas veces citado artículo 114 de la Ley General Tributaria dispone que, tanto en el procedimiento de gestión como en el de resolución de reclamaciones, quien haga valer su derecho deberá probar los hechos normalmente constitutivos del mismo. Por otra parte, en materia de derechos de crédito la cuantificación es esencial; más concretamente, los datos previos y necesarios de esa cuantificación son una parte de los hechos constitutivos del derecho mismo; concretamente, los hechos determinativos de la cuantía del crédito mismo. Si tales datos previos y necesarios quedan cubiertos por una presunción legal relativa la situación del deudor es, en gran medida, de indefensión. La presunción legal relativa le obligaría a probar datos negativos".

Calvo Ortega, R. Prólogo a Perezagua Clamagirand, L. La prueba en el Derecho Tributario. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1975, pág. 8.

González Grimaldo <sup>(58)</sup> en los siguientes términos: "que la presunción de validez del acto administrativo se funda en la especial situación de la Administración en las relaciones jurídicas, no parece que admita duda; es más, consideramos que es la obligada consecuencia de otro principio de gran prevalencia en el Derecho administrativo de hoy, el de eficacia. Es como un tributo que el administrado ha de satisfacer en correspondencia a una Administración eficaz y diligente. Es una derivación de la propia naturaleza de las cosas, como contrapeso de una Administración instrumento del Estado para la consecución de sus fines. Todo ello ha de admitirse como aceptable, sin que se violen valores superiores como el de justicia, que puede ponerse en peligro cuando sobre él se superponen otros principios de rango inferior; y eso ocurre si esa presunción adquiere caracteres dogmáticos".<sup>(59)</sup>.

---

<sup>58</sup> González Grimaldo, M.C. "Potestad sancionadora y carga de la prueba". Revista de Administración Pública, nº 53, 1967, pág. 20.

<sup>59</sup> Una fundamentación de tal presunción de legitimidad referida al ámbito estrictamente tributario que estamos analizando la ofrece Perezagua Clamagirand, L. (La prueba en el Derecho Tributario..Op. cit. pág.109), en estos términos: " la presunción de legitimidad de los actos administrativos financieros reposa particularmente, sobre la circunstancia de que la Administración Financiera por su misma calidad de órgano de poder público, llevado a observar la Ley y privado de un interés propio, diverso del interés público, no puede normalmente emitir actos de liquidación arbitrarios, basados sobre circunstancias de hecho no verdaderas, y de ahí que cuando el contribuyente plantea una litis administrativa, entra teóricamente un poco capitidismo en la misma, porque la Administración no ha buscado unos hechos por el mero afán dialéctico de liquidar, sino que se ha basado en hechos propios del

El autor arriba citado está advirtiendo de los posibles peligros que puede encerrar un instrumento en manos de la Administración tan poderoso como es esta presunción de legitimidad de sus actos. Se admite ya mayoritariamente la necesidad de partir de un deslinde absoluto entre los efectos de aquélla y los atribuibles a las sentencias declarativas, siendo incorrecto hablar de "fuerza de cosa juzgada" en el sentido de que si en vía administrativa la Administración da por ciertos los hechos, huelga ulterior prueba en la jurisdiccional, debiendo rechazarse lo que sobre el particular se pretenda. García de Enterría (60) precisa la naturaleza de tal presunción en el sentido de que "se trata de una técnica formal para imponer el inmediato cumplimiento de las decisiones administrativas, consagrando una capacidad de autotutela a la Administración y dispensándola de la necesidad de obtenerla de los Tribunales, pero sin que ello suponga excluir la eventual y posterior intervención de éstos".

Hasta este punto existe acuerdo doctrinal, las diferencias se encuentran a la hora de determinar la incidencia de tal presunción sobre los administrados. A este respecto es posible identificar dos interpretaciones del contenido de la presunción de legalidad que responden al interrogante que planteábamos en el presente epígrafe.

---

contribuyente de diversa índole, patrimoniales, personales, etc".

<sup>60</sup> García de Enterría - Ramón Fernández. Curso de Derecho Administrativo . . ., Op. Cit. pág. 477.

Por un parte, podríamos identificar una postura a la que podríamos denominar clásica que quedaría perfectamente ilustrada en el siguiente pasaje de Perezagua (61) : "La clásica presunción legal relativa a favor de la Administración es la de legitimidad del acto administrativo que informa todo el proceso tributario, justifica su estructura y da origen al desplazamiento de la carga de la prueba hacia el contribuyente reclamante. Ante esta presunción el contribuyente tiene dos caminos: a) demostrar, como es el caso comúnmente utilizado, que el actuar administrativo es ilegítimo, porque la obligación tributaria que se deduce de él tampoco es legítima, ya que no responde a la realidad de las cosas ni a la verdadera extensión del hecho imponible; o bien, b) probar y demostrar que el acto administrativo es ilegítimo, por nulo, inexistente o viciado formalmente, en cuyo caso ninguna presunción puede deducirse de un acto que no reúne los requisitos mínimos que la Ley exige para su producción normal. En cualquiera de los dos caminos como vemos, es el reclamante quien soporta la carga de la prueba".

Frente a la anterior se hallaría la interpretación de la presunción de legalidad propuesta por García de Enterría (62): "La autotutela declarativa de que se beneficia la Administración desplaza, pues, la carga de accionar a la otra parte, gravada con la necesidad de

---

<sup>61</sup> Perezagua Clamagirand, L. La prueba en el Derecho Tributario..., Op.cit. pág. 243.

<sup>62</sup> García de Enterría, E. Curso de Derecho Administrativo ...Op. cit. pág. 479.

poner en movimiento una acción impugnatoria para destruir la eficacia inmediata que, por su sola fuerza, alcanzan las decisiones administrativas, pero esto no implica que se de un desplazamiento paralelo de la carga de la prueba, carga esta última que con normalidad corresponde a la Administración, incurriendo en un vicio legal el acto que la desatiende en este supuesto".(63)

---

63 Comienza García de Enterría advirtiendo cómo la presunción de legalidad de la decisión es simplemente una presunción *iuris tantum* y no definitiva."Se trata de una técnica formal para imponer el inmediato cumplimiento de las decisiones administrativas, consagrando una capacidad de autotutela a la Administración y dispensándola de la necesidad de obtenerla de los Tribunales, pero sin que ello suponga excluir la eventual y posterior intervención de éstos. Concretamente la "presunción de legalidad del acto opera en tanto que los administrados no la destruyan, para lo cual tendrán que impugnarlo mediante las vías de recurso disponibles y justificar que el acto, en realidad, no se ajusta a derecho. Lo cual supone que, como regla general, en el proceso administrativo los ciudadanos quedan gravados con la carga de recurrir, de actuar como demandantes, para deshacer esa presunción previa de validez de la que se beneficia la Administración, actuando ésta, en consecuencia, como demandada. García de Enterría, E. y Ramón Fernández, T. Curso de Derecho... Op. cit. pág. 478.

La posición clásica de nuestra jurisprudencia se encontraba bastante apegada a la concepción de la presunción de legalidad de los actos administrativos que hemos expuesto en primer lugar; si bien se aceptaban sin reservas las anteriores puntualizaciones realizadas por García de Enterría, la jurisprudencia no llegaba a aceptar las últimas consecuencias que a tal presunción atribuye la más moderna teoría, según las cuales, siguiendo al mismo autor, "el mecanismo expuesto, que desplaza la carga de accionar al administrado, no implica necesariamente un desplazamiento de la carga de la prueba dentro del proceso. La jurisprudencia incurre con frecuencia en ese error, especialmente en materia sancionadora, lo cual reviste alguna gravedad. La



---

Administración es titular de la carga de la prueba con normalidad en el plano material de las relaciones..., de modo que si la ha desatendido y no obstante ha dado sin prueba por probados determinados hechos la decisión que adopte será inválida. El administrado tendrá la carga de impugnar esa decisión y de justificar su ilegalidad, desde luego, pero para hacerlo le bastará con invocar la desatención de la carga de la prueba que incumbía a la Administración, argumento formal que no le grava a él en el proceso con la carga de hacer una prueba contraria, muchas veces, por lo demás (siempre que se trate de hechos negativos) virtualmente imposible".

Prueba de una posición moderadamente conservadora, es una sentencia del Tribunal Supremo relativamente reciente de 20 de febrero de 1982 que trata de empezar a modular los efectos de esta mítica presunción de legalidad, pero que no llega a sus últimas consecuencias; así, en su considerando séptimo, establece:

"Que si bien es cierto que los actos administrativos están amparados por una presunción de exactitud o de legalidad, esta presunción no es *iuris et de iure*, sino *iuris tantum* y por tanto puede ser combatida por los medios que el derecho admite para las de su clase; por ello, cuando los actos administrativos se hayan producido tomando en consideración unos hechos concretos, ello no significa - como pretende la sentencia apelada, que los hechos vengan amparados por esa presunción de exactitud, sino que esa presunción de los actos cederá cuando se pruebe la inexactitud de los hechos que determinaron el acto; a ello alude precisamente el art. 114 de la LGT : "...", precepto que carecería de aplicación en caso de admitir que la presunción de exactitud de los actos alcanza a los hechos que los determinan; ésto no es así, y por aplicación del precepto invocado, la presunción de exactitud durará mientras permanezcan exactos los hechos determinantes del acto, y dejará de existir esa presunción en cuanto se pruebe o bien la inexactitud de esos hechos, o bien que otros produzcan efectos contrarios, y, en general, cuando se prueben los hechos que, constituyendo el derecho del reclamante, demuestran la inexactitud o error de los que la Administración tomó en cuenta para dictar el acto impugnado".

Esta nueva interpretación de la presunción de legitimidad de los actos administrativos se acepta, finalmente, en la STS de 22 de septiembre de 1986, la

---

En esta línea de reforma conservadora podría citarse también la sentencia de 14 de junio de 1989, de la sala 2ª de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Territorial de Barcelona:

"Ciertamente, el art. 114 de la Ley General Tributaria consagra el principio general de que quien haga valer su derecho deberá probar los hechos normalmente constitutivos del mismo, regla ya establecida con carácter general por la jurisprudencia en materia probatoria, en virtud de la cual el actor ha de probar los hechos constitutivos del derecho y el demandado ha de acreditar los hechos impeditivos, extintivos y excluyentes. En materia tributaria, como los actos de determinación de bases y deudas tributarias gozan de la presunción de legalidad, que sólo podrá destruirse mediante revisión, revocación o anulación de oficio o a virtud de los recursos pertinentes, según reza el art. 8º de la misma Ley, corresponde al recurrente la prueba de los hechos acreditativos de la ilegalidad, pero estos criterios, obviamente, han de conjugarse con los de normalidad y facilidad probatoria, de manera que la carga de la prueba ha de atribuirse a aquella parte más próxima a las fuentes de prueba y para la cual resulta de extrema sencillez la demostración de los hechos controvertidos. El criterio es más claro si cabe cuando se trata de la propia Administración autora del acto tributario objeto de impugnación y se le requiere para la aportación de determinada documentación, que no lleva a cabo por deficiencias en el funcionamiento de los servicios o por cualquier otra causa no precisada. Si se requiere a la Administración para la aportación de una determinada documentación o para la certificación de determinados extremos, y la Administración hace caso omiso del requerimiento, no se puede después desestimar la reclamación del particular con el argumento de la carga de la prueba y la presunción de legalidad de los actos tributarios, pues tal solución es manifiestamente contraria al principio de interdicción de la indefensión".

cual puntualiza que:

"... la presunción de legalidad del acto administrativo desplaza la carga de accionar al administrado, pero esto no implica un desplazamiento paralelo de la carga de la prueba punto éste respecto del cual se han de aplicar las reglas generales; cada parte soporta la carga de probar los datos que constituyen el supuesto de hecho de las normas cuyas consecuencias jurídicas invoca a su favor".

El hecho de que la Administración soporte en sede de reclamaciones, aquí sí, una auténtica carga de probar los hechos constitutivos de su derecho, y por tanto que el obligado tributario únicamente deba soportar la carga de accionar, pero no, como indicaba Perezagua que se produzca una inversión tal que arroje sobre el obligado tributario la carga de probar que el acto no se corresponde con la realidad ni con la verdadera extensión del hecho imponible, ha sido calificado en la doctrina italiana como el abandono de un mito, y así Granelli afirma que no existe presunción de legitimidad del acto administrativo frente al órgano jurisdiccional y que la Administración soporta la carga de probar cuanto afirma (64). Adquiere así su auténtico

---

64 Granelli, "Presunzione di legittimità dell'atto amministrativo e onere della prova: un altro mito giuridico finisce in soffitta". Giurisprudenza italiana, 1979, I, 1, pág.1773 y ss., citado por Moschetti. "Avviso di ..." Op. cit. pág. 1917, nota 21.

También se refiere al abandono del mito de la

sentido el artículo 114 de la Ley General Tributaria en el procedimiento de resolución de reclamaciones.

Es esta una cuestión que va a resultar capital en el desarrollo de diversas cuestiones de las que vamos a ocuparnos, sobre ella hemos de volver llegado el momento de analizar la eficacia de las actuaciones comprobadoras e investigadoras en la incoación de expedientes sancionadores y procesos penales por delito fiscal.

### 3.3.2. La motivación en las actas de la Inspección de los tributos.

Como requisito estrechamente vinculado a las anteriores consideraciones, cuyo examen va a permitir una extraordinaria ilustración de los dos sentidos del juicio de legitimidad que presentábamos más arriba, aparece la necesidad de motivación que con carácter expreso se establece para distintos supuestos (65), de

---

presunción de legitimidad de los actos administrativos La Rosa, "I modelli accertativi..."Op. cit. pág. 1521.

<sup>65</sup> Así, el artículo 121 de la Ley General Tributaria exige que el aumento de base tributaria sobre la resultante de las declaraciones deberá notificarse al sujeto pasivo con expresión de los hechos y elementos adicionales que la motiven.

Respecto a las actas el requisito de la motivación está recogido con carácter general en el artículo 145 de la Ley General Tributaria, y desarrollado en el artículo 49 del RGI, estableciendo como uno de los requisitos de validez de las actas : "los elementos esenciales del hecho imponible y de su atribución al sujeto pasivo o retenedor, con expresión de los hechos y circunstancias

que hayan resultado de las actuaciones inspectoras o referencia a las diligencias dónde se hayan hecho constar" (último inciso añadido en la redacción reglamentaria).

Aparte de estos supuestos generales, también se prevee en determinados la motivación, bien en la misma acta, bien en informes preceptivos.

Así, en los supuestos de acta con prueba preconstituida del artículo 146 de la Ley General Tributaria, el artículo 57 del RGI exige que : "en el acta se expresarán con el detalle necesario, los hechos y medios de prueba empleados y a la misma acompañará en todo caso informe del actuario".

Cuando resulte procedente la aplicación de la estimación indirecta, el artículo 51 de la Ley General Tributaria -según la nueva redacción dada por la Ley 10/1985 por la que cual se suprimió el acto previo que declaraba la aplicabilidad de la estimación indirecta- exige que la Inspección de los tributos acompañe a las actas incoadas para regularizar la situación tributaria de los sujetos pasivos, retenedores o beneficiarios de las desgravaciones, informe razonado sobre prácticamente todo el proceso de aplicación de la estimación indirecta, pues debe abarcar desde la especificación de las causas determinantes de aplicación de la misma, hasta la justificación de los medios elegidos para la determinación de las bases o rendimientos. Sobre el alcance de esta motivación en la estimación indirecta nos detendremos más adelante.

Además de la motivación que se exige con carácter general para las actas, el artículo 59 del RGI se detiene en insistir sobre la necesidad de motivación de las actas de disconformidad en los siguientes términos: "en las actas de disconformidad se expresarán con el detalle que sea preciso los hechos y, sucintamente, los fundamentos de derecho en los que se base la propuesta de regularización, sin perjuicio de que en el informe ampliatorio, que posteriormente ha de hacer el actuario, se desarrollen dichos fundamentos".

En el artículo 48 del RGI pueden consultarse el

entre los cuales vamos a ocuparnos de la extensión de las actas y, con carácter especial, de la motivación en la aplicación de la estimación indirecta.

### 3.3.2.1. La función de la motivación en el ejercicio de las potestades regladas.

Sin embargo son necesarias algunas consideraciones previas respecto a la motivación. En primer lugar, debe tenerse presente que la motivación no se presenta en el ordenamiento jurídico correspondiéndose siempre con el ejercicio de potestades discrecionales; no puede aceptarse por tanto que en las resoluciones expresión de potestades regladas no se encuentre una motivación en sentido propio.<sup>(66)</sup> Simplemente va a variar el papel esencial que cumple la motivación en uno y otro caso: ante potestades discrecionales cuyo ejercicio supone efectuar una ponderación de intereses públicos y privados, la motivación sirve al objetivo de dar cuenta de los criterios de ejercicio de la discrecionalidad <sup>(67)</sup>;

---

resto de supuestos, ya muy específicos, para los que el informe resulta preceptivo.

<sup>66</sup> En contra de la aceptación de una motivación en sentido propio puede consultarse Favara, "Per una ricomposizione della funzione amministrativa di imposizione tributaria", Tributi, 1981, pp. 21-23, citado por Moschetti, "Avvisi...". Op. cit. pág. 1933, en nota 65.

<sup>67</sup> También es posible identificar determinados supuestos en los que la actuación de los órganos inspectores exige, y no siempre se haya normativamente prevista, una motivación que cubra esta finalidad. Estos supuestos han sido comentados con ocasión del análisis

cuando no es necesario dar cuenta de los criterios utilizados para efectuar aquél juicio discrecional, la motivación asume funciones de justificación, es decir de indicación y soporte argumental de cuanto se afirma en la resolución.

En este sentido, en aquellos actos que inciden unilateralmente en la esfera de los particulares y que se encuentran vinculados al respeto de condiciones tasadas legalmente, la obligación de otorgarles motivación se explica por las exigencias de exteriorización del iter lógico y jurídico que ha precedido a la formación del acto jurídico. De este modo la importancia de la motivación adquiere mayor relevancia en aquellos supuestos en que el hecho imponible se configura como presupuesto compuesto por una multiplicidad de elementos (68), puesto que en estos casos la propuesta de regularización que en el acta de inspección se contiene, puede ser justificada por razonamientos muy distintos; y ante tal variedad de circunstancias aparece como una necesidad lógica la exigencia de exteriorización de ese razonamiento efectuado por el órgano inspector.

Hay que tener presente que la motivación de las actas de inspección también presenta una nota distintiva muy importante respecto a la que desempeña la motivación de las sentencias o de los actos administrativos que resuelven recursos, uno de los supuestos en que el

---

del ejercicio de las facultades inspectoras.

<sup>68</sup> Vid. Moretti, G.C. La motivazione nell'accertamento tributario. Cedam, Padova, 1969, págs. 335 y ss.

artículo 43 de la Ley de Procedimiento Administrativo impone a la Administración la obligación de motivar. En estos casos se trata de actos que ponen fin a un proceso contradictorio, están destinados a "cerrar" el juicio, mientras que el acta de inspección "precede" un eventual proceso, aquel recurso que pueda interponerse contra las liquidaciones derivadas de las mismas; es por tanto en el momento de extensión del acta cuando se introduce por primera vez la pretensión de la Administración, cuyo fundamento debe por tanto ser descrito.

Se deduce así la estrecha conexión, tradicionalmente resaltada, entre el requisito de la motivación y el derecho de defensa del obligado tributario. Sin embargo, sin llegar a negar esta vinculación, en repetidas ocasiones se ha destacado que la exigencia de motivación no se reduce a esta conexión. La Rosa (69) insistía en el dato de que la obligación de motivar no está prevista únicamente como garantía del derecho de defensa de los contribuyentes, sino que tiende fundamentalmente a asegurar la imparcialidad de la actuación administrativa, y a dar cuenta de la efectiva y sustancial observancia de las reglas procedimentales que disciplinan el ejercicio de estas potestades.

No se trata simplemente de una formulación a nivel de principios fundadores de la obligación de motivar los actos de comprobación, las actas de inspección, sino que los autores antes citados se plantean

---

<sup>69</sup> La Rosa, S. "I Modelli..." p. cit. pág. 1522., y "Metodi di accertamento e riforma tributaria". Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle, 1978, pág. 240.



seguidamente las tremendas consecuencias prácticas que esta perspectiva ofrece.

### 3.3.2.2. Fundamento complejo de la motivación: vinculación entre motivación y posibilidades de defensa.

En efecto, manteniendo una estricta vinculación de la motivación a la necesidad de asegurar las posibilidades de defensa del obligado, parece deducirse que tal obligación se satisface en la medida en que el contribuyente se encuentre en condiciones de conocer con claridad la pretensión de los órganos de Inspección, y por tanto de ejercitar plenamente sus posibilidades defensivas sobre el *an* y el *quantum* de la obligación tributaria. Sin embargo, los mismos autores que limitan la obligación de motivar a la tutela de una posible indefensión del contribuyente reconocen que este planteamiento es susceptible de conducir a situaciones paradójicas; es lo que ocurre en aquellos supuestos en los que, a pesar de concurrir defectos de motivación, el recurrente desarrolle sus argumentos defensivos y, en base a ello, el órgano jurisdiccional afirme que, en tanto el acto permitía el despliegue de la defensa, no puede reputarse "inmotivado".<sup>(70)</sup>.

---

<sup>70</sup> Moschetti, F. "Avvisi di...". Op. cit. pág. 1931. En el mismo sentido Lupi destacaba cómo son frecuentes las resoluciones que, partiendo de la premisa de que la motivación tiende a garantizar el derecho de defensa, conducen de hecho a conclusiones paradójicas y sustancialmente kafkianas, porque para hacer valer la insuficiente motivación debe impugnarse el accertamento mismo (y por tanto defenderse) y el desarrollo de una defensa por parte del contribuyente desmiente la falta

Esta estrecha vinculación de la motivación a las posibilidades de defensa se explica si se considera aquél principio general por el cual la Administración, antes de actuar, está obligada a "probarse", o a comprobar, la concurrencia de los presupuestos que legitiman su actuación. Obviamente ello es así, pero reducir la motivación simplemente a un aspecto del mismo puede conducir a la conclusión extrema de identificar motivación y prueba. En este sentido De Mita (71), entendía que "es cierto que la obligación de motivación y la carga de la prueba son temas distintos en derecho procesal, pero en el "accertamento tributario" son inescindibles en cuanto una motivación puramente abstracta, no respaldada por elementos de prueba no justifica la pretensión de la Hacienda Pública".

---

de idoneidad de la motivación para garantizar este derecho; en conclusión "si el accertamento no está motivado se puede presentar recurso, pero si se presenta recurso se admite que el accertamento está motivado". Lupi continuaba citando numerosos ejemplos de aplicación de esta capciosa y a la vez ingenua argumentación, cuyas obvias deficiencias proceden de una insuficiente comprensión de los distintos niveles en los que se despliega la legitimidad del acto de comprobación, de lo cual vamos a ocuparnos de inmediato. Vid. Lupi, R. "Motivazione e prova nell'accertamento tributario, con particolare riguardo alle imposte dirette e all'IVA". Rivista di Diritto Finanziario, 1987, pág. 280, nota 15.

<sup>71</sup> De Mita, E. Interesse fiscale e tutela del contribuente, Ed. Giuffrè, Milano, 1987, pág. 161.

### 3.3.2.2.1. La discutible identificación entre motivación y prueba.

A nuestro juicio, la identificación entre motivación y prueba se entiende desde la consideración clásica de la presunción de legitimidad de los actos administrativos; si se mantiene que por ella se opera una inversión de la carga de la prueba, debiendo ser el obligado recurrente quien deba probar que la comprobación y subsiguiente liquidación no se corresponden con la existencia y magnitud del hecho imponible, y limitándose la Administración a mantener una actitud meramente pasiva, indudablemente entonces la motivación cumple el esencial papel de tutelar las posibilidades de defensa del recurrente, puesto que en cuanto no se recogiesen en ella todos los elementos de hecho y derecho en los que la Administración funda su pretensión, se estaría produciendo una clara indefensión al particular.

Sin embargo, si se acepta que la presunción de legalidad arroja sobre el particular la carga de accionar pero debe seguir siendo la Administración quien pruebe al órgano jurisdiccional la legalidad de sus actos, se alcanza la conclusión de que la motivación no se concibe únicamente orientada a evitar la indefensión de los obligados tributarios y que, por tanto, no es ésta la única causa que puede alegarse para pretender la nulidad de aquellos actos de la Inspección de los Tributos que debieran estar motivados.

Teniendo en cuenta que la doctrina procesal (72) atribuye al principio de contradicción el contenido fundamental, junto a la necesidad de ser oído, de que la parte ha de conocer todos los materiales de hecho y de derecho que puedan influir en la resolución judicial (y que por tanto, si un tribunal llegara a admitir una alegación de parte que se mantuviera secreta para la otra, estaríamos claramente ante un supuesto de indefensión, y lo mismo cabe decir de los materiales aportados por el tribunal), cabría plantear como hacía Lupi la existencia (73) de un hipotético sistema en el cual esta exposición de los hechos y de los elementos de derecho que constituyen la razón de la pretensión, no se contuvieran en la motivación pero debieran aportarse en las fases introductorias del juicio para identificar los términos de la controversia. Se salvaría entonces la posibilidad lógica de conciliar la falta de motivación con el respeto de la defensa del contribuyente aunque se multiplicarían los inconvenientes: en primer lugar se estarían relajando extraordinariamente las exigencias de responsabilidad en la actuación administrativa, dando ocasión a que se multiplicaran los actos de comprobación emitidos a la ligera; se generalizarían los recursos presentados con el único fin de conocer los términos de la pretensión y calibrar así las posibilidades de éxito de un eventual litigio; se alargarían los trámites procesales y, por último, perdería gran parte de su significado la instrucción primaria que se desarrolla en

---

72 Montero Aroca, J. y otros. Derecho jurisdiccional... Op. cit. pág. 486.

73 Lupi, R. "Motivazione e prova..." Op. cit. págs. 285-289.

los procedimientos de comprobación e investigación.

Todo lo anterior nos conduce a aquellas afirmaciones de los autores que advertían la imposibilidad de referir la motivación sólo a la necesidad de asegurar las posibilidades de defensa del contribuyente ante los órganos jurisdiccionales, y así se deduce que la obligación expresa de motivación responde también a las exigencias de regularidad en la aplicación del tributo y a las propias exigencias de agilidad del sistema (74).

Resulta significativa en este sentido la sentencia del Tribunal Supremo de 29 de septiembre de 1988, la cual considera que la motivación es una exigencia

---

74 Lupi,R."Motivazione e prova..."Op. cit. pág.288.

En nuestra doctrina Martín Retortillo, S."El exceso de poder como vicio del acto administrativo", Revista de Administración Pública, nº 23, pag. 127, ya destacaba también cómo la motivación cumple una triple función:

a) como exigencia que permite el control indirecto de la opinión pública: "se dispone y se ordena, pero al mismo tiempo se razona y se especifica para qué se hace aquéllo.Sirve para persuadir al destinatario y prevenir eventuales impugnaciones".

b) la motivación permite determinar con mayor certeza y exactitud el conocimiento de la voluntad manifestada, constituyendo un elemento interpretativo valiosísimo.

c) y por último, como medio para realizar el control jurisdiccional de los actos administrativos, función que es la generalmente destacada y que no ha dejado de influir en el articulado de la Ley de Procedimiento Administrativo, al no exigir la motivación respecto de ciertos actos excluidos de la fiscalización jurisdiccional.

Vid.también González perez,J.Comentarios a la Ley de ...Op. cit. pág.341.

constitucional que viene impuesta no sólo por el artículo 24.2 sino también por los artículos 9 y 103.

#### 3.3.2.2.2. Las distintas categorías de los defectos de motivación.

La primera gran consecuencia de la posición anterior sería el rechazo de aquellos argumentos que pretendieran reputar válida el acta de inspección con defectos de motivación en cuanto el recurrente hubiere podido desarrollar sus posibilidades de defensa.

Es importante en este sentido recordar la existencia de los informes complementarios de las actas de Inspección, previstos en el artículo 48.5 del RGI (75), según el cual "cuando los informes de la Inspección complementen la propuesta de liquidación contenida en un acta, recogerán, especialmente el conjunto de hechos y los fundamentos de Derecho que sustente aquélla". De la previsión reglamentaria acerca de estos informes complementarios se deduce, en primer lugar, que la motivación del acta en los términos de la artículo 145.1 b) de la Ley General Tributaria no se basta para procurar la tutela de las posibilidades de defensa del obligado tributario, puesto que éstas sólo se verán cubiertas en la medida en que se le haya dado traslado del informe

---

<sup>75</sup> Respecto a la aparición y evolución histórica de estos informes complementarios vid. Cervera Torrejón, F. La inspección de los tributos ... Op. cit. págs. 126-127.

complementario (76).Y, a la inversa, podría aducirse que la emisión y comunicación del informe puede servir en muchos casos para llenar las exigencias del artículo 145.a b) de la Ley General Tributaria, con lo que el obligado recurrente tendría cubiertas sus posibilidades de defensa.Es precisamente en estos supuestos cuando cabe recordar que la alegación de indefensión no es el único argumento en virtud del cual el recurrente puede ver estimada su petición, a pesar de que es ésta la

---

76 Hay que tener presente que, como afirmaba la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 6 de diciembre de 1987, el informe ampliatorio se conceptúa como "una parte del acta, como ampliación o continuación de la misma al proporcionar todos los elementos de juicio que en ella no se hicieron constar", así se desprende de determinados preceptos del RGI.En concreto, el artículo 48.2 a) preceptúa que la Inspección deberá remitir informe "para completar las actas de disconformidad o prueba preconstituída que incoe"; añadiendo el artículo 56.3º que "en las actas de disconformidad se expresarán con el detalle que sea preciso los hechos y, sucintamente, los fundamentos de derecho en los que se basa la propuesta de regularización, sin perjuicio de que en el informe ampliatorio, que posteriormente ha de hacer el actuario se desarrollen dichos fundamentos".

Por ello se ha reiterado en diversas ocasiones que, para poder defender debidamente su derecho, el interesado ha de conocer el expediente completo, incluyendo el informe de la Inspección que resulta ser una pieza básica en él.Vid. Antón Pérez, J. A."Actas de disconformidad".Impuestos, nº 21/1989, págs. 25-26.También Pont Mestre,M."Los documentos de la Inspección: diligencias, comunicaciones, informes y actas".Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, nº 171, pág.440, insistía en que "precisamente las alegaciones del sujeto pasivo al expediente incoado en estos casos habrán de tomar básicamente en consideración el contenido del informe para, a partir del mismo, fundamentar, razonar, y rebatir con argumentos de suficiente solidez los extremos en que exista discordancia de criterios y posiciones".

alegación más frecuente ante nuestros tribunales; debiendo tenerse presente además que, en la mayoría de los casos, el órgano judicial va a resolver sobre las alegaciones de indefensión mediante una consideración conjunta de los elementos consignados tanto en el acta como en el informe complementario, siempre que éste último, naturalmente, hubiere sido comunicado al interesado antes de la expiración del plazo para presentar alegaciones (77)

Así, la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 9 de julio de 1990 declara la nulidad de determinadas actas de inspección con los siguientes fundamentos jurídicos, en los cuales el

---

<sup>77</sup> Así, por ejemplo, puede observarse en la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 5 de noviembre de 1985: "...Considerando que entre los datos principales que han de consignarse en las Actas de Inspección de los Tributos, contenidos en el artículo 145.1 de la Ley General Tributaria, figuran "los elementos esenciales del hecho imponible y de su atribución al sujeto pasivo", requisito que no se cumple en el Acta incoada al recurrente, así como tampoco en el informe ampliatorio de aquel documento, realizado en la misma fecha por el Inspector actuario, ya que se limitó en el Acta a la mera indicación de que "el sujeto pasivo" enajenó una serie de fincas situadas en Córdoba y sus alrededores", que complementó en el Informe dictado que la información de la Inspección evidenciaba la existencia de plusvalías obtenidas en la enajenación de terrenos y rendimientos procedentes de la gestión en la venta de los mismos y que recibió información del Centro de Proceso de Datos de Madrid..."

También la Resolución del Tribunal Económico Administrativo central de 14 de octubre de 1989 comienza por un examen conjunto de la motivación contenida en el Acta y en el informe inspector. En el mismo sentido, Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 21 de noviembre de 1989.



órgano judicial prescinde de consideraciones acerca de una posible indefensión: "en consecuencia, entiende la actora que las actas de la inspección han de estar motivadas, lo que no ocurre en el presente caso, y en consecuencia lo que el recurrente hace no es impugnar la base a la que presta su conformidad sino la forma en que se ha redactado el acta que vulnera la normativa legal. En otras palabras, no se trata de discutir magnitudes, sino de denunciar la infracción de normas procedimentales que son la garantía indispensable del buen funcionamiento de la gestión tributaria y de los derechos de los ciudadanos".

Sobre esta sentencia hemos de volver, baste ahora destacar que los defectos de motivación son susceptibles de impugnación, y por tanto de ello puede deducirse la nulidad absoluta de las actas de inspección, sin entrar en cuestiones de indefensión; se trataría de un juicio de legitimidad en el sentido estricto que más arriba le atribuíamos como "juicio de derecho", en el cual no es necesario todavía entrar a considerar la fundamentación de la demostración en virtud de la cual la Inspección extiende el acta de inspección, juicio que podría desarrollarse a distintos niveles que vamos a tratar de identificar:

#### 3.3.2.2.2.1. Omisión de la motivación.

En primer lugar, como hipótesis extrema cabría aducir la nulidad absoluta de un acta de inspección que presentara una carencia externa total de los extremos que exige el artículo 145.1 b) de la Ley General

Tributaria, o bien del informe preceptivo que ha de acompañar al acta en los supuestos de aplicación de la estimación indirecta. Bastaría alegar la omisión de tales requisitos formales para obtener la declaración de nulidad de las actas.

### 3.3.2.2.2.2. Contenido mínimo de la motivación.

No es el anterior, naturalmente, el supuesto más frecuente, puesto que los órganos inspectores tratan habitualmente de salvar la concurrencia de este requisito formal, tratando de cubrirlo siquiera con un contenido mínimo. Precisamente aquí se localizaría el segundo de los niveles, que en su aplicación práctica normalmente será el primero, en los que puede plantarse el cumplimiento de la obligación de motivar las actas; esto es, se tratará de determinar en qué medida puede entenderse que un acta se encuentra correctamente motivada.

En este sentido es interesante recordar que el artículo 145.1 b) exige que se consignen en el acta "los elementos y del hecho imponible y de su atribución al sujeto pasivo o retenedor", mientras que el artículo 49.2 d) del RGI extiende este requisito hasta la "expresión de los hechos y circunstancias con trascendencia tributaria que hayan resultado de las actuaciones inspectoras o referencia a las diligencias dónde se hayan hecho constar".

El concepto de motivación venía explicado por Lupi

(78) en orden a la función descriptiva que la misma cumple; de las múltiples argumentaciones sobre las que puede fundarse un acto de comprobación, y la correspondiente propuesta de regularización, la motivación desarrolla una función descriptiva respecto a la secuencia argumental que, paso a paso, conduce a tal propuesta de regularización, de forma que todo pasaje lógico de la argumentación debe explicar el precedente y ser sufragado por el sucesivo. Esta indicación del razonamiento seguido es la que se expresa con la fórmula "iter lógico jurídico", la cual no debe entenderse como mero elenco de los documentos examinados o de las normas a las que la Inspección se remite, sino como auténtica descripción de esa secuencia argumental. Lo cual significa que -sin entrar por el momento en la cuestión de si deben indicarse o no en la motivación todos los elementos de prueba de los que pretenda valerse la Inspección para probar la exactitud de sus afirmaciones- no es suficiente con que la Administración indique cuales van a ser los elementos del hecho imponible rectificados, sino que debe describir la secuencia argumental sobre la que se funda la regularización propuesta, indicando el razonamiento, de entre los múltiples posibles, con el que trata de justificar tal rectificación .

Es necesario pues, por un lado que se contenga una completa descripción de los elementos el hecho imponible cuya rectificación se produce, siendo ésta una causa de

---

<sup>78</sup> Lupi, R. "Motivazione e prova..." Op. cit. págs. 289-291.

nulidad fácilmente identificable (79); por otro lado, no

79 En este sentido pueden encontrarse numerosa sentencias y resoluciones de los Tribunales económicos. Un gran número de las controversias planteadas a este respecto lo son con relación al Impuesto sobre Sociedades, así es constante la siguiente doctrina contenida, entre otras muchas, en la Resolución del TEAC de 14 de octubre de 1989: "Que según dispone el artículo 145.1 de la Ley General Tributaria "En las actas de Inspección que documentarán el resultado de sus actuaciones se consignarán...h) Los elementos esenciales del hecho imponible y de su atribución al sujeto pasivo.." Definido en el artículo 28 del mismo texto legal el hecho imponible como el presupuesto de naturaleza jurídica o económica configurado en la Ley de cada tributo; la delimitación de ese hecho imponible, en lo que al Impuesto sobre Sociedades se refiere, viene determinada por la obtención de renta por el sujeto pasivo artículo 3 de la Ley 61/1978-; renta que es preciso valorar en unidades monetarias a efectos de medir su capacidad tributaria, lo que se lleva a efecto, según lo establecido en los artículos 47 y 48 de la Ley General Tributaria, a través de la fijación de la base imponible por los medios y métodos regulados en la Ley específica de cada tributo, y que en lo concerniente al Impuesto que nos ocupa se cuantifica por las distintas partidas positivas y negativas que la integran y componen, recogidas en los artículos 12, 13 y 14 de la Ley 61/1978..."

"Cdo. Que del examen del Acta obrante en el expediente resulta que la misma, y en cuanto a los incrementos de base controvertidos, se limita a señalar la procedencia de añadir a la base imponible declarada las siguientes cantidades; a)... ptas., correspondientes a un exceso de amortización por aplicación de coeficientes superiores a los establecidos en la Orden Ministerial de 23 de febrero de 1965, y b) ... ptas., de las partidas que de acuerdo con los artículos 13 y 14 de la Ley 61/1978, no tiene la consideración de gasto deducible; que en cuanto a las amortizaciones no se hace descripción de los distintos elementos del activo cuya amortización se califica como excesiva, y que en cuanto a los gastos cuya deducibilidad se rechaza, tampoco se contiene una descripción de las distintas partidas que lo componen".

son éstos los únicos extremos sobre los que debe ilustrar la motivación, sino que, de acuerdo con la función descriptiva que acabamos de atribuirle, debe contenerse la indicación del razonamiento completo seguido por los órganos de la Inspección.

A falta de esa descripción completa del razonamiento, no puede entenderse cumplida la obligación de motivación de las actas, y procede la declaración de nulidad de las mismas sin entrar en ulteriores consideraciones. Este es el fundamento jurídico que puede encontrarse ya en diversos pronunciamientos; así la misma sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 9 de julio de 1990, citada más arriba, entiende que no pueden considerarse motivadas unas actas en las que "se viene a decir que los rendimientos declarados son unos y los comprobados otros, sin que los demás datos sufrán alteración, pero sin indicar las razones por las que se había llegado a tal conclusión".<sup>(80)</sup>

---

En los mismos términos consideran diversa resoluciones la falta de determinación de los elementos del hecho imponible como causa determinante de la invalidez del acta; entre otras, Resolución del TEAC de 21 de noviembre de 1989, o acreditando que se trata de doctrina consolidada, la Resolución del TEAC de 5 de julio de 1983.

<sup>80</sup> Con los mismos argumentos rechaza el Tribunal Económico Administrativo Central, en Resolución de 17 de octubre de 1989, la validez de unas actas por defectos de motivación: Cdo. cuarto: "Que, en el presente caso, el Inspector actuario, tanto en el acta instruída a la recurrente como en el posterior informe ampliatorio de aquélla, se limita a manifestar que la Sociedad inspec-

El propio Tribunal Económico Administrativo Central, en su Resolución del 21 de noviembre de 1989, ha especificado en los siguientes términos en qué medida puede considerarse válidamente motivada un acta: "... siendo de advertir que todo ello comporta la constancia en el acta con la debida constancia tanto de los supuestos de hecho con trascendencia tributaria que resulten de la actuación investigadora o comprobadora como de los fundamentos jurídicos que cada caso demande y en especial los que atañen a la regularización propuesta...".Entiende el TEAC que no puede considerarse válidamente motivada un acta que "consigna directamente las consecuencias jurídicas de la aplicación de unas normas que no cita, a unos hechos presumibles no expuestos en su totalidad", tratándose además de un supuesto en que la Inspección consideraba improcedente la dotación al Fondo de Previsión para Inversiones,

---

cionada declaró, en el ejercicio de 1981, "una pérdida de ... deducida de unos ingresos de..., y unos gastos de ... ptas", a continuación señala que de los gastos reflejados en la contabilidad de la Empresa sólo se pueden admitir, como fiscalmente deducibles, una serie de ellos, concretados en el cuerpo del acta, al haber sido debidamente justificados; que, respecto de los gastos cuya deducción no es admitida por el Inspector actuario, éste no indica de qué gastos se trata y cual es la razón que motiva la no consideración de los mismos como fiscalmente deducibles; que, en consecuencia, el acta que ha dado origen al presente expediente carece de los requisitos necesarios para su validez lo que obliga a este Tribunal a declarar la nulidad de la misma, así como la de todas las actuaciones posteriores que sean consecuencia de aquélla, sin que, por tanto, haya de pronunciarse sobre otras cuestiones que se pudieran derivar del presente expediente.

respecto al cual "son variadas las causas que legalmente determinan la inaplicabilidad del régimen, y no consta en las actuaciones cuál de ellas fue la constatada por el actuario en su actividad comprobadora".<sup>(81)</sup>

---

<sup>81</sup> La Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 14 de febrero de 1990 constituye un interesante ejemplo de cómo, en la medida en que sea necesario para una satisfactoria descripción del fundamento de la regularización propuesta en el acta, deberán incluirse en la motivación los específicos elementos de comprobación empleados. Sin embargo, es muy importante resaltar, y sobre ello hemos de volver más adelante, que la inclusión de tales elementos "probatorios" opera sólo en cuanto sea necesaria para justificar el razonamiento seguido, pero no producirá todavía ninguno de los efectos jurídicos propios de la actividad probatoria. De aquí deviene la distinción conceptual entre motivación y prueba que más adelante desarrollamos.

De este modo, el Considerando cuarto de esta sentencia establece: "En el acta constan pues los elementos necesarios para practicar la liquidación que a continuación se realiza, pero no los elementos o pruebas que el inspector ha tenido en cuenta para establecer el volumen de ventas, y con ello el rendimiento neto y la deuda tributaria, pues en el acta se habla de que conserva libros y documentación, lo que parece hacer referencia a lo dispuesto en el artículo 49.3 del RGI, pero no que el volumen de ventas se deduzca del propio libro registro, o de las facturas de proveedores, o de los ingresos bancarios, o incluso de las discrepancias existentes entre los anteriores elementos. En cualquier caso no deja de ser llamativo lo redondas que son las cifras de ventas anuales que se establecen en la Inspección. En consecuencia, faltando un elemento tan esencial del acto como los tenidos en cuenta para determinar el volumen de ventas anual, y en definitiva la base imponible, tal acta no cumple las formalidades legalmente previstas y tal defecto lleva como consecuencia el que a cada una de las actas a que se refiere el presente procedimiento carezcan del valor que a tales documentos otorgan las leyes tributarias y por tanto no es posible determinar la deuda tributaria.

Respecto a los supuestos de aplicación de la estimación indirecta, se plantean menos problemas interpretativos respecto a la descripción del razonamiento que deba contenerse en la motivación, pues ya el 51 de la Ley General exige, como primer punto a consignar en el informe preceptivo complementario del acta "las causas determinantes de aplicación del régimen de estimación indirecta". Por tanto un primer nivel de oposición a las actas resultado de la aplicación de la estimación indirecta, aparte obviamente aquél supuesto que presentábamos como extremo de omisión absoluta de este informe preceptivo, vendría constituido por la pretensión de nulidad basada en la carencia de alguno de los extremos que el artículo 51 exige como contenido del informe.

#### 3.3.2.2.2.3. Abstracta falta de idoneidad del razonamiento.

No es el anterior, obviamente, el supuesto más frecuente de anulación de las actas resultantes de la aplicación de estimación indirecta, pero sí es relativamente significativo el número de pronunciamientos que resuelven impugnaciones de actas que se mueven en el último de los niveles que habíamos situado en el seno de los juicios de legitimidad que no entran todavía a considerar la fundamentación fáctica de la propuesta.

En efecto, es posible identificar determinadas hipótesis en las que la motivación es formalmente correcta, contiene una descripción de todos los pasajes



lógicos del iter lógico-jurídico y, en consecuencia, no puede pretenderse una anulación de las actas basadas en su calificación de "inmotivadas". Sin embargo, es posible que ese razonamiento, claramente enunciado en la motivación, sea en abstracto no idóneo para justificar tal regularización. Más que defecto de motivación nos encontramos ya en un juicio que atiende a la fundamentación jurídica de los actos de la Inspección; sin embargo, lo característico de estas hipótesis es que, al igual que ocurría en los niveles anteriores, también en estos casos la invalidez del acta resulta ya de un examen de la misma, sin que el recurrente deba comenzar su actividad probatoria.

Aunque pueda parecer intrincada la identificación de estos supuestos, lo cierto es que se encuentran ya reconocidos en nuestra jurisprudencia y es relativamente sencillo apreciar su existencia con un mínimo análisis del régimen de aplicación de la estimación indirecta.

Recuérdese que habíamos advertido que la Administración tributaria carece por completo de discrecionalidad en el momento de elegir el "régimen de estimación" de las bases imponibles que va a utilizar en unas concretas actuaciones, de forma que su actividad debe limitarse a la constatación de que concurren los presupuestos complejos de aplicabilidad de la estimación indirecta recogidos en el artículo 50, y ello sólo como actividad subsidiaria exigida por la excepcionalidad de una situación concreta en la que resultan infructuosos los intentos de determinación directa.

Por consiguiente, es posible que ya desde la misma motivación se advierta que el proceso lógico seguido por la Administración para declarar la procedencia de la aplicación de la estimación indirecta no se ajusta a Derecho. No se trata en estos supuestos de que el recurrente alegue elementos de prueba contrarios a aquellos en los que la Inspección basa su afirmación de la concurrencia de todos los elementos del presupuesto complejo del artículo 50, o simplemente que denuncie la falta de prueba por parte de la Administración de tal presupuesto, punto que inmediatamente veremos; no se trata de que el obligado tributario niegue la efectiva imposibilidad de proceder a la determinación directa de bases y rendimientos, ésto ocurrirá en un nivel posterior, se trata simplemente de alegar la ilegalidad del iter lógico-jurídico descrito en la motivación.

Así, una conocida resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 14 de diciembre de 1987 declara improcedente la aplicación de la estimación indirecta con la siguiente fundamentación jurídica : "Que el planteamiento mantenido en la resolución impugnada invierte el proceso lógico en el que ha de desenvolverse el régimen de estimación indirecta , ya que en lugar de partir de una verificación del sistema contable para luego, y en el caso de incumplimiento sustancial de las obligaciones contables e imposibilidad de determinar con exactitud la base imponible, estimar las ventas a través de la aplicación de un índice baremo o módulo, ha aplicado directamente el índice y, al observar que las ventas declaradas no eran coincidentes con las que resultarían de la aplicación del índice, se ha presumi-

do una irregularidad en la contabilización de las mismas, eliminándose de esta forma el carácter subsidiario que tiene el régimen de estimación indirecta, y se ha utilizado este procedimiento para efectuar una estimación indirecta de hecho, es decir, una estimación subjetiva de la base, carente de respaldo documental".

Nótese que no se entra en estos casos a analizar la acreditación de la existencia de los presupuestos de aplicabilidad de la estimación indirecta (<sup>82</sup>), sino que

---

<sup>82</sup> Aunque más adelante incidiremos sobre este punto, incluimos cómo término de comparación algún pronunciamiento en que no se cuestiona la legalidad misma del proceso lógico seguido para declarar la aplicabilidad de la estimación indirecta, sino que el recurrente lo que rebate es la existencia misma de ese presupuesto complejo, bien porque no resulta probada la conducta que se le imputa, bien porque tampoco prueba la Administración la consecuente imposibilidad de determinar las bases en régimen de estimación directa. Se realiza en estos supuestos auténtica actividad probatoria por las partes interesadas según los principios que más adelante examinaremos.

Así la Resolución del TEAC de 19 de julio de 1988 concluye que "este Tribunal llega a la convicción de que los incumplimientos registrales dados los medios o documentos presentados, no impiden determinar con exactitud las bases imponibles", por lo cual estima la petición del recurrente. También la Resolución del TEAC de 15 de marzo de 1988 declara que "si bien ha resultado acreditada la existencia de un incumplimiento en las obligaciones contables, este Tribunal Central entiende que la Administración no ha acreditado que de tal incumplimiento se derive una imposibilidad de determinar con exactitud los rendimientos gravados, ya que del libro de ingresos y gastos, cuyas cuentas han resultado justificadas documentalmente resulta una cifra concreta de rendimientos". De estas resoluciones se extrae, además, la conclusión de que la estimación indirecta no tiene naturaleza sancionadora, por lo que deben exami-

se está examinado una secuencia de juicio que se reputa ilegal porque desnaturaliza la estimación indirecta, configurada en la Ley General Tributaria como método excepcional y subsidiario, precisamente porque no se han observado estas notas de excepcionalidad y subsidiariedad en su aplicación (83).

Se plantea así la dudosa legalidad de una aplicación de la estimación indirecta basada en el artículo 64.2 c) del RGI, según el cual se entenderá en particular que existe incumplimiento sustancial de las obligaciones contables: "cuando aplicando las técnicas o criterios generalmente aceptados a la documentación facilitada por el interesado no pueda verificarse la declaración o determinar con exactitud las bases o rendimientos objeto de comprobación". Una sentencia del

---

narse con independencia las cuestiones relativas a su aplicabilidad y a la posible comisión de una infracción tributaria por estos comportamientos del sujeto pasivo que son contemplados, además, por la Ley General Tributaria en la tipificación de determinadas infracciones.

83 También la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 3 de diciembre de 1990 resuelve en base a esta ilegalidad del proceso lógico seguido por la Administración: "Y la Administración llega a la conclusión de que la contabilidad presenta anomalías sustanciales, por existir ingresos no contabilizados, partiendo sólo de un muestreo de las facturas de compras de materiales a proveedores por una parte y por otra de los documentos aportados por el contribuyente en que se refleja la facturación emitida (copias de facturas, albaranes o documentos sustitutos): es decir acude a este medio subsidiario y excepcional de estimación indirecta, sin un examen detallado y completo de la contabilidad del contribuyente y sin reflejar siquiera como se había reflejado el muestreo y sin constatar las facturas examinadas."

Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 14 de mayo de 1990 se ocupaba de un supuesto en que la aplicación de la estimación indirecta se fundamentaba precisamente en este precepto; el tribunal llega incluso a reproducir el texto del mismo, de lo cual parece deducirse que se cuestionaba su adecuación a Derecho, pero no llega a pronunciarse expresamente sobre él aunque termina considerando ilegal la aplicación de la estimación indirecta con una fundamentación muy genérica con la que parece querer eludir este extremo.<sup>(84)</sup>.

---

<sup>84</sup> Se trataba de un supuesto en que en el acta de inspección se hacía constar que la empresa demandante llevaba libros de contabilidad cuya situación es normal y reglamentaria, pero como se aprecia que el volumen de facturación supera los valores que se declararon oportunamente en los ejercicios 1979 a 1983, la Inspección practica una liquidación aplicando el sistema de estimación indirecta.

El fundamento segundo de la sentencia comienza reproduciendo los tres supuestos legales de aplicación de la estimación indirecta, tras ello presenta la siguiente argumentación, en cierto modo sorprendente:

"pero añadiendo una interpretación al primero de los supuestos anteriores (incumplimiento sustancial de obligaciones contables), el artículo 5 del mismo texto legal (RD 1547/1982, de 9 de julio, actualmente incluido en el artículo 64.2 c) del RGI) añade que se entenderá por incumplimiento sustancial ...

De lo anteriormente expuesto se deduce que, como principio general debe aplicarse el régimen de estimación directa, y cuando concurren los supuestos anteriormente indicados, será procedente la determinación de la base imponible, como dimensión o magnitud de un elemento del presupuesto objetivo del hecho imponible, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 48 y 49 de la Ley General Tributaria.

"En consecuencia, la Administración pública no

---

puede elegir libremente el régimen de estimación que estime más oportuno para cada caso. El principio de legalidad que aparece garantizado por los artículos 9.1, 9.3, 25.1 y 103.1 de la Constitución, obligan a la Administración pública a ajustar su actividad, tanto material como jurídica, a las prescripciones legales, con el fin de evitar en todo caso, cualquier manifestación de arbitrariedad. Ni siquiera en la determinación del régimen aplicable en la determinación de la base imponible, aparecen rasgos de la potestad discrecional, sino que los principios de la actividad reglada extienden su ámbito protector en esta materia. Por ello, si no concurren los supuestos enumerados en párrafos anteriores, la Administración no podrá acudir al régimen de estimación indirecta, máxime cuando ella misma reconoce de forma expresa que la empresa demandante llevaba los libros de contabilidad de forma reglamentaria".

Con esta argumentación la sentencia aborda el fundamento siguiente dando por probada la ilegalidad e la actuación administrativa al aplicar la estimación indirecta.

Para una interpretación que intenta salvar la legalidad de este precepto vid. Lacasa Salas y Del Paso Bengoa, Procedimiento de inspección... op. cit. págs. 367-368, según los cuales en modo alguno puede entenderse que este precepto supone una innovación o extralimitación reglamentaria " pues lo unico que aquí hace el RGI es contemplar explícitamente la utilidad que el ejercicio de la prueba de presunciones puede tener para a su través acreditar la falsedad de una contabilidad y, con ello dejar expedita la vía de la estimación indirecta". Ante el tenor de esta resolución del TEAC, cuya doctrina se reitera en la de 29 de enero de 1988, los autores citados se ven obligados a interpretar que "en los dos casos enunciados la Inspección ha equivocado el camino de su andadura sufriendo un error técnico de fondo al enfrentar los valores de las empresas comprobadas con los resultantes del examen de los correspondientes a otras del mismo sector deduciendo -indebidamente- de ello la irregularidad de la contabilidad de las primeras".

En cualquier caso se termina reduciendo el problema

Del mismo modo puede plantearse la hipotética existencia de actas, dejando ya a un lado posibles aplicaciones de la estimación indirecta, cuya motivación se extienda a todos los extremos antes prevenidos pero ante la cual quepa apreciar falta de idoneidad para fundamentar la regularización propuesta.

### 3.3.2.2.3. Respaldo demostrativo del contenido del acta.

El último de los niveles en los que puede desenvolverse una impugnación contra las actas y las liquidaciones derivadas de las mismas sería aquél en el que se abandonarían las alegaciones fundadas sobre vicios formales para entrar en ya en el terreno demostrativo. Pasamos ya a aquel juicio de legitimidad que se extendía hasta la fundamentación fáctica de los resultados de la comprobación recogidos en el acta, y por tanto de la consiguiente liquidación. Aunque se encuentren cubiertas las exigencias de motivación, y el razonamiento contenido en las mismas se presente asimismo cómo idóneo en orden a la regularización propuesta, no por ello cabe predicar su legitimidad puesto que también esta válida motivación, continente de la descripción de

---

justamente a la cuestión que nosotros queremos poner de relieve: que la nulidad puede proceder directamente de un proceso lógico del que quepa predicar su ilegalidad en abstracto ("la inspección ha equivocado el camino de su andadura". "deducción indebida"), sin que sea necesario desarrollar actividad probatoria alguna sobre la efectiva concurrencia de los presupuestos de aplicabilidad.

las razones de la rectificación, deberá ser demostrada.

Se presenta así, la distinción que avanzábmós más atrás entre motivación y prueba. Esta línea distintiva la explicaba Lupi (85) con la fórmula según la cual la motivación describe una serie de argumentaciones, mientras la prueba las demuestra, sufragándolas en cuanto sea necesario, con una adecuada evidencia fáctica. De entre las circunstancias enunciadas en la motivación, la prueba sufraga aquellas que necesitan ser demostradas a través de elementos de los cuales pueda deducirse su efectiva existencia. Continuaba el mismo autor exponiendo cómo el principal efecto de la distinción entre motivación y prueba consiste en que, frente a una correcta motivación, el contribuyente no debe, por esta sola razón, proponer pruebas contrarias; antes de que éstas últimas sean necesarias, la regularización efectuada deberá estar efectivamente sufragada por un adecuado soporte probatorio.

Es fácil advertir cómo esta distinción se asienta sobre la nueva concepción de la presunción de legitimidad que habíamos admitido; mantener el concepto clásico de presunción de legalidad como inversión de la carga de la prueba arrojándola sobre el contribuyente, conduce directamente a la identificación entre motivación y prueba. Se entendería así que la descripción de la pretensión (motivación) equivaldría a demostrarla, frente a lo cual se comprende la originaria reducción de la motivación a la tutela del derecho de defensa.

---

<sup>85</sup> Lupi, R. "Motivazione e prova..." Op. cit. pág. 291.



Sin embargo, no parece que puedan seguir manteniéndose hoy estas posiciones y así se reitera en la doctrina que "si lo que el reclamante impugna no es la denegación o desconocimiento de un derecho, sino justamente lo contrario, que la obligación exigida por el acto no es correcta (lo que constituirá el supuesto normal en el procedimiento económico-administrativo), entonces la carga de la prueba recae sobre la entidad administrativa que ejerce la potestad tributaria. El reclamante no tiene por qué probar que no se dan los hechos en los que se basa la exigencia de la deuda tributaria, o que no se dan en la forma aducida por el órgano administrativo. El reclamante únicamente tendrá que negar que se dan los hechos, que no existen o que no están probados. Y el tribunal económico-administrativo, de no practicarse prueba que demuestre lo contrario, deberá anular el acto administrativo".<sup>(86)</sup>

La identificación entre motivación y prueba conduciría, además, a otra conclusión extrema: que sólo pudiera considerarse válidamente motivada un acta en la medida en que en ella se recogiesen todos los elementos y medios probatorios idóneos para respaldar tal pretensión. Tampoco resulta admisible esta conclusión en

---

<sup>86</sup> González Pérez, J. Comentarios al Reglamento de Procedimiento Económico-Administrativo. Ed. Civitas, Madrid, 1983, pág. 768. En el mismo sentido, Martínez Lafuente, A. "Recursos y reclamaciones en el procedimiento de inspección de los tributos". Impuestos, nº 18/1989, págs. 14-15.

nuestro ordenamiento pues, según hemos visto (87), en la motivación deberá contenerse la indicación de los elementos tomados en cuenta por el órgano inspector para efectuar sus razonamientos, sólo en la medida en que tal indicación resulte necesaria para una realización satisfactoria de la pretensión administrativa, pero ello no significa que las posibilidades de aportación y proposición de pruebas por parte de la Inspección se encuentren limitadas a los extremos consignados en el acta. Ello supondría atribuir unos efectos preclusivos anticipados a la designación de los elementos probatorios contenidos en el acta, efectos incompatibles con la regulación procedimental de las reclamaciones. Por el contrario, si se le está negando a la Administración la dispensa de probar los hechos constitutivos de su derecho al amparo de la presunción de legalidad que adorna a sus actos, parece obligado concederle el recurso a cualesquiera medios de prueba para acreditar los hechos relevantes de la decisión que afecten a su derecho (artículo 97.1 RPEA); la especialidad vendrá constituida porque los medios y elementos de prueba de que pueda valerse la Administración deben venir contenidos en el expediente, el cual debe ser remitido al órgano decisor como primer trámite del procedimiento de resolución de las reclamaciones (artículo 93 RPEA y 62 y 67 LJCA), por lo que bastará a la Administración con remitir su actividad probatoria al contenido del expediente, y en este momento es cuando opera la conversión de los "medios de comprobación en "medios de prueba" según la formulación original de

---

87 Vid. nota 67 y páginas precedentes.

Palao.No es exigible por tanto que todo el soporte demostrativo de la pretensión de la Inspección deba hallarse contenido en el acta.

### 3.3.3.La presunción de veracidad del artículo 145.3 de la Ley General Tributaria.

Naturalmente somos conscientes de que, frente al planteamiento de la distinción entre motivación y prueba que estamos manteniendo, surge un obstáculo en apariencia insalvable: ¿cómo se explica entonces el alcance del artículo 145.3 de la ley General Tributaria -introducido por la Ley 10/1985 de 26 de abril-, según el cual "las actas y diligencias extendidas por la Inspección de los Tributos tienen naturaleza de documentos públicos y hacen prueba de los hechos que motiven su formalización salvo que se acredite lo contrario"?

No vamos a ocuparnos ahora del aspecto quizá más llamativo, y por tanto el más estudiado, de la cuestión ; la posible colisión entre esta presunción y la presunción de inocencia que establece el artículo 24 de la Constitución.De acuerdo con la distinción conceptual que tratamos de mantener entre los distintos planos en los que la actividad inspectora despliega sus efectos, relegamos el estudio de este problema al capítulo en que nos ocupemos de la incoación de expedientes sancionadores y procesos penales derivados de las actuaciones de comprobación e investigación; nos mantenemos por tanto, ahora, en el estudio de las actas de Inspección en cuanto actos instrumentales respecto a la emanación de la liquidación definitiva.

Parecería que esta innovación de la Ley General Tributaria supone una vuelta atrás en las consideraciones que venimos formulando respecto a los efectos de la presunción de legitimidad de los actos administrativos; si se considerara que los hechos que motivan la formalización de un acta están probados por su simple consignación en la misma, sí que se produciría esa identificación entre motivación y prueba que venimos denunciando. Con ello volvería a darse la inversión de la carga de la prueba de hechos negativos sobre el particular que no resulta admisible en modo alguno.<sup>(88)</sup>

De forma que, a nuestro juicio, la única interpretación de este precepto que no pugna con la carga de la prueba que incumbe a la Administración también en fase de reclamación, como el propio artículo 114 se encarga de establecer, es aquella mantenida por Martínez Lafuente <sup>(89)</sup> según la cual "el carácter de documento público referido a las actas levantadas por la Inspección de los Tributos no comporta ni la presunción de

---

<sup>88</sup> Este precepto fue uno de los preceptos impugnados en los recursos que resolvió el Tribunal Constitucional en su sentencia de 26 de abril de 1990. En la oposición del Abogado del Estado a la demanda puede apreciarse cómo se intentaba fundamentar este precepto en la presunción de legalidad de los actos administrativos "El precepto impugnado se sitúa en el marco de la presunción de legitimidad de los actos administrativos que encuentra múltiples manifestaciones en amplios sectores del ordenamiento". Uno de los ordenamientos en los que existía una norma análoga era el laboral, con respecto a las actas de la Inspección de Trabajo.

<sup>89</sup> Martínez Lafuente, A. "Recursos y reclamaciones ...". Op. cit. pág. 15.

veracidad absoluta sobre todo lo que se consigna en el Acta, ni por ese mero hecho queda la Hacienda Pública relevada de probar los hechos de los que se derivan consecuencias jurídicas, a su favor"<sup>90</sup>). Por ello el

---

<sup>90</sup> En nuestro ordenamiento es posible encontrar diversos supuestos similares a esta "presunción de veracidad de las actas". Entre ellos, resulta sumamente ilustrativo el examen que realizó Castells Arteché, ya con anterioridad a la entrada en vigor de la Constitución, sobre el valor probatorio que se atribuía a los informes policiales. Comenzaba su examen el autor recordando el artículo 297 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal: "los atestados que redactaren y las manifestaciones que hicieren los funcionarios de la Policía judicial a consecuencia de las averiguaciones que hubiesen practicado se considerarán denuncias para los efectos legales. Las demás declaraciones que prestaren deberán ser firmadas y tendrán el valor de declaraciones testificales en cuanto se refieren a hechos de conocimiento personal".

Ante este precepto entendía el autor que se abría una clara alternativa frente al valor de los mencionados informes de la Policía;" o son simples denuncias como consecuencia de las investigaciones que llevaren a cabo dichos funcionarios o son un medio de prueba más, con un requisito esencial y terminante "en cuanto se refieran a hechos de conocimiento personal", única y exclusivamente. De tal modo, si se les concede un valor probatorio con la mencionada condición estarán forzados a representar su papel en la dialéctica del proceso, en cuanto elemento valorable a tener en consideración de posible contraposición a otros medios de prueba equiparables".

Continuaba el autor, "no obstante si la descrita problemática tiene suficiente entidad en sí misma considerada, su importancia aumenta al producirse una consecuencia definitiva: el valor probatorio de los informes policiales y su consideración de fundamento de la posterior decisión constituyen una excepción al tradicional principio de libertad de apreciación de las pruebas presentadas que informa el procedimiento administrativo y trastoca la regla general sobre la

acta de inspección no puede considerarse por sí misma como la prueba de los hechos que en ella se contienen, sino que el artículo 145 supone un primer medio de prueba sobre los hechos que constan en las actas y diligencias de la inspección, cuyo valor o eficacia ha de medirse a la luz del principio de libre valoración de la prueba, (Fundamento jurídico octavo de la sentencia del Tribunal Constitucional de 26 de abril de 1990), principio éste último ya consagrado en nuestro ordenamiento, por lo que no podría admitirse que se tratara de una tasación legal de este medio de prueba.<sup>(91)</sup>.

---

carga de la prueba, al desplazar sobre el afectado por la sanción gubernativa, la necesidad de probar su inocencia y la inexactitud de las afirmaciones de la Administración. Esta inversión de la carga de la prueba nos parece de difícil justificación. Poco queda así de los angostos y reducidos límites del artículo 297 de la Lecrim. en lo que se refiere al valor probatorio de dichos informes".

Se trata, pues, de la misma línea de interpretación que ahora se mantiene respecto a esta presunción de veracidad de las actas y que puede encontrarse, incluso, en la misma sentencia del Tribunal Constitucional de 26 de abril de 1990. Vid. Castells Arteche, J.M. "Un aspecto del valor probatorio de los expedientes administrativos". Revista de Administración Pública, nº 74, 1974, págs. 117-120.

Esta posición ha sido corroborada por la Sentencia del Tribunal Constitucional 101/1985, de 4 de octubre.- Cambiar a capítulo V.

<sup>91</sup> así, para González Pérez, J. ("La Constitución y la modificación parcial de la Ley General Tributaria". Gaceta Fiscal, nº 25, pág. 100), el artículo 145.3 de la LGT infringe el principio de libre valoración de la prueba por los tribunales, que según el Tribunal Constitucional es una garantía esencial derivada del artículo 24 de la Constitución, ya que este precepto "limita esta facultad del juez de apreciación de la

Una vez desechada la hipótesis de que este precepto pueda suponer una tasación legal del medio de prueba que representan las actas de inspección, no queda sino examinar de qué medio de prueba se trata.

---

prueba en cuanto le impone el contenido del acta, en tanto la parte demandada no pruebe lo contrario".

En el mismo sentido Polo Soriano, A. ("La presunción de veracidad de los documentos de la Inspección", Impuestos I, 1985, pág 286), se preguntaba ¿qué sentido tiene que el Ley 10/1985 introduzca en el ámbito de la prueba otra tasación legal y además con un carácter tan específico?. Y por otra parte, si se admite la prueba en contra y el juez va a hacer uso de la figura de la apreciación conjunta de la prueba, seguirá siendo necesario que el Inspector y el sujeto pasivo presenten sus pruebas, a las que el Juez les dará la valoración que crea oportuna sin darle a las manifestaciones del Inspector más valor que el que siempre han debido tener. Negar al juez la posibilidad de valorar según su criterio las pruebas presentadas supone mermar su independencia, al convertir a la Administración, en un juez instructor que instruye un sumario en el que quedan fijados los hechos y sobre el que al juez no le queda otro remedio sino aplicar las normas. Supone en definitiva, trasladar la fase de la prueba de la jurisdicción a la vía de gestión y repetimos que en ésta lo que hay es una investigación o comprobación pero no una prueba en el sentido jurídico procesal que exige la presencia de un juez".

Concluye este autor en la tesis que estamos manteniendo aquí según la cual parece más correcta hablar de actividad "comprobadora" y no "probatoria" referida a la actuación de la Inspección de los Tributos pues, aunque es innegable la identidad material del proceso cognoscitivo en ambos casos, hemos visto cómo no resultaban de aplicación al procedimiento de gestión ninguno de los principios que caracterizan a la actividad procesal de prueba, y se evidencia ahora que tampoco cabe predicar la extensión de los efectos jurídicos de las auténticas pruebas a la actividad de comprobación tributaria.

A este respecto solamente son necesarias dos precisiones: la primera respecta a la calificación de documento público que atribuye a las actas de inspección el artículo 145.3. Sobre este punto el Tribunal Constitucional, siempre en la misma sentencia de 26 de abril de 1990, ha entendido que "no cabe objeción alguna a su calificación como documentos públicos, en la medida en que se autorizan por funcionarios públicos en el ejercicio de las funciones que tienen encomendadas y con las funciones legalmente establecidas"; por tanto, puede concluirse que el acta es formalmente un documento público, lo que conlleva la posibilidad de la comisión de los delitos de falsificación tipificados en el Código Penal .

Sin embargo, en orden al valor probatorio que adquiere al presentarse ante el órgano judicial es importante tener en cuenta la advertencia que realizaba Polo Soriano (92) en el sentido de que el alcance

---

<sup>92</sup> Polo Soriano, A. "La presunción ..". Op. cit. pág. 283.

En el mismo sentido destacaba Castells Arteché que según el artículo 1218, p.1º del Código Civil, los documentos públicos notariales hacen prueba, aún contra tercero, del hecho que motiva su otorgamiento y de la fecha de éste, en cuanto que dicha fecha y hecho le constan al notario o han ocurrido en su presencia; la doctrina del Tribunal Supremo ha insistido en que el carácter público de un documento sólo puede garantizar que las manifestaciones en él contenidas han sido realmente hechas por las partes, pero no garantizan su veracidad intrínseca. "Valor probatorio de los expedientes ...". Op. cit. pág. 125.



probatorio que la Ley 10/1985 pretende darle al acta no es la propia y tradicional del documento público (Artículo 1.218 del Código Civil, "hacen prueba, aún contra tercero, del hecho que motiva su otorgamiento y de la fecha de éste", sino que ésta Ley va más lejos en el sentido de que también pretende establecer que la actas hagan prueba de los hechos y circunstancias fácticas. Parece que es a éste último extremo al que hay que referir la prueba en contra que admite el artículo 145.3, puesto que aquellos extremos a los que el Código Civil les de valor de prueba plena sólo podrán destruirse alegando falsedad de documento público (artículo 514 de la Ley de Enjuiciamiento Civil).

La segunda observación concierne a la ligera modificación que este precepto sufre en su incorporación al Reglamento General de la Inspección, el cual en su artículo 62.2 exige que, para que se extienda la presunción de veracidad a los hechos consignados en actas y diligencias, es preciso que tales hechos "resulten de su constancia personal para los actuarios". De este modo quedan fuera su alcance las calificaciones jurídicas, los juicios de valor o las simples opiniones que los inspectores consignen en sus actas.

Ante esta situación parece defendible la posición sustentada por Polo Soriano (93), según la cual cabría encuadrar el medio de prueba que las actas representan, respecto a los hechos y circunstancias fácticas, dentro de la prueba por testigos o por peritos: "la diferencia

---

<sup>93</sup> Polo Soriano, A. "La presunción de veracidad ...". Op. cit. pág. 284.

estriba en que el testigo es conocedor de unos hechos extra-proceso mientras que el perito los conoce porque es llamado dentro del proceso y en virtud de sus conocimientos científicos, artísticos o prácticos. El Inspector conoce los hechos fuera del proceso, en su actuación normal, cuando todavía no se sabe si va a existir o no el litigio, pero por otra parte lo hace en virtud de sus conocimientos técnicos, por lo que su testimonio es una mezcla de ambos medios de prueba: por una parte conoce unos hechos en el ejercicio de sus funciones y deja constancia de ellos en un acta y por otra parte emite un informe técnico pericial en base a sus conocimientos (94). En cuanto que tales actas se incorporaran al proceso, podría defenderse pues que intervienen en el mismo bien como prueba pericial, bien como prueba testifical, si bien no hecha de forma oral, sino documentalmente y por escrito.

En cualquier caso debe reiterarse que su eficacia no es otra sino constituir un primer medio de prueba, susceptible de ser valorado libremente por el juez, y que en ningún caso la extensión de un acta de inspección supone dar por probada la legitimidad, en sentido amplio, del acto de comprobación y consiguiente liquidación. No es así porque la actividad de comprobación que

---

<sup>94</sup> Continuaba este autor afirmando que la consideración del Inspector actuario como un testigo no puede desvirtuarse diciendo que sería un testigo inhábil por tener interés directo en el pleito (artículo 1247.1 del Código Civil) o por ser parte del proceso, ya que difícilmente puede entenderse que el que la Administración sea parte se transmita a sus funcionarios, ya que su función no es servir a la Administración sino al interés público.

realiza la Inspección de Hacienda en ejercicio de sus funciones no produce los efectos propios de la actividad probatoria en sede procesal y, por tanto, ante una eventual impugnación de parte del obligado tributario la Inspección deberá probar ante el órgano jurisdiccional que su resolución es legítima porque se adecúa al contenido de todos los justificantes y antecedentes que haya obtenido con ocasión del ejercicio de sus potestades, es decir que está sufragada por un suficiente respaldo demostrativo. Es entonces, en un posterior procedimiento jurisdiccional, cuando aquéllos medios de comprobación asumen el carácter de medios de prueba, según la afirmación del profesor Palao que había supuesto el punto de partida de todo nuestro desarrollo sobre esta materia.

Por tanto, en lo que respecta a la aplicación de la estimación indirecta, la Inspección deberá probar, en primer lugar que concurre el presupuesto complejo de aplicabilidad de la misma. Esto es, cualquiera de las conductas previstas en el artículo 50 de la Ley General Tributaria, y la efectiva imposibilidad de proceder a una determinación directa de las bases imponibles derivada de aquélla (95). Una vez probada esta relación

---

<sup>95</sup> En este sentido, por ejemplo " ... La Inspección hizo constar en el acta que la contabilidad del mismo (recurrente) presentaba anomalías, y en el informe, que en los libros y registros reglamentarios aprecia discrepancias que permiten dudar de la veracidad de la información de los mismos, lo que estima incumplimiento sustancial de sus obligaciones contables y es el motivo de aplicación de la estimación indirecta, al amparo de la Ley 10/85, y la calificación de defraudación; ahora bien, resulta que la Inspección fundamenta tales

de causalidad la Inspección deberá justificar la idoneidad de los medios elegidos para la determinación de las bases o rendimientos, puesto que habíamos visto más arriba como la naturaleza de su actividad se reduce

---

anomalías y discrepancias no en concretas irregularidades sustanciales de su contabilidad o registros reglamentarios o falta de ellos, sino en la duda acerca de los datos de los mismos con fundamento en que los ingresos registrados no son acordes con los del ejercicio siguiente..."(Considerando 3º Resolución del TEAC de 13 de octubre de 1988).

Por consiguiente, se rechaza en el considerando siguiente la aplicación de la estimación indirecta "no habiéndose probado por la Inspección el incumplimiento sustancial de obligaciones contables o alguna otra de las circunstancias previstas en el artículo 50 de la Ley General Tributaria".Queda clara pues, la exigencia de prueba por parte de la Administración de uno de los integrantes del presupuesto de aplicación de la estimación.Un paso más adelante lo da la Resolución del TEAC de 15 de marzo de 1988 que completa el esquema propuesto refiriéndose a la prueba de la relación causal:

"...que, si bien ha resultado acreditada la existencia de un incumplimiento en las obligaciones contables, este Tribunal Central entiende que la Administración no ha acreditado que de tal incumplimiento se derive una imposibilidad de determinar con exactitud los rendimientos gravados, ya que del libro de ingresos y gastos, cuyas cuentas han sido justificadas documentalmente resulta una cifra concreta de rendimientos; que sobre la exactitud de tal cifra debía haberse pronunciado la Inspección a través del examen de los indicados libros, en el caso de una nueva visita de Inspección en la que se tenía que haber requerido expresamente el estado contable y extracto de movimientos bancarios con el objeto de comprobar la existencia de ingresos o gastos al margen de los datos consignados por el interesado y cuantificar en su caso las diferencias existentes..."(Considerando 4º)

a una simple discrecionalidad técnica a la hora de elegir, de entre los medios que le ofrece el art. 51 de la Ley General Tributaria, aquéllos que resulten más idóneos para estimar las bases y rendimientos en cada caso concreto. Debido a la operativa de la presunción de legalidad de los actos administrativos, será el sujeto pasivo quien soporte la carga de accionar contra lo que pueda considerar utilización incorrecta de tales medios extraordinarios de comprobación, pero vemos como eso no libera a la Administración de la obligación de justificar la legitimidad de su actuación, la cual se deducirá de los datos contrastados contenidos en el expediente (96).

---

<sup>96</sup> En Resolución del TEAC de 17 de enero de 1989 se anulan las liquidaciones impugnadas precisamente por los criterios deficientes seguidos para la determinación de los datos externos a emplear:

"Que en cuanto a la imputación al interesado de las mismas cifras de rendimientos obtenidos por un consultorio situado en la localidad de ..., dicho dato externo se considera no idóneo para estimar los rendimientos del consultorio del interesado en período estival, por cuanto que, no constan antecedentes en el expediente que permitan identificar las circunstancias concurrentes en ambos contribuyentes ..."

"Que por lo expuesto, este Tribunal Central es del parecer de que la liquidación impugnada y el Acta de aquélla trae causa, incorporan una propuesta de regularización con estimación indirecta de hecho, esto es, que encubren una estimación exenta de respaldo documental o técnico alguno y, por tanto, una estimación subjetiva del actuario, lo que prohíbe expresamente la Circular 101/86 de la

### 3.3.4. La conformidad del obligado tributario con las actas de la Inspección de los Tributos.

La construcción que estamos manteniendo hasta el momento, otorgándole un sentido a la presunción de legalidad de los actos administrativos según la cual, en sede de reclamaciones, la Inspección de los Tributos debe soportar la carga de la prueba de la legitimidad de sus actos, e interpretando el artículo 145.3 de la LGT en la línea marcada por la sentencia del Tribunal Constitucional de 26 de abril de 1990, parece que tropieza definitivamente con un obstáculo infranqueable en el artículo 61.3 del RGI: "En ningún caso podrán impugnarse por el obligado tributario los hechos y los elementos determinantes de las bases tributarias respecto de los que dio su conformidad, salvo que prueba haber incurrido en error de hecho".

El tema de la naturaleza y efectos de la conformidad prestada por el obligado tributario continúa siendo uno de los puntos más polémicos en esta parcela del Derecho Tributario. El primer factor de confusión quizá aparezca ya desde la primitiva configuración de este tipo de actas, cuya regulación siempre ha presentado una muy estrecha relación con las condiciones de reducción

---

Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria, de 17 de noviembre, y no puede ampararse en el artículo 50 de la Ley General tributaria; y, por ello, procede estimar la reclamación planteada y anular la liquidación impugnada". (Considerandos 7º y 8º)

de las sanciones (97).

Dejamos a un lado el posible juicio peyorativo que pueda merecer o no la articulación de técnicas que, con el objeto de lograr una simplificación y celeridad en los procedimientos tributarios, pueden suponer una atenuación de la sanción correspondiente (técnicas que, por otro lado, son de uso frecuente en la legislación comparada como el mismo Tribunal Constitucional ha venido a reconocer en el fundamento séptimo de la sentencia de 26 de abril de 1990). Lo cierto es que nos encontramos con que el RGI viene a consolidar la regulación de la particular situación jurídica que se produce cuando el procedimiento de comprobación termina mediante la incoación de una acta que es suscrita en conformidad por el sujeto pasivo.

A partir de aquí se desarrolla una doble problemática paralela: por un lado, se trata de resolver el alcance objetivo de la conformidad y los efectos jurídicos que la misma despliega en orden a la posterior liquidación que deba ser emitida; por otro, la naturaleza jurídica de la conformidad que quepa deducir del anterior análisis determinará la interpretación de los preceptos que introducen las conocidas restricciones a la impugnabilidad de las actas firmadas en conformidad.

---

<sup>97</sup> De la sucesión normativa en materia de actas firmadas en conformidad nos ocupamos con más detalle en el capítulo dedicado a la función de liquidación de la Inspección de los Tributos, por esta razón nos permitimos centrarnos ahora exclusivamente en la incidencia de la conformidad en materia probatoria.

#### 3.3.4.1. Alcance objetivo y efectos de la conformidad en orden a la liquidación definitiva.

Sin perjuicio de que volvamos a insistir sobre estos aspectos en el capítulo dedicado a las actuaciones liquidadoras de la Inspección, nos parece quizá más conveniente comenzar por plantear muy sumariamente los aspectos que presentábamos como primer punto de atención, puesto que es indudable que se trata de extremos clave cuyo examen preliminar quizá pueda contribuir a una clarificación de la cuestión.

En cuanto al alcance , o ámbito objetivo de la conformidad, consideramos errónea su localización en el artículo 61. 3 del RGI, pues es el artículo 54 del mismo texto el que despeja cualquier duda de principio : "Las actas de la Inspección de los Tributos serán de conformidad o de disconformidad según que el interesado haya aceptado íntegramente o no la propuesta de liquidación practicada en el acta por la Inspección".

No nos parece acertado orientar el estudio de la conformidad desde una perspectiva que comience por ofrecer una interpretación restrictiva de este precepto, extrayendo del ámbito objetivo de la conformidad las cuestiones de derecho. En primer lugar, porque la estructura del RGI confirma que la conformidad se concibe de modo consciente como una aceptación a la propuesta de liquidación contenida en el acta; en segundo lugar, porque tampoco se trata de una novedad reglamentaria



sino que, ya en 1973, el profesor Palao (98) ponía de relieve cómo desde 1927 se han sucedido las normas que establecían expresamente que la aceptación del contribuyente se presta a la rectificación de su situación tributaria.(99)

La aparente contradicción que surgiría entre los artículos 54 y 61.3 no debe ser resuelta pues, a nuestro juicio, con una restricción del alcance de la conformidad, sino con una distinción entre el ámbito

---

98 Palao Taboada, C. "Naturaleza y efectos de la conformidad del contribuyente con las actas de la Inspección", Hacienda Pública Española, nº 21, 1973, pág. 168.

99 Confluye esta cuestión con la progresiva ampliación del contenido de las actas que, desde una primitiva limitación a cuestiones puramente fácticas- en razón del carácter de acto de trámite mediante el cual se aportan datos al procedimiento complejo de gestión tributaria- , pasaron a integrar circunstancias no estrictamente fácticas, sino calificaciones jurídicas. Precisamente, como destaca Cervera Torrejón, el "germen" de este desbordamiento del contenido de las actas se encuentra en la Orden de 13 de marzo de 1927, creadora de las actas de invitación. Vid. Cervera Torrejón, F. La inspección de los .... págs. 138 a 146.

Acerca de la extensión del alcance objetivo de la conformidad que resulta de este paulatino engrosamiento del contenido de las actas, entendía Calero que, a pesar de reconocer que "nuestro Derecho positivo permite que la conformidad se extienda tanto a los datos de hecho como a los de derecho...teóricamente es de muy difícil justificación esta amplitud del ámbito objetivo de la conformidad". Y concluía que "sería conveniente reconducir el ámbito de la conformidad a su verdadero campo operativo y aclarar que la adhesión del sujeto pasivo con las actas de inspección versará exclusivamente sobre hechos". Vid. "La conformidad del sujeto pasivo ..." Op. cit. págs. 1455-1456.

objetivo y los efectos jurídicos que la misma produce respecto a las cuestiones de hecho y de derecho.<sup>(100)</sup> Lo que queda resolver, por tanto, son los posibles efectos preclusivos que la conformidad despliega frente a todos los componentes de la propuesta de liquidación a la cual se extiende.

La imposibilidad de hacer coincidir el ámbito material de los efectos preclusivos de la conformidad con el alcance de la misma viene determinada por la operatividad del principio de legalidad. La eficacia preclusiva de la conformidad vendría reconocida por el ordenamiento si se estableciera una vinculación de los actos jurídicos subsiguientes a la conformidad, de tal modo que tuvieran que ajustarse necesariamente al contenido de ésta. Esos efectos preclusivos fueron fáciles de apreciar desde las primeras regulaciones positivas de la conformidad, siendo quizá el artículo 2º de la Ley de 28 de marzo de 1941 uno de los preceptos más clarificadores al establecer que: "las actas de invitación, autorizadas en conformidad, no podrán ser impugnadas por éste, que, no obstante, podrá reclamar en vía económico-administrativa contra los acuerdos dictados por la Administración como efecto del acta en

---

<sup>100</sup> Combatiendo la tesis de la naturaleza confesoria de la conformidad Palao negaba la posibilidad de argüir frente a estos preceptos que tal interpretación no puede prevalecer "porque el ámbito de la confesión no puede extenderse a la regularización de las situaciones tributarias, porque tal argumentos se basa en una petición de principio sobre la naturaleza de la conformidad. Que luego los efectos de dicha conformidad sean distintos respecto de las situaciones de hecho y las de derecho es cuestión distinta". Palao Taboada, C. "Naturaleza y efectos ..." Op.cit. pág. 168

cuanto no sean consecuencia legal de dicho documento".

En normativas posteriores no se reconoce tan explícitamente la posibilidad de impugnación de las liquidaciones que no hubieran respetado los términos de la vinculación a la conformidad, pero sí se mantienen constantemente los efectos preclusivos de la misma que aparecen claramente delineados frente a la Administración y frente al interesado: la primera únicamente podrá separarse del contenido del acta firmada en conformidad en el momento de la práctica de la liquidación si observara error material o indebida aplicación de normas jurídicas; el actual artículo 61.3 del RGI aparece pues como el reverso de esta eficacia preclusiva: el obligado tributario se encuentra vinculado a las cuestiones de hecho a las que prestó su conformidad en los mismos términos que la Administración, de tal modo que sólo son admisibles los motivos de impugnación que para aquélla se presentaban como motivos de separación de la propuesta contendida en el acta.<sup>(101)</sup>.

El hecho de que quede limitado el alcance de la eficacia preclusiva a las cuestiones puramente de hecho, quedando excluida cualquier eventual vinculación a las cuestiones de derecho no es más que una consecuencia de

---

<sup>101</sup> Sin embargo, hemos de advertir ya desde este momento que el artículo 60.3 introduce un inciso que puede derrumbar esta construcción, al contemplar como motivos de separación por parte del Inspector Jefe de la propuesta formulada en el acta: "error en la apreciación de los hechos o indebida aplicación de normas jurídicas". Sobre este punto nos remitimos al desarrollo más extenso efectuado en el capítulo siguiente.

la operatividad del principio de legalidad: la aplicación de las normas no puede ser objeto ni quedar a expensas de la conformidad del contribuyente.<sup>(102)</sup> Por eso, el artículo 61.3 sitúa las restricciones a la impugnabilidad de las actas de conformidad en el mismo ámbito comprendido por la eficacia preclusiva de aquélla. En realidad, incluso puede elogiarse la corrección que este precepto realiza respecto a la anómala situación planteada por el artículo 7.1 del RD 412/1982, el cual establecía "en ningún caso podrán impugnarse por el sujeto pasivo los hechos y las bases a los que dió su conformidad".

---

<sup>102</sup> A la misma conclusión llegaba Calero después de examinar las sucesivas reglamentaciones de las actas de conformidad, si bien partiendo de un fundamento distinto: "Desde un punto de vista teórico es muy razonable que la liquidación pueda impugnarse en sus aspectos no fácticos, aún a pesar de la conformidad. En efecto, el fundamento de la irrecurribilidad de los datos fácticos aceptados por el sujeto pasivo radica en el principio de que nadie puede ir en contra de sus propios actos. El sujeto pasivo conocía y podía conocer los datos de hecho determinados por el órgano inspector en el acta. Y sobre este conocimiento podía expresar su voluntad de adherirse al contenido fáctico del acta. Ahora bien, el sujeto pasivo no tiene por qué conocer, y de hecho no conoce en la práctica casi nunca, las consecuencias jurídicas de los hechos que ha aceptado, ni su calificación fiscal, ni las normas que se tiene en cuenta para practicar la liquidación subsiguiente. Este aspecto jurídico-fiscal de los hechos cae fuera del ámbito normal de sus conocimientos y constituye además la competencia propia de la Hacienda Pública". ("La conformidad del sujeto pasivo ... "Op. cit. pág. 1467).

### 3.3.4.2. Posiciones doctrinales sobre la naturaleza de la conformidad.

De acuerdo con esta delimitación del alcance objetivo de la conformidad y de los efectos jurídicos de la misma, resulta más sencillo examinar las críticas que Palao planteó a la tesis tradicional en nuestro Derecho relativa a la naturaleza de la conformidad. Dicha tesis tradicional atribuye a esta aceptación por parte del sujeto pasivo de los hechos consignados en las actas, la naturaleza de una confesión extrajudicial, tal y como viene configurada en los artículos 1231 a 1239 del Código Civil.

También era posible encontrar algún pronunciamiento jurisprudencial que aludía a la naturaleza transaccional del acta, aunque prácticamente toda la doctrina coincidía en el uso impropio que de tal término se hacía por parte de los Tribunales, por cuanto una transacción en sentido técnico-jurídico resultaría inadmisibles en la materia tributaria, en la cual se impone la indisponibilidad de la obligación tributaria. En el plano dogmático la transacción no se concibe dirigida a producir certeza sobre una relación jurídica, sino suprimir un litigio mediante el *aliquid datum et retentum*, prescindiendo de eliminar la incertidumbre anterior.<sup>(103)</sup>.

---

<sup>103</sup> Vid. Palao Taboada, C. "El nuevo procedimiento de la Inspección Tributaria.." Op. cit. pág. 23.

Posteriormente Calero planteaba tres órdenes de objeciones a la admisibilidad de la naturaleza transaccional de la conformidad, la cual había sido mantenida, con matizaciones, por Albifana. La primera objeción

Atendiendo a esta nota según la cual la prestación de la conformidad se encuadra en el procedimiento de comprobación tributaria, y por tanto va dirigida a introducir certeza sobre un hecho incierto, se formula la tesis acogida por la generalidad de la doctrina, según la cual la conformidad reviste la naturaleza de una simple confesión extrajudicial (104). Obviamente,

---

atendería a las repetidas dificultades que se presentan en los inadecuados intentos de transplantar conceptos y técnicas del Derecho Privado al campo del Derecho Público; en un segundo momento, recordaba Calero la repetida indisponibilidad de objeto en la materia jurídico-tributaria y, por último y como consideraciones a nuestro juicio más interesantes, entendía este autor que la tesis transaccionalista parte de un grave error de planteamiento. "No puede admitirse que el órgano de inspección negocia con el sujeto pasivo los datos de hecho, las bases imponibles, la apreciación de las infracciones y los demás elementos integrantes del contenido de un acta. Cuando un órgano de inspección está actuando no hace más que ejercitar una competencia que ostenta en virtud de la correspondiente habilitación legal.... El órgano de inspección es competente para el descubrimiento de hechos imponibles y para la integración de las bases impositivas, pero en ningún caso lo es para negociar, convenir o transigir sobre dichos hechos o sobre esas bases. Por ello, al levantar el acta, el órgano de inspección no acuerda con el sujeto pasivo, sino que determina por sí solo los datos que ha verificado. Y una vez fijados estos elementos, ofrece al sujeto pasivo la posibilidad de que exprese o no su conformidad adhiriéndose o no al contenido del acta". ("La conformidad del sujeto pasivo..."). Op. cit. pág. 1445.

104 Vid., entre otros Perez de Ayala. Derecho Tributario, Vol. I, Ed. de Derecho Financiero, Madrid, 1968, pág. 285; Carretero Perez. Derecho Financiero, Ed. Santillana, Madrid, 1968, pág. 524; Arias Velasco y Carral Larrauyri, Manual de Procedimientos Tributarios, Ed. Santillana, Madrid, 1967, pág. 291; Seminario de Derecho Financiero de la Universidad de Madrid, Notas de

tales concepciones se enmarcan dentro de las más generales que afirman la naturaleza probatoria de la actividad de comprobación tributaria. Así Mantero, uno de los autores más decididamente defensores de estas últimas tesis, afirmaba "todo el procedimiento de comprobación tiene como fin la obtención de una verdad-magnitud, conocida para una parte, desconocida para la otra, de ahí que, cuando el contribuyente reconoce la verdad propuesta por la Inspección, está realizando una declaración de conocimiento que el Actuario consigna en una acta, de la que da fe con su forma, creando de esta forma una prueba incontestable como consecuencia de una actividad probatoria previa, realizada por la Inspección".(105).

Sin abundar excesivamente en los argumentos de ambas posiciones, Palao planteaba dos objeciones fundamentales a la admisibilidad de la naturaleza confesoria de la conformidad. En primer lugar, ya hemos determinado que el alcance de la conformidad se ha extendido y se extiende a situaciones jurídicas, comprensivas por tanto de cuestiones de hecho y de derecho, mientras que, apoyándose en la autoridad de Díez-Picazo, ponía de relieve Palao que la confesión, ya sea judicial o extrajudicial, se refiere siempre a hechos y consiste en un admitir la certidumbre de un hecho, en considerarlo

---

Derecho Financiero, Tomo I. Vol. III, Ed. Facultad de Derecho, Servicio de Publicaciones, Madrid 1968-72, págs. 959 y ss.

<sup>105</sup> Mantero Saénz, A. Procedimiento en la Inspección Tributaria, 3ª Edición, Escuela de Hacienda Pública, Madrid, 1987, pág. 554.

como verdadero (106).

En la misma línea se encuentra el artículo 117 de la LGT, según el cual "la confesión de los sujetos pasivos versará exclusivamente sobre supuestos de hecho. No será válida la confesión cuando se refiera al resultado de aplicar las correspondientes normas legales". Respecto a este precepto es importante la puntuali-

---

106 Vid. Palao Taboada, C. "Naturaleza y efectos ..." Op. cit. pág. 167-168.

Este argumento era posteriormente contestado por mantero Saénz, quien lo consideraba fácilmente vulnerable. "No debe olvidarse que las actas de conformidad contienen también una propuesta de liquidación, además de la de admisión de hechos, e incluso, una notificación de dicha liquidación, lo mismo que en este tipo de actas se debe distinguir entre lo que en ellas hay de comprobación (con una confesión del sujeto pasivo en cuanto a los hechos que integran esa magnitud que se llama base), de liquidación (como obtención de consecuencias jurídicas de la constatación de esos hechos, previa su calificación jurídica y con la aplicación del tipo legal) y de notificación de la liquidación. La aceptación, en cuanto a los hechos, de la propuesta inspectora por el sujeto pasivo será una confesión extrajudicial; la aceptación de la propuesta de liquidación supone ya el reconocimiento de una situación jurídica, pero en fase de liquidación, lo mismo que si la propuesta procediera de la Oficina gestora, y esta aceptación sigue siendo una declaración de conocimiento, salvo en el punto relativo a la renuncia a impugnar tal declaración, con el fin de conseguir la condonación automática de la sanción, en que se tratará de una declaración de voluntad. Se comprende que esta distinción conceptual sea difícilmente advertible cuando se trata de una sola actuación y un solo documento, pero ello es así. Es la renuncia a cualquier reclamación y no la aceptación a la propuesta de liquidación, la que hace que se trate de una declaración de voluntad y no de conocimiento". "El acta con prueba preconstituída", Hacienda Pública Española, n.º 48, 1977, pág. 208 y ss.



zación de que delimita exclusivamente el objeto de la confesión, sin aludir al valor probatorio de la misma, por lo que debe ser considerado en el momento de delimitación del alcance de la conformidad, de dónde resulta la imposibilidad de equiparación entre ambos institutos jurídicos, pero no en el de identificación de la eficacia de la misma.(107)

No resultan de aplicación estas normas sobre la confesión extrajudicial al momento de delimitación de la eficacia jurídica de la misma -y éste constituye el segundo de los argumentos que empleaba Palao para rebatir la naturaleza confesoria de la conformidad- precisamente porque de aquél examen previo que habíamos realizado de la normativa aplicable, resulta una evidente contradicción entre el artículo 1232 del Código Civil, del cual resulta que el efecto típico de la confesión es el de hacer prueba contra su autor, y la vinculación del órgano liquidador que se extiende a todo

---

107 Uno de los argumentos que aportaban los autores que sostenían la tesis de la naturaleza confesoria de la conformidad era precisamente el tenor literal del artículo 1º p. 3 del Decreto 2137/1965, de 8 de julio, en el cual se decía "en todo caso, la conformidad prestada por el sujeto pasivo tendrá la eficacia probatoria prevenida en el artículo 117 de la LGT". Se trataba de un argumento fácil de rebatir puesto que, como ponía de relieve Calero, "habrá que puntualizar que el artículo 117.1 de la LGT no habla para nada de la eficacia probatoria de la confesión, sino, simplemente, de su objeto... Resulta así paradójico, que tanto el Decreto de 1965, como el de 1976, extiendan el ámbito objetivo de la conformidad, no sólo a los hechos sino a los elementos jurídicos de las actas, y que luego equiparen la conformidad con la confesión, que sólo ha de versar sobre "supuestos de hecho". ("La conformidad del sujeto ..."Op. cit. pág. 1443).

el contenido fáctico del acta firmada en conformidad, vinculación de la cual resultaba aquella restricción de los motivos de separación de la misma.<sup>(108)</sup>

Esto es, si tratara de operarse con la tipología de hechos constitutivos, impeditivos y extintivos, de la eficacia probatoria de la confesión extrajudicial resultaría que la Administración quedaría vinculada a aquellos hechos constitutivos de su derecho y confesados por el obligado tributario, en tanto que dicha vincula-

---

<sup>108</sup> Vid. Palao Taboada, C. "Naturaleza y efectos ..." Op. cit. pág. 168 y ss. También este segundo argumento era contestado por Mantero Saénz en los siguientes términos "el segundo argumento para no admitir la naturaleza confesoria de la conformidad consiste en que la confesión sólo hace prueba en cuanto a lo desfavorable, pero no en lo favorable para quien al realiza. Esta premisa, entendemos nosotros, nada tiene que ver con los efectos del acta de conformidad. Si como mantenemos, la conformidad es una contra se pronuntiatio, resulta evidente que es desfavorable para quien realiza la confesión. Pero si se quiere decir que, aún admitiendo el sujeto pasivo determinada cantidad superior a la declarada inicialmente, aún resulta favorecido porque ella es inferior a la verdadera y será impugnabile por la Administración, se está olvidando: 1. Que la cantidad admitida (confesada) es, a los ojos de quien la estima, desfavorable para el sujeto pasivo, ya que si la estimara favorable no la propondría; 2. que la supuesta impugnabilidad no es tal: desde la pericia inspectora, que puede reducir el acta a los hechos en ella consignados, haciendo constar que cualquier otro hecho no consignado no debe entenderse comprendido en acta, hasta la facultad revisora de la Administración ..., la presunta favorabilidad es eso: sólo presunta. Todo ello sin olvidar que, en la práctica, suele ser favorable al sujeto pasivo, pero no como consecuencia de la naturaleza confesoria o negocial del acta de conformidad, sino de una circunstancia distinta: la ignorancia de la Administración acerca de la verdad de los hechos". ("El acta con prueba preconstituida.." Op. cit. pág. 208 y ss).

ción no se extendería a las magnitudes que intervienen en la determinación de la base imponible con signo negativo, ni a las exenciones, deducciones o bonificaciones confesadas mediante la conformidad, en tanto que se trata de hechos claramente favorables al obligado tributario. De este modo resultaría una conceptualización de las actas de conformidad muy cercana a las de disconformidad, puesto que el órgano liquidador -el Inspector Jefe en la actualidad- debería juzgar la suficiencia demostrativa de los elementos contenidos en el expediente, reputándose prueba incontestable la confesión que la conformidad supone respecto a los hechos desfavorables al sujeto pasivo pero pudiéndose entrar a considerar la relevancia de todo el soporte demostrativo relativo a las magnitudes que intervienen con signo negativo en la determinación de la deuda tributaria.

Que esto no es así lo evidencian todos los antecedentes legislativos de las actuales actas de conformidad, que siempre han mantenido la vinculación de la Administración al contenido fáctico del acta, tanto en lo favorable como en lo desfavorable al contribuyente, limitándose los motivos de separación a los ya reseñados de error material o indebida aplicación de normas jurídicas.

Estos dos argumentos presentados frente a la naturaleza confesoria de la conformidad conducían (109)

---

109 A los cuales habría que añadir que la conformidad puede ser prestada mediante representante en tanto que el artículo 1231 del Código Civil exige, como condición indispensable para la validez de la confesión,

a Palao a afirmar que la conformidad del contribuyente es "un verdadero acto de determinación, fijación definitiva o comprobación de los elementos necesarios para la aplicación del impuesto", y que, por tanto, la conformidad del contribuyente es una verdadera declaración de voluntad y no de conocimiento".<sup>(110)</sup> La tesis propuesta por este autor del carácter de negocio jurídico de fijación de la conformidad fue sustancialmente aceptada más tarde por Calero Rodríguez, si bien con pequeñas diferencias de matiz que consistían en la calificación de la conformidad del contribuyente como "acto jurídico del particular por el cual se adhiere en todo o en parte al contenido de un acto de instrucción formulado por la Inspección de los Tributos" <sup>(111)</sup>.

---

que recaiga sobre hechos personales del confesante.

<sup>110</sup> Cfr. Palao Taboada, C. "Naturaleza y efectos ..." Op. cit. págs. 172-173.

<sup>111</sup> Vid. Calero Rodríguez. "La conformidad del sujeto pasivo con las actas de Inspección", Estudios de Derecho Tributario, Vol II, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1979, págs. 1447 y ss.

En un trabajo posterior Palao recoge las críticas que habían sido formuladas a su tesis en el sentido de entender que propiciaría el temor de que el acto de fijación en que, según su concepción, consistiría la conformidad permita a la Administración prescindir de los elementos de hecho necesarios para la aplicación del tributo, estableciendo directamente las bases imponibles. Entre dichas críticas se situaba la de Albiñana que manifestaba: "cuando un acta inspectora de la clase que examinamos refleja una base imponible convenida, está ocultando todos los elementos necesarios para la aplicación del tributo". (Albiñana García-Quintana, C. "La inspección de los tributos: una evolución significativa". Civitas Revista Española de Derecho Financiero, nº 4, 1974, pág. 776).

### 3.3.4.3. Interpretación del artículo 61.3 del RGI.

A nuestro juicio, la aceptación de la naturaleza confesoria de la comprobación tropieza con muchas dificultades de interpretación del actual artículo 61.3. Hemos visto que este precepto supone la imposibilidad de impugnar los hechos y los elementos determinantes de las bases tributarias respecto a los cuales se otorgó conformidad, salvo que se pruebe haber incurrido en error de hecho. Se trata de una redacción ciertamente muy similar, aunque no idéntica, a la recogida en el artículo 1234 respecto a la confesión: "la confesión sólo pierde su eficacia probando que al hacerla se incurrió en error de hecho". De una lectura conjunta de ambos preceptos parece deducirse que la eficacia que se atribuye a la conformidad en materia tributaria es la de restringir la impugnabilidad de los actos, mientras que en el Código Civil la eficacia que desaparece demostrando que se incurrió en error de hecho es la contemplada en el artículo 1232, ésto es, la de hacer prueba contra su autor.

---

Es cierto que este temor subsiste, pero nos parece importante recordar la respuesta que ofrecía Palao a dicha objeción puesto que, a nuestro juicio, es cierto que "este efecto temido por el citado profesor no sería, en su caso, una consecuencia de la naturaleza del acta, que es lo que estaba en discusión, sino de su contenido. En otras palabras, el mismo resultado se produce si la aceptación del acta se configura como una confesión extrajudicial (medio de prueba) que, tal como nosotros lo proponemos, un acto de comprobación o fijación". ("El nuevo procedimiento de inspección ..." Op. cit. pág. 52).

Si se mantiene que la conformidad tiene una pura naturaleza confesoria, y que por tanto, se trata de la anticipación de una prueba en vía preprocesal, a lo más que podría aspirar la Administración es a utilizar la confesión como medio para dar por probados los hechos, encontrándonos en vía procesal con un simple supuesto de inversión de carga de la prueba, que es exactamente lo que recoge el artículo 1234 del Código Civil, precepto que encuentra su homónimo en el artículo 62.2 del RGI : "los hechos consignados en las diligencias o actas y manifestados y aceptados por los interesados se presumen ciertos y sólo podrán rectificarse por éstos mediante prueba de que éstos incurrieron en error de hecho". Incluso manteniendo que, en una eventual impugnación de la comprobación a la que se ha prestado conformidad, basta a la Administración con mantenerse en los términos de su pretensión remitiéndose a la prueba que dicha confesión supondría, hay que recordar, a la luz del principio de libre valoración de la prueba, que ya desde el artículo 1239 del Código Civil se establecía : "la confesión extrajudicial se considera como un hecho sujeto a la apreciación de los Tribunales según las reglas establecidas sobre la prueba".

No es esto lo previsto en el artículo 61.3. que, desde una perspectiva confesoria de la conformidad, vendría a suponer la imposibilidad de recurrir contra aquéllo que ya quedó probado en vía administrativa. Hacer depender de una confesión extrajudicial la admisibilidad de accionar frente a los Tribunales la tutela de los derechos e intereses legítimos nos situaría peligrosamente ante las zonas de conflicto con el derecho

fundamental a la tutela judicial efectiva que consagra el artículo 24 de la Constitución.

A lo largo del desarrollo de todo este capítulo hemos ido incorporando la doctrina del Tribunal Constitucional acerca de la necesidad de que la actividad probatoria, para que de la misma puedan derivarse los efectos que le son propios, se realice, o reitere en su caso, ante el Tribunal concedor del litigio. Esta doctrina nos había conducido a negar la naturaleza probatoria de la actividad de comprobación tributaria, puesto que no resultaba posible identificar en ella ni los efectos de la prueba en sentido propio ni, como consecuencia de ello, la aplicación del sistema de garantías establecido en el artículo 24 de la Constitución. La situación se agravaría con la configuración de conformidad como confesión extrajudicial, pues no se trata ya únicamente de volver a antiguas concepciones de la presunción de legalidad de los actos administrativos, sino que ahora resultaría directamente afectado el citado derecho a obtener una tutela judicial efectiva pues debería entenderse el artículo 61.3 en el sentido de atribuir un particular efecto a la confesión extrajudicial en materia tributaria, consistente en introducir un presupuesto procesal de admisibilidad que en absoluto se compadece con las exigencias del artículo 24 de la Constitución, el cual vendría a consistir en la necesidad de destruir la eficacia probatoria de la conformidad para que quede abierta la controversia sobre la legitimidad de la comprobación impugnada.

Reduciendo a sus justos términos las consecuencias

que se derivarían de la naturaleza confesoria de la conformidad, entendemos que el precepto que encontraría perfecto acomodo es el artículo 62.2. pero resulta absolutamente imposible mantener la vigencia del artículo 61.3. Una confesión extrajudicial no puede clausurar el derecho de acción, con independencia de que, una vez abierta la vía procesal, se atribuyan a la misma la eficacia y valoración consignada en los artículos del Código Civil reseñados.

Antes de desechar radicalmente la aplicación de este artículo 61.3 -que, por otra parte, se corresponde con toda una tradición de preceptos equivalentes en los antecedentes normativos de las actas de conformidad- preferimos plantear la posibilidad de alguna interpretación de este precepto que resulte compatible y ajustada a la doctrina constitucional sobre la aplicación del artículo 24 de dicha norma fundamental.

Partiendo de la propia redacción del artículo 24.1 de la Constitución de 1978 -"todas las personas tienen derecho a obtener la tutela efectiva de los Jueces y Tribunales en el ejercicio de sus derechos e intereses legítimos sin que, en ningún caso, pueda producirse indefensión"- la doctrina ha deducido el principio de sometimiento de la actuación de la Administración a los Tribunales, principio que no puede admitir excepciones que vayan directamente contra el artículo 24, en cuanto supongan dejar sin tutela jurisdiccional efectiva los



derechos e intereses legítimos de los ciudadanos (112). Esta posición es coherente con la interpretación que del artículo 24.1 viene haciendo el Tribunal Constitucional desde las primeras sentencias en que ha tenido ocasión de ocuparse de ello, según la cual "el derecho a la tutela judicial efectiva de los jueces y Tribunales comprende el de obtener una resolución fundada en Derecho. Resolución que habrá de ser de fondo, sea o no favorable a las pretensiones formuladas, si concurren todos los requisitos procesales para ello, y que podrá ser de inadmisión, o de desestimación por algún motivo formal, cuando concurra alguna causa de inadmisibilidad y así lo acuerde el juez o Tribunal en

---

<sup>112</sup> Vid. entre otros, Gomez-Ferrer Morant, R. "Derecho a la tutela judicial y posición jurídica peculiar de los poderes públicos", Civitas Revista Española de Derecho Administrativo, nº 33, 1982; Bermejo Vera, J. "La tutela judicial del administrado", Civitas Revista Española de Derecho Administrativo, nº 35, 1982.

En virtud de el artículo 24.1 de la CE han ido progresivamente declarándose derogados diversos apartados del artículo 40 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa que excluía la admisión de recurso contencioso-administrativo, entre otros: de las resoluciones dictadas como consecuencia de expedientes gubernativos seguidos frente a personal militar, (apartado d) -los actos de la Administración militar sujetos al Derecho administrativo son susceptibles en todo caso, agotada la vía administrativa, de recurso contencioso-administrativo, en virtud de lo dispuesto en los artículos 24.1 y 106 de la CE, según declaró el auto del Tribunal Constitucional de 22 de octubre de 1980-; el mismo artículo 40 contemplaba en su apartado f) la exclusión de recurso frente a los "actos que se dicten en virtud de una Ley que expresamente les excluya de la vía contencioso-administrativa, apartado que fue también expresamente declarado incompatible con el artículo 24 de la CE por la Sentencia del Tribunal Constitucional de 10 de octubre de 1983.

aplicación razonada de la misma".

Por tanto, en la materia que nos ocupa, el derecho fundamental a obtener una tutela judicial efectiva lo que implica es la necesidad de que se arbitren las posibilidades de cuestionar la legitimidad de los actos de la Inspección de los Tributos. Venimos reiterando que la comprobación tributaria se articula como una fase al servicio de la determinación y verificación de los presupuestos de legitimidad de la liquidación definitiva. Dada la estructura del procedimiento "clásico" de gestión tributaria, el acta no se configura como acto directamente impugnabile, sino que los vicios que la misma presente serán impugnables a través del recurso o reclamación contra la liquidación definitiva.

Ante esta situación muy esquemáticamente diseñada creemos que el artículo 61.3 tiene un alcance mucho más reducido del que en apariencia presenta. Creemos que en vía de recurso contencioso-administrativo los mecanismos de actuación jurídica van a seguir siendo exactamente los mismos que hemos examinado hasta el momento: la presunción de legalidad de los actos administrativos arroja sobre el obligado tributario la carga de accionar contra los mismos, pero tendrá que ser la Administración quien soporte la carga de probar los elementos constitutivos de su derecho. Pero veamos cómo llegamos a esta conclusión.

De acuerdo con las consideraciones que venimos encadenando, a pesar de que el ámbito objetivo de la conformidad coincida con la propuesta de liquidación ,

ya hemos visto cómo la operatividad del principio de legalidad permite la impugnación de la liquidación resultante basada en la alegación de indebida aplicación de normas jurídicas -tanto si se trata de una aplicación que fue en principio consentida como, obviamente, si la liquidación definitiva resultara divergente de la primitiva propuesta tras una corrección de las normas jurídicas apreciada por el Inspector Jefe (113). En estos supuestos nos encontraríamos, en puridad, ante reclamaciones dirigidas directamente contra las liquidaciones resultantes de las actas de conformidad.

Sin embargo, hemos venido examinando los distintos niveles en que pueden descomponerse los vicios de las actas propiamente consideradas, los cuales, al igual que todos los eventuales vicios del desarrollo procedimental de las actuaciones, encuentran ahora el instante procesal oportuno para ser alegados. Estableciendo un paralelismo muy rápido con la descomposición efectuada en el epígrafe anterior (3.3.2.2.2) podemos deducir de modo muy sencillo que todos aquéllos que se movían todavía en la órbita de la legitimidad entendida como simple adecuación formal al paradigma establecido en normas jurídicas, no se ven alterados en absoluto por una eventual conformidad del obligado tributario con el contenido del acta.

En tanto que se trata de cuestiones de derecho, la aceptación de la propuesta de liquidación por parte del obligado no puede subsanar la falta de validez de un

---

<sup>113</sup> Nos remitimos al análisis detallado que se realiza en el capítulo siguiente.

acta que no reúne las exigencias legales del artículo 145 de la LGT y 49 del RGI.Y ello es así tanto si nos encontramos ante el caso extremo de falta de motivación como si se trata de una motivación que pueda reputarse insuficiente o inadecuada, de acuerdo con lo observado más arriba.En este sentido se van sucediendo los pronunciamientos de nuestros Tribunales, en su mayoría fundamentados mediante el argumento de que la confesión, naturaleza que mayoritariamente se atribuye en la actualidad a la conformidad, carece de validez en cuanto se refiere al resultado de aplicar normas legales (114).

---

114 En este sentido podemos reseñar, a título de ejemplo, diversas sentencias recientes.De entre estos pronunciamientos destaca la línea, ligeramente más progresista, mantenida por el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana que, en muchas ocasiones, elude la calificación de la conformidad como confesión extrajudicial y que, como ya hemos visto más arriba, no mantiene tan a ultranza como era tradicional la vinculación entre motivación y posibilidades de defensa del particular.

Así, la Sentencia del TSJ de la Comunidad Valenciana de 14 de febrero de 1990 declara la nulidad de un "...acta firmada de conformidad en la que constan los elementos necesarios para practicar la liquidación, pero no los elementos o pruebas que el inspector ha tenido en cuenta para establecer el volumen de ventas...".Otra sentencia del TSJ de la Comunidad Valenciana de 9 de julio de 1990 declara la nulidad de una acta, también firmada de conformidad, "...en la cual se viene a decir que los rendimientos son unos y los comprobados otros, sin que los demás datos sufran alteración, pero sin indicar las razones por las que se había llegado a tal conclusión...".En la misma línea, la Resolución del TEAC de 21 de noviembre de 1989 declaraba la nulidad de un acta de conformidad que..."consigna directamente las consecuencias de la aplicación de unas normas que no cita a unos hechos presumibles no expuestos en su

---

totalidad, dando lugar a indefensión que no quedó subsanada por la conformidad de la Sociedad al contenido del acta, pues esta aceptación en cuanto se refiere al resultado de aplicar normas legales carece de validez conforme al artículo 117.1 LGT, ni por la circunstancia de que en las alegaciones ante el TEAP la recurrente manifieste que la razón de la "improcedencia" de la aplicación del Fondo de Previsión para Inversiones deriva precisamente de la actividad ejercida, pues son variadas las causas que legalmente determinan la inaplicabilidad del régimen, y no consta en las actuaciones cuál de ellas fue la constatada por el actuario en su actividad comprobatoria..."

Por lo que respecta a la aplicación de la estimación indirecta, distinguíamos entre la omisión o insuficiencia de la motivación, que en este caso debe ser complementada con la emisión del informe preceptivo que debe acompañar al acta, y la falta de idoneidad del razonamiento empleado. La apreciación de este último defecto todavía no suponía entrar a verificar la efectiva concurrencia de los presupuestos de aplicabilidad del artículo 50 esgrimidos por la Inspección, sino que, situándose en un estadio anterior, podía conducir a la anulación de la base comprobada mediante estimación indirecta por indebida aplicación de las normas jurídicas. En tanto que se trata de puras cuestiones de derecho, la conformidad no puede convalidar esta actividad ilícita de la Administración; y así, la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 14 de mayo de 1990 declara nula la liquidación derivada de un acta, a la que fue prestada conformidad, en la que se hacía constar que el sujeto pasivo lleva libros de contabilidad cuya situación es normal, no obstante lo cual la Inspección practica liquidación por estimación indirecta fundada en haber apreciado que el volumen de facturación supera a los que fueron declarados por el sujeto pasivo en los distintos ejercicios a que el acta se contrae. También entiende el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, en sentencia de 3 de diciembre de 1990, que la conformidad no puede subsanar la ilegalidad que supone acudir a "este medio subsidiario y excepcional de estimación indirecta, sin un examen detallado y completo de la contabilidad del contribuyente, y sin reflejar siquiera

A partir de aquí es dónde empiezan a manifestarse las poderosas particularidades que la conformidad supone en orden a la legitimidad de la liquidación definitiva. Como ya hemos advertido más arriba es necesaria la distinción conceptual entre motivación y prueba, de forma que el razonamiento contenido en el acta deberá estar sufragado por un adecuado soporte demostrativo, el problema es determinar respecto a qué elementos debe referirse dicha suficiencia demostrativa. Dicho en otros términos, ¿qué es lo que debe probarse por parte de la Administración ante una eventual impugnación por parte del obligado tributario?. Entendemos que la Inspección debe aportar las pruebas que corroboran la legitimidad total de sus actos; hemos reiterado en diversas ocasiones que la comprobación tributaria lo es respecto a la concurrencia de los presupuestos de legitimidad del acto que pone fin al procedimiento de gestión. Y lo que pensamos es que esos presupuestos de legitimidad varían en función de determinadas circunstancias que son consideradas de modo particular por la legislación tributaria.

---

como se había realizado el muestreo y sin constatar las facturas examinadas". Insistimos en el matiz que ya hemos comentado más arriba respecto a esta misma sentencia y que refiere a que el recurrente, en ninguno de los dos casos, estaba tratando de refutar la concurrencia de los presupuestos de aplicabilidad de la estimación indirecta, no se discute la efectiva existencia de una imposibilidad de proceder a la determinación directa de las bases y rendimientos, sino que simplemente se denuncia la ilegalidad del proceso seguido por la Inspección para la declaración de aplicabilidad de la estimación indirecta.

Las concepciones probatorias de la comprobación se asientan sobre el pilar básico de que nos encontramos ante un procedimiento presidido por "la obtención de una verdad-magnitud conocida para una parte y desconocida para la otra", según expresión de Mantero recogida más arriba. Sin embargo no compartimos esta opinión; creemos que, en un primer momento, la actividad de comprobación tributaria se orienta a adquirir esa verdad material respecto a la existencia y medida de los elementos de la obligación tributaria, no obstante ello también decíamos más atrás que el grado de fiabilidad de tal comprobación, y las desviaciones admisibles respecto del mismo, se encuentran en directa relación con los intereses en juego.

A diferencia de lo que ocurre cuando se encuentra en juego la cláusula de libertad personal, la particular configuración de esos intereses en los procedimientos de gestión tributaria permite la renuncia a la obtención de la verdad material en la estimación indirecta. De forma que, para mantener la unidad estructural de la comprobación, y dado que sería una contradicción en sus propios términos hablar de "prueba por estimación", manteníamos que en la estimación indirecta la Administración renuncia a alcanzar certeza sobre esa "verdad-magnitud" y mantiene su actividad en la misma línea de comprobación de los presupuestos de legitimidad de la liquidación resultante, presupuestos que han variado precisamente en orden a la valoración negativa que el ordenamiento jurídico hace de determinadas conductas del obligado tributario. Llegado el momento de una eventual impugnación de la liquidación resultante, el obligado

tributario, dejando a un lado los defectos formales de motivación, podrá alegar que del expediente no resulta la constatación de la concurrencia de los presupuestos de aplicabilidad de la estimación indirecta del artículo 50 de la LGT, o bien que el proceso de aplicación de la misma no se ajusta a los términos legales por falta de congruencia o proporcionalidad de los resultados estimados. Lo que en ningún caso puede pretender ante el órgano jurisdiccional es que se anulen acta y liquidación por falta de adecuación a la verdad material, aportando ahora todos los extractos contables y justificantes que en su día negó conservar o rehusó presentar a los órganos inspectores. Y ello porque lo que puede pretenderse con una impugnación jurisdiccional del particular acto administrativo en que la liquidación consiste no es sino la revisión de la legitimidad del mismo, legitimidad que viene referida al momento y condiciones de su emisión, y que no se encuentra condicionada por la obtención a ultranza de una verdad material.

A la verificación de esos presupuestos de legitimidad sirven las fases procedimentales anteriores a la emisión de la liquidación definitiva, y no es necesario que tales presupuestos sean anteriores en el tiempo al desarrollo de las actuaciones de comprobación, con lo que tendrían un sentido retrospectivo, sino que en el seno de las mismas pueden surgir nuevas situaciones que hacen variar las condiciones de adecuación de la liquidación a Derecho. Se trata generalmente de conductas y actitudes del particular que se insertan en el curso del procedimiento de gestión y que permiten añadir a



aquél carácter de retrospectivo la posibilidad de producción actual de efectos sustantivos en orden a la liquidación. Es lo que ocurre, por ejemplo, en los supuestos en que la Inspección se encuentra legitimada para acudir a la aplicación de la estimación indirecta como consecuencia de que el obligado ofrezca "resistencia, excusa o negativa a la actuación inspectora".

Es lo mismo que ocurre con la prestación de su conformidad por parte del obligado tributario. Al término del procedimiento de comprobación, incoación del acta, el ordenamiento tributario entra a valorar una posible inserción de una conducta positiva del particular- proceso de valoración en cual intervienen los objetivos de simplificación y celeridad de los procedimientos tributario, como el propio Tribunal Constitucional ha reconocido- consistente en aceptar la propuesta de liquidación, de tal modo que esta adhesión se inserta en el procedimiento haciendo variar las condiciones de legitimidad de la liquidación.

De acuerdo con la distinción y prueba que antes recordábamos, llegado el momento de emanación de la liquidación definitiva no basta con que el Inspector Jefe se limite a adecuarla al contenido del acta sino que, para que la liquidación pueda reputarse legítima, el Inspector Jefe deberá examinar la relevancia demostrativa de todo el soporte contenido en el expediente. En el caso de las actas de disconformidad este esquema se mantiene inalterado, pero en el caso de que medie prestación de conformidad, tal conducta del particular produce efectos sustantivos en el mismo procedimiento;

varían las condiciones de legitimidad de la liquidación de tal forma que lo relevante ahora para el Inspector Jefe será , por un lado examinar si dicha conformidad se ha prestado adecuadamente, y en el caso de la intervención de representante la suficiencia de poder del mismo (115), y por otro, mantener la liquidación vinculada a los extremos que de este modo han quedado fijados puesto que ahora la liquidación ya no será legítima en la medida en que quede demostrada su adecuación a la verdad material, sino en cuanto sea consecuencia de los extremos fijados en aquella acta de conformidad.

Por ello insistía Palao en que "en las relaciones privadas la vida normal de la relación no sale fuera del ámbito interno de las relaciones entre particulares, en el que no penetran las normas jurídicas, que le sirven en cierto modo de cauce. Por el contrario, en el Derecho administrativo, del que forma parte el procedimiento de gestión tributaria, las relaciones entre la Administración y los particulares están regidas por un conjunto de normas jurídicas, las cuales, operando, sobre

---

<sup>115</sup> En este sentido resulta interesante una Sentencia de la Audiencia Territorial de Madrid, de 26 de septiembre de 1987, en la cual se afirmaba que, si bien el artículo 43 de la LGT admite que el sujeto pasivo podrá actuar mediante representante, es la Administración la obligada a exigir la acreditación para que el acto pueda llevarse a cabo válidamente con el representante: "...contrariamente a las afirmaciones de la representación del Estado, no es sobre quien recae la carga probatoria de acreditar que dicha persona es representante suyo, en primer lugar, porque la prueba de tal hecho negativo no puede por su naturaleza corresponderle, y en segundo, porque es la Administración la que, en virtud de precepto legal, estaba obligada a exigir la acreditación correspondiente".

aquéllas, les confieren una relevancia jurídica externa y dan lugar a mutaciones jurídicamente relevantes de las respectivas situaciones jurídicas en el ámbito del procedimiento mismo, no sólo (aunque también) con vistas a un futuro y eventual proceso entre las partes. Por ello pensamos y hemos insistido en trabajos anteriores (116), que los instrumentos jurídicos que las normas tributarias ponen al servicio de la fijación o comprobación de los elementos relevantes para la determinación de la cuantía de la deuda tributaria no pueden reducirse a simples medios de prueba, cuya eficacia se manifestaría..., sólo en el proceso, sino que producen efectos sustantivos inmediatos en el mismo procedimiento de gestión". (117)

De este modo, llegado el momento de interpretar el artículo 61.3 se reducen considerablemente las posibilidades de que se desplace hasta zonas de conflicto con el derecho a la tutela judicial efectiva, puesto que en todo caso el obligado va a poder recabar de los Tribunales la tutela de sus derechos e intereses legítimos, que se concretan en la posibilidad de revisión de la legitimidad de la liquidación definitiva, no de su adecuación o no a la verdad material, en una situación paralela a la que veíamos respecto a la estimación indirecta. No se trata tanto de que la conformidad suponga una renuncia de derechos, del derecho a accionar frente a los Tribunales, cuanto de que dicha conducta

---

116 Se refiere al tantas veces citado "Naturaleza y estructura del procedimiento de gestión tributaria..."

117 Palao Taboada, C. "El nuevo procedimiento de inspección..." Op. cit. pág. 25.

produce una mutación de la situación jurídica de Administración y particular. Es cierto que esa mutación se encuentra condicionada al resultado de un "ofrecimiento" que se presenta a la voluntad del obligado, pero hay que recordar el entramado de intereses que confluyen en el fenómeno de la imposición tributaria, los cuales permiten que en determinados casos se acentúe el perfil de Administración "participada". En este complejo núcleo de relaciones jurídicas administrativas es posible identificar situaciones muy singularizadas respecto a las de Derecho Privado, por lo que no nos parece excesivamente acertado aducir como fundamento de esta mutación de efectos jurídicos derivada de la voluntad del particular la doctrina de los actos propios, puesto que resulta muy diferente la relevancia jurídica que adquiere esta actuación jurídica del particular cuando se inserta en un procedimiento administrativo de formación progresiva.

Si se eliminan estos efectos sustantivos de la comprobación en conformidad, que es lo que ocurre desde una perspectiva confesoria de la comprobación (118), bastaría con mantener la vigencia del artículo 62.2 en tanto que del artículo 61.3 resultarían auténticas restricciones a la impugnabilidad difícilmente justificables. Con la interpretación que estamos proponiendo, el

---

118 Y lo que puede haber provocado la novedad introducida por el artículo 60 del RGI que permite al Inspector Jefe separarse de la propuesta de liquidación cuando advirtiere en ella "error en la apreciación de los hechos". Acerca de la interpretación de este precepto, y de las consecuencias que puede tener en la aplicación del artículo 61.3, nos remitimos a los comentarios que realizamos en el capítulo siguiente.

artículo 61.3 no recoge en realidad tales restricciones a la impugnabilidad sino que, simplemente, viene a recordar que los motivos de alegación han variado, porque distintas son las condiciones de legitimidad de la liquidación, de tal modo que únicamente las que ahora reviste este acto final del procedimiento de gestión podrán dar lugar a motivos de alegación. Se trata, pues, de un precepto consciente de la abrumadora tradición en la calificación probatoria de la comprobación tributaria, que tímidamente quiere insinuar aquéllo que destacaba el profesor Palao: que la actividad de comprobación tributaria no puede calificarse como tal porque, de un lado supone reducirla ignorando los auténticos efectos sustantivos que es capaz de producir, y de otro, supone atribuirle unos efectos probatorios preprocesales que no llega a alcanzar y que justifican la no aplicación a este procedimiento del sistema de garantías previsto en el artículo 24 de la Constitución.<sup>(119)</sup>

---

<sup>119</sup> Quedaría únicamente por comentar una cuestión: cuál es el motivo que de modo excepcional abre la impugnación en el ámbito material de la eficacia preclusiva de la conformidad, es decir, ese "...salvo que pruebe haber incurrido en error de hecho" que recoge el artículo 61.3 del RGI. Desde una perspectiva confesoria de la conformidad resultaría de aplicación la doctrina de que el error de hecho a que se refieren el Código Civil y este precepto es la "inexactitud objetiva de lo declarado". Pensamos que esta interpretación podría resultar de aplicación al artículo 62.2, pero no al artículo 61.3. Partiendo del carácter de declaración de voluntad de la conformidad ha de admitirse, como afirmaba Palao, que el error relevante es el error-vicio y, por tanto, que la discordancia de lo aceptado con la realidad determinará la nulidad del acta en tanto en cuanto dicha voluntad se forme viciadamente como consecuencia de este error. Palao Taboada, C. "Naturaleza y efectos ..." Op. cit. pág. 175.

CAPITULO 4: LA FUNCION DE LIQUIDACION DE LOS ORGANOS  
INSPECTORES.

#### 4.1 Introducción.

El planteamiento inicial que nos guía en la realización del presente trabajo nos conduce a que, una vez examinada la función de comprobación e investigación de la Inspección de los Tributos -función tradicionalmente considerada como el núcleo central de las atribuciones de estos órganos- nos detengamos a analizar la actuación liquidadoras que los mismos desarrollan. Sin embargo, son necesarias algunas precisiones sistemáticas preliminares que permitan entender la delimitación positiva y negativa de los aspectos que en este capítulo vamos a desarrollar, dada la amplitud conceptual del presente epígrafe.

La construcción de nuestro estudio no nos permite, obviamente, detenernos en un análisis conceptual del acto de liquidación tributaria, lo cual por otra parte permite y exige la realización de trabajos en los que se preste una atención exclusiva a esta materia. Para nosotros, el presente capítulo dedicado a la función liquidadora de la Inspección de los Tributos se justifica por las siguientes razones:

a) En primer lugar, todavía es reciente la polémica en torno a la atribución de estas particulares funciones

a los órganos inspectores. Buena prueba de que no permanece en el olvido la desafortunada historia de las normas que llevaron a cabo esta extensión de funciones, aún después de su definitiva incorporación al artículo 140 de la LGT, por medio de la Ley 10/1985, la da el dato de que todavía en la recentísima Sentencia del Tribunal Constitucional de 26 de abril de 1990 se resolvía contra alegaciones de presunta inconstitucionalidad de la atribución de tales funciones a la Inspección de los Tributos.

Precisamente, la doctrina de esta sentencia relativa a este punto nos interesa profundamente en cuanto supone el trazo final de la construcción que estamos proponiendo en orden a determinar la naturaleza de las actuaciones inspectoras, y la aplicabilidad a las mismas del sistema de garantías del artículo 24 de la Constitución de 1978.

b) Un segundo argumento que nos ha decidido a incluir el presente capítulo vendría a responder a la necesidad de ofrecer la completa secuencia procedimental en que se ordenan las actuaciones de la Inspección de los Tributos. Sólo representando el momento final del cauce procedimental por el que discurre la función de comprobación e investigación puede alcanzarse una válida comprensión de las referencias realizadas en torno al sistema de impugnabilidad de los actos de comprobación.

Al mismo tiempo, hemos considerado necesario cerrar el curso de este particular procedimiento de gestión



antes de comenzar el análisis de la función de obtención de información. Esta perspectiva procedimental se nos presenta indispensable en este momento para obtener conclusiones válidas acerca de la estructura unitaria o no de las diversas actuaciones de gestión de los Tributos, indudablemente encuadradas en el ámbito de la gestión tributaria. Quizá con ello se esté volviendo a insistir sobre polémicas abiertas años atrás en la doctrina española, aún a riesgo de reiterar argumentos de todos conocidos consideramos que la situación actual ha alcanzado un grado de desarrollo que permite fijar de modo firme al menos algunos puntos.

c) Por último, un argumento de Derecho positivo nos induce a incluir el estudio de las normas reglamentarias relativas a la liquidación inspectora para determinar el grado de vinculación que la misma presenta respecto a los resultados de la comprobación e investigación consignados en el acta, y las posibilidades de actuación del funcionario liquidador frente a la misma.

Son estos pues, los aspectos que queremos desarrollar en el marco del presente capítulo, renunciando de modo consciente al estudio particularizado de la liquidación tributaria.(1)

---

1 Como obra monográfica sobre esta materia puede consultarse Ruíz García, J. R. La liquidación en el ordenamiento tributario, Ed. Cívitas, Madrid, 1987.

#### 4.2. La atribución de funciones liquidadoras a la Inspección de los Tributos : breve reseña de su evolución.

Resulta harto conocido que el procedimiento clásico de gestión o liquidación de los tributos quedó articulado, prácticamente desde 1900, en las cuatro fases de iniciación, liquidación provisional, comprobación y liquidación definitiva.

Este esquema clásico se correspondía con una especialización orgánica que, en lo que a la Inspección respecta, quedaba perfectamente ilustrada con el Preámbulo del RD de 30 de marzo de 1926, por el que se aprobaban las bases por las que había de regirse la Inspección de los Servicios de la Hacienda Pública y la de los Tributos : "se propone que la acción del Inspector quede limitada a la que su propio nombre indica, a la actuación pura y simplemente investigadora, que debe terminar en el momento de ser presentada el acta de presencia en que el descubrimiento de la ocultación de riqueza conste, dejando todos los trámites ulteriores de recabar la conformidad del interesado, calificar su acto y liquidar las cuotas y penalidades que de él pueden resultar a cargo de la Administración, oficina que por ser ajena a los hechos que está llamada a juzgar, y haber permanecido alejada de ellos, puede revestir su juicio de una serenidad que hacen difícil la ofuscación y el apasionamiento muchas veces inevitable, de los que en los mismos hayan intervenido activamente y dejando siempre a salvo el derecho del contribuyente a reclamar de las decisiones administrativas sin incurrir

por ello en mayor responsabilidad ".

El capítulo VI de este Real Decreto llevaba por título "Ocultación y Defraudación. Actuación de los Inspectores" y, dentro de él, la Base 31 fijaba los términos jurídicos de tal actuación: "La actuación de los Inspectores se limitará al levantamiento del acto de presencia, con todos los datos y detalles que puedan ilustrar a la Administración en su acuerdo; a suministrar al contribuyente, con vista de la legislación aplicable, las explicaciones que desee respecto a su caso, y a pasar el acta, acompañada de su informe, a la Administración de rentas públicas. Esta en el plazo correspondiente, dictará el acto administrativo y notificará su resolución al interesado que, personalmente o por medio de escrito, aceptará o no la nueva clasificación hecha por la Administración".

Esta forma de proceder cristalizó con el desarrollo de estas bases en el Reglamento de Inspección aprobado por RO de 13 de julio de 1926, pero, a partir de entonces, un conjunto de disposiciones fue enturbiando esta tajante especialización orgánica hasta llegarse a la situación actual (2).

---

<sup>2</sup> Para un desarrollo de las breves notas históricas a las que vamos a limitarnos pueden consultarse: Ferreiro Lapatza, J.J. "Las funciones liquidadoras de la inspección de los Tributos", Civitas Revista Española de derecho Financiero, nº 11, 1976; Checa González, C. "La asunción de funciones liquidadoras por la inspección de los Tributos: Historia de una evolución", Impuestos I/1986; Clavijo Carazo, F. "La función comprobadora y liquidadora de la Inspección", Impuestos, 1986/II; Mantero Saénz, A. "La nueva normativa sobre liquidacio-

Siguiendo a la doctrina que ha realizado estos estudios retrospectivos pueden señalarse, con un desarrollo muy sucinto, los siguientes hitos principales en esta evolución:

a) .En primer lugar, ya la RO de 23 de septiembre de 1927 cambió sustancialmente el régimen fijado tan sólo un año antes, puesto que a través de ella se introdujeron dos novedades determinantes : la conformidad del contribuyente no se prestaba ya ante la Oficina liquidadora sino ante el propio Inspector; y, de otro lado, con esta conformidad se daba aquiescencia a algo más que a unos hechos ya que lo que se recababa del contribuyente era un juicio afirmativo sobre las bases imponibles y, en definitiva, sobre la propia liquidación tributaria, de tal modo que la Oficina gestora, aunque formalmente continuase liquidando , veía constreñida su decisión por

---

nes derivadas de actuaciones inspectoras", Crónica Tributaria, nº 51, 1984; Palao Taboada, C. "El nuevo procedimiento de la Inspección tributaria", Hacienda Pública Española, nº 80, 1983; Clavijo Hernández, F. "El procedimiento simplificado de liquidación el RD 1920/19-76, de julio", Civitas Revista Española de Derecho Financiero, nº 19, 1978; Angulo Rodríguez, "Un supuesto de remisión normativa: el R.D. 1920/1976, de 16 de julio, sobre procedimiento simplificado de gestión tributaria", Crónica Tributaria, nº 28, 1979; Durán Sindreu-Buxadé, A. "Comentarios a la Sentencia del tribunal supremo de 24-4-1984, en relación al Real Decreto 412/1984", Revista Española de Derecho Financiero y Hacienda Pública, Nº 174, 1984.

la "comprobación conjunta" ya efectuada entre contribuyente e Inspector, pasando así a adquirir mayor protagonismo la Inspección en las tareas liquidadoras.

b). La Ley de 28 de marzo de 1941 prácticamente no supuso ninguna mutación en el esquema introducido en 1927 y, pasando por pequeñas modificaciones en el contenido de las actas introducidas por las Ordenes Ministeriales de 10 de abril de 1954 y 18 de diciembre del mismo año, sería la Ley General tributaria, en su redacción de 1963, la que vendría, como indicaba Cervera (3) a dar el golpe de gracia definitivo al principio subyacente en la normativa de 1926. Al regularse en el artículo 145 el contenido de las actas, aquella originaria limitación de las actuaciones inspectoras quedaba totalmente olvidada al incluirse en este precepto como contenido esencial del acta "la regularización de las situaciones tributarias"; lo cual no podía sino significar que en las actas se recogiesen mucho más que meros elementos fácticos, avanzándose plenamente en la vía de extender el contenido de las actas hasta el acto mismo de liquidación, mediante la inclusión en ellas de consideraciones jurídicas.

c). Un definitivo paso adelante supuso el Decreto de 8 de julio de 1965, en el cual se atribuía por primera vez a las actas, a las que el sujeto pasivo prestaba su conformidad, uno de los fundamentales efectos que aún hoy puede identificarse: la propuesta de liquidación contenida en el acta adquiría el carácter de liquidación

---

<sup>3</sup> Cervera Torrejón, F. La Inspección de los Tributos... Op. cit, pág. 145.

definitiva si en el plazo de 45 días la Administración no oponía reparos a la misma. Según este esquema, propuesta inspectora y acto de liquidación, aún cuando conceptualmente diferenciables, venían a identificarse físicamente en la generalidad de los casos, puesto que la propuesta para convertirse en liquidación definitiva no necesitaba ni siquiera expresa ratificación por parte de la Oficina gestora, sino que para ello bastaba el mero transcurso de un plazo.

d). Si el anterior procedimiento simplificado sólo fue aplicable, según lo dispuesto en la Orden de 16 de agosto de 1965, a los Impuestos sobre el Tráfico de las Empresas y sobre el Lujo, los RD de 24 de febrero y 16 de julio de 1976 supusieron la extensión del procedimiento simplificado a la práctica generalidad de los tributos estatales, con las excepciones de los Impuestos Generales sobre Sucesiones y Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, y de la Renta de Aduanas.

Como ya señaló Ferreiro (4), el RD 1920/1976, y las demás disposiciones que lo acompañaron, significaron un sustancial aumento de las atribuciones de la Inspección de los Tributos en tres parcelas fundamentales de la gestión de los tributos : con él se produjo la extensión reseñada a la gran mayoría de los tributos estatales, con lo que esta extensión " a lo ancho" de las facultades gestoras de la Inspección operó el efecto de cargar sobre ella definitivamente la responsabilidad

---

<sup>4</sup> Ferreiro Lapatza, J.J. "Las funciones liquidadoras ..." Op. cit. pág. 431.

casi total de la correcta gestión de los tributos; en segundo lugar, entendía Ferreiro que la Orden de 28 de febrero de 1976 y la Orden de 31 de enero de 1977 suponían la introducción del régimen del RD 1920/1976 en el ámbito de los Impuestos sobre Sucesiones y Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, planteándose así la duda sobre la compatibilidad entre estas disposiciones y el TR de dichos impuestos, que reservaba la práctica de la liquidación a los Abogados del Estado y a los Registradores de la Propiedad; en tercer lugar, el efecto que aquí nos interesa, la ampliación de las funciones de liquidación de la Inspección de los Tributos.

Antes de esta disposición, los actos administrativos de liquidación, fueran éstas provisionales o definitivas, debían emanar de las oficinas liquidadoras correspondientes, según cada tributo en cuestión. Aunque en el sistema anterior a 1976 se preveía que tal acto pudiese ser un acto administrativo "presunto", o más bien expresión de la técnica del "silencio positivo", la liquidación administrativa emanaba, formalmente, de los órganos de gestión en sentido propio, no de la Inspección. Sin embargo, las normas del RD insistían expresamente, en reiteradas ocasiones, en que la Inspección podía efectuar no sólo propuestas de liquidación sino auténticas liquidaciones provisionales; por otra parte, es el RD 1920/1976 recortaba, además, las tareas de las oficinas liquidadoras al suprimir en ciertos supuestos la práctica de las liquidaciones provisionales.

e). Finalmente, suele señalarse el RD de 12 de

febrero de 1982 como culminación del proceso reseñado de paulatina y progresiva asunción de funciones liquidadoras por parte de la Inspección. Por medio de esta disposición se transferían a la Inspección las facultades que aún conservaban las oficinas gestoras, atribuyéndose la competencia para dictar el oportuno acto administrativo de liquidación al superior jerárquico del Inspector actuario, en aquellos supuestos de controversia con relación al acta.

Un cambio de orientación decisivo fue el marcado por la sentencia del Tribunal Supremo de 24 de abril de 1984, la cual estimó el recurso presentado contra la disposición examinada declarando su nulidad de pleno derecho. En los términos de esta controversia es posible identificar todos los argumentos jurídicos en los que vamos a detenernos en el próximo epígrafe, con los cuales se ha justificado la atribución de las funciones liquidadoras a la Inspección de los Tributos. Por el momento, preferimos limitarnos ahora a señalar este momento histórico como determinante de la normativa que había de producirse en los momentos inmediatamente posteriores.

f). En efecto, para dar cumplimiento a lo dispuesto por la citada sentencia hubo de dictarse el RD 2077/19-84, de 31 de octubre; esta disposición vino simplemente a sustituir al RD 412/1982, y las principales novedades que incorporó se centraron, por lo que a nosotros nos interesa, en la atribución a la Dependencia de Relaciones con los Contribuyentes de la competencia para dictar el acto administrativo de liquidación para convertir así



en liquidación definitiva la mera propuesta liquidatoria contenida en las actas de Inspección, con lo cual se sustraían a éstos últimos órganos las funciones liquidadoras que la Sentencia del Tribunal Supremo había estimado carentes de respaldo legal.

g). Sin embargo, tampoco había de prolongarse mucho esta situación normativa pues, zanjando definitivamente la cuestión, la ley de Reforma parcial de la LGT 10/1985, de 26 de abril, modificó la redacción del artículo 140, incluyendo como una de las funciones de la Inspección de los Tributos "la práctica de las liquidaciones resultantes de las actuaciones de comprobación e investigación, en los términos que reglamentariamente se establezcan". Desarrollo reglamentario efectuado por medio del RD 939/1986, centro normativo de nuestro trabajo, por el cual se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos.

Es el artículo 60 del RGI el que se ocupa de establecer la regla general de separación personal entre instructor/liquidador: "Corresponderá al Inspector Jefe del Organo o dependencia, central o territorial desde el que se hayan realizado las actuaciones inspectoras dictar los actos administrativos de liquidación tributaria que procedan. No obstante, el Ministro de Economía y Hacienda podrá disponer que por necesidades del servicio determinados Inspectores-Jefes puedan realizar directamente actuaciones inspectoras, en particular de comprobación e investigación, no pudiendo en tales casos dictar asimismo las liquidaciones tributarias y los demás actos administrativos que procedan. Tales actos

administrativos se dictarán en los términos establecidos en este Reglamento, por otro Inspector -Jefe que se determine al efecto".

#### 4.3. Justificación jurídica del fin de la especialización orgánica.

Hasta aquí los hitos principales de esta evolución normativa; durante los años por los que discurrió este proceso se ofrecieron diferentes explicaciones que trataban de explicar tanto la situación de partida, esto es la inicial especialización orgánica concebida en 1926, como la posterior transferencia de funciones desde los órganos gestores a los inspectores. De estas justificaciones nos interesan, esencialmente, los aspectos puramente jurídicos, sin embargo, consideramos que una correcta comprensión del análisis de los mismos exige unas mínimas referencias a los condicionamientos de la sociología y organización administrativas.

Así, remontándose a aquella Inspección reservada a las funciones de comprobación e investigación, entendía Ferreiro que podían señalarse dos razones esenciales que justificaban tal rígida especialización: la primera de las razones miraría hacia el interior de la Administración, hacia su correcto funcionamiento; se trataría de aplicar a la Administración las técnicas de la división del trabajo y consiguiente especialización. La segunda de las razones tendría una proyección externa hacia el contribuyente; supondría una garantía para él. El Inspector comprueba los hechos imponibles realizados por el contribuyente, pero ha de ser un órgano independien-

te, el órgano liquidador, quien, a la vista de los datos que Inspector y contribuyente le proporcionan, fije el definitivo parecer de la Administración respecto al hecho imponible realizado y al impuesto a pagar.<sup>(5)</sup>.

Como causas de la posterior evolución se señalaron <sup>(6)</sup>, fundamentalmente, las siguientes : la progresiva cualificación de los órganos inspectores en contraposición a la paulatina degradación del nivel técnico de las oficinas gestoras; la cada vez mayor complejidad del sistema tributario, con gravámenes más sofisticados, que requieren complicados mecanismos para su aplicación, y el enorme incremento de las autoliquidaciones presentadas por los sujetos pasivos, procesos que llevaron al desbordamiento tanto cualitativo como cuantitativo de las oficinas gestoras, dotadas con escasos medios materiales y personales, por lo que éstas comenzaron a hacer dejación paulatina de sus competencias en beneficio de la Inspección; por último, aunque quizá se trate hoy de un punto discutible, se señalaron razones de índole psicológica, según la cuales los propios contribuyentes se mostrarían más conformes con que fuera la Inspección la que les liquide y no las Oficinas gestoras, cuya actuación se vería como algo más ajeno y alejado. Sin embargo, quizá la causa con incidencia más aguda en este proceso de "desespecialización" de la Inspección haya que situarla en el ámbito del sistema sancionador de las infracciones tributarias, dada la

---

<sup>5</sup> Ferreiro Lapatza, J.J. "Las funciones liquidadoras ..."Op. cit. pág. 403.

<sup>6</sup> Checha González, C. "La asunción de funciones liquidadoras de la ..."Op. cit. pág. 291.

íntima conexión que desde sus inicios presentó la conformidad con las actas inspectoras con la aplicación de las sanciones.(7)

---

7 Fenómeno éste que ha provocado las más encendidas críticas doctrinales. En este sentido señalaba Ferreiro que la figura de la condonación automática supuso una peligrosa quiebra en el sistema de especialización orgánica, "es posible que necesidades prácticas insoslayables hayan hecho imposible, en 1926, prescindir de ella. A partir de este punto el legislador pudo escoger dos caminos. El primero, el más difícil, intentar suprimir esta anomalía. El segundo supone un abandono paulatino de la especialización y separación entre órganos inspectores y liquidadores, un abandono paulatino de las garantías que para el contribuyente derivan de tal separación, y un deterioro progresivo del principio de indisponibilidad de la obligación tributaria. Por desgracia ha sido este segundo camino el elegido. En aras de la facilidad, agilidad, flexibilidad y eficacia en la gestión de los tributos ..." Más adelante entendía el autor que "La Inspección adquiere conciencia de que existe un cierto nivel generalizado de incumplimiento y de que no tiene medios suficientes para corregir la actuación incorrecta de todos los posibles infractores. Su actuación se dirige así a detectar y corregir las anomalías más notables. Pero ante lo abrumador de la tarea y los pocos medios con que cuenta, la Inspección necesita algún instrumento que contribuya a hacer más rápida y eficaz su actuación. El sistema de sanciones fue elegido en 1927 como el instrumento más idóneo. Si el contribuyente se conforma con las correcciones hechas por el Inspector, las sanciones no se aplican; en caso contrario, sí. La sanción pasa a configurarse no como un castigo para el infractor, sino como un castigo para el infractor que no se conforma con las actuaciones inspectoras. En otras palabras, la sanción se transforma así en un elemento determinante del posible acuerdo de contribuyente e inspector sobre los hechos imponibles realizados. La no aplicación de las sanciones está implícita en el acuerdo sobre los hechos imponibles realizados. La conformidad se presta a hechos imponibles comprobados por el Inspector y a la no aplicación de sanciones: ésto es lo que contiene la propuesta de la Inspección". Ferreiro Lapatza, J.J. "Las funciones liquidadoras ..." Op. cit. págs. 409 y 419.

Sin embargo, los aspectos jurídicos de dicha evolución en los que queremos detenernos, por ser los que presentan una íntima relación con el desarrollo de nuestro discurso, presentan una entidad perfectamente identificable que permite examinarlos desde los dos juicios que viene ocupándonos a lo largo de todo el presente estudio: cuestiones de legalidad y cuestiones de inconstitucionalidad. A pesar de que pueda parecer reiterativa nuestra insistencia en la necesaria distinción conceptual de ambos niveles de antijuridicidad, lo cierto es que en lo relativo a la atribución de funciones liquidadoras a la Inspección tampoco se han evitado constantes confusiones entre ambos, que han tenido que esperar hasta la Sentencia del Tribunal Constitucional de 26 de abril de 1990 para ser superadas.

#### 4.3.1. Legalidad de la atribución de funciones liquidadoras a la Inspección de los Tributos.

La sentencia del Tribunal Supremo de 24 de abril de 1984 debía resolver sobre la legalidad del RD 412/1982; dejando a un lado momentáneamente las consideraciones que el Preámbulo de dicha disposición incluía en orden a la justificación material de las nuevas normas, lo cierto es que subsistía una cuestión previa, imposible de obviar por lo determinante de su resolución. En el primer capítulo del presente estudio hemos recogido la doctrina administrativa, ya clásica, acerca de la técnica de atribución de potestades a la Administración, la cual actúa mediante el mecanismo habilitante del principio de legalidad. Frente a esta disposición, la

cual suponía materialmente la atribución de funciones liquidadoras a los órganos inspectores, cabía preguntarse hasta dónde se encontraba cubierta por el articulado de la LGT, o de alguna otra disposición de rango legal.

Incluso los partidarios de la transferencia de funciones liquidadoras a la Inspección eran conscientes de la debilidad del respaldo legal que la LGT ofrecía para fundamentar la legitimidad de tales actuaciones liquidadoras, puesto que la única posibilidad que esta norma ofrecía era acudir a la socorrida ambigüedad de la atribución de las funciones de comprobación e investigación a la Inspección que efectuaba el artículo 109; si en una ocasión anterior hemos visto cómo este precepto era utilizado para justificar la no exclusividad de las competencias inspectoras en lo que respecta a la función de comprobación, se pretende ahora dar otro giro de interpretación al mismo precepto, afirmando que no es ésta de comprobación e investigación la única de las funciones reservadas a la Inspección de los Tributos (8).

---

<sup>8</sup> Así, Checha González, comentando esta sentencia del Tribunal Supremo, afirmaba que "en las disposiciones delcaradas nulas no existe, como parece desprenderse de la misma, atribución plena de funciones liquidadoras a la Inspección de los Tributos, sino a la Dependencia de Inspección, lo cual es obviamente distinto ..., y en segundo lugar, que la aseveración que en ella (referencias entendidas siempre a la Sentencia del TS de 24-4-1984) se lleva a cabo de que las funciones de liquidación corresponden a las oficinas técnicas liquidadoras o de relación con los contribuyentes en ningún lugar de la LGT aparece dicho ..., pues ésta no atribuye en exclusiva la liquidación al órgano alguno, no pudiéndose extraer la conclusión, como se hace en la sentencia, de que, puesto que en el artículo 109 de la

No obstante, a nuestro entender, este argumento carece de consistencia pues los términos jurídicos de las controversias que se quieren resolver por referencia a un mismo precepto son radicalmente distintos. Aún admitiendo que el artículo 109 de la LGT pueda suponer la no exclusividad inspectora de las funciones de comprobación e investigación, tal y como hemos concluido en el capítulo 2, de ello no puede concluirse que el texto legal contemple una diversidad de funciones inspectoras determinable por vía reglamentaria. De las consideraciones generales acerca de las potestades funcionales que concretábamos en el primer capítulo, habíamos deducido la ineludible exigencia de cláusula de habilitación legal expresa de las mismas; razón por la cual no puede admitirse la conclusión de que el silencio legal permite esta extensión de la potestad reglamentaria fuera de los límites marcados por la LGT.

Por ello nos parece plenamente acertado el razonamiento seguido por el Tribunal Supremo en la repetida sentencia de 4 de abril de 1984, en cuyo Considerando octavo se remitía a la LGT al objeto de determinar si en el Decreto impugnado se habían rebasado o no los límites

---

LGT se encomiendan exclusivamente a la Inspección las actividades de comprobación e investigación, a contrario sensu, se debe entender que le estaba vetado el ejercicio de las de liquidación, porque, en primer término, hay que señalar que en el artículo 109 no se menciona para nada a la Inspección, no sucede así, sin embargo con las de comprobación, pues también otros órganos administrativos tiene facultades comprobatorias, si bien de tipo residual". "La asunción de funciones liquidadoras ..." Op. cit. pág. 293.

materiales en ella establecidos en relación a la Inspección de los Tributos, "resultando claro, previo análisis de los artículos 109 y 140 de aquélla, que dicha LGT atribuye a la Inspección funciones exclusivamente inspectoras : comprobación e investigación, nunca de liquidación ...; sin que proceda objetar a esta interpretación que el artículo 145 de la propia Ley permita incluir en el acta calificaciones jurídica ... porque tal regulación, en lo que consiste ... es que en la propia acta se pueda incluir una rectificación o propuesta de liquidación por parte del Inspector actuario, pero nunca el acto de liquidación o liquidación en sentido estricto, entendida como una declaración de voluntad de la Administración Financiera sobre el an y el quantum de la obligación tributaria que corresponde a órganos distintos de la Inspección". "Que de lo anterior deriva que al preceptuar el RD objeto de impugnación y las disposiciones que lo desarrollan... que la Inspección tiene, además de sus funciones propias, las de liquidación, se está atentando a lo establecido en la Ley General Tributaria y normas concordantes, conculcando la misma -pues al estar regulada la materia por una disposición con rango de Ley, en atención al rango normativo de la misma, las innovaciones por vía de Decreto resultan inadecuadas, al ser sólo la Ley la que puede intervenir en este ámbito material...". (Cdo. noveno). "Que por lo expuesto, como el RD 412/1982, de 12 de febero, sobre régimen de determinadas liquidaciones tributarias, lo cual entraña una ilegalidad por violación de norma superior -Ley General Tributaria y de sus principios inspiradores- en aplicación del artículo 9, 2º de nuestro Texto Constitu-



cional (principio de jerarquía normativa), de los artículos 26 y 28 de la Ley de Régimen Jurídico de la Administración del Estado y artículo 47. 2º de la Ley de Procedimiento Administrativo, procede declarar la nulidad de pleno derecho del referido Decreto impugnado, ya que la Administración al ejercer disposiciones reglamentarias no puede dictar disposiciones de tal índole que supongan infracción de otras establecidas en normas de superior jerarquía, por ser natural limitación de aquella potestad la de no poderse contener en sus Reglamentos preceptos "contra legem".(Cdo. décimo).

Hemos considerado conveniente extractar los anteriores fundamentos de una sentencia larga y compleja, pues en ella se entremezclan peligrosamente los fundamentos de la ratio decidendi con profusas consideraciones obiter dicta. Por ello nos interesa insistir en que el fallo jurisprudencial se asienta sobre un juicio de estricta legalidad: se anula el Rd 412/1982 por su no adecuación a la normativa legal sobre distribución de las funciones de gestión tributaria entre los distintos órganos de la Administración tributaria. Más que una atribución "contra legem", como parece sugerir el último inciso del considerando décimo, nos parece preferible reconducir la ilegalidad de la disposición reglamentaria a una extensión "praeter legem", la cual resulta en todo caso incompatible con el mecanismo de atribución de potestades que exige el principio de legalidad, pues es cierto que en ningún precepto de la Ley General Tributaria se reservaba exclusivamente la función de liquidación a las oficinas de gestión, o se vetaba expresamente su desempeño por los órganos de la

## Inspección.

En cualquier caso, la ratio decidendi de la sentencia resultaba expresamente correcta desde esta perspectiva, hasta tal punto que la propia sentencia del Tribunal de 26 de abril de 1990 insiste en la naturaleza del juicio de legalidad operado por el Tribunal Supremo: "Ha de decirse, en primer lugar, que siendo cierto que el TS, en la Sentencia citada, declaró nulo el RD 412/1982, dicha anulación se hizo sobre la base de que tal disposición reglamentaria violaba el principio de jerarquía normativa, consagrado en el artículo 9.3 de la CE, en la medida en que contradecía lo dispuesto en una Ley -la LGT- según la cual a la Inspección de los Tributos le correspondían funciones exclusivamente inspectoras, de comprobación e investigación de los hechos imponibles, pero no de liquidación. En consecuencia, el pronunciamiento judicial se fundaba básicamente en la idea de que una materia regulada por ley con carácter imperativo no podía ser objeto de regulación reglamentaria sin que mediara la oportuna deslegalización; por ello, al atribuirse por un reglamento funciones a órganos que no las tenían según la Ley, se estaba conculcando ésta, lo que implicaba una violación del principio de jerarquía normativa que entrañaba un vicio de ilegalidad por vulneración de una norma superior".

4.3.2. La justificación material de la acumulación de funciones: posibles vicios de inconstitucionalidad.

Resulta absolutamente imprescindible no olvidar la

naturaleza del juicio que condujo a la declaración de nulidad de pleno derecho del referido Decreto, puesto que el acento de las numerosas críticas que recibiera en su día dicha disposición no se centraron sobre este aspecto, sino que quizá fuera mayor el énfasis en el debate sobre la justificación material que el propio redactor del Decreto había ofrecido: como justificación principal de estas normas se alegaron consideraciones de eficacia y simplificación en la gestión tributaria, añadiéndose que "nada sufren con ello (con la asunción por la Inspección de las funciones de gestión) las garantías del administrado, pues aparte de la subsistencia de los procedimientos de revisión a que se refieren los artículos 153 a 159 de la Ley General Tributaria, así como la actuación de la Intervención en la esfera que le es propia, el hecho de que el acto administrativo se dicte por el superior jerárquico se dicte por el Inspector actuario supone la eliminación de cualquier riesgo de unilateralidad del juicio".

Precisamente en torno a lo comprometida que pudiera quedar o no la imparcialidad del órgano competente para liquidar se centraron la mayoría de posiciones. Así Palao afirmaba rotundamente no compartir el optimismo de las líneas del Preámbulo transcritas: "En primer lugar, la referencia a los procedimientos de revisión de oficio y a la Intervención cabe considerarla como hecha a mayor abundamiento. En cuanto a los primeros, por el carácter esporádico de su empleo y por las limitaciones formales y materiales de éste. En cuanto a la segunda, porque se trata de un control de ilegalidad que en la mayoría de los casos será imposible de ejercer por la insuficiente

distinción en el acta de los aspectos fácticos y jurídicos. En realidad, la medida principal adoptada por el RD en garantía del contribuyente es la atribución de las competencias que antes pertenecían a las oficinas gestoras, al Inspector Jefe de la correspondiente Dependencia. Acerca de ello cabe observar, en primer lugar, que esta separación de órganos no es equiparable, en nuestra opinión, a la antigua separación de órganos. Quien dicta el acto administrativo sigue siendo la inspección de los tributos, ya lo haga materialmente el Inspector Jefe o un inferior de éste. Pero, aún admitiendo que la garantía residiese en la separación personal, no cabe duda de que resulta debilitada al pertenecer el Inspector actuario y el liquidador a un mismo órgano administrativo y existir entre ellos relaciones de jerarquía. Cabe presumir con algún fundamento que pocas veces discrepará el Inspector Jefe de las liquidaciones practicadas por sus subordinados". (9)

Por el contrario, Pueyo Masó entendía que en esa pretendida neutralidad que se alcanza con la distribución de funciones subyace la pretensión de "configurar el procedimiento tributario como un proceso judicial. El procedimiento tributario es el cauce de actuación de una persona dotada de poder público frente a otra sometida a ese poder. Pretender basar en él la actuación de órganos neutrales, al igual que actúa un juez, es pretender unir realidades distintas. La dualidad juez-Administración, como poderes distintos, arranca del mismo origen del

---

<sup>9</sup> "EL nuevo procedimiento de Inspección Tributaria..." Op. cit. págs. 17-18.

moderno Derecho Público".(10)

Hemos incorporado estas dos posiciones al texto para poder examinar con mayor detenimiento la, a nuestro juicio, errónea comprensión de aquellas voces que denunciaron la acumulación de funciones en la Inspección pues; una insuficiente reflexión sobre tales denuncias condujo a la alegación de inconstitucionalidad de la reforma operada por la ley 10/1985 en el artículo 140 de la LGT. En realidad aquéllas dos posiciones aparentemente encontradas mantenían una coincidencia sustancial que se explica por la naturaleza de las funciones de comprobación e investigación que nosotros hemos mantenido en el capítulo anterior, pero éste punto lo posponemos unos instantes.

#### 4.3.2.1. Los argumentos de inconstitucionalidad.

La Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de abril de 1984 pareció acoger casi de modo literal la argumentación del profesor Palao (11), pero fue en la segunda

---

10 Pueyo Masó, J.A. "Los actos y el procedimiento de actuación de la Inspección tributaria. El Real Decreto 412/1982 de 12 de febrero". Hacienda Pública Española nº 75, 1982, pág. 157.

11 Así lo afirma Checa González, "La asunción de funciones liquidadoras ..." Op. cit. pág. 290.

En realidad, esta literalidad puede apreciarse efectivamente en la primera parte edl Considerando sexto de dicha sentencia: "Que sin duda también conscientes los redactores del Decreto de las duras críticas dirigidas por la doctrina al deterioro que respecto de la separación entre los órganos de inspección y liquida-

parte del considerando sexto donde el Tribunal Supremo dejó caer el germen de las alegaciones de inconstitucionalidad que posteriormente habían de plantearse ante el Tribunal Constitucional : "... si a ésto se añade que debe tenderse a organizar la gestión interna de los asuntos fiscales de tal manera que se consiga el grado mayor de posibilidad de acierto en la aplicación de las leyes desde "ab initio", sin fiarlo todo a la vía administrativa o jurisdiccional, un correcto funcionamiento de la Administración exige la diversidad de funciones y la especialización, por lo que la separación inspección-liquidación supondrá una garantía para el contribuyente al encomendarse a un órgano neutral, la oficina liquidadora, la resolución del procedimiento de gestión tributaria, teniendo presente los datos aportados por la Inspección y por dichos contribuyentes;

---

ción se había venido estableciendo, señalan igualmente en su preámbulo que nada sufren con ello (con la asunción por la inspección de las funciones de gestión) las garantías del administrado, pues aparte de la subsistencia de los procedimientos de revisión a que se refieren los artículos 153 a 159 de la Ley General Tributaria, así como la actuación de la Intervención en la esfera que le es propia, el hecho de que el acto administrativo se dicte por el superior jerárquico del Inspector actuario supone la eliminación de cualquier riesgo de unilateralidad de juicio; respecto de ello es de hacer notar que la referencia a los procedimientos de revisión de oficio y a la Intervención cabe considerarla más aparente que con efectividad real, habida cuenta en los primeros, del carácter esporádico de su empleo y de las limitaciones formales y materiales de éste, y en cuanto a la segunda, ya que se trata de un control de legalidad que en la mayoría de los supuestos devendrá imposible de ejecución, por la insuficiente distinción en el acta de los aspectos fácticos y jurídicos..."

garantía no equiparable a la establecida en tan aludido Decreto, en que la separación de personas sustituye a la antigua separación de órganos, al resultar que quien dicta el acto administrativo sigue siendo la Inspección de los Tributos, ya lo haga materialmente el Inspector Jefe o un inferior de éste; y, aún admitiendo que la garantía residiese en la separación personal, no habrá lugar a dudas que resultará debilitada al pertenecer el Inspector actuario y el liquidador a un mismo órgano administrativo y existir entre ellos relaciones de jerarquía".

Con las continuas alusiones a las "garantías" del contribuyente que quedaban lesionadas con esta acumulación de funciones en manos de la Inspección, el Tribunal Supremo se estaba apartando del juicio de legalidad que constituía el único mecanismo para declarar la nulidad de pleno Derecho del repetido Decreto, y al que finalmente tiene que volver en la ratio decidendi; al mismo tiempo, y quizá ésta sea la consecuencia más grave, las consideraciones anteriormente reproducidas abrían una puerta a la impugnación de una eventual norma de rango legal que salvará los problemas de legalidad que presentaba aquella disposición reglamentaria, cómo efectivamente así ocurrió por medio de la Ley de reforma parcial de la LGT. Y la puerta que tales consideraciones abría era a un tiempo llamativa e ingenua; la primera nota la hacía especialmente apetecible para alegar la inconstitucionalidad de la incorporación al artículo 140 de las funciones liquidadoras, la segunda nota facilitaba extraordinariamente la tarea del Tribunal Constitucional que únicamente debía mantenerse en la línea de las

muchas sentencias examinadas el capítulo anterior.

El Tribunal Supremo hacía alusión reiterada a "garantías", dando la impresión de no haber terminado de leer detenidamente la posición del profesor Palao que tan literalmente había comenzado a seguir. En efecto, en el mismo trabajo de este autor, aparecía más adelante un párrafo fundamental: "frente a este planteamiento (su anterior denuncia de la precaria situación en que quedaría la imparcialidad del órgano liquidador) podría argumentarse que es inadecuado trasladar a la esfera administrativa interna las garantías propias del proceso y, por tanto, comparar la posición de los órganos administrativos con la del juez. No se trata, sin embargo, de nada de esto, sino únicamente de la conveniencia (política, en primer lugar) de organizar la gestión interna de los asuntos fiscales de manera que se consiga el mayor grado posible de justicia en la aplicación de las leyes, sin fiarlo todo a la vía del recurso administrativo o jurisdiccional. Dicha conveniencia estaría, por otro lado, jurídicamente limitada si alguna de las posibles opciones organizativas y de funcionamiento de la Administración tributaria fuese incompatible con principios o normas de obligado acatamiento. Se trataría entonces del distinto problema de la legalidad de las normas reguladoras de la gestión tributaria".

El problema de la legalidad quedaba solucionado en 1985, lo dejamos por tanto a un lado; en cuanto al traslado de las garantías procesales se observa aquella coincidencia sustancial de fondo que apreciábamos entre



las posiciones de Palao y Pueyo, puesto que el primero de ellos no llega a plantearse la aplicabilidad del sistema del artículo 24 de la Constitución -posición, por otra parte, coherente con su concepción de la actividad de comprobación- sino que se mueve con un concepto distinto de imparcialidad.

#### 4.3.2.2.El principio de imparcialidad de la actividad administrativa.

Acerca del principio de imparcialidad en la actividad administrativa, las reflexiones de Suay Rincón (12) ponen de relieve de modo especialmente agudo cómo, en muchas ocasiones, la imparcialidad ha venido a confundirse con el derecho a un juez predeterminado por la ley, cuando es evidente que aquélla es una noción mucho más amplia que, junto a la vertiente subjetiva, tiene un claro componente objetivo.

Junto a ese círculo menor representado por la constitucionalización del derecho fundamental al juez ordinario predeterminado por la ley, es posible detectar en nuestra Constitución aquella noción más amplia de imparcialidad, que incluso es olvidada frecuentemente por el propio Tribunal Constitucional, y que opera con unos efectos jurídicos radicalmente distintos de aquél derecho fundamental. Así, señalaba Suay Rincón cómo la imparcialidad es un valor en la actividad administrativa, lo cual refrenda el artículo 103.1 de la Constitución, que comienza señalando que "la Administración

---

<sup>12</sup> Suay Rincón, J. "La discutible vigencia de los principios de imparcialidad ..." Op. cit. pág.169-170.

Pública sirve con objetividad los intereses generales". Se trataría pues de una noción de imparcialidad que vendría a operar en los procedimientos administrativos con la misma función que en el capítulo anterior otorgábamos a la contradicción, respecto a la cual también concurría esta circunstancia de no ser aplicable a las actuaciones inspectoras aquél círculo menor representado por el derecho fundamental recogido en el artículo 24 de la Constitución.

Esta diferente función de la imparcialidad en la actividad administrativa, que no se fundamenta en el artículo 24 sino en el 103 de la Constitución, quedaba perfectamente ilustrada por el propio Suay Rincón, el cual la situaba en el hecho de que "mientras en la primera (imparcialidad administrativa) el órgano administrativo es portador de un interés (público y primario) y su función es precisamente actuarlo (aún cuando valorando los restantes intereses involucrados), en la segunda (imparcialidad jurisdiccional), la autoridad decisoria no está preordenada a la consecución de un interés público específico. No ocupa una posición de parte, sino "supra partes", desde donde se encuentra en condiciones de valorar objetivamente los intereses en juego, buscando una solución justa".<sup>(13)</sup>.

Es pues, la primera noción de imparcialidad a la que debe quedar referido el reproche de la acumulación de funciones, en cuanto mediante las mismas se produce un retroceso teórico de la función doblemente garantiza-

---

<sup>13</sup> Suay Rincón, J. "La discutible..." Op. cit. pág. 170.

dora del procedimiento administrativo, tal y cómo veíamos en el capítulo 1. No es necesario, por tanto, situarse en el ámbito de acción del artículo 24 de la Constitución puesto que, debido a la naturaleza esencialmente administrativa de las actuaciones inspectoras, hemos visto cómo el Tribunal Constitucional ha ido, acertadamente a nuestro juicio, denegando sistemáticamente la proyección de cada uno de los derechos fundamentales que este artículo cobija hasta el ejercicio de las funciones de la Inspección de los Tributos.

En esta línea, la Sentencia 22/1990, de 15 de febrero, señalaba : "Sin perjuicio de la interdicción de toda arbitrariedad y de la posterior revisión judicial de la sanción, la estricta imparcialidad e independencia de los órganos del poder judicial no es, por esencia, predicable en la misma medida de un órgano administrativo". A esta sentencia cabe oponer una primera objeción: que parece contemplar también los procedimientos administrativos sancionadores junto a aquellos que no presentan esta naturaleza, lo cual es ya cuestión sustancialmente distinta y para la cual reservamos los comentarios para el último capítulo de este estudio -tal y como sistemáticamente hemos venido realizando durante todo el desarrollo del mismo-; una segunda objeción sería precisamente que incurre en esa continua identificación entre imparcialidad y derecho al juez predeterminado, dejando imprejuzgada la cuestión de la imparcialidad administrativa como principio inspirador de los procedimientos administrativos.

En la misma línea, la Sentencia del Tribunal

Supremo de 26 de abril de 1990, rechaza la alegación de inconstitucionalidad del artículo 140 c) de la LGT: "Los Senadores recurrentes sostienen que, en cualquier caso, la acumulación de funciones inspectoras y liquidadoras en la Inspección de los Tributos compromete la necesaria neutralidad o imparcialidad del órgano liquidador y quebranta el principio constitucional que prohíbe ser juez y parte en un mismo asunto. Con este modo de razonar el reproche se sitúa en el ámbito del derecho a un proceso con todas las garantías (artículo 24,2 CE) y, en concreto, del derecho a un juez imparcial. Ahora bien, como acertadamente advierte el Abogado del Estado, debe señalarse que tanto si se separan las funciones inspectoras de las liquidadoras como si se atribuyen ambas a un mismo órgano el contribuyente estará siempre ante una misma organización administrativa estructurada conforme a un principio de jerarquía, y esta circunstancia, a diferencia de lo que ocurre en los procedimientos judiciales, impide una absoluta independencia ad extra de los órganos administrativos tributarios, cualquiera que sea el criterio de distribución de funciones entre los mismos. Por la naturaleza misma de los procedimientos administrativos, en ningún caso puede exigirse una separación entre instrucción y resolución equivalente a la que respecto de los jueces ha de darse en los procesos jurisdiccionales. El derecho al juez ordinario predeterminado por la ley y a un proceso con todas las garantías -entre ellas, la independencia e imparcialidad del juzgador- es una garantía característica del proceso judicial que no se extiende al procedimiento administrativo, ya que la estricta imparcialidad e independencia de los órganos del poder judicial no es,

por esencia, predicable con igual significado y en la misma medida de los órganos administrativos".

Esta declaración de no aplicabilidad de la garantía que el artículo 24,2 de la Constitución supone respecto al derecho fundamental al juez imparcial y predeterminado nos parece plenamente acertada, se sitúa en la misma línea conceptual que examinábamos en el capítulo anterior respecto al resto de los derechos fundamentales recogidos en el mismo precepto constitucional y responde a la naturaleza esencialmente administrativa de la fase de instrucción que la comprobación tributaria representa; sin embargo, ello no debe significar el abandono de todo intento del Tribunal Constitucional por indagar acerca del despliegue del principio de imparcialidad en la regulación de los procedimientos administrativos. Nos parece que ésta era la línea por la que se orientaban aquellas críticas del profesor Palao, cuando hablaba de la "conveniencia política de organizar la gestión interna de los asuntos fiscales de manera que se consiga el mayor grado posible de justicia en la aplicación de las leyes". Incluso, interpretando a sensu contrario el inciso final del fundamento del Tribunal Constitucional que hemos reproducido, puede apreciarse que se reconoce alguna virtualidad, que permanece indeterminada, a los principios de imparcialidad e independencia, ya que el Tribunal Constitucional excluye la aplicación de la estricta imparcialidad e independencia del poder judicial "con igual significado y en la misma medida a los órganos administrativos".

En ninguno de los pronunciamientos, al menos de los

que tenemos conocimiento, aborda el Tribunal Constitucional el examen de los efectos jurídicos que cabe atribuir a la imparcialidad como valor a perseguir en la regulación de los procedimientos administrativos, quedando la cuestión, como advertía Suay Rincón, todavía imprejuizada y abierta.<sup>(14)</sup>.

---

<sup>14</sup> En la misma sentencia de 26 de abril de 1990, el Tribunal Constitucional, opta por circunscribir la discrecionalidad del legislador únicamente allí dónde pudiera entrar en conflicto con el derecho fundamental al juez predeterminado e imparcial, renunciando a toda diserción acerca de la noción, digamos "amplia", de la imparcialidad. Una vez solventados los obstáculos de naturaleza estrictamente legal que presentaba el Real Decreto 412/1982, entiende el Alto Tribunal que : "siendo inherente al valor superior del pluralismo (artículo 1,1 CE) que las leyes puedan resultar acertadas y oportunas a unos como desacertadas e inoportunas a otros, cabe ciertamente discutir la oportunidad o conveniencia de la modificación normativa que ahora examinamos, sea desde la perspectiva del contribuyente, sea desde criterios de especialización en la ordenación de las funciones administrativas, pero el juicio que ello merezca a cada uno no afecta en modo alguno a la constitucionalidad de la reforma operada. Tampoco puede aceptarse que el precepto impugnado haya vulnerado los principios de seguridad jurídica y de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos (artículo 9.3 CE), como sostiene los demandantes. De un lado, la norma es clara y los ciudadanos saben a qué atenerse ante la misma; por otro, el legislador dispone de un amplio margen para decidir acerca de las funciones de inspección y de liquidación tributaria en unos mismos órganos, por lo que la opción entre una u otra solución cae dentro del ámbito de la legítima discrecionalidad del legislador, no resulta arbitraria y no produce indefensión alguna".

#### 4.4. Conexión procedimental de las funciones de comprobación y liquidación.

Llegado este punto del desarrollo de nuestro estudio, debemos ocuparnos de especificar una nota a la que, reiteradamente, hemos hecho alusión: la concatenación procedimental de la comprobación con la liquidación tributarias, de forma que si aquélla se configura como una fase de instrucción preordenada a confluir en la emanación del acto administrativo de liquidación, éste último debe presentar alguna nota que revele que se trata de dos funciones causalmente ligadas.

Como primera aproximación, bastará aportar algunos argumentos de Derecho positivo. En primer lugar, la actual redacción del artículo 140 de la Ley General Tributaria es, por sí sola, suficientemente ilustrativa de esta afirmación: "c) practicar las liquidaciones tributarias resultantes de las actuaciones de comprobación e investigación, en los términos que reglamentariamente se establezcan".

En los términos subrayados se anuncian los dos puntos que vamos a analizar: en primer lugar, esa relación de "resultado" nos conduce a estudiar, siquiera brevemente, la estructura del concreto procedimiento de gestión mediante el que se actúan tales funciones, lo cual determina la recurribilidad de los actos en que se concreta cada una de estas funciones; el segundo inciso señalado invita directamente a examinar cuales han sido los términos reglamentarios en los que han quedado fijados los términos de vinculación de la liquidación

definitiva respecto a los resultados de la comprobación.

Por lo que respecta al primer aspecto "estructural" no es nuestro propósito reabrir viejas polémicas acerca de la naturaleza compleja o unitaria del procedimiento de gestión tributaria. En realidad, el carácter recurrible o no de los actos en que se concreta cada función, comprobación y liquidación, ha quedado tan definitivamente establecido tanto por vía legal como jurisprudencial que toda afirmación de la naturaleza compleja de este procedimiento se encuentra con este escollo que bloquearía la operatividad práctica de tal conclusión. Sin embargo, a nuestro juicio, ello no significa que haya perdido toda relevancia una reflexión sobre la estructura del procedimiento de gestión tributaria, y ello por dos razones.

En primer lugar, porque ello supone la proyección de todas las consideraciones anteriores en orden a la naturaleza de la comprobación e investigación tributaria, en cuanto que preordenada a confluir en la liquidación tributaria; y por tanto, también de las potestades actuales que el Inspector Jefe ostente frente a la propuesta de liquidación contenida en el acta.

En segundo lugar, si la razón anterior se limita a ofrecer una ilustración procedimental de los aspectos sustantivos de tales funciones, entendemos que de aquellas construcciones sobre la estructura el procedimiento de gestión cabe extraer los pilares básicos para la solución de una serie de cuestiones que, cuando aquéllas se formularon quizá no revistieran una especial



significación, pero que indudablemente sí la presentan hoy día. Nos estamos refiriendo al desarrollo de la función inspectora de obtención de información, frente a la que cabe preguntarse, si también se inserta en aquél procedimiento clásico de gestión tributaria, o si da origen a un cauce formal específico; lo cual va a suponer preguntarse acerca de una idea que se ha ido deslizando veladamente a lo largo de los capítulos anteriores: si puede hablarse o no de un "Procedimiento de la Inspección", expresión de frecuente utilización. Las consecuencias jurídicas de la respuesta que se da a este interrogante no son de simple terminología, como veremos con detenimiento en el capítulo siguiente al presente; pero para un adecuado desarrollo de este punto se hace indispensable partir del examen de la naturaleza y estructura del procedimiento de gestión tributaria en su concepción más clásica.

#### 4.4.1. Posiciones doctrinales frente a la estructura del procedimiento de gestión.

Dejando a un lado dos de los sentidos con que emplea la Ley General tributaria el término "gestión": aquél más amplio en que la gestión de los tributos comprendería toda la actividad administrativa encaminada, directa o indirectamente, a la aplicación y exacción de aquéllos (incluyendo las liquidaciones tributarias, la recaudación, la inspección y la revisión de actos en vía administrativa); y una segunda acepción del término contenida en el art. 90 de la Ley General Tributaria, conforme al cual se distingue entre gestión (liquidación y recaudación) y resolución de reclamaciones. Nos resta

pues aquél sentido del término gestión que contrapone esta fase a la de recaudación, éste va a ser el sentido con que vamos a emplear el término "gestión".(15)

Tradicionalmente ha estado clara la situación de la fase en que se desarrolla la actuación inspectora dentro del esquema clásico del procedimiento: tras la iniciación y la liquidación provisional, y antes de la liquidación definitiva. Sobre lo que no ha existido tanto acuerdo es acerca de la "naturaleza y estructura del procedimiento de gestión", por utilizar como rúbrica el título de un conocido trabajo del profesor Palao Taboada (16). La doctrina ha manifestado serias diferencias a la hora de explicar la complejidad que todos reconocen a la actuación administrativa desenvuelta a través de este procedimiento.

Para Perez de Ayala y Gonzalez García (17) el procedimiento se concibe como un supuesto de hecho de formación progresiva y consistente en varios actos jurídicos sucesivos dirigidos a una finalidad, serie de actos de los cuales cada uno de ellos presupone necesi-

---

15 Pero aún la Ley General Tributaria quiso dedicar el capítulo IV del Título III a la inspección cuando en el anterior capítulo III había regulado las funciones de comprobación e investigación, como si éstas no fueran las funciones típicas y fundamentales de aquélla.

16 Palao Taboada, C. "Naturaleza y estructura del procedimiento de gestión". Op. cit.

17 Perez de Ayala y Gonzalez García, Curso de Derecho tributario, Vol. II, 4ª edición, EDERSA, Madrid, 1984, págs. 20-30.

riamente otro precedente y prepara el subsiguiente.

En contraste Palao Taboada (18) mantenía que "en el caso de que en el procedimiento de liquidación se dé la presencia de un acto de comprobación no es plenamente riguroso hablar de un sólo procedimiento sino que es más exacto afirmar que existen, al menos, dos procedimientos, el de comprobación y el de liquidación, cada uno de ellos integrado por sus propios actos preparatorios o de trámite, carentes, por tanto, de propia autonomía y realizados en vista del acto final del procedimiento concreto en el que se enmarcan. Por eso Berliri habla en esta obra, en ocasiones, de "procedimiento de procedimientos". El hecho de que a través del procedimiento de comprobación se persiga un resultado que quedará absorbido por el efecto más amplio del acto de liquidación no es obstáculo para admitir tal autonomía relativa".

Todavía podemos encontrar otra forma de entender esta complejidad de la actuación administrativa, para Mantero (19) "a la vez que surge la relación jurídica material, nace un proceso o conjunto de procedimientos que tiende a la recaudación del tributo; a esto llamamos proceso tributario y en él se producen o pueden producirse, una serie de actos de la Administración, el

---

18 Palao Taboada, C. "Naturaleza y estructura...". Op.cit., pág. 51.

19 Mantero Saénz, A. Procedimiento en la Inspección... Op.cit. pág. 12.

contribuyente o de ambos, que se concatenan eslabonadamente, se constituyen en proceso; es decir, con una razón de ser de avance y desarrollo, y observan unas formas rituales de producción. El proceso tributario, por tanto, se caracteriza por tres notas: la progresiva, la teleológica y la ritual". Después de no admitir la reserva de la noción de proceso al Derecho Procesal, el mismo autor continúa explicando como "el proceso, como suma de procedimientos enlazados entre sí, es una construcción más amplia y abierta que la simple del procedimiento de gestión, ya que no hay un solo procedimiento de gestión, sino varios, todos ellos con la misma finalidad. El concepto de procedimiento es excesiva y exclusivamente formalista y adjetivo, mientras que el de proceso admite ideas de ejercicio de facultades, de surgimiento de derechos y deberes".

Naturalmente estas construcciones teóricas acerca de la estructura del procedimiento de gestión se proyectan hacia una de las consecuencias más importantes que de ellas se derivan: la identificación de los actos reclamables y de aquéllos otros sobre los que no cabe recurso de entre todos los que se producen a lo largo de estos procedimientos.

Desde una concepción tajantemente monista como la que defiende Pueyo Masó (20) "el procedimiento de gestión tributaria se percibe como una serie de actos

---

20 Pueyo Masó, J.A. "Los actos y el procedimiento..." Op.cit. pág.162 yss.

internos hasta que se produce el único acto administrativo externo que manifiesta la voluntad administrativa definitiva. Todos los actos que preceden a éste son actos de trámite, que pueden ser definidos residualmente como aquellos que se distinguen de la resolución final que decide el procedimiento y el fondo del asunto (arts. 92 y 93 L.P.A.). En este sentido los actos de la Inspección en el procedimiento de gestión son actos de trámite, con exclusión de la liquidación definitiva "(21).

---

21 Pueyo Masó, en coherencia con su concepción monista del procedimiento de gestión, entiende que "constituye simplemente una parte de él la actividad comprobadora e investigadora de la Inspección de los tributos; actividad que, como es obvio, sólo muy simplificada puede denominarse procedimiento de comprobación e investigación, pues forma parte de un único procedimiento total". Igualmente entiende que de las potestades otorgadas a la Inspección de los tributos, únicamente las facultades liquidatorias suponen "verdaderos poderes de conformación, que se ponen de relieve en manifestaciones de autoridad; en contraste, la potestad de comprobar e investigar tributos se caracteriza por su esterilidad para modificar situaciones jurídicas preexistentes de los contribuyentes.

Ello le conduce a admitir consecuencias extremas respecto a la impugnabilidad de los actos y actuaciones de la Administración tributaria: "como todos los actos del procedimiento, los actos de comprobación son una prefiguración del acto jurídico final, del cual llevan en sí algunos elementos esenciales. Pero desde el punto de vista jurídico es el estado terminal del procedimiento el que interesa. El acto se imputa a la autoridad con poder decisorio final. Por ello la nulidad de pleno derecho de los actos administrativos se ordena en caso de ser dictado el acto final por órgano manifiestamente incompetente (art. 47, 1 a) L.P.A.) y no cuando la incompetencia manifiesta sea propia del órgano que dictó actos intermedios. En estos casos la nulidad de pleno derecho se predica de los actos dictados "prescindiendo

Perez de Ayala y González García , después de poner de relieve la complejidad del procedimiento de gestión en los términos reproducidos más arriba, afirmaban cómo "aún siendo una especie de procedimiento administrativo, el procedimiento de gestión presenta la peculiaridad de que está integrado no por una serie de actos de trámite, sino por actos de trámite que además, y a ciertos efectos, tienen la consideración de actos definitivos externos sin que por ello pierdan, sin embargo la condición de actos de carácter instrumental dentro de la instrucción completa del procedimiento de gestión tributaria" (22). Frente a ello Palao Taboada aducía la imposibilidad de que un acto sea simultáneamente definitivo y de trámite; apoyándose en la construcción de Gota Losada (23) recoge la concepción de Sandulli en

---

total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello (art. 47 1 c) L.P.A.)".

<sup>22</sup> Perez de Ayala y González García, Curso de Derecho Tributario, Op. cit. pág. 24.

<sup>23</sup> Palao levanta su construcción a partir de la afirmación de Gota Losada: "Algunos de los procedimientos tributarios más complejos, como son los denominados genericamente "métodos objetivos" y, en especial, las evaluaciones globales, sólo pueden comprenderse si se admiten, además de diversos actos preparatorios, diversos actos definitivos, subordinados lógicamente, hasta llegar al último acto definitivo: la aplicación del tipo impositivo a la base liquidable y operaciones ulteriores

el sentido de atribuirle carácter relativo al procedimiento administrativo e identificar residualmente el carácter distintivo de los actos preparatorios en virtud de que "sólo ellos de entre todos los presupuestos, adquieren existencia en estricta e inmediata función del supuesto de hecho al que se refieren. Es decir que, entre todos los presupuestos, sólo en ellos es posible hallar los caracteres de una coordinación funcional e inmediata con un fin unitario, que -y por ello son comunes también a los elementos del supuesto de hecho- deben darse para que un elemento pueda considerarse encuadrado con otros en un solo procedimiento jurídico" (24).

No vamos a extendernos más reproduciendo posiciones doctrinales tan conocidas, no obstante, considerabamos necesario este breve recorrido puesto que sus argumentos ilustran extraordinariamente la postura mantenida por la Jurisprudencia en sus sentencias, y por la Administración en las resoluciones de los tribunales económico-administrativo.

#### 4.4.2. Jurisprudencia y doctrina administrativa en torno a la impugnabilidad de los actos y actuaciones de la Inspección de los Tributos.

Partiendo de los preceptos obligados en esta

---

de bonificaciones, deducción de impuestos, desgravaciones, etc.", formulada en su Tratado sobre el Impuesto sobre la Renta, vol. IV, pág. 265.

<sup>24</sup> Palao Taboada, C. "Naturaleza y estructura..." Op. cit. pág. 43.

materia: art 113 L.P.A. , art. 165 de la LGT, art. 15 Real Decreto 2795/1980, de 12 de diciembre, por el que se articula la ley 39/1980, de 5 de julio, de bases sobre Procedimiento Económico Administrativo , y arts. 41 y 42 del Reglamento Económico Administrativo, tanto los órganos jurisdiccionales como los Tribunales Económico-administrativos han puesto reiteradamente de relieve la irrecurribilidad de todos los actos y actuaciones de los procedimientos de comprobación no expresamente enumerados en algún apartado del art. 165 de la LGT, interpretándose en sentido muy restrictivo el concepto de acto de trámite impugnabile que recoge el apartado i) del citado precepto. En los supuestos de procedimientos de comprobación que terminan con la formulación de una liquidación definitiva, la complejidad del procedimiento de gestión no ha sido concebida como presupuesto que supusiera la impugnabilidad de actos y actuaciones previas a la liquidación.

En ese sentido, podemos reseñar Resoluciones del TEAC como la de 30 de junio de 1987 que, respecto a las actas de inspección, reitera en sus considerando cuarto y sexto una doctrina ya clásica en la materia:

Considerando cuarto: "Que en relación con la segunda de las cuestiones planteadas , el Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas de 1981, dispone en el apartado 1º del art. 41 que "La reclamación económico administrativa será admisible en relación con las materias a que se refiere el art.2º del presente reglamento



contra los actos siguientes: a) Los que provisional o definitivamente reconozcan o denieguen un derecho o una obligación; y b) Los de trámite que decidan directa o indirectamente el fondo del asunto o pongan término a la vía de gestión", estableciendo en el art. 42 que son impugnables "los actos administrativos" que en el mismo se indican; de donde se refiere que constituye requisito esencial y "sine qua non" para la interposición de una reclamación en esta vía de un acto administrativo, esto es la manifestación de voluntad del órgano competente de la Administración tributaria mediante el procedimiento adecuado, y por el que se declare o deniegue un derecho o una obligación; y de ahí que deba abordarse con carácter prioritario la existencia o no, del supuesto básico que sirve de punto de partida para la iniciación de la reclamación en esta vía económico-administrativa."

Considerando sexto: "...es preciso hacer constar que las actas de Inspección no son actos recurribles a los efectos económico-administrativos, porque al no reconocer ni negar un derecho, ni imponer una obligación con carácter provisional o definitivo, no constituyen en sí mismo "actos tributarios" susceptibles de recurso, y, en consecuencia sólo cuando se impugne el acto tributario final, en este caso el acuerdo de la Dependencia de Gestión tributaria, resulta admisible tal impugnación; de donde se infiere la no impugnabilidad en vía económica-administrativa de

unos actos de trámite que es la naturaleza que jurídicamente corresponde a las actas de Inspección; criterio éste sostenido tanto por el Tribunal Supremo en sus sentencias de 21 de enero de 1981 y 5 de junio de 1968, como por este Tribunal Central en resoluciones de 21 de octubre de 1986 y 3 de febrero de 1987, entre otras".

Del mismo modo el Tribunal Supremo ha declarado reiteradamente que "no pueden impugnarse como actos administrativos definidores de derechos u obligaciones ni la actuación inspectora ni, consiguientemente, la propuesta formulada en actas... por lo que no pueden ser objeto de reclamación en vía económico-administrativa ni, por tanto, ulterior recurso contencioso, únicamente ejercitable si, como consecuencia de levantamiento del acta, llegara a practicarse una liquidación que lleva consigo obligación tributaria precisa a cargo del contribuyente" (STS 21-1-1961). En los mismos términos se expresa la sentencia del Tribunal Supremo de 5 de junio de 1968.

En el mismo sentido de entender el procedimiento como un supuesto de formación progresiva que tiene como fin unitario la producción del acto administrativo final - la liquidación- como expresión de la voluntad administrativa, es fácil encontrar numerosas resoluciones que declaran la inadmisibilidad de los recursos presentados frente a los requerimientos para que un contribuyente aporte determinados datos con trascenden-

cia tributaria en orden a iniciar actuaciones de comprobación. De entre ellas podemos escoger una reciente Resolución del T.E.A.C de 25 de abril de 1989 que se pronuncia en los siguientes términos:

"...en efecto, el requerimiento para la aportación de determinada documentación es un acto de trámite que no reconoce o deniega un derecho o declara una obligación, provisional o definitivamente, ni decide directa o indirectamente el fondo del asunto ni pone término a la vía de gestión, que son las dos clases de actos susceptibles de reclamación a que se refiere el art. 41 del Reglamento de Procedimiento, ni tampoco pueden comprenderse entre los actos de gestión tributaria o actuaciones de esta índole que menciona el siguiente art. 42; por lo cual ha de rechazarse la impugnación efectuada..."

Sobre este punto existe, pues, una afirmación tajante: las funciones de comprobación se ejercen por parte de la Inspección de los Tributos como una de las fases de un procedimiento que va a culminar con la liquidación definitiva, la autonomía relativa de ambas fases dentro de este procedimiento de gestión - comprobación e investigación y liquidación - no supone la identificación de actos definitivos dentro de cada uno de los subprocedimientos en orden a su impugnabilidad. El desdoblamiento del procedimiento de gestión es puramente material, cronológico y orgánico, aunque indudablemente existe menor duplicidad en este último sentido tras la

atribución legal a la Inspección de funciones liquidadoras. Sólo en este sentido debe entenderse la expresión "procedimiento de comprobación", y veremos como así se emplea en sentencias y resoluciones administrativas, como un subprocedimiento incardinado todavía en aquel clásico procedimiento de gestión a pesar de todas las modificaciones que en él se han producido. De modo que la impugnación de todos los vicios de los sucesivos actos y actuaciones que hemos ido examinando, deberá esperar hasta el momento de emanación de la liquidación definitiva (25)

A salvo de la irrecurribilidad comentada subsiste, indudablemente, la posibilidad de acudir a la vía especial de protección de los derechos fundamentales, en los supuestos en que resulte procedente. Acerca de esta

---

<sup>25</sup> A título de ejemplo, podemos reseñar la Sentencia de la Audiencia Nacional de 6 de junio de 1989, cuyo fundamento se detiene en esta especificación: "... el acta y el informe posibilitan la continuación del procedimiento, a cuyo término se dictará un nuevo acto... que sería, en efecto, el acto que podrá ser recurrido, incluso alando defectos del acta en cuestión; lo que no es admisible -repetimos- es que, sin haberse dictado la resolución final, se impugne en la demanda directa y exclusivamente un acto de trámite; los defectos en que pueda haber incurrido el acta levantada sólo pueden esgrimirse impugnando el acto final en que el procedimiento desemboque..."

También conviene recordar que la Ley 10/1985 suprimió la reclamación directa contra el acto que declarase la aplicación del régimen de estimación indirecta, por lo que también deberá esperar hasta la conclusión del procedimiento la impugnación de todos los vicios de la misma.

cuestión nos remitimos a las matizaciones respecto a su uso formuladas en páginas anteriores.

#### 4.5. Facultades de liquidación del Inspector Jefe.

El RGI reconoce en reiteradas ocasiones que comprobación y liquidación son, pues, funciones que se concretan en "actos concatenados entre sí, sin que pueda producirse el uno sin el otro" (26). Esta relación se aprecia tanto en los preceptos definidores de las actas -artículo 49 : "Las actas son documentos directamente preparatorios de las liquidaciones tributarias derivadas de las actuaciones de comprobación e investigación..."-, como de las liquidaciones -artículo 60: "..La Inspección de los Tributos practicará las liquidaciones tributarias resultantes de las actas ...".

De modo que nos corresponde examinar, para cerrar este capítulo, cuáles son exactamente las facultades de que dispone el Inspector Jefe para dictar la correspondiente liquidación tributaria del acta. Para ello, nos parece oportuno invertir el orden que presenta el artículo 60 -el cual dedica sus números 2 y 3 a las actas de conformidad, el número 5 a las actas de disconformidad y, por último, el número 6 a las de prueba preconstituída-, puesto que quizá se alcance una mejor comprensión examinando en primer lugar las liquidaciones derivadas de las actas de disconformidad,

---

<sup>26</sup> Cita textual del Informe de 14 de febrero de 1990, de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria. Impuestos, nº 4, 1991.

ya que en ella no interviene el fenómeno complejo de la conformidad por lo que es usualmente calificada de "acta pura".

#### 4.5.1. Facultades de liquidación del Inspector Jefe frente a las actas firmadas en disconformidad.

El número 4 del artículo 60 comienza con una redacción muy clara: "Cuando el acta sea de disconformidad, el Inspector Jefe, a la vista del acta y su informe y de las alegaciones formuladas, en su caso, por el interesado, dictará el acto administrativo que corresponda dentro del mes siguiente al término del plazo para formular alegaciones".

En el supuesto de que el obligado tributario no se encuentre dispuesto a prestar su conformidad con el resultado de las actuaciones de comprobación e investigación, ya desde el artículo 146 de la Ley General Tributaria se prevé la apertura de un expediente en el que se le conceda la posibilidad de presentar las alegaciones que considere oportunas. De acuerdo con la naturaleza que atribuimos a la actividad de comprobación tributaria, es en estos casos de disconformidad cuando se revela con mayor fuerza el papel doblemente garantizador que los procedimientos administrativos representan respecto al interés general y a los intereses particulares en eventual conflicto; puesto que la función de comprobación no pretende sino fijar los presupuestos de legitimidad del concreto acto de imposición que la liquidación representa, al término de esta fase instruc-

tora, y ante la disconformidad del particular, se produce el momento de máxima incidencia de la imparcialidad y contradicción como criterios rectores del procedimiento al servicio de la legalidad de los actos de liquidación. Por ello, la concesión de un plazo para presentar alegaciones no debe entenderse ya como una primera fase de reclamación por parte del particular, por cuanto aún no se ha producido el acto de liquidación frente a la que ésta resultará viable, sino más bien como la incorporación al procedimiento de mayores elementos de juicio disponibles por el Inspector Jefe llegado el momento de emanación del acto administrativo. Por eso, insiste el artículo 60 en que el Inspector Jefe elaborará la liquidación "a la vista del acta, el informe y las alegaciones".

Naturalmente, somos conscientes de que la anterior afirmación puede parecer utópica e ingenua; sin embargo, el hecho de que la práctica pueda llegar a desnaturalizar los institutos jurídicos no nos parece argumento suficiente como para justificar una inversión de las posiciones jurídicas. La actuación administrativa implica responsabilidad, y la responsabilidad del Inspector Jefe en el momento de elaboración de la liquidación tributaria debe suponer una actitud reflexiva frente a todos los materiales de que dispone para tratar de que el acto administrativo sea estrictamente legítimo. El hecho de que la legislación haya incorporado al contenido de las actas una propuesta de liquidación, formulada por el propio actuario comprobador, no debiera conducir a que el Inspector liquidador entendie-

ra su actitud como "revisora" de tal propuesta, decidiendo en tal sentido "estimar" o "desestimar" las alegaciones efectuadas por el sujeto pasivo; hay que advertir que en ningún momento se establece este mecanismo sino que, incluso a nivel reglamentario, las alegaciones se incorporan al procedimiento como expresión máxima de aquellos criterios de contradicción puestos al servicio del interés general, y con una imparcialidad de análoga función debe emitirse la liquidación a la vista de toda la documentación aportada.

Por ello, volviendo a aquél sentido amplio de la legitimidad que formulábamos en el capítulo anterior, el Inspector Jefe, frente a la propuesta de liquidación contenida en el acta que se le presente, debe examinar, no sólo el grado de corrección en la aplicación de las normas jurídicas que la misma ofrezca, sino también la relevancia cognoscitiva de todo el soporte demostrativo de que dispone, en el cual hay que incluir el derivado de las alegaciones del obligado tributario. Volvemos a reiterar que no actuar así supondría una vulneración del principio de responsabilidad en la actuación administrativa puesto que, volviendo al mismo ejemplo que proponíamos en el capítulo anterior, no puede reputarse legítima una actuación liquidadora en la que el Inspector Jefe se limita a constatar que el acta no presenta vicios formales pero no considera relevantes los datos aportados por el obligado, de los que resulta que el presupuesto de hecho es distinto del comprobado por la Administración.



Desde este modo de entender la actuación jurídica del Inspector Jefe se comprende cuáles son sus alternativas de actuación:

**4.5.1.1. Práctica de la liquidación correspondiente dentro del mes siguiente al término del plazo para efectuar alegaciones.**

El supuesto de actuación, digamos "normal", consistiría en dictar la liquidación definitiva en el plazo de un mes, contado desde el día siguiente al término del plazo para formular alegaciones. De una lectura sistemática del artículo 60 del RGI y del artículo 10.6 de la Orden de 7 de noviembre de 1986 por la que se desarrolla el Reglamento General de la Inspección de los Tributos en el ámbito de la competencia del Centro de Gestión y Cooperación Tributaria, puede alcanzarse la conclusión de que esta primera facultad liquidadora del Inspector Jefe presenta una pequeña variación en el caso de que aquél considerase que podría ser procedente dictar una liquidación modificando la propuesta contenida en el acta en extremos no controvertidos en el expediente. En este caso aparentemente vuelve a desplegar sus efectos el criterio informador de contradicción, puesto que se prevé un nuevo traslado completo del expediente al obligado por un plazo de quince días.

Sin embargo, tampoco la regulación de este tipo de

actuaciones se encuentra exento de dudas. El artículo 60.4 no llega a aludir en ningún momento a esta modificación de la propuesta de liquidación "en extremos no controvertidos en el expediente", siendo el artículo 10.6 de la Orden citada quien incluye esta expresión, el significado de la cual podría hacer pensar que se está refiriendo a una modificación de la propuesta ajena a los extremos a los cuales se extiende la disconfomidad-téngase en cuenta la posibilidad de conformidad parcial que recoge el artículo 50.2 a)- o a los motivos de oposición contenidos en las alegaciones del obligado.

Sin embargo, el artículo 10.6 de la repetida Orden parece otorgar un sentido distinto al término "extremos no controvertidos": "Cuando el Inspector Jefe considere que podría ser procedente dictar una liquidación modificando la propuesta contenida en el acta en extremos no controvertidos en el expediente, acordará que éste se complete, practicándose por los actuarios las actuaciones que procedan o simplemente emitiendo informe acerca de la cuestión de derecho suscitada, siempre de acuerdo con lo dispuesto en el apartado cuarto del artículo 60 del RGI". De esta redacción parece desprenderse la idea de que se está entendiendo por "extremos no controvertidos", aquellas cuestiones de hecho y de derecho que no hayan sido recogidas en el expediente; en el primer caso, tales elementos de hecho se integrarán mediante la práctica de actuaciones complementarias, mientras que las cuestiones de derecho serán las que susciten la emisión de un informe por parte del Inspector Jefe y el nuevo traslado del

expediente al obligado (27), lo cual nos conduce a la

---

27 En este punto quizá sea conveniente recordar la necesidad de distinguir este supuesto de integración del expediente con cuestiones de derecho de la simple modificación de la propuesta de liquidación por indebida aplicación de las normas jurídicas.

En este sentido resultan especialmente agudas las consideraciones de Boquera Oliver, el cual pone de relieve cómo "los hechos apreciados pueden ser físicos o jurídicos y normativos. La existencia de determinados preceptos legislativos y reglamentarios son, para quien va a doptar una decisión con consecuencias jurídica, elementos integrantes de la situación fáctica que se representa y valora antes de manifestar su voluntad". En base a esta pluralidad de hechos propone este autor la siguiente distinción entre error de hecho y error de derecho : "error de hecho es la inexacta representación de una situación fáctica. Error de derecho es el que se padece al razonar para aplicar las normas jurídicas a los hechos. Con frecuencia se dice que el error de derecho es la inexacta representación de una norma jurídica. Pero, como antes hemos recordado, la norma jurídica, el dato legislativo, es un hecho para quien va a decidir con efectos jurídicos. El autor de la decisión toma en cuenta de la misma manera la existencia de la norma que la existencia de los hechos físicos. Por consiguiente, cuando el hecho es una norma jurídica, el autor de la declaración de voluntad puede incurrir también en error de hecho con respecto a aquélla. El error puede versar sobre la existencia de la la norma o sobre su interpretación. El error sobre interpretación de la misma -inexacta representación de la realidad- también es, y e sí mismo, un error de hecho. El autor del acto puede errar al razonar para aplicar la norma a la realidad. La aplicación errónea de una norma puede considerarse error de derecho, pues, en este caso, existe a partir de la norma, un razonamiento equivocado, bien porque se generaliza imprudentemente o se induce o deduce sin razón suficiente". Vid. Boquera Oiver, J.M.<sup>a</sup> "Estudios sobre el acto administrativo", Ed. Cívitas, Tercera edición, Madrid, 1985, págs. 170 y 175.

De modo que este supuesto refiere estrictamente al

segunda de las facultades del Inspector Jefe que posteriormente examinaremos

Ante esta situación surgen dos interrogantes, que no pueden responderse sino mediante una interpretación análogica de las normas relativas a la tramitación de las actas de conformidad. En primer lugar, según la anterior redacción, parece que quedan fuera de esta tramitación especial los supuestos en los que el Inspector Jefe considere oportuna una modificación de la propuesta de liquidación fundada en cuestiones de hecho que no requieran la práctica de actuaciones complementarias. Esta situación sería admisible en los supuestos de disconformidad absoluta, simplemente nos encontraríamos en el supuesto general en que el Inspector liquidador corrige todos los errores de hecho advertidos en la propuesta de liquidación. Según el artículo 13.5 de la Orden de 26 de mayo de 1986, si en esa actuación correctora de la propuesta de liquidación el Inspector Jefe actuará en un sentido que supusiera aceptación total o parcial de las alegaciones del obligado, se aplicará lo dispuesto en el artículo 82, h) de la LGT (reducción de la sanción por conformidad). Esta excesiva atención a los efectos de la conducta del obligado tributario sobre la sanción es fuente inagotable de

---

expediente que el Inspector Jefe considere incompleto en lo relativo a sus datos normativos, la integración de los cuales no requiere ni la práctica de actuaciones complementarias, ni la incoación de una nueva acta que sustituya a la anterior, sino que pueden ser integrados mediante la evacuación de un informe.

problemas, como más adelante veremos. El mismo régimen sería de aplicación a aquella actuación del Inspector Jefe que observara indebida aplicación de las normas jurídicas; sólo daría lugar a la evacuación de aquél informe que supone un nuevo traslado del expediente la observación de cuestiones de derecho que supusieran "completar" el expediente, en tanto que no se hallaran contenidas en él.

En el caso de que el Inspector Jefe se limitará a modificar la propuesta de liquidación, por haber advertido error de hecho o de derecho, sin aceptar implícitamente ninguna de las alegaciones del obligado, no habría necesidad alguna de trasladar de nuevo a éste todo el expediente, simplemente no operaría reducción alguna de la sanción. Esta situación es coherente con la esencia misma de las funciones de comprobación y liquidación, en ejercicio de ésta última el Inspector Jefe actúa a la vista del acta, los informes y las alegaciones, adecuando el acto de liquidación a los presupuestos que la legitiman; en los supuestos que examinamos este esquema no se ve desnaturalizado por la presencia de la conformidad y es por ello por lo que se denomina a la de disconformidad como "acta pura".

No obstante, esta misma situación no puede sostenerse en los supuestos en los que se haya prestado conformidad parcial, de acuerdo con lo previsto en el artículo 50.2.a). Recordando las consideraciones que formulábamos en el capítulo 2 sobre este mismo punto, a pesar de que este precepto parece decir que por aquéllos

conceptos se extenderá un acta previa en la que se recogerán los resultados de las actuaciones de comprobación a los que el obligado presta su conformidad, extendiéndose un acta de disconformidad por el resto, en realidad en ésta última debe recogerse el resultado íntegro de la comprobación, haciendo mención expresa a la existencia de aquella acta previa de conformidad, pues de otro modo no podría integrarse la base imponible de forma definitiva, ya que de ella ha de derivarse la liquidación definitiva.

Pues bien, ante esta situación, si llegado el momento de que el Inspector Jefe practique esta liquidación definitiva o "complementaria" de la primera- recuérdese lo dicho acerca del carácter "integrativo" de estos supuestos-, considerase oportuno modificar la propuesta de liquidación íntegra contenida en la segunda acta de disconformidad, en base a "extremos no controvertidos", entendidos como aquéllos a los que se prestó conformidad y que dieron lugar a la incoación del acta previa, lo lógico es entender que no resultará de aplicación esta tramitación especial de las actas de disconformidad sino la propia de las actas de conformidad. Este sería el único modo de entender el por qué de aquella interpretación de los "extremos no controvertidos" que hace el artículo 10 de la Orden de 7 de noviembre de 1986: si estamos ante disconformidad pura, no tiene sentido referir esa "no controversia" a aquellos extremos en los que exista acuerdo del obligado tributario porque nada obliga al Inspector Jefe a dar nuevo traslado del expediente al mismo en cuanto actúe

sin considerar correcta la propuesta de liquidación, pero sin aceptar tampoco las alegaciones del interesado; si nos encontramos ante conformidad parcial, tampoco hay dificultad alguna en interpretar que la modificación en base a los "extremos no controvertidos" está aludiendo a la necesidad de completar el expediente, porque cualquier actuación que pueda suponer modificación de los extremos a los que se prestó conformidad se resuelve mediante la aplicación de lo previsto en el apartado 3 del artículo 60 para las actas de conformidad.

De no aceptarse esta interpretación sería realmente serio que únicamente se aceptará el nuevo traslado del expediente en los supuestos de integración del mismo ante un acta de disconformidad complementaria de una previa de conformidad, quedando fuera de este trámite especial la modificación en la liquidación definitiva, que no se olvide procede del acta de disconformidad, de aquellos elementos a los que se extendiera la conformidad. En este caso no se impone un nuevo traslado del expediente en virtud del artículo 60.3, pero sí del 60.4, como veremos en el epígrafe correspondiente.

#### 4.5.1.2. La facultad de ordenar actuaciones complementarias.

La segunda de las facultades de que dispone el Inspector Jefe se concluye fácilmente de las consideraciones anteriores: puede ordenar que se complete el expediente, bien en las cuestiones de hecho mediante la

práctica de actuaciones complementarias, bien en las cuestiones de derecho mediante la elaboración por él mismo de un informe en el que se pongan de manifiesto.

Consideramos que los comentarios realizados en el epígrafe inmediatamente anterior y en el capítulo 2 (2<sup>8</sup>) nos excusan de reiterarlos en este momento; sin embargo, si queda pendiente una cuestión muy interesante que todavía no ha sido comentada, aparte de unas breves consideraciones previas acerca de la pequeña quiebra que el acuerdo de ordenar actuaciones complementarias supone respecto a la separación personal instructor/liquidador que el RGI declaraba a nivel de principios. Hay que tener en cuenta que cuando el Inspector Jefe hace uso de esta facultad, el período de instrucción previo a la emanación de la liquidación definitiva no termina hasta tanto no concluye el desarrollo de las mismas, y esa prolongación extraordinaria de las actuaciones de comprobación se encuentra bajo el impulso del mismo Inspector Jefe que luego ha de liquidar. Esta situación es reconocida por el Informe de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria de 8 de febrero de 1988 : "En todo caso, en la segunda etapa (segunda etapa del procedimiento inspector que se inicia tras la extensión del acta y que en los supuestos ordinarios se reduce a la práctica de la liquidación definitiva), el Inspector Jefe conserva posibilidades instructoras, no debiendo limitarse a aceptar o rechazar la propuesta de resolución, sin perjuicio de la contradicción que permiten las

---

2<sup>8</sup> Vid. supra epígrafe 2.3.1.1.2.3



etapas sucesivas del procedimiento de inspección, como garantía del interesado".

Entrando ya en la cuestión a la que deseábamos dirigir nuestra atención, el artículo 60.4, y el concordante en la Orden Ministerial de 7 de noviembre, aluden a que en los casos en que de las actuaciones complementarias se derive la incoación de un acta, ésta se tramitará de acuerdo con su naturaleza y, en otro caso, "se pondrá de nuevo el expediente completo de manifiesto al interesado por un plazo de quince días, resolviendo el Inspector Jefe dentro del mes siguiente". Se trata de los supuestos que acabamos de examinar en el epígrafe anterior, pero ¿para qué se da nuevo traslado del expediente al interesado?, ¿significa que se abre un segundo período de alegaciones?, ¿significa que se le ofrece al obligado una ulterior posibilidad de prestar su conformidad?.

Respecto al primer interrogante hay que tener presente que lo que resulta añadido al primitivo resultado de las actuaciones de comprobación e investigación son cuestiones de derecho -lo cual no debe ser confundido con el supuesto de corrección de la propuesta de liquidación por parte del Inspector Jefe al haber advertido indebida aplicación de las normas jurídicas- puesto que para integrar este resultado con cuestiones de hecho serán necesarias nuevas actuaciones complementarias, y la incoación de una nueva acta. La cuestión reside en ofrecer alguna respuesta a si en el primer caso, cuando el Inspector Jefe añade al expediente

alguna cuestión de derecho "no controvertida" en el mismo, el traslado del expediente supone la apertura de un nuevo plazo de alegaciones. Ni el artículo 60.4 ni los concordantes 13.5 y 10.6 de las Ordenes de 26 de mayo y 7 de noviembre de 1986 lo especifican; sin embargo, parece lógico que así sea por el propio carácter "integrador" del supuesto que debe estar informado por una misma mecánica tanto en los casos en que se hace necesaria la incoación de una nueva acta, en los que un nuevo período de alegaciones puede quedar abierto al sustituirse el acta primitiva, cómo en aquellos en que la facultad de complementar el expediente de que disfruta el Inspector Jefe no obliga a la extensión de una segunda acta.

Esta conclusión se apoya, además, en la redacción del artículo 69.3, el cual en sede de regulación de los intereses de demora cuando concurren infracciones tributarias graves incluye un párrafo ciertamente revelador: "tratándose de un acta de disconformidad, se entenderá impuesta la sanción al transcurrir el período de alegaciones. Si hubiese un segundo período de alegaciones, la liquidación que se dicte atenderá al término de éste". En puridad de términos, un segundo período de alegaciones ante una acta de disconformidad no puede darse más que en estos casos en que el Inspector Jefe complementa el expediente con un informe en el que recoge las cuestiones de derecho que habían permanecido ajenas al mismo, pues si lo que procede es la práctica de actuaciones complementarias que desemboquen en una nueva acta, no habrá segundo período de alegaciones sino

más bien una segunda acta, que podrá resultar tanto de conformidad como de disconformidad, abriéndose en este último caso el período de alegaciones ordinario.

Esta última conclusión nos conduce al segundo de los interrogantes que habíamos planteado: dado que el RGI parece empeñado en concebir la conformidad como prestada a la "propuesta de liquidación", y no sólo a las cuestiones de hecho, ¿debe el Inspector Jefe en estos casos devolver el expediente acompañado de la nueva propuesta de liquidación que considere derivada de la incorporación de tales cuestiones de derecho, abriéndose en consecuencia una segunda oportunidad para el obligado tributario de prestar su conformidad?. Si la conformidad se hubiese configurado como limitada a las cuestiones de hecho, no hay duda de que la respuesta debía ser negativa, en tanto aquéllas permanecen inalteradas.

Se encuadra esta cuestión en la más general de prestación de conformidad por el contribuyente con posterioridad a las actas en disconformidad, la cual ha merecido la atención de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria, en Informe de 14 de febrero de 1990.

Con anterioridad a la publicación de tal informe se habían señalado argumentos contrarios a la admisión del otorgamiento de la conformidad con posterioridad a la firma del acta en disconformidad, o a la negativa a su firma, entendiéndose que la conformidad debía prestarse

en unidad de acto con la extensión del acta, admitiéndose únicamente la mutación de los efectos sobre la sanción en el supuesto de que el Inspector Jefe, en el momento de elaboración de la liquidación definitiva aceptase implícitamente las alegaciones del interesado (29). Sin embargo, no ha sido ésta la interpretación que ha hecho la Dirección General de Inspección en el informe citado.

En este documento la Dirección general insiste en conceptuar a la conformidad como referida a la propuesta de liquidación, y así entiende que "...hay que señalar y como premisa previa, que las actas incoadas por la Inspección incorporan inicialmente, una propuesta de liquidación que en tanto en cuanto no haya transcurrido el plazo que el Reglamento General de la Inspección contempla en el artículo 60 (un mes desde la firma del

---

<sup>29</sup> Vid. Lacasa Salas y Del Paso Bengoa, "Procedimiento de Inspección ..." Op. cit. págs. 338-339. Añadían estos autores un tercer argumento en el sentido de que "cuando la ley quiso que la conformidad posterior (argumento tardío a nuestro entender) a la extensión del acta surtiese los efectos remisorios de la sanción que ahora se discuten, lo dijo explícitamente. Así en la norma 6.6 de la Resolución de la Subsecretaría de Hacienda de 30 de julio de 1982, por la que se daban instrucciones para la aplicación de la O.M. de 26 de mayo de 1982, que a su vez desarrollaba el R.D. 412/1982 de 12 de febrero sobre régimen de determinadas liquidaciones tributarias (normas todas ellas derogadas) disponía expresamente "...se ofrecerá al sujeto pasivo al notificarle la liquidación, la posibilidad de mostrar, en los tres días siguientes, su conformidad a ésta, a fin de que en caso de prestarla se le aplique la condonación automática prevista en el artículo 88.2 de la LGT..." Ninguna norma similar ampara hoy tal proceder".

acta sin tacha por parte del Inspector Jefe o en tanto no se dicte el acto de liquidación definitivo por el mismo, según se trate de actas de conformidad o disconformidad respectivamente), no se convierten en actos administrativos firmes. Ello supone el reconocimiento de forma general de la posibilidad de su modificación hasta el transcurso de los plazos aludidos. La LGT, en efecto, se refiere para graduar la sanción a la conformidad a la "propuesta de liquidación". Por tanto parece razonable admitir que mientras siga siendo una "propuesta" cabe prestar la conformidad a la misma aun cuando se hubiera manifestado disconformidad inicialmente. (30).

---

<sup>30</sup> La justificación aducida por el Informe para fundamentar esta conclusión no nos parece demasiado convincente; en realidad, a nuestro juicio, la cuestión estriba en que se quiere configurar la conformidad como referida a la propuesta de liquidación, en orden a considerar condicionantes los efectos jurídicos que la misma despliega sobre la imposición de las sanciones. Así, el Informe en cuestión entiende que: "El Reglamento General de la Inspección no sólo contempla la posibilidad de modificación de las liquidaciones desde un punto de vista general, sino que va más allá y admite esa modificación refiriéndose en concreto al criterio de la conformidad y admitiendo en base a él, incluso, la modificación de liquidaciones definitivas. En este sentido, el artículo 61.2 recoge dos supuestos, uno relativo a la modificación de la liquidación contenida en acta de conformidad cuando "el interesado interponga recurso de reposición o reclamación", y otro, relativo a las actas de disconformidad.

En realidad, el primero de los dos supuestos a los que se está refiriendo el informe se corresponde con el primer párrafo del artículo 61.2, en el cual ya se está incurriendo en una imprecisión técnica que es la que induce a error al redactor de este documento: "cuando el interesado interponga recurso de reposición o reclama-

Por tanto, el presente informe termina formulando una interpretación del artículo 62.1 del RGI, según la cual la aplicación del artículo 82, h) de la LGT procederá "cuando se acepten las alegaciones del interesado", la cual "no puede entenderse limitada a aquellos supuestos en que el contribuyente mantiene su disconformidad a la liquidación propuesta y trata de justificar la misma, sino que también habrá de abarcar aquellos otros supuestos en los que expresamente el sujeto pasivo se allane, con posterioridad, a la

---

ción económico-administrativa que comprenda una sanción impuesta observándose lo dispuesto en la letra h) del artículo 82 de la LGT, al recibir el recurso o remitir el expediente al Tribunal la Inspección dictará acto administrativo de liquidación, exigiendo la parte de la sanción reducida atendiendo a la conformidad inicial del interesado". No se trata en puridad de una modificación de la liquidación definitiva, en cuanto acto administrativo que declara el an y el quantum de la obligación tributaria material, sino que lo que resulta modificado es el acuerdo de imposición de la sanción, en concreto la cuantificación de la misma; la cuota tributaria que ha quedado fijada en la liquidación no sufre modificación alguna, parece que en este punto el redactor del Reglamento está refiriéndose más bien a una modificación de deuda tributaria global.

En cuanto al segundo de los supuestos a que alude el Informe, no es sino el aquél al que ya hemos hecho referencia más arriba: en cuanto el Inspector Jefe adecúe su acto de liquidación a alguna de las alegaciones formuladas por el obligado tributario, entra en acción el criterio de graduación de la sanción.

propuesta contenida en el acta justificando sus razones. Tanto un supuesto como otro entrarían dentro del concepto de alegaciones, según el cual el contribuyente podrá manifestar todo lo que considera conveniente para la defensa de sus derechos. Pues no existe un concepto tasado de ellas".

De modo que se admite, con carácter general, el reconocimiento de un segundo momento procedimental después de la extensión del acta para que el obligado pueda prestar su conformidad: el período de alegaciones. Si ésto se admite para todos los supuestos de disconformidad, en el particular supuesto que estamos examinando -la complementación del expediente con cuestiones de derecho mediante la emisión de un informe- no cabe sino concluir que ese nuevo traslado del expediente al obligado debe ir acompañado por una nueva propuesta de liquidación, efectuada por el Inspector Jefe, y que ello supone la apertura de un nuevo período de alegaciones, en el seno del cual podrá prestarse la conformidad a esta nueva propuesta. Todo ello no es sino la consecuencia de configurar la conformidad como dirigida a la propuesta de liquidación, y no a meras cuestiones de hecho.

#### 4.5.1.3. Carácter reglado de las facultades del Inspector Jefe.

El último punto que nos queda por examinar, relativo a las actuaciones liquidadoras del Inspector Jefe frente a actas de disconformidad, sería aquél que

atendería al carácter reglado o no de las facultades que le concede el artículo 60.4, si se trata o no de una alternativa de conducta "debida", o si por el contrario puede disfrutar de otras posibilidades de actuación.

No parece que esta cuestión plantee demasiados problemas; en primer lugar, esta alternativa de actuación no es arbitraria, sino que el ejercicio de la facultad de ordenar actuaciones complementarias se configura como excepcional respecto a la regla general de unicidad de la comprobación, y, por tanto, el acuerdo del Inspector Jefe por el que hace uso de esta facultad debiera ser motivado con sucinta exposición de las razones que lo justifican. Acerca de este punto ya nos hemos pronunciado también en el capítulo segundo; la valoración del Inspector Jefe únicamente procede frente a la necesidad de completar el expediente, pero nada más, el Inspector Jefe no puede decidir ante la presentación de un acta si hace uso de sus facultades liquidadoras, permanece ajeno a la terminación del procedimiento, o deja sin efecto los resultados alcanzados en las fases de instrucción.

En orden a la primera cuestión, se siente ya desde hace mucho tiempo la necesidad de reaccionar contra la corruptela que puede producirse ante la impugnación de un acta firmada en disconformidad, la cual como ya sabemos va a ser declarada inadmisibile por no tratarse del acto que pone fin al procedimiento, supuesto en el cual el Inspector Jefe no continúe el expediente en sus plazos ordinarios hasta que se resuelvan los recursos y



reclamaciones presentados, incumpliendo así el plazo que tiene fijado para emitir la liquidación definitiva, y coadyuvando en definitiva al afán dilatorio que mueve al obligado tributario que impugna un acta.<sup>(31)</sup>

Respecto al carácter reglado de las dos facultades que concede el artículo 60.4, la Resolución del TEAC de 26 de abril de 1989 es absolutamente terminante: Cdo. quinto "Que en el presente expediente se observa que el Inspector Jefe, en cuanto a las Actas ..., no adoptó ninguna de las dos decisiones para las que, como se ha expuesto (las dos facultades del artículo 60.4 que se habían reproducido en el considerando anterior), estaba facultado, ya que ni dictó acto administrativo on práctica de liquidación, ni tampoco efectuó acto de trámite disponiendo completar las actuaciones, ya que lo que hizo fue, respecto a dichas actas a que se contrae esta Resolución, dejarlas si efecto, pero añadiendo el inciso impugnando de "sin perjuicio de que se determinen las deudas tributarias con arreglo a derecho", que el Tribunal Provincial interpretó que, por no existir otra vía, manifestaba así la voluntad de efectuar nuevas actuaciones inspectoras complementarias y que, por ello, constituía un acto-trámite, pero a esto ha de replicarse que, como alega el recurrente, no era tal acto de trámite, ya que... advertía del derecho a la interposición del recurso de reposición o la reclamación económico-administrativa...; por todo ello, este Tribunal

---

<sup>31</sup> Vid. Resolución del TEAC de 3 de febrero de 1987 y comentarios a la misma en Carta Tributaria nº 47, ref. 1060-J.

Central estima que debe anularse el acuerdo impugnando respecto a su parte dispositiva primera, debiendo dictar otro, bien resolutorio de las cuestiones planteadas, con práctica, en su caso, de liquidación tributaria, impugnabile por los recursos procedentes, o bien acto de trámite expresivo de las actuaciones complementarias a efectuar por la Inspección, notificado, asimismo al sujeto pasivo, pero en este último caso sólo a efecto de alegaciones, no de interposición de recurso alguno".<sup>(32)</sup>

---

<sup>32</sup> Habiéndose generalizado esta situación, la Dirección general de Inspección Financiera y tributaria le su atención en el Informe de 28 de octubre de 1987, en el cual se daban las siguientes instrucciones acerca del modo en que debe proceder la Inspección:

"a) Formulado recurso de reposición contra un acta de disconformidad, se procederá a inadmitirlo de inmediato por tratarse de un acto de mero trámite no susceptible de impugnación autónoma.

b) Presentada reclamación económico-administrativa contra un acta de disconformidad y reclamado el expediente por la Secretaría del Tribunal, se remitirá testimonio del acta y de sus antecedentes, se conservará el expediente original en la Dependencia de la Inspección y, al amparo del artículo 93.3. del RPREA se remitirá también informe de esta Dependencia, indicando la naturaleza del acta, la ausencia de acto de liquidación y la inadmisibilidad, pues, de la reclamación según la doctrina del TEAC.

c) No obstante la presentación de la reclamación, se continuará la tramitación del expediente y se dictará por el Inspector Jefe el acto administrativo que proceda.

d) Si a pesar de todo lo indicado, la Secretaría del Tribunal, o éste dictarán providencia de suspensión referida a un acta de disconformidad, se dará cuenta de dicha providencia a esta Dirección General de Inspección

#### 4.5.2. Facultades de liquidación del Inspector Jefe frente a las actas firmadas en conformidad.

Las facultades de liquidación de que dispone el Inspector Jefe frente a es tipo de actas, resultan condicionadas por la especial naturaleza y efectos que a las mismas cabe atribuir.

De la regulación que el artículo 60 ofrece a su tramitación en sus apartados 2 y 3 -la cual debe complementarse con lo previsto en los artículos 13.2 y 3, y 10.2.y 3 de las Ordenes de 26 de mayo y 7 de noviembre de 1986 respectivamente- cabe señalar los siguientes aspectos:

En primer lugar, en este tipo de actas resulta más diluido el despliegue de los criterios de imparcialidad del Inspector Jefe liquidador que en las de disconformidad, pues si en éstas se le impone necesariamente la obligación de dictar acto de liquidación expreso, en aquéllas actas de conformidad veremos cómo el acto de liquidación expreso sólo se le impone en los casos en que concurra algún motivo de separación de la propuesta de liquidación, entendiéndose en otro caso la propuesta de liquidación tácitamente confirmada transcurrido el plazo de un mes sin que medie acuerdo en contrario. Precisamente en razón de este especial modo de producirse

---

Financiera y tributaria.

la liquidación definitiva, mediante confirmación de aquélla propuesta por el mero transcurso de un lapso de tiempo, se comprenden aquellas denuncias acerca de la precaria situación en que queda la separación personal instructor/liquidador que se había aducido como garante de la imparcialidad administrativa una vez finalizada de modo irreversible la primitiva especialización orgánica.<sup>(33)</sup>

Dejando ya a un lado la valoración negativa que esta regulación pueda suscitar desde aquél principio

---

<sup>33</sup> La propia Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria, de 8 de febrero de 1988, reconoce que en estos supuestos resulta en cierto modo "diluída" la frontera entre el ejercicio de las funciones de comprobación y liquidación: "Estas facultades del Inspector Jefe revelan una dualidad de fases en el procedimiento de inspección, que así comprendería una primera etapa constituida por las actuaciones propiamente inspectoras, actividad puramente instructora y terminada con la extensión de las actas o diligencias correspondientes; y una segunda etapa, en la cual la autoridad competente para resolver habrá de hacerlo a la vista del expediente y de la propuesta de resolución contenida en el acta o derivada de las diligencias extendidas.

Centrándonos en el procedimiento de liquidación y, por consiguiente, en la tramitación de las actas, la existencia de este doble desarrollo procedimental surge más claramente respecto de las actas de disconformidad. El artículo 146 de la Ley General Tributaria, en su apartado primero, se refiere al expediente administrativo incoado a raíz de un acta cuando el sujeto pasivo no la suscriba o suscribiéndola no preste su conformidad a las circunstancias en ella consignadas. No obstante, en el caso de las actas de disconformidad, esta dualidad también existe, si bien disimulada tras el mecanismo peculiar de la resolución tácita"

informador de la actuación administrativa radicado en el artículo 103 de la Constitución, vamos a examinar, con un esquema paralelo al seguido para las actas de disconformidad, cuales son las posibilidades de actuación que se le ofrecen al Inspector Jefe. Para ello, y dado que estas facultades presentan quizá un grado de mayor complejidad que en los casos anteriores, vamos a comenzar por el análisis de los facultades menos controvertidas para postergar aquéllas que representan una novedad reglamentaria ajena a toda la regulación anterior de las actas de conformidad.

El artículo 60.2 estructura estas facultades de liquidación frente a las actas de conformidad en tres grandes bloques: supuesto en que se dicta acto de liquidación expreso rectificando los errores materiales apreciados en la propuesta formulada en el acta; supuesto en que se deja sin eficacia el acta incoada y se ordena completar las actuaciones en un plazo no superior a tres meses; y, el último y más complejo de los bloques: la iniciación de un expediente especial recogido en el artículo 60.3, el cual, a su vez alberga dos hipótesis distintas: la observación en la propuesta de liquidación de errores en la apreciación de los hechos, o indebida aplicación de las normas jurídicas.

#### 4.5.2.1. Corrección de los errores materiales observados en la propuesta de liquidación.

El error material no es sino la consecuencia de la

equivocada manipulación de unos datos; como exponía gráficamente Boquera (34) "el resultado obtenido con esta manipulación es contrario a una regla no jurídica que comúnmente se estima exacta de manera clara y rotunda". En el error material no existe inexacta representación de la realidad, por lo que propiamente no es sino una mera equivocación. Por ello el error material no puede recibir el mismo tratamiento jurídico que los errores de hecho o de derecho; sin embargo, hay que tener presente que en algunas ocasiones nuestras disposiciones, de rango incluso legislativo, distinguen entre los errores de hecho y los materiales, y otras veces los llegan a confundir, otorgándoles regulación conjunta, y contraponiéndolos a los errores aritméticos. Así, el artículo 156 de la LGT, reproduciendo el artículo 111 de la LPA, preceptúa que "la Administración rectificará en cualquier momento, de oficio o a instancia del interesado, los errores materiales o de hecho y los aritméticos siempre que no hubieran trascurrido cinco años desde que se dictó el acto objeto de rectificación".

Por ello, debe imperar cierta prudencia al interpretar el sentido con que las normas reglamentarias que estamos examinando emplean la expresión "error material", si cómo sinónimo del error de hecho o en aquél

---

<sup>34</sup> Boquera Oliver, J.M<sup>a</sup>. "Estudios sobre el acto..." Op. cit. págs. 179-181.

sentido de simple errata o equivocación.<sup>(35)</sup>.

A nuestro juicio, el sentido con que el artículo 60.2 emplea el término "errores materiales apreciados en la propuesta formulada en el acta", no puede sino quedar referido a ese sentido de mera equivocación, que en la mayor parte de los casos consistirá en un simple error aritmético. Esta conclusión se apoyaría en los siguientes argumentos:

a) En primer lugar, el Decreto de 8 de julio de 1965, recogiendo los dos motivos "clásicos" de rectificación de la propuesta de liquidación contenida en el acta de conformidad, hablaba en su artículo 2º apartado 4 de que "La Administración, una vez recibida el acta de inspección..., deberá proceder al examen de la propuesta de liquidación formulada en aquélla, y si apreciara error aritmético o aplicación indebida de las normas legales...". Es después, en el RD 412/1982 cuando se sustituye la expresión "error aritmético", por "error material", no entendiéndose modificados los motivos admisibles de rectificación de la propuesta contenida en

---

<sup>35</sup> En otras ocasiones se intenta incluso la distinción entre tres conceptos distintos: error material, de hecho o aritmético. Así el Informe de la Dirección general de Inspección Financiera y Tributaria de 29 de marzo de 1987 incluye esta clasificación tripartita en la rúbrica con la que se abre; sin embargo, dentro de su texto la confusión llega hasta tal extremo que en alguna ocasión se habla de "errores materiales o de hecho y errores aritméticos", mientras que en la línea siguiente habla de "errores materiales o aritméticos", para concluir hablando de "errores de hecho o aritméticos".

el acta. Tampoco se modifica en el RD 412/1982 la tramitación subsiguiente respecto a la prevista en 1965. Precisamente el hecho de que fueran éstos dos los únicos motivos frente a los que no cabía oponer la eficacia preclusiva del acta frente a la Administración, fue lo que dió origen a las construcciones doctrinales acerca de los efectos jurídicos vinculantes de la conformidad respecto a las cuestiones fácticas. En definitiva, se trata de una modalidad de error cuya rectificabilidad no constituyó nunca, en sentido riguroso, un límite al alcance vinculante del acta.

b) Un segundo argumento a favor de concluir que la primera posibilidad de rectificación por parte del Inspector Jefe se limita a la corrección de errores aritméticos, la ofrece precisamente la facultad que el párrafo siguiente otorga al Inspector Jefe para iniciar un expediente extraordinario cuando observe "error en la apreciación de los hechos", facultad ésta que se presenta como la novedad más controvertida de la normativa reglamentaria como tendremos ocasión de ver, y cuya interpretación puede conducir incluso a la desnaturalización de la conformidad.

c) Por último, un tercer argumento que apoya esta interpretación de la primera facultad de actuación del Inspector Jefe lo ofrecen las propias normas que le han otorgado desarrollo. Así se desprende de los artículos 13.2 y 10.2 de las Ordenes de 26 de mayo y 7 de noviem-



bre respectivamente (36).

Precisamente en los anteriores preceptos se confirma una ligera variación en la tramitación de estos supuestos, que sí ha supuesto una novedad respecto a las anteriores de 1965 y 1982, y que ya aparece en el artículo 60.2. En la normativa actual, si el Inspector Jefe encuentra errores materiales que deban ser rectificados, nótese que simplemente "dictará acto de liquidación" en el cual se rectifiquen aquéllos. Las dos Ordenes mencionadas insisten en que se trata simplemente de la emisión de una liquidación definitiva que deja sin efecto la propuesta a la que se ha prestado conformidad,

---

<sup>36</sup> Ambos preceptos ofrecen la siguiente redacción: "Cuando el Inspector jefe, inicialmente o como consecuencia de los reparos formulados por la Intervención, dicte acto de liquidación rectificando los errores materiales apreciados en la propuesta de liquidación formulada en el acta, si la rectificación supone una minoración de la deuda tributaria, la nueva liquidación se notificará al interesado, previa su fiscalización en el plazo de cinco días, dejará sin efecto la propuesta de liquidación contenida en el acta y constituirá al obligado tributario en la obligación de satisfacer el nuevo importe de la deuda tributaria o de las cantidades que procedan en los plazos señalados en el apartado segundo del artículo 20 del RGR, según la fecha de notificación de esta liquidación.

Si la rectificación supone un incremento de la deuda tributaria, se dictará una liquidación suplementaria por el exceso que, notificada al interesado, deberá ser pagada por éste según la fecha de esa notificación; para el pago de la deuda tributaria resultante de la propuesta de liquidación contenida en el acta y ahora confirmada, continuarán rigiendo, no obstante, los plazos de pago en período voluntario determinados por el transcurso de un mes desde la fecha del acta".

pero que únicamente va a revestirse de especialidades en cuanto a la determinación del cómputo de los plazos de recaudación. En realidad tampoco hubiera sido necesario que estas normas establecieran que queda sin efecto la propuesta de liquidación, puesto que la misma sólo adquiere los efectos de la propia liquidación definitiva si no se suscita ninguno de los motivos de rectificación que estamos examinando.

Dejando a un lado esta precisión, lo cierto es que no se prevé ningún traslado ni de una nueva propuesta de liquidación, en la que resulten corregidos los errores materiales, ni del expediente al obligado tributario para que éste decida si presta o no una nueva conformidad. A nuestro juicio, el RGI acierta al no prever ningún traslado ulterior del expediente puesto que ello es coherente con el mero carácter de "errata" que los errores materiales suponen, y que no afectan en consecuencia a la posición jurídica del obligado. Sin embargo, no ha sido ésta la regulación tradicional de estos supuestos; el Decreto de 8 de julio de 1965 preceptuaba, en el mismo artículo 2º apartado 4 al que antes nos referíamos, que "si la Administración apreciaba error aritmético o aplicación indebida de las normas legales lo notificará al sujeto pasivo, a fin de que éste pueda expresar su conformidad con la nueva liquidación". Del mismo modo, la normativa de 1982 preveía que si se apreciare alguno de los mencionados vicios "deberá modificar dicha liquidación, tras solicitar un breve informe del actuario, procediendo, antes del transcurso de un mes desde la fecha siguiente a la del acta, a

notificar al sujeto pasivo el acuerdo de iniciar el expediente para que pueda examinarlo en el plazo de ocho días, expresando su conformidad con la nueva liquidación o formulando su disconformidad; en este último caso, así como en el de la falta de alegaciones, se procederá como en los trámites de las actas de disconformidad".Haciendo un esfuerzo de interpretación es posible encontrar en estas normas un lento desplazamiento que culmina en la posibilidad actual, tan discutida, de que el Inspector Jefe pueda rectificar la propuesta por "error en la apreciación de los hechos"; pero posponemos momentáneamente estos comentarios.

#### 4.5.2.2.La facultad de ordenar actuaciones complementarias.

En términos análogos a lo previsto para las actas firmadas en disconformidad, el artículo 60.2. otorga al Inspector Jefe una segunda facultad, que en puridad se encuadra todavía en la fase instructora de comprobación y no en la de liquidación, frente al acta de conformidad que se le presenta: dejarla sin efecto y ordenar que se completen las actuaciones durante un plazo no superior a tres meses.

Todas las consideraciones que ya hemos realizado anteriormente resultan plenamente aplicables al supuesto que ahora nos ocupa; sin embargo, un detalle llama la atención en una segunda lectura : mientras que para las actas de disconformidad habíamos visto cómo se ha previsto la integración del expediente tanto en cuestio-

nes de hecho, las que dan lugar a nuevas actuaciones que terminan con la extensión de una nueva acta, como en cuestiones de derecho que simplemente se añadían al expediente mediante la elaboración de un informe por parte del mismo Inspector Jefe, para las actas de conformidad únicamente se contempla la hipótesis de realización de nuevas actuaciones que terminen con la extensión de una nueva acta.

No cabe excluir la posibilidad de que un expediente que concluye en acta de conformidad pueda presentar alguna carencia de datos normativos; si es posible que un expediente de disconformidad se complemente tanto en cuestiones de hecho como de derecho, la misma aptitud genérica cabe predicar de estos otros. Podría pensarse que el redactor del Reglamento está reconduciendo este supuesto al de corrección de la indebida aplicación de normas jurídicas, sin embargo ya hemos visto que no se trata propiamente de situaciones coincidentes puesto que en las actas de disconformidad nada impide al Inspector Jefe dictar acto de liquidación directamente tras el período de alegaciones, en la cual ya podrán haberse rectificado tanto los errores materiales, los errores de hecho y la indebida aplicación de las normas jurídicas. Podría pensarse también que, dado que la conformidad está concebida como extensiva a la propuesta de regularización de su situación tributaria, comprendiendo tanto elementos de hecho como derecho, las particularidades del acta de conformidad aconsejan que esa segunda fase excepcional de instrucción que impulsa el Inspector Jefe concluya en todo caso con la incoación de una nueva acta

que sustituya a la anterior.

Sin embargo, esta circunstancia podía haberse salvado con el establecimiento de un régimen análogo al ya examinado para la disconformidad: en la medida en que el expediente se manifieste incompleto en sus elementos de hecho, podrá ordenarse que se complete en cualquiera de sus extremos fácticos, extendiéndose una segunda acta; si lo que aprecia el Inspector Jefe es la necesidad de modificar la propuesta contenida en el acta en base a cualquier cuestión de derecho "no controvertida" -recuérdese que las Ordenes Ministeriales hacen uso de esta expresión en el sentido de extremos no comprendidos en el expediente-, bastaría con emitir un Informe, dar traslado al obligado tributario y abrir un plazo para que éste considere la posibilidad de mantener su conformidad.

La única justificación que encontramos a esta pequeña diversidad en el tratamiento de la complementación del expediente es que la configuración del acta de conformidad ha quedado tan fuertemente condicionada por el alcance de la conformidad -propuesta de regularización- que se siente la imposibilidad de que subsista en aquellos casos en los que este originario alcance de la conformidad pueda verse alterado cuando el expediente se revele incompleto en cualquiera de sus extremos, ya sean físicos o jurídicos, mientras que tal necesidad no se siente en las actas de disconformidad que presentarían una mayor flexibilidad en orden a que el resultado de la comprobación se integre mediante la simple adición de

este informe que incorpora la cuestión de derecho suscitada.

#### 4.5.2.3. Apertura del expediente del artículo 60.3 por error en la apreciación de los hechos o indebida aplicación de las normas jurídicas.

El cambio más sustancial en el régimen de las actas de conformidad respecto a las regulaciones anteriores se localiza precisamente aquí; no por lo que refiere a la posibilidad de corregir la indebida aplicación de las normas jurídicas, que se ha reconocido siempre como motivo de separación de la propuesta de liquidación, pero sí por lo que respecta al "error en la apreciación de los hechos", expresión novedosa difícil de encontrar en otros preceptos normativos y que, además, parece haber terminado con una de las notas esenciales que caracterizaban a la conformidad: la vinculación de la Administración a los elementos fácticos a los que se había extendido la conformidad.

##### 4.5.2.3.1. Corrección de la indebida aplicación de normas jurídicas.

Comenzando por la indebida aplicación de las normas jurídicas, ya desde la normativa de 1965 se viene reconociendo como uno de los motivos de rectificación de la propuesta de liquidación, y de impugnación por parte del obligado tributario, ajeno a la eficacia preclusiva

del acta (37). A pesar de que el artículo 55 del RGI define a las actas de conformidad precisamente por extenderse la misma a la "propuesta de liquidación", y no cabe duda de que ésta es el resultado de una previa aplicación de la normas jurídicas, nada obsta a la admisión de este motivo de separación puesto que ya Palao puso de relieve la distinción entre el ámbito objetivo de la conformidad y el alcance de los efectos preclusivos de la misma (38).

---

37 El Decreto de 8 de julio de 1965 excluía de impugnación "las circunstancias de hecho a las que hubiera prestado su conformidad" el sujeto pasivo (artículo 2º.5), y el Real Decreto 1920/1976 disponía lo propio respecto a los "elementos y demás circunstancias integrantes del respectivo hecho imponible a que hubiera prestado su conformidad" (artículo 3º.6); sin embargo, es necesario recordar la ruptura que trató de introducir el RD 412/1982, el cual extendía en su artículo 7º.1 la fuerza vinculante del acta, al establecer que "en ningún caso podrán impugnarse por el sujeto pasivo los hechos y bases a los que dió su conformidad". Esta anómala situación, difícilmente conciliable con el principio de legalidad, ha sido corregida en el actual artículo 61.3 del RGI, el cual restringe los efectos preclusivos de la conformidad a los aspectos puramente fácticos recogidos en el acta.

38 En este sentido recordaba Palao como desde sus inicios, la figura de la conformidad se ha extendido a elementos de hecho y de derecho. "En relación con las actas de invitación, la Real Orden de 23 de septiembre de 1927, que las crea, establece que la invitación que se somete a la aceptación del contribuyente se refiere a la rectificación de su situación tributaria, la cual evidentemente comprende no sólo elementos de hecho, sino también de derecho. Y la Orden ministerial de 18 de diciembre determina que la conformidad se refiere a las "bases impositivas propuestas por la inspección", y es claro que las bases no son un dato de hecho, sino el resultado de la aplicación de unas normas jurídicas. Por

---

lo que respecta a las actas definitivas con propuesta de liquidación reguladas en el Decreto de 8 de julio de 1965 se establece que ha de especificarse "en su caso, si la conformidad prestada se extiende a la regularización de las situaciones tributarias y las consiguientes liquidaciones propuestas por la Inspección" (artículo 1, 2); todo lo cual comprende, como es obvio, cuestiones de derecho. Por último, de los artículos 145 y 146 de la LGT se infiere claramente que la conformidad se extiende también a la regularización de las situaciones tributarias. Contra lo que, sin lugar a dudas, se deduce de estos preceptos, no puede argüirse, como se hace en las "notas de Derecho Financiero", que "esa interpretación no puede prevalecer, porque el ámbito de la confesión...no puede logicamente extenderse a la regularización de las situaciones tributarias", porque semejante argumento se basa en una petición de principio sobre la naturaleza de la conformidad. Que luego los efectos de dicha conformidad sean distintos respecto de situaciones de hecho y las de derecho es cuestión distinta". Palao Taboada, C. "Naturaleza y efectos de la conformidad del contribuyente con las actas de Inspección". Hacienda Pública Española, nº 21, 1973, pág. 168.

También Calero Rodríguez reconocía que la conformidad se extiende tanto a los datos de hecho como a la calificación jurídica de los mismos, si bien entendía que esta situación carecía de justificación teórica y de trascendencia práctica, ya que la aplicación de las normas jurídicas puede ser rectificada por la Administración y es impugnabile por el sujeto pasivo. Vid. "La conformidad del sujeto pasivo con las actas de Inspección", Estudios de Derecho Tributario, tomo II, Instituto de Estudios Fiscales, págs. 1455 y ss.

Posteriormente el RD 412/1982 continuaba fijando el ámbito objetivo de la conformidad en "la propuesta de liquidación practicada en el acta". En la misma línea se encuentra la normativa actual; sin embargo, como inmediatamente veremos el RD 412/1982 trató de introducir una variación sustancial en el alcance de los efectos preclusivos de la conformidad que ha desaparecido, acertadamente, del RGI.



En un trabajo posterior insistía el mismo autor en la decisiva importancia que tiene determinar el alcance de esta eficacia preclusiva, el cual resulta de los motivos admisibles de impugnación del acta por el contribuyente o de rectificación de la misma por la Administración. Dejando a un lado los errores materiales, ya examinados por nosotros, "es la posibilidad de revisar el acta, por vía de impugnación o de oficio, basándose en la indebida aplicación del Derecho lo que delimita "a sensu contrario" el ámbito de la eficacia vinculante de este documento. En consecuencia, la Administración y el contribuyente quedan vinculados por todas las afirmaciones contenidas en el acta que no sean juicios acerca de la aplicación del Derecho. Este

---

Frente a estas interpretaciones que distinguen entre el ámbito objetivo sobre el que se presta la conformidad y el alcance de los efectos preclusivos de la misma, señala C. Perez de Ayala que en el actual RGI "no parece tan claro que la aceptación del sujeto pasivo se extienda propiamente a la regularización de las situaciones tributarias, comprendiendo elementos de derecho. Particular importancia reviste en este punto el artículo 61.3 del Reglamento General, al disponer que en ningún caso podrán impugnarse por el obligado tributario los hechos y los elementos determinantes de las bases tributarias respecto de los que dió su conformidad..., lo que limita el ámbito objetivo de la misma a cuestiones de hecho, pues sólo en cuanto a éstos la conformidad produce efectos vinculantes para el interesado". "El procedimiento de la Inspección de los Tributos en su Reglamento General", Madrid 1986, pág. 118, trabajo inédito del que hemos tenido conocimiento por amabilidad de su autora.

alcance de la eficacia preclusiva es el adecuado al principio de legalidad tributaria: la aplicación de las normas no puede quedar a expensas de la voluntad ni la Administración ni del contribuyente".<sup>(39)</sup>

Aceptando, pues, el fundamento que el principio de legalidad ofrece a este motivo ordinario de separación de la propuesta de liquidación, no se terminan ni con mucho los problemas. Resta por examinar la tramitación del expediente que el artículo 60.3 ordena abrir, y el sentido funcional del mismo. El problema principal que este precepto presenta es que, además de introducir esa aparente contradicción con los efectos tradicionales de la conformidad (el "error en la apreciación de los hechos"), otorga un tratamiento conjunto al expediente que se deriva de la observación por parte del Inspector Jefe de estas dos hipótesis sustancialmente distintas. Así, dice este precepto que "se acordará de forma motivada la iniciación del correspondiente expediente administrativo, notificándolo al interesado dentro del plazo de un mes. El interesado podrá formular las alegaciones que estime convenientes, dentro de los quince días siguientes a la notificación del acuerdo adoptado. Transcurrido el plazo de alegaciones, en los quince días siguientes se dictará la liquidación que corresponda".

Centrándonos en una eventual observación por parte

---

<sup>39</sup> Palao Taboada, C. "El nuevo procedimiento de la Inspección Tributaria", Hacienda Pública Española, nº 80, 1983, pág. 27.

del Inspector Jefe de indebida aplicación de normas jurídicas en la propuesta a la cual se ha prestado conformidad, el primer interrogante que surge es el siguiente: ¿En el acuerdo por el cual se inicia el expediente debe contenerse, o debe seguirle para su oportuno traslado al obligado tributario, la nueva propuesta de liquidación que resulte de la corrección de tales errores de derecho?. Nada dice el artículo 60.3 del RGI, -por su parte el artículo 13.3 de la O.M. de 26 de mayo de 1986 añade un inciso "el acta incoada servirá como soporte documental de dicho expediente, pero quedará sin efecto la propuesta de liquidación en ella notificada al obligado tributario"-, sin embargo parece lógico pensar que así debe ser puesto que ya hemos visto cómo se está configurando un concepto amplio de las alegaciones, y por tanto procedería en primer lugar notificar al obligado la nueva propuesta de liquidación que resulta de la corrección efectuada por el Inspector Jefe, ofreciéndole así la posibilidad de que ese período de alegaciones albergue una nueva expresión de la conformidad con la segunda propuesta de liquidación.

Cabría preguntarse por qué una simple corrección de los errores de derecho, extremo al que no alcanzaban los efectos vinculantes de la conformidad, requiere de este tramitación excepcional. La única interpretación que es posible ofrecer debe arrancar precisamente de aquella distinción entre el ámbito objetivo de la conformidad y el alcance de los efectos vinculantes de la misma, sólo así se comprende que, aún no permitiendo el principio de legalidad la vinculación a una eventual aplicación

errónea de las normas jurídicas, la corrección de los errores de derecho supone una modificación del ámbito objetivo al cual se extendía la conformidad y que, por tanto, sea necesaria una confirmación de la primitiva conformidad.

Sin embargo, las anteriores consideraciones se consideran aceptables desde una perspectiva cuyo sustento, precisamente, no resulta tan claro en la actual normativa. Esa premisa básica sería que, en todo caso y aún con una eventual corrección de la indebida aplicación de las normas jurídicas, la conformidad prestada en el momento de extensión del acta ha operado el efecto de fijar los elementos de hecho contenidos en el acta. Ante este extremo surge el segundo de los interrogantes que no resuelve el RGI: el período de alegaciones que se abre tras la corrección de los errores de derecho ¿queda reducido a las controversias que puedan resultar sobre las nuevas consecuencias jurídicas, o permite volver sobre las cuestiones de hecho?. Y de inmediato, ¿qué ocurre cuando el obligado tributario no se aviene a la nueva aplicación de las normas jurídicas?. Téngase en cuenta que la respuesta que se ofrezca tiene una trascendencia indudable puesto que actúa en una doble dirección, en esa doble dirección sobre la que tradicionalmente actuaba la fuerza vinculante de la conformidad, hacia la Administración y hacia el obligado tributario.

No parece que pueda deducirse la posibilidad de que el obligado pueda pretender en vía de alegaciones una

desvinculación respecto de los elementos de hecho a los que él mismo dió su conformidad, puesto que el artículo 61.3 le está vedando tal posibilidad en vía de recurso y reclamación salvo que pruebe haber incurrido en error de hecho. Por tanto, parecería lógico argumentar que el aprovechamiento que puede hacer de este período extraordinario de alegaciones debe quedar reducido a una confirmación de la conformidad prestada, o bien a alegar lo que considere conveniente respecto a la corrección de los errores de derecho, pero sin poder reabrir la controversia sobre las cuestiones de hecho. De acuerdo con esta conclusión debería deducirse que una eventual discrepancia del obligado con la aplicación de las normas que propone el Inspector Jefe no supone una mutación de la naturaleza del acta de conformidad en disconformidad, y que, por tanto, tampoco el Inspector Jefe puede prescindir de los elementos de hecho que ya estaban fijados en el momento de dictar la liquidación definitiva. Siguiendo con esta argumentación, si en la elaboración de tal liquidación definitiva el Inspector Jefe no hiciera suyas ninguna de las argumentaciones del obligado respecto a la aplicación del Derecho, tampoco eso debería suponer que desaparecieran los efectos de la conformidad respecto a los elementos de hecho. (40)

---

40 Esta interpretación de la normativa actual encuentra, a nuestro juicio, un apoyo importante en el examen de los preceptos equivalentes que contenía la normativa de 1982. Así, el artículo 7º 2 del RD 412 otorgaba a la Dependencia de Inspección la facultad de iniciar en el plazo de un mes a partir de la fecha del acta, expediente administrativo en el que se oirá al interesado, si apreciare en aquélla error material o

---

aplicación indebida de las disposiciones vigentes o bien si el acta tuviese defectos de forma o se hallare incompleta. La Orden Ministerial de 26 de mayo de 1982 regulaba en su artículo 5º.5 el procedimiento a seguir en los siguientes términos : si la Dependencia de Inspección apreciare en el acta alguno de los mencionados vicios "deberá modificar dicha liquidación, tras solicitar un breve informe del actuario, procediendo, antes del transcurso de un mes desde la fecha siguiente a la del acta, a notificar al sujeto pasivo el expediente para que pueda examinarlo en el plazo de ocho días, expresando su conformidad o formulando su disconformidad; en este último caso, así como en el de la falta de alegaciones, se procederá como en los trámites de las actas de disconformidad".

En esta misma normativa se establecía un régimen paralelo para el caso de que fuera el sujeto pasivo quien impugnara por indebida aplicación de las normas : el artículo 5º.6 de la Orden citada establecía que, en el caso de que la resolución fuera confirmatoria en su totalidad de la regularización contenida en el acta, ésto es, que no se aceptara ninguna de las alegaciones relativas a los errores de derecho, ello supondrá "la tramitación de la misma como de disconformidad".

De forma que en esta normativa se estaba sentando una consecuencia muy seria para los supuestos en que, ya fuera mediante impugnación del sujeto pasivo ya fuera por rectificación de oficio de la propuesta contenida en el acta, una eventual falta de acuerdo sobre la aplicación de las normas jurídica supondría la tramitación del acta en disconformidad. Esta situación fue duramente criticada por Palao el cual afirmaba que, de admitirse esta interpretación, la consecuencia que traería sería que desaparecería la eficacia preclusiva de la conformidad; reabriéndose la controversia sobre las cuestiones de hecho. Tratando de encontrar el objetivo del legislador proponía el mismo autor "Es posible que la construcción criticada -si es la querida por el autor de estas normas- se funde en la siguiente consideración: el sujeto pasivo y la Administración consintieron en que quedasen fijados los hechos a condición de que la consecuencias

Téngase presente que mantener la interpretación contraria, es decir que el expediente que se inicia reviste la misma naturaleza que el que procede en la tramitación de la disconformidad, supone, para el obligado tributario la no aplicación, en vía de recurso o reclamación, de las limitaciones de impugnación que impone el artículo 61.3, por cuanto habría desaparecido la eficacia vinculante de la conformidad; y para la Administración, la no necesidad de adecuar la liquida-

---

jurídicas fuesen las de la propuesta de liquidación contenida en el acta; el abandono de esta propuesta arrastraría consigo la revocación de aquella fijación, salvo que se llegue a un nuevo acuerdo en forma de estimación de la impugnación. Ahora bien, en esta argumentación encaja el supuesto de estimación total, pero no de estimación parcial, que no origina la transformación de la conformidad en disconformidad. La solución prevista es la que hubiera debido adoptarse con generalidad, desvinculando la determinación de los datos de hecho de la controversia sobre el derecho. Al no hacerlo así, las normas examinadas subordinan por completo, con dudosa legitimidad, la fijación de los hechos al acuerdo sobre la cuantía de la deuda tributaria, dando pábulo a quienes ven en las actas de conformidad una transacción pura y simple". "El procedimiento de Inspección..." Op. cit. págs. 28-30.

Precisamente, la razón que nos induce a pensar que no es ésta la situación que se ha buscado en el RGI, es que de él ha desaparecido toda mención a la tramitación en disconformidad cuando no exista acuerdo sobre la aplicación de las normas jurídicas. Podría sostenerse, pues, que se ha buscado eludir la situación creada en 1982 aunque, por otro lado, reconocemos que también es posible mantener la interpretación contraria, especialmente tras examinar el segundo de los motivos de separación que se contempla de forma conjunta en el artículo 60.3.

ción definitiva a los datos de hecho fijados por la conformidad.

Todo lo anterior, empero debe considerarse desde la decisiva aplicación del artículo 61.2. "cuando se interponga recurso de reposición o reclamación económico-administrativa contra una liquidación tributaria.." se operará el conocido efecto de pérdida de reducción de la sanción. Dejando a un lado la valoración que tal precepto pueda suscitar, y dado que ha sido aceptada su aplicación por el Tribunal Constitucional en la sentencia de 26 de abril de 1990, nos queda todavía una duda por resolver. La aplicación de tal precepto está clara en los supuestos en que el obligado tributario impugne la liquidación derivada de un acta de conformidad por indebida aplicación de normas jurídicas, dado que no está excluido ningún motivo de impugnación en el precepto, pero cuando todavía no se ha llegado a esa fase de recurso o reclamación, más exactamente cuando nos encontramos en ese estadio procedimental del período extraordinario de alegaciones que se abre tras la observación por el Inspector Jefe de errores de derecho en la propuesta de liquidación, ¿qué es lo que ocurre si el obligado no presta una segunda conformidad con la nueva propuesta?, ¿si en ese período realiza alguna alegación respecto a la aplicación de las normas que posteriormente no es recogida implícitamente por el Inspector Jefe en la liquidación definitiva, se pierde el derecho a la reducción de la sanción?. El artículo 82 h) de la LGT formula el criterio de graduación en términos de "conformidad del sujeto pasivo, del retene-



...dor o del responsable a la propuesta de liquidación que se le formule", frente a lo cual podría argumentarse que la conformidad existió respecto a la propuesta de liquidación que se formuló en el momento de extensión del acta, ya que el artículo 60.3 en ningún momento establece que el Inspector Jefe formule una segunda propuesta de liquidación; sin embargo, a nuestro entender, no cabe otra interpretación por lo que probablemente la Administración también pretenda la pérdida de la reducción de la sanción en estos supuestos.

#### 4.5.2.3.2. Corrección de los "errores en la apreciación de los hechos".

Somos conscientes sin embargo, de que las anteriores conclusiones se encuentran con el considerable obstáculo de haber sido reguladas de forma conjunta con la posibilidad de que el Inspector Jefe modifique la propuesta de liquidación por haber advertido en ella "error en la apreciación de los hechos".

Hay que tener en cuenta que los motivos que hemos examinado hasta el momento, errores materiales e indebida aplicación de las normas jurídicas, se han repetido en las sucesivas normativas como motivos de impugnación o rectificación del acta de conformidad ajenos a su eficacia preclusiva, mientras que de ellos se distinguían aquellos otros que abren la impugnación de manera excepcional en el ámbito material de dicha

eficacia (41), es decir el error de hecho padecido por el obligado que levanta las limitaciones a la impugnación actualmente previstas en el artículo 61.3 del RGI.

Sin embargo, en ninguna normativa anterior se preveía esta posibilidad de que el Inspector Jefe se separe de la propuesta de liquidación por haber observado "error en la apreciación de los hechos"(42).La

---

<sup>41</sup> Palao Taboada, C."EL nuevo procedimiento de Inspección ..."Op. cit. pág. 30.

<sup>42</sup> Teniendo presente la constante confusión en que incurrían nuestras disposiciones entre los "errores de hecho, errores materiales y errores aritméticos", se puede intentar un esfuerzo de seguimiento en la normativa sobre las actas de conformidad para tratar de explicar cómo aparece este concepto de "error en la apreciación de los hechos".En este sentido podría ofrecerse la siguiente interpretación: en la normativa de 1965 se configuraban como los dos motivos de separación/impugnación ajenos a la eficacia preclusiva los "errores aritméticos" y la "indebida aplicación de las normas jurídicas", abriéndose en ambos casos el expediente extraordinario que hemos estado examinando; es posteriormente, en las disposiciones de 1982 cuando se sustituye la mención a los errores aritméticos por "errores materiales".Ambas expresiones pueden, y en una técnica correcta así debe ser, interpretarse como sinónimos.Sin embargo, cabría plantear por qué una corrección de un simple error aritmético debía suponer el inicio de este expediente extraordinario, y así el redactor del RGI recoge este supuesto en el artículo 60.2 ya examinado, el cual simplemente ordena dictar la liquidación rectificando los "errores materiales" apreciados.Quizá es la inercia arrastrada desde 1965 de que no sólo la indebida aplicación de normas jurídicas abría tal expediente, la que hace pensar que existe algún error, distinto del de derecho en sentido estricto, que debe suponer también tal tramitación especial.A esta confusión tal vez coadyuvará la sustitución en 1982

primera dificultad que presenta esta cuestión reside en determinar precisamente en qué consiste este tipo de error, si se sigue moviendo en la categoría genérica de los errores de derecho, o si por el contrario permite entrar de nuevo en las cuestiones de hecho. Ni el texto reglamentario ni las posteriores Ordenes Ministeriales añaden ulteriores precisiones que aclaren el sentido de la expresión; por ello, resulta necesario tratar de conciliar cada una de las dos posibles interpretaciones con el resto de preceptos aplicables a la materia, sólo de esta interpretación sistemática puede obtenerse alguna conclusión válida.

Mantener que con esta expresión se está permitiendo al Inspector Jefe una rectificación de los hechos a los que se había prestado la conformidad, supone una modificación trascendental en el régimen de la conformidad: aún manteniéndose su ámbito objetivo en los mismos términos, propuesta de liquidación, habrían desaparecido todos los efectos preclusivos que la caracterizaban. En este sentido entiende Perez de Ayala Pelayo que "en la actualidad, no existe esa vinculación de la Administración al contenido fáctico del acta. Antes al contrario, según previene el artículo 60.3 del Reglamento General, el Inspector Jefe acordará la iniciación del correspondiente expediente administrativo, si observase en la propuesta de liquidación formulada en el acta error en

---

de la expresión "error aritmético" por "error material", frente a la cual hay que recordar que en algunas ocasiones las normas emplean esta última expresión como sinónima de "error de hecho".

la apreciación de los hechos...La conformidad prestada por el obligado tributario, en cuanto recae sobre hechos, constituye una declaración de conocimiento, de la que no se derivan efectos vinculantes para la Administración, que en todo caso puede rectificar los hechos a los que tal conformidad se prestó".(43).

Sin embargo, de admitirse esta interpretación resulta muy difícil de explicar la pervivencia de las restricciones a la impugnabilidad previstas en el artículo 61.3, las cuales hemos visto que se justificaban en función de la eficacia preclusiva del acta de conformidad, admitiéndose como única excepción el error de hecho padecido por el obligado y sustrayéndose por tanto a todo el régimen ordinario de impugnación de los actos administrativos de liquidación. Si tales efectos vinculantes para la Administración han desaparecido, y por tanto la necesidad de adecuar la liquidación a los resultados fácticos de la comprobación que se ha firmado de conformidad, resulta cuando menos inquietante que se intente mantener tal fuerza vinculante frente al obligado tributario, puesto que, en definitiva, se

---

<sup>43</sup> Perez de Ayala Pelayo, C. "El procedimiento de la Inspección..." Op. cit. pág. 118-119, el subrayado se encuentra en el texto original.

Más adelante insiste en la misma idea : "debe destacarse, precisamente, la ausencia de eficacia preclusiva del acta de conformidad, respecto de la Administración. La Administración no queda vinculada a las afirmaciones contenidas en el acta, y esa desvinculación se da tanto respecto de los juicios acerca de la aplicación del derecho, como de las propias circunstancias de hecho consignadas en aquélla". Pág. 121.

estaría configurando una categoría de actas con una duplicidad de efectos, de conformidad frente al obligado y análogos a las actas de disconformidad frente a la Administración.

Hay que tener presente que el artículo 61 lleva por epígrafe genérico "recursos y reclamaciones contra las liquidaciones tributarias derivadas de las actas de Inspección", y es en su interior dónde se contemplan estas restricciones a la impugnabilidad de los hechos y elementos determinantes de las bases tributarias respecto de los que dió su conformidad. Si se pretende eliminar los efectos preclusivos que caracterizaban a la conformidad, a lo más que puede aspirarse es a mantener la aplicación del artículo 62.1 in fine que, aquí ya en sede de valor probatorio de las actas y diligencias, establece que "los hechos consignados en las diligencias o actas y manifestados o aceptados por los interesados se presumen ciertos y sólo podrán rectificarse por éstos mediante prueba de que incurrieron en error de hecho", respecto a lo cual nos remitimos a las consideraciones formuladas en el capítulo 2 del presente estudio (44). De querer mantener unilateralmente la eficacia vinculante de la conformidad, puede estar situándose al obligado tributario en posiciones jurídicas peligrosamente cercanas a la indefensión constitucionalmente proscrita

---

<sup>44</sup> Desde luego, y desde la óptica que en el presente capítulo nos interesa, debe rechazarse de plano una interpretación del artículo 62.1 que pretendiera hacer extensivos los efectos vinculantes de la conformidad a cualquier manifestación del obligado consignada en una diligencia.

(45).

45 No puede objetarse frente a ello que el Tribunal constitucional se ha pronunciado favorablemente a la aplicación del mandato del artículo 61.3 del RGI, porque no es ésta estrictamente la cuestión que resolvía en su sentencia de 26 de abril de 1990. El punto impugnado no era éste sino la nueva redacción, dada por la ley 10/1985, a los artículos 82 H) y 89.2 de la LGT, que se refieren, respectivamente, a la conformidad del sujeto pasivo como criterio para graduar las sanciones, y como requisito para poder solicitar la condonación graciable de las sanciones tributarias mediante la renuncia al ejercicio de toda acción de impugnación del acto administrativo.

Circunscribas a la pérdida de los beneficios de reducción o condonación de las sanciones es cómo deben entenderse las siguientes consideraciones del Tribunal Constitucional: "...Nada obliga a aquellos sujetos pasivos a prestar tal conformidad, y que si lo hacen es porque esperan obtener un beneficio -la reducción de la cuantía de la multa- que de otro modo, sin tener derecho a ello no hay seguridad en obtener. Se trata, por tanto, de una opción del contribuyente para poder gozar de un beneficio al que no se tiene derecho, pero que en modo alguno aquél está obligado a tomar. Por otro lado, como hacer notar el Abogado del Estado, la Ley no excluye la posibilidad de impugnar la sanción ante los Tribunales de Justicia una vez que aquélla haya sido impuesta, y ello hace patente la inexistencia de lesión alguna al derecho a la tutela judicial efectiva (artículo 24, 1 CE) en cuanto derecho a acceder o no libremente a los Tribunales de Justicia". En resumidas cuentas, la Ley no obliga al contribuyente a prestar su conformidad, ni impide tampoco que, una vez prestada, se puedan ejercitar las acciones de impugnación. Pero es lógico, aunque la Ley no lo diga, que si se impugna la liquidación y la correspondiente multa, en cuya determinación se ha tenido en cuenta por la Administración la conformidad a la propuesta de liquidación de la deuda tributaria, deje entonces de operar ese criterio y su efecto de disminución de la cuantía. Mantener la conformidad es, pues, una facultad - no una obligación, ni siquiera un deber- para conservar el beneficio de su consideración

Por otro lado, nos resta la segunda posible interpretación de estos "errores en la apreciación de los hechos". En este sentido entiende Sobrevals Bellet (46) que tanto el "error en la apreciación de los hechos" como la "indebida aplicación de las normas jurídicas" son situaciones que se enmarcan dentro de las cuestiones de Derecho. Realmente también pueden encontrarse argumentos para fundamentar esta posición si se parte de una concepción de los errores de hecho y de derecho como la que sostiene Boquera Oliver. Advierte este autor que "los hechos apreciados pueden ser físicos o jurídicos y normativos. La existencia de determinados preceptos legislativos y reglamentarios son, para el sujeto que debe decidir, hechos en función de los cuales adoptará su decisión. Los datos normativos son, para quien va adoptar una decisión con consecuencias jurídicas, elementos integrantes de la situación fáctica que se representa y valora antes de manifestar su voluntad" (47); partiendo de esta precisión Boquera circunscribe el concepto de error de derecho del siguiente modo: "Con frecuencia se dice que el error de derecho es la

---

como un elemento más en la graduación in melius de la cuantía de la sanción pecuniaria". (Fundamento séptimo).

<sup>46</sup> Sobrevals Bellet, J. "Fundamentos jurídicos de la posible impugnabilidad de las actas con descubrimiento de deuda y conformidad del sujeto pasivo a tenor del ordenamiento tributario vigente". Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, nº 192, 1987, pág. 1268.

<sup>47</sup> Boquera Oliver, J. M.<sup>a</sup>. Estudios sobre el acto administrativo..., Op. cit. pág. 170.

inexacta representación de una norma jurídica. Pero, como antes hemos recordado, la norma jurídica, el dato legislativo es un hecho para quien va a decidir con efectos jurídicos. El autor de la decisión toma en cuenta de la misma manera la existencia de la norma que la existencia de los hechos físicos. Por consiguiente, cuando el hecho es una norma jurídica, el autor de la declaración de voluntad puede incurrir también en error de hecho con respecto a aquélla. El error puede versar sobre la existencia de la norma o sobre su interpretación. El error sobre la existencia o no de la norma es un error de hecho. El error sobre la interpretación de la norma -inexacta representación de la realidad - también es así, y en sí mismo, un error de hecho. El autor del acto puede errar al razonar para aplicar la norma a la realidad. La aplicación errónea de una norma puede considerarse error de derecho, pues, en este caso, existe a partir de la norma, un razonamiento equivocado".(48).

Es cierto que no es muy frecuente esta conceptualización de los errores de hecho y de derecho; pero podría pensarse también que en la mente del redactor del RGI se encontraba presente la idea de que el principio de legalidad no sólo está impidiendo que la conformidad despliegue sus efectos vinculantes frente a la indebida aplicación de las normas jurídicas sino también sobre estos errores de hecho que versan sobre la inexistencia o inexacta interpretación de las normas jurídicas. Lo

---

48 Boquera Oliver, J.M<sup>a</sup>. Estudios sobre el acto ..., Op. cit. pág. 175.



cual supone atribuir al RGI el uso de una exquisita técnica jurídica respecto a las normativas anteriores, en las cuales podría efectivamente plantearse si sólo estaba fuera del ámbito material de la eficacia preclusiva de la conformidad la indebida aplicación de las normas jurídicas, pero no el resto de las cuestiones de derecho de distinta naturaleza, a menos que se entendiera aquélla en su sentido común comprensivo de todas ellas.

Realmente no hay razón para descartar los deseos de precisión del RGI, y del mismo modo es cierto que el principio de legalidad que impedía los efectos preclusivos de la conformidad frente a la indebida aplicación de normas jurídicas, también debe impedirlos frente a inexactas representaciones o interpretaciones de las mismas. Podría pensarse pues, que este "error en la apreciación de los hechos", queda restringido a los datos normativos en que se basa la propuesta de liquidación. Esta interpretación, aparte el inconveniente que quizá represente suponerle tanta precisión al legislador, presenta indudables ventajas frente a la que examinábamos con anterioridad.

En primer lugar, se está respetando la estructura clásica de los dos motivos clásicos de separación de la propuesta de liquidación, explicándose así la regulación conjunta de este "error en la apreciación de los hechos" con la "indebida aplicación de normas jurídicas" en el mismo párrafo 3 del artículo 60, pues, y ésta sería la segunda y fundamental consecuencia, no se está alterando

la esencia del régimen de la conformidad, que seguiría operando el efecto de fijar todo el contenido fáctico de la propuesta, excepto lo relativo a los datos puramente normativos. De este modo se explicaría la pervivencia del mandato del artículo 61.3, ahora incluso más ajustada al despliegue del principio de legalidad que en épocas anteriores, pues no sólo se permitiría la impugnación de razonamientos erróneos al aplicar la norma jurídica, sino también la consideración en la propuesta de liquidación de normas inexistentes (piénsese por ejemplo en una propuesta practicada sobre normas que hubieran dejado de tener vigencia). Por último, esta interpretación permite concluir que la funcionalidad del trámite de alegaciones que se abre en aplicación el artículo 60.3 queda reducida a tales cuestiones de derecho, y que por tanto en ningún caso puede inferirse la transformación de la conformidad en disconformidad, a efectos de permitir que obligado y Administración queden desvinculados respecto a los hechos no jurídicos a los que se extendió la conformidad. Recuérdese que ésta era la conclusión que creíamos alcanzar en el apartado anterior pero, frente a la cual reconocíamos las dudas que podían suscitarse.

Concluyendo pues, esta incorporación al RGI de un nuevo motivo de separación de la propuesta de liquidación por parte del Inspector Jefe puede suponer, o una revolución absoluta en el régimen jurídico de la conformidad, o una continuidad del mismo con una depuración técnica respecto al anterior. Ambas interpretaciones encuentran apoyos y, al mismo tiempo, presentan

carencias en el RGI, de modo que quizá sea ésta otras de las materias en las que haya de esperarse a oír la interpretación de la jurisprudencia (hasta el momento no ha llegado a nuestras manos ningún pronunciamiento en que se resuelva sobre una intervención del Inspector Jefe que, haciendo uso de esta facultad, pretenda una desvinculación de los elementos de hecho a los que se hubiera prestado conformidad).

CAPITULO 5: LA FUNCION DE OBTENCION DE INFORMACION

### 5.1. Introducción.

El artículo 140 d) de la Ley General Tributaria atribuye a la Inspección de los Tributos la función de "realizar por propia iniciativa o a solicitud de los demás órganos de la Administración, aquellas actuaciones inquisitivas o de información que deban llevarse a efecto cerca de los particulares o de otros Organismos, y que directa o indirectamente conduzcan a la aplicación de los tributos".

De acuerdo con la sistemática que estamos empleando, nos corresponde ahora ocuparnos de esta particular esfera de actuación administrativa, que se ha convertido en los últimos tiempos en símbolo emblemático del estado de relaciones entre la Administración tributaria y los particulares.

De un lado, las indudables carencias materiales que padece la Inspección de los Tributos han acentuado el grado de dependencia entre sus disponibilidades de información y la eficacia global de sus actuaciones, de forma que se ha querido encontrar en un incremento de este particular modo de "presión fiscal indirecta" la vía de solución más efectiva para hacer posible la regularización tributaria de grandes bolsas de contribuyentes. De otro, porque el reciente proceso de desarrollo normativo de tales actuaciones se ha situado en la zona más extrema de tensión entre los intereses generales que la legitiman y los derechos fundamentales de los

ciudadanos, lo cual ha hecho que se multiplicaran los pronunciamientos jurisprudenciales en torno a este punto, a los cuales tenemos que prestar una atención preferente.

Es evidente que un mayor desarrollo en el sistema de aplicación de los tributos de las funciones de obtención de información de la Inspección redundará en un aumento de los indicadores, tanto de eficacia como de eficiencia, de posteriores actuaciones de comprobación e investigación. En primer lugar porque, en función de la información obtenida, la selección de los sujetos a las actuaciones de comprobación puede orientarse con un mayor grado de seguridad, o de probabilidad si se quiere, hacia aquellos sectores en los que se reducen las posibilidades de concluir las actuaciones inspectoras con actas de comprobado y conforme (1). En segundo lugar, es evidente también que un mayor caudal de información reduce considerablemente el coste de las actuaciones necesarias para obtener la justificación de tales datos de los propios contribuyentes a los que la misma refiere, con lo que los deberes de investigación de oficio de los órganos inspectores se ven indudablemente aligerados ante un aumento de información capaz de emplearse como prueba preconstituída. Por último, también es cierto que la difusión de las actuaciones masivas de obtención de información que la Administración tributaria realiza redundará de algún modo en la conciencia fiscal de los contribuyentes; se trata, sin

---

<sup>1</sup> Cuestión distinta sería el modo de considerar tal información en el proceso de normativización de los planes de inspección.

embargo de una variable ciertamente sociológica y estadística, no analizable desde la perspectiva jurídica que nos ocupa, pero que no hay que desconocer. Es lo que se ha denominado "efecto indirecto sobre la recaudación", en el sentido de que la imposición de estos deberes de colaboración contribuye a acercar el control fiscal a los contribuyentes, lo cual provoca un aumento en el número y veracidad de las declaraciones presentadas.<sup>(2)</sup>

Sin embargo, a pesar de que todas las consideraciones anteriores en cierto modo justifican una nueva calificación para las actuaciones de obtención de información, que difícilmente pueden seguir considerándose secundarias o residuales respecto a la comprobación propia, el análisis jurídico de las mismas no puede reducirse a considerar sólo los objetivos de racionalización y eficacia en la lucha contra el fraude. Por esta razón, aún sin dejar de reconocer que la obtención de información ha adquirido progresivamente una relevancia indudable en orden a hacer efectivo el mandato del artículo 31.1 de la Constitución, no podemos adoptar otra óptica de estudio para esta particular actividad administrativa más que la que hemos venido

---

<sup>2</sup> En este sentido, apuntaba Fernández Briones que "la génesis de un sistema integrado de información tributaria debe perseguir un triple objetivo: mejorar las técnicas

empleando hasta el momento: análisis de la misma como poder instrumentalizado en forma de potestad funcional, en la cual tienen que hacerse efectivos y respetarse a un tiempo los mecanismos del principio de legalidad.

Nos parece que, sólo de este modo puede obtenerse un esquema conceptual de la función de obtención de información de la Inspección de los Tributos, que permita ofrecer un conjunto coherente de respuestas a los múltiples problemas que la misma plantea, y que, como ya hemos advertido al comienzo de esta introducción ha motivado una constante sucesión de pronunciamientos jurisprudenciales.

#### 5.2. Delimitación de la función de obtención de información atribuida a la Inspección de los Tributos.

Recogiendo la atribución de competencias que el artículo 140 realizaba en favor de la Inspección, el artículo 2 del RGI enumera entre las funciones propias de la misma la de realizar actuaciones de obtención de información, en idénticos términos a los empleados por el citado precepto de la LGT, siendo el artículo 12 del RGI el que especifica el concepto de las mismas : "son actuaciones de obtención de información las que tienen por objeto el conocimiento por la Inspección de los Tributos de los datos o antecedentes de cualquier naturaleza que obren en poder de una persona o Entidad y tengan trascendencia tributaria respecto de otras personas o Entidades distintas a aquélla, sin que existiera obligación con carácter general de haberlos



facilitado a la Administración Tributaria mediante las correspondientes declaraciones".

Sin pretender realizar una construcción completa de los deberes de colaboración tributaria, necesitamos incorporar determinadas consideraciones generales acerca de los mismos para poder ofrecer una panorámica correcta del desarrollo que el RGI ha otorgado a una determinada manifestación de los mismos, la recogida en el artículo 12 arriba reseñado.

En primer lugar, debemos realizar una advertencia terminológica : resulta relativamente usual la reserva de la expresión "deber de colaboración" para aludir al deber de proporcionar información tanto de los propios sujetos pasivos como de terceros; sin embargo, debe advertirse desde este momento que los deberes de proporcionar información propia quedan fuera de la extensión de la potestad que ahora estamos examinando, pues en realidad se inserta y confunde esta comunicación de información propia en otros institutos o funciones jurídico-tributarias.

Así, en primer lugar, se debe considerar la declaración tributaria, en tanto que en ella, en efecto, se produce la comunicación a la Administración de los datos propios del sujeto pasivo del correspondiente tributo. Igualmente, hemos examinado cómo el desarrollo de la función de comprobación e investigación puede exigir conductas del obligado tendentes a aportar todos los informes, antecedentes o comunicaciones que se le exijan en relación al alcance de las concretas actuacio-

nes de que se trate. Pero estas comunicaciones de información se subsumen en el desarrollo ordinario de la función de comprobación e investigación, hasta tal punto que ya hemos tenido ocasión de ver en el capítulo anterior cómo los requerimientos de aportación de información propia carecen de la cualidad de impugnables, precisamente por considerarse actos de trámite que se encuadran en el subprocedimiento de comprobación, igualmente subsumido en el procedimiento de gestión o liquidación en su sentido tradicional.

Queda restringido así el alcance de la función de obtención de información que nos proponemos examinar a los datos de terceras personas que el obligado tributario debe comunicar a la Administración Tributaria (3).

La habilitación legal para que la Administración Tributaria pueda obtener o requerir legítimamente estos

---

<sup>3</sup> Como consecuencia de la restricción señalada somos conscientes de que hemos utilizado uno de los criterios generalmente seguidos en el desglose del deber de información tributaria, aquel que atiende al sujeto obligado -sujeto pasivo o terceros- no con este objeto sino precisamente como criterio válido para deslindar el concepto estricto del deber de información. Por tanto, la definición que ofrece el profesor Palao en los siguientes términos: "el deber de información es el que tiene por objeto exclusivo la comunicación a la Administración de datos que no constituyan una declaración tributaria", pensamos que responde a una primera fase de exclusión de las declaraciones que se completa posteriormente con las matizaciones que excluyen la información aportada por los propios sujetos pasivos, aspecto éste que reconoce párrafos más abajo el propio autor.

Vid. Palao Taboada, C. "La potestad de obtención de información de la Administración tributaria y sus límites". Gaceta Fiscal, nº 58, 1988, pág. 129 y ss.

datos "referenciados" (4) se residencia en el artículo 111 de la Ley General Tributaria, el cual dispone en su apartado 1 : "Toda persona natural o jurídica, pública o privada, estará obligada a proporcionar a la Administración tributaria toda clase de datos, informes o antecedentes con trascendencia tributaria, deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas..." Y en el apartado 2 del mismo precepto se contienen los dos modos de actuación de esta potestad : "las obligaciones a que se refiere el apartado anterior deberán cumplirse, bien con carácter general, bien a requerimiento individualizado de los órganos competentes de la Administración tributaria, en la forma y plazos que reglamentariamente se determinen".

Recordando las consideraciones generales que formulábamos en el capítulo introductorio del presente estudio, el artículo 111 de la LGT opera como cláusula

---

<sup>4</sup> El calificativo de datos "referenciado" procede de la distinción introducida por Alfonso Mantero entre aquellos datos que proceden de la misma persona para la cual tiene trascendencia (dato propio), de aquellos otros que, procediendo de una persona determinada, tienen trascendencia para otra distinta (éste sería el dato referenciado). Advierte el autor que evidentemente y por lo general, todo dato referenciado es, además, dato propio, pero significa una extraversión de la fuente de dónde se obtiene. "La distinción no es superflua porque el dato propio tiene eficacia sólo en relación a la persona de quien procede, mientras que el dato referenciado afecta además a otras personas. Y es evidente que el dato propio se utiliza solamente en la comprobación del poseedor/declarante del dato, dentro de "su" procedimiento de inspección (ver art.35.2 de la LGT), mientras que el dato referenciado se utiliza en la comprobación de la situación tributaria de personas que no han proporcionado el dato". Procedimiento en la Inspección ..., Op. cit. pág. 441-442.

habilitadora de tal potestad, pero nadie está obligado directamente a proporcionar información por la simple existencia de este precepto, por ello el apartado 2 del artículo 111 se encarga de especificar que la concreción necesaria podrá producirse bien mediante una norma general, bien mediante requerimiento individualizado. De forma que se contiene al propio tiempo en este precepto la inexcusable habilitación legal tanto para el ejercicio de la potestad reglamentaria en esta materia - a la que corresponde dictar las disposiciones generales que hacen nacer a cargo de sujetos determinados el deber de proporcionar información "por suministro", subsumiéndose así en la genérica potestad reglamentaria y resultando de aplicación los requisitos generales para su legalidad y control (5) -, cómo de aquella función que se configu-

---

<sup>5</sup> Mantero Saénz recoge un completo catálogo de las obligaciones de suministrar información actualmente establecidas mediante disposiciones de carácter general. (vid. Procedimiento en la Inspección ..., Op. cit. págs. 453-475). De entre ellas cabe destacar, por su frecuencia e importancia, las obligaciones tributarias de información de las personas y entidades retenedoras de los rendimientos del capital mobiliario, establecida por el artículo 22 del Decreto 2.027/1985, de 23 de octubre, por el que se desarrolla la Ley de Activos Financieros; la obligación de suministrar información establecida por el artículo 23 del mismo Decreto para quienes no tienen obligación de retener pero intervienen en la transmisión de valores; las obligaciones de las Entidades gestoras y Promotoras de Fondos de Pensiones y de las Empresas acogidas a sistemas alternativos, de suministrar relaciones individuales, cuantías, contribuciones y dotaciones, establecidas por los artículos 60 62 y 72 del R.D. 1.307/1988, de 30 de septiembre, por el que se aprueba el Reglamento de la Ley de Planes y Fondos de Pensiones; la obligación de empresarias y profesionales de efectuar anualmente una declaración comprensiva de sus operaciones con terceros, obligación esta con una relevancia sobresaliente, establecida por

ra con sustantividad propia dentro de las esferas de poder de la Administración tributaria: la función de obtención de información, u obtención "por captación".

De forma que, a nuestro juicio, el artículo 111 permite este desdoblamiento en dos tipos de actuaciones con un fundamento y un fin comunes pero con mecanismos de actuación sustancialmente distintos, como son el propio de la potestad reglamentaria y la actuación administrativa individualizada frente a un concreto obligado tributario. Veremos cómo las complicaciones que surgen al examinar la adecuación a Derecho de las actuaciones de la Inspección de obtención de información se multiplican respecto a las que plantea la imposición de un deber de suministrar información por vía reglamentaria, las cuales quedan reducidas a un juicio de estricta legalidad que no resulta suficiente en el caso de la obtención individualizada, insuficiencia que nos obliga a operar con los mismos sistemas de control de la actuación administrativa que ya hemos venido empleando a lo largo del estudio de la función de comprobación.

No obstante estas diferencias, y teniendo presente que la competencia que el artículo 140 c) de la LGT atribuye a la Inspección de los Tributos se reduce precisamente a esa obtención "por captación", dado que,

---

el R.D. 2.529/ 1986, de 5 de diciembre; y, para terminar esta relación meramente ejemplificativa, el R.D. 1.550/1987, de 18 de diciembre, por el que se extiende a las Entidades Públicas el deber de presentar una declaración o relación anual de operaciones con terceras personas.

como hemos advertido, el artículo 111 parte de un fundamento y un fin común para ambos tipos de actuaciones, no podemos dejar de examinar determinados presupuestos que resultan de aplicación a la imposición de todo deber de información, con independencia de cual sea su modo de ejercicio.

### 5.3. Fundamento y fin del deber de proporcionar información.

Del mismo modo que el examen de la función de comprobación requería la interpretación sistemática de diversos preceptos, creemos que la función de obtención de información necesita de una interpretación conjunta de los artículos 111 y 140 c) de la LGT para poder identificar de modo preciso la finalidad que la informa, la justifica y se convierte en límite y condición positiva de su ejercicio.

En efecto, el artículo 111 se limita a establecer que la comunicación se extenderá a los "datos con trascendencia tributaria", siendo el artículo 140 c) el que ofrece una visión más dinámica indicando que deberán efectuarse las actuaciones de obtención de información que "directa o indirectamente conduzcan a la aplicación de los tributos".

Precisamente a través de este inciso se conecta la función de obtención de información con las tradicionales funciones de comprobación e investigación que tiene atribuida la Inspección de los Tributos. Habíamos advertido en nuestro primer capítulo que nos encontra-

mos ante uno de esos particulares supuestos en los que el ordenamiento jurídico descompone un fin de interés general en diversas finalidades específicas, todas ellas convergentes en aquél, las cuales funcionalizan diversas potestades administrativas. En este caso, ya desde las primeras sentencias del Tribunal Constitucional se contempla de modo conjunto a todas las potestades inspectoras, comprendiendo por tanto comprobación/ investigación e información, como orientadas a hacer posible el mandato constitucional del artículo 31.1. Así, ya en la sentencia 110/1984 de 26 de noviembre se afirmaba : "¿en qué medida la Administración puede exogir los datos relativos a la situación económica de un contribuyente?. No hay duda de que en principio puede hacerlo. La simple existencia del sistema tributario y de la actividad inspectora y comprobatoria que requiere su efectividad lo demuestra. Es claro también que este derecho tiene un firme apoyo constitucional en el artículo 31.1. de la norma constitucional, ...Y parece inútil recordar que en el mundo actual la amplitud y complejidad de las funciones que asume el Estado hace que los gastos públicos sean tan cuantiosos que el deber de una aportación equitativa para su sostenimiento resulta especialmente apremiante. De otra forma se produciría una distribución injusta en la carga fiscal, ya que lo que unos no paguen debiendo pagar lo tendrán que pagar otros con más espíritu cívico o con menos posibilidades de defraudar. De ahí la necesidad de una actividad inspectora especialmente vigilante y eficaz aunque a veces puea resultar incómoda y molesta. De ahí también la imposición del deber jurídico de colaborar con la Administración en ese aspecto fundamental del

bien público, deber que recae no sólo sobre los contribuyentes directamente afectados, sino que también puede extenderse, como hace la LMURF, a quienes puedan prestar una ayuda relevante en esta tarea de alcanzar la equidad fiscal, como son los bancos y demás entidades de crédito".(6)

Sin embargo, insistimos en la misma idea que introducíamos en el primer capítulo, es decisivo perfilar el alcance de esta doctrina constitucional. Cuestionada la constitucionalidad de las normas que imponían la obligación de proporcionar información de terceras personas, el Tribunal Constitucional se limita

---

<sup>6</sup> Recientemente, el Tribunal Constitucional ha vuelto a reiterar esta doctrina en la sentencia de 26 abril de 1990 : "Este TC ha tenido ya ocasión de declarar, en concreto, que para el efectivo cumplimiento del deber que impone el artículo 31.1. CE es imprescindible la actividad inspectora y comprobatoria de la Administración tributaria, ....La ordenación y despliegue de una eficaz actividad de inspección y comprobación del cumplimiento de las obligaciones tributarias no es, pues, una opción que quede a la libre disponibilidad del legislador y de la Administración, sino que, por el contrario, es una exigencia inherente a un "sistema tributario" justo como el que la Constitución propugna en el artículo 31.1: en una palabra, la lucha contra el fraude fiscal es un fin y un mandato que la CE impone a todos los poderes públicos, singularmente al legislador y a los órganos de la Administración tributaria. De dónde se sigue asimismo que el legislador ha de habilitar las potestades o los instrumentos jurídicos que sean necesarios y adecuados para que, dentro del respeto debido a los principios y derechos constitucionales, la Administración esté en condiciones de hacer efectivo el cobro de las deudas tributarias, sancionando en su caso los incumplimientos de las obligaciones que correspondan a los contribuyentes o las infracciones cometidas por quienes están sujetos a las normas tributarias".(F.Jco. tercero).



a declarar su adecuación a la norma constitucional, refiriendo el proceso de valoración de las mismas al artículo 31.1 de la Constitución, de tal modo que el deber constitucional de contribuir se convierte en el fin mediato que justifica todo el elenco de potestades inspectoras, tanto las de comprobación e investigación como las de información. La aspiración de alcanzar un sistema tributario justo es pues, aquél macro-fín de interés general, susceptible de descomponerse en las distintas finalidades específicas que se recogen en las distintas parcelas de la normativa tributaria. De este modo, la constitucionalidad de las potestades de obtención de información quedaba resuelta afirmativamente, por contar con un precepto constitucional que se convierte en fundamento de la misma.

Sin embargo, también habíamos avanzado que este juicio de estricta constitucionalidad no permite obviar el juicio de legalidad del ejercicio de las funciones de obtención de información, ya se trate del supuesto de actuación de las mismas por vía reglamentaria, ya nos encontremos ante concretos requerimientos de obtención de información. Juicio de legalidad que conserva sus mecanismos ordinarios de actuación (jerarquía de fuentes y no autohabilitación de potestades); y en un segundo momento, ante una eventual insuficiencia del principio de legalidad para determinar la legitimidad de la actuación administrativa, deberemos recurrir de nuevo a los principios generales, especialmente los de mensurabilidad y proporcionalidad, como sistema de control de

la misma.(7)

### 5.3.1.Finalidad específica de la función de obtención de información.

En consecuencia, el primer punto a desvelar consiste precisamente en tratar de identificar, con la mayor precisión posible, cual es el fin inmediato de la

---

<sup>7</sup> Esta idea se reitera constantemente por nuestros Tribunales, aunque quizá no se le presta la atención que debiera; así la sentencia de la Audiencia Nacional de 15 de noviembre de 1990 afirma en su fundamento cuarto: "Así pues, si la Administración Tributaria ha formulado el requerimiento aquí impugnado para averiguar qué personas han entregado a Compañías Aseguradoras ciertas cantidades de dinero que acaso no estaban en todo o en parte controladas fiscalmente, lo ha hecho no persiguiendo una finalidad espúrea (que nadie le ha reprochado, desde luego) ni siquiera persiguiendo otra de las finalidades que lícitamente puede la Administración pretender, sino buscando una que la Constitución le impone específicamente, cual es la de procurar que todos los ciudadanos cumplan con sus obligaciones fiscales, para lo cual ( y para emplear palabras del propio Tribunal Constitucional) ha de "ordenar y desplegar una eficaz actividad de inspección y comprobación del cumplimiento de las obligaciones tributarias".Esta es, pues, una idea básica que no conviene perder de vista a la hora de decidir si, en el caso que nos ocupa la Administración ha obrado o no conforme a Derecho, ya que la petición de información que nos ocupa es uno de los medios que la Administración tiene para cumplir la finalidad dicha, según está regulado en los artículos 111 y siguientes de la Ley General Tributaria...Por lo tanto, el requerimiento que se impugna en este recurso está enmascarado en una función que le viene específicamente impuesta por la Constitución.Lo cual no quiere decir que tal función pueda ser ejercida sin límites y de cualquier modo (como, en el reverso, ningún derecho fundamental del individuo es ilimitado), así que ya es hora de analizar, examinando los motivos de impugnación que se esgrimen en la demanda, si esa función administrativa ha sido en este caso legalmente actuada".

función de obtención de información, por cuanto es éste el elemento que debe actuar como límite y condición positiva de su ejercicio, según hemos tenido ocasión de reiterar. A nuestro juicio, este fin inmediato no se encuentra formulado de modo explícito en el artículo 111 de la LGT, sino que en tal precepto se encuentra comprendido de modo implícito en la designación del elemento objetivo de la potestad (los datos con trascendencia tributaria), siendo el artículo 140, en el instante de atribución de la competencia a la Inspección de los Tributos para la obtención por captación, el que especifica la exigencia de que la información solicitada "directa o indirectamente conduzcan a la aplicación de los tributos".

Ciertamente no es un modelo de expresión positiva de una finalidad administrativa; aunque podría argüirse que no resulta demasiado complejo inferir de la normativa tributaria y, sobre todo, de los pronunciamientos del Tribunal Constitucional, que la función de obtención de información se dirige a multiplicar el caudal de datos en poder de la Administración, y a simplificar los métodos de conocimiento de la misma, en orden a posibilitar el mayor grado de eficacia en el desarrollo de las funciones de comprobación e investigación, el resultado de las cuales, a su vez, se convierte en factor determinante del grado de justicia alcanzado en la aplicación del sistema tributario. Si bien el razonamiento anterior resulta fácilmente comprensible, creemos que se contienen en él determinados aspectos puntuales que tienen una relevancia decisiva en el régimen jurídico de esta función administrativa.

En primer lugar, la finalidad perseguida con este tipo de actuaciones adquiere un relieve muy particular, de forma que llega a imbricarse de tal modo con el elemento objetivo de esta función que los datos a requerir deben ser intrínsecamente aptos para alcanzarla, como presupuesto para que pueda nacer el deber de comunicarlos. Estamos rechazando así una de las tres categorías de límites que suelen señalarse al ejercicio de esta función (8), puesto que en nuestra opinión los

---

8 Vid. Alonso - Hernández, F. "Las actuaciones de obtención de información en el Reglamento General de la Inspección de los Tributos", Gaceta Fiscal, nº 39, trabajo en cual alude reiteradamente a tres tipos de límites frente a los que cede el deber de información tributaria: límite objetivo (que se identifica con la trascendencia tributaria de los datos solicitados); límites subjetivos "en tanto que determinadas personas o entidades quedan exceptuadas de suministrar determinados datos concretos", y límites procedimentales, "en cuanto que para la obtención de determinados datos se exige la observancia de un procedimiento específico".

Tampoco compartimos esta conceptualización de las limitaciones "subjetivas"; entendemos que no es posible otorgarles tal calificativo por cuanto la no obligación en estos supuestos no es consecuencia de una especial consideración de tales sujetos frente al deber contemplado, sino que la exoneración del deber trae causa de las especiales características que revisten los datos en cuestión, las cuales legitiman el retroceso del interés que fundamenta el deber de información frente a la protección de los intereses que en estas situaciones aparecen como preferentes. Que no es la condición del sujeto el límite al deber de información se advierte estudiando la múltiple doctrina y jurisprudencia que en estos últimos años se ha desarrollado sobre estas cuestiones; precisamente, se advierte como se ha ido evolucionando en el sentido de concretar el ámbito de los secretos oponibles en una porción de los datos conocidos con ocasión del ejercicio de las profesiones

"límites objetivos" no son tales; la trascendencia tributaria de la información no puede ser límite del deber de información puesto que si aquélla no concurre éste no llega a existir, de forma que la relevancia fiscal de los datos es un presupuesto del deber de proporcionar información a la Administración Tributaria, y ante una eventual carencia de esta trascendencia sólo cabe un proceso de declaración de inexistencia del

---

en las que se reconocen. Son las características del dato, el estar cubierto por el ámbito que resulte oponible, las que determinan que se exceptúe de la obligación de su comunicación. A nuestro entender, pues, no nos encontramos ante un límite subjetivo en función de la persona que tiene conocimiento del dato sino ante excepciones a la obligación de comunicar datos establecidas a nivel constitucional o legal, en las que la cobertura objetiva de los secretos puede quedar configurada o no mediante referencias subjetivas.

Así, por ejemplo la oponibilidad del secreto de la correspondencia frente al deber de comunicar datos con trascendencia tributaria, que aparece reconocido en el artículo 111.4 de la LGT, y que arranca del artículo 18.3 de la Constitución, presenta la misma naturaleza que la oponibilidad de la cobertura del secreto notarial o profesional, con la sola diferencia de que su configuración estructural necesita de una referencia subjetiva que no era necesaria en el caso del secreto de las comunicaciones.

En cuanto a los "límites procedimentales", tampoco compartimos esta calificación por cuanto más bien se trata simplemente se trata de los requisitos procedimentales para un ejercicio legítimo de las potestades de obtención e información, del mismo modo que existen para el ejercicio de cualquier otra potestad administrativa. Vid. Aguilar Fernández-Hontoria, J. "De nuevo en trono a la defensa de la intimidad como límite a las obligaciones de información tributaria", Revista de Derecho Bancario y Bursátil, nº 185, 1985, pag. 9; también, Palao Taboada, C. "La potestad de obtención de información ...", Op. cit. pág. 140.

deber.

La trascendencia tributaria de los datos requeridos opera, pues, el doble efecto de configurar la finalidad del requerimiento y el objeto del mismo ; de tal modo, que sólo puede solicitarse aquella información apta para alcanzar la finalidad de coadyuvar a una correcta y completa aplicación del sistema tributario.

5.3.1.1. La trascendencia tributaria como presupuesto común a los dos métodos de solicitud de información: la no admisión de diferencias de graduación entre ellos.

La trascendencia tributaria es, pues, presupuesto válido tanto para la imposición de deberes de proporcionar información "por suministro", como mediante requerimiento individualizado. El problema surge, evidentemente, porque nos encontramos ante un concepto jurídico indeterminado, al que es necesario otorgar un contenido concreto si se pretende efectuar un proceso válido de ponderación entre el interés general protegido con el artículo 111 de la LGT y los diversos intereses individuales con que pueda entrar en conflicto. De no ser así, se corre el peligro de dotar a la Administración de una considerable dosis de discrecionalidad en el ejercicio de esta función, con el discutible efecto de dejar abierto el ámbito objetivo de la misma, y de relajar, como efecto reflejo, la operatividad del elemento final de la potestad como fundamento y límite del ejercicio de la misma.

Respecto a la calificación de "dato con trascendencia tributaria" , las controversias planteadas han surgido en la mayoría de los casos en supuestos de obtención por captación. Sin embargo, pensamos que sería deseable alcanzar un concepto general de lo que tal calificación supone, aplicable como exigencia previa a las dos modalidades de imposición del deber. El distinto procedimiento de imposición y, en su caso, de impugnación por los particulares no impide, a nuestro juicio, tratar de hallar esa categoría general de datos susceptibles de originar el nacimiento de la obligación de proporcionarlos. Todo ello sin perjuicio de que en función de la existencia de dos formas de obtención de la información, por suministro y por captación, de alguna manera pudieran graduarse dentro de los datos con trascendencia tributaria aquéllos que deban reservarse a una u otra modalidad de este deber.

Es decir, el carácter de "preventivas" que en cierto modo tienen las comunicaciones masivas y periódicas de datos podría suponer admitir que la trascendencia tributaria de los mismos ha de ser, forzosamente, de interés más genérico o indeterminado. Frente a ello, el carácter de específicas que tienen las actuaciones de obtención de información por captación implicaría su reserva para datos que presenten una relevancia más actual. En opinión de Palao (9) tal relevancia supone que el dato solicitado pueda tener consecuencias jurídicas en un procedimiento, que no es necesario que ya esté incoado, pero sí resultaría "indispensable que pueda

---

<sup>9</sup> Palao Taboada, C "La potestad de obtención de información ...". Op. cit. pág. 139.

razonablemente pensarse en la existencia de una obligación tributaria. Por consiguiente, el tercero no está obligado a suministrar una información cuya relevancia fiscal es indeterminada, es decir, de un interés tributario simplemente genérico. El cauce adecuado para la obtención de esta clase de información no es el requerimiento individual, sino el establecimiento de deberes generales de suministro".

Parece que de todo lo anterior se derivaría la existencia de unas fronteras lo suficientemente nítidas dentro del deber de información entre los datos susceptibles de ser requeridos individualmente y aquéllos cuya obtención necesite el establecimiento de un deber general de suministro. El grado de concreción y determinación que presenten los datos dentro de la categoría de aquéllos que revistan trascendencia tributaria sería el criterio distintivo a utilizar.

Sin embargo, en los últimos años se han sucedido importantes Resoluciones del T.E.A.C. y de los Tribunales con ocasión de los recursos interpuestos contra los requerimientos generales realizados a determinadas entidades. En estos pronunciamientos se realiza un completo análisis del deber de información, en sus dos modalidades, llegándose a la conclusión de que se da una compatibilidad total entre ambas. La primera de las que pasamos a comentar es la Resolución del Pleno del T.E.A.C. de 23 de septiembre de 1987, la cual reconoce en el fundamento 8º la existencia de dos modalidades de obtención de información : "ambos procedimientos son perfectamente compatibles de manera que la utilización



de uno no excluye la del otro, si fuera preciso", de forma que viene a reconocer que las diferencias entre ambos son importantes desde cualquier punto de vista, salvo el del contenido de la información. En su considerando 10º viene a definir la "trascendencia tributaria" de forma prácticamente idéntica a la realizada por el profesor Palao, citada más arriba. Sin embargo admite esta resolución que pueda solicitarse información de una generalidad de contribuyentes, sin referir el requerimiento a datos relativos a algún procedimiento concreto, cuya iniciación pueda depender de la información que se solicita.

Este es el punto que Falcón y Tella (10) encuentra discutible puesto que entiende que del artículo 111 se desprende la afectación de los datos referentes a contribuyentes concretos en relación a procedimientos concretos en la modalidad de obtención por captación; en consecuencia, "para solicitar estos datos relativos a una generalidad de contribuyentes, sería necesaria, desde esta perspectiva, una disposición normativa". En realidad, en nuestra opinión, el mismo T.E.A.C. era consciente de la diferente graduación en la relevancia fiscal de la información puesto que en el considerando 11º viene a decir: "...que la información solicitada reúne el requisito de trascendencia tributaria, tanto directa como indirecta, exigido por la Ley y de que su interés fiscal no es puramente genérico sino perfecta-

---

<sup>10</sup> Falcón y Tella, R. "Comentario de Jurisprudencia". Civitas Revista Española de Derecho Financiero, nº 57, 1988, pags. 133-134.

mente determinado y suficiente para dar cobertura legal al requerimiento "efectuado". En aquella ocasión, se salvó la situación forzando la calificación de los datos solicitados como de "interés fiscal determinado y no genérico" (11).

Con posterioridad a esta resolución, se han sucedido diversos pronunciamientos en los cuales se ha avanzado en la línea de afirmar la absoluta compatibilidad entre los dos métodos o sistemas de obtención de información, no haciéndose distinción cualitativa en cuanto al objeto de los mismos (12). Así, la sentencia de la Audiencia Nacional de 15 de noviembre de 1990 afirma: "No existe norma alguna en la Ley General Tributaria que

---

11 Una crítica a la eventual trascendencia que pudieran tener estos datos, el censo de poseedores de la "tarjeta oro" de una determinada entidad, en procedimientos de estimación indirecta puede encontrarse en la obra citada de Falcón y Tella.

12 la Sentencia de la Audiencia Nacional 16 de mayo de 1990 había definido la graduación de la trascendencia tributaria en los siguientes términos: "esta utilidad puede ser directa (cuando la información solicitada se refiere a hechos imponibles, es decir, a actividades, titularidades, actos y hechos a los que la ley anude el gravamen) o indirecta (cuando la información solicitada se refiere sólo a hechos colaterales, que pueden servir de indicio a la Administración para buscar después hechos imponibles presuntamente no declarados o, sencillamente, para guiar después la labor inspectora - que no se olvide, no puede alcanzar a absolutamente todos los sujetos pasivos, por ser ello materialmente imposible - hacia cierta y determinadas personas). Esta

restrinja el concepto de "requerimiento individualizado" a los supuestos en que se hace para averiguar datos de un sujeto pasivo determinado ..., sino que la individualización viene referida no al contenido del requerimiento -que puede ser más o menos amplio según las necesidades de información que tenga la Administración- sino al modo de operar ésta y a la singularidad del destinatario: es una decisión concreta de la Administración, expresada en un acto singular, y dirigida a persona determinada"... "Es más, la literalidad del artículo 111.2 de la Ley General Tributaria (bien con carácter general, bien a requerimiento individualizado...) demuestra que, en efecto, la Administración puede acudir a cualquiera de los dos sistemas y que no tiene por qué hacer diferencia entre ambos en cuanto al contenido de la información solicitada".(13)

---

<sup>13</sup> Realmente contribuiría a proporcionar una mayor seguridad jurídica que no se efectuaran requerimientos generales para poder relegar toda las comunicaciones de datos de carácter general e indiscriminado a las obligaciones surgidas por la publicación de normas generales que así lo establecieran; de esta forma se evitarían situaciones como la que provocó la Resolución del T.E.A.C. de 15 de noviembre de 1988, en la que se resolvía sobre la impugnación de los requerimientos generales efectuados a las Compañías de Seguros al margen de procedimientos concretos, sin que existiera obligación de comunicar esos datos según el Real Decreto 2529/1986, de 5 de diciembre, norma que regulaba las obligaciones de profesionales y empresas de suministrar información en el momento de producirse el requerimiento. Estos argumentos fueron reproducidos por la parte reclamante, entendiendo el Tribunal que : "no existe precepto normativo alguno que justifique la limitación postulada por la reclamante sobre el alcance de la información a obtener por captación circunscribiéndola a sujeto o sujetos pasivos concretos en el ámbito de un expediente de comprobación o investigación de hechos

En consecuencia, en esta sentencia se está desechando definitivamente aquella pretendida graduación en la trascendencia tributaria de los datos susceptibles de ser exigidos; se abandonan de este modo los criterios de determinación y carácter genérico para diferenciar los datos "suministrables" de los datos "captables. Sin embargo, a nuestro entender, esta sentencia supone un avance decisivo en orden a esclarecer un prius lógico a esta cuestión de la determinación e inclusión o no de los datos solicitados en procedimientos concretos ya incoados.

#### 5.3.1.2. Intentos de determinación del concepto jurídico de "trascendencia tributaria".

Habíamos advertido la gravedad que presenta la indeterminación jurídica del concepto "de trascendencia tributaria", en orden a poder controlar la legitimidad del ejercicio de esta función. La propia complejidad y variabilidad de la realidad socioeconómica, en la que se genera la información de la que depende la aplicación

---

imponibles igualmente concretos, en tanto que tal tipo de información encuentra su razón de ser, entre otras, en el hecho de que existen datos, antecedentes o informes de carácter general que, teniendo trascendencia tributaria, no han de ser puestos en conocimiento de la Administración Tributaria a través de las declaraciones que las empresas han de presentar en cumplimiento de normas generales, razón de ser que en la Resolución de este Tribunal Central de 23 de septiembre de 1987 abona la compatibilidad, por complementariedad, de los distintos sistemas de obtención de información tributaria". (Considerando 5º).

del sistema tributario, reduce considerablemente las posibilidades de formular una proposición con validez general y apriorística para poder resolver con base en ella la relevancia o irrelevancia fiscal de la multiplicidad de datos imaginable. La propia Audiencia Nacional había comenzado esta labor de determinación en la sentencia de 16 de mayo de 1990, en la cual entendía que la "trascendencia ha de ser interpretada como la cualidad de aquellos hechos o actos que pueden ser útiles a la Administración para, con respeto a los derechos humanos, averiguar si ciertas personas cumplen o no con la obligación establecida en el artículo 31.1 de la Constitución de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica, y poder, en caso contrario, obrar en consecuencia de acuerdo con la ley".

En la sentencia de la Audiencia Nacional de 15 de noviembre de 1990 se contienen, sin embargo, dos importantes precisiones que contribuyen a clarificar la cuestión y que presentan una consistencia suficiente como para resultar puntos de contraste de aplicación general.

Así, a pesar de que en una primera lectura quizá pueda parecer insatisfactoria esta asimilación total entre el objeto de la imposición de deberes generales de suministrar información y el requerimiento de la misma, renunciándose a distinguir en función del grado de determinación de la misma, lo cierto es que creemos apreciar en la doctrina de esta sentencia un considerable reforzamiento de la seguridad jurídica por cuanto se

está entrando directamente en el núcleo de lo que deba entenderse por "trascendencia tributaria", y por tanto las consideraciones que formula quedan referidas a los dos métodos de obtención de información.

Dado que la relevancia que presente la información a solicitar reviste los mismos caracteres e intensidad en los dos métodos de solicitud de la misma, el alcance del concepto jurídico de trascendencia tributaria queda delimitado mediante una restricción precisamente de aquél interés genérico o indeterminado que legitima la solicitud de los datos, y que se pensaba reservado para las obligaciones de comunicar información "por suministro". Esta restricción, obviamente, debe realizarse partiendo de un criterio jurídico que permita superar un examen casuístico de cual es la concreta relación material en la cual se han generado los datos y el interés de la Administración a tener conocimiento de los mismos en cada supuesto particular. Por ello la Audiencia Nacional acude, acertadamente a nuestro juicio, a una regla de estricta aplicación de la norma tributaria en el tiempo; y de este modo contiene importantes precisiones dirigidas, en primer orden, a delimitar la proyección temporal de la norma o requerimiento particularizado que impone la obligación de comunicar datos a la Administración Tributaria, y en un segundo momento, sin salir de este ámbito de aplicación temporal de las normas tributarias, se entra en el concepto mismo de trascendencia tributaria.

En aquél primer término, y atendiendo a la distinta naturaleza jurídica de la fuente que impone el deber de

comunicar información en los dos métodos recogidos por el artículo 111, establece la diferencia en la aplicación temporal entre ambos. La parte recurrente había alegado que, si en efecto existe una total compatibilidad entre ambos sistemas y no existe diferencia entre ambos en cuanto al contenido de la información solicitada, "la Administración podría dar a su acto singular efectos retroactivos mientras que no podría hacerlo por disposición de carácter general". La Audiencia no se encuentra con demasiadas dificultades para responder a este argumento puesto que por la misma naturaleza del acto jurídico -norma reglamentaria y acto administrativo particular-, y por el distinto cometido que ambos sistemas cumplen en orden al interés protegido por el artículo 111 -comunicaciones masivas y periódicas, con una vocación de permanencia plurianual, en el caso de la imposición de deberes mediante norma reglamentaria, y producción de efectos jurídicos instantáneos en el caso de los requerimientos individualizados-, se revelan por sí solas las consideraciones que realiza el tribunal: "Sin embargo, debe tenerse en cuenta que, por principio, los actos administrativos en materia tributaria se refieren siempre al pasado, y no al futuro, ya que se solicita información, o se investiga, o se practican liquidaciones, sobre hechos imponibles ya producidos, y ésto nada tiene que ver con la retroactividad, al no imponerse en tales casos a los administrados obligaciones que no estuvieran previamente establecidas (si no se pudiera pedir información sobre hechos o sucesos pasados, sobraría la Inspección de Hacienda y sobrarían todas las facultades de investigación y comprobación de la Administración Tributaria). En el caso de las disposi-

ciones administrativas de carácter general, es decir, de decisiones administrativas que tienen efectos "erga omnes" y que se integran con vocación de permanencia en el ordenamiento jurídico se excluye que puedan tener efectos retroactivos ..., y ello porque al innovarse el ordenamiento jurídico, (v.g. se establece una obligación general y periódica que antes no existía, los efectos sólo pueden producirse para el futuro, por imponerlo así el artículo 9.3 de la Constitución y 2º del Código Civil".

Se trata simplemente de reproducir la doctrina general acerca de la aplicación temporal de aquellos reglamentos que innovan el ordenamiento jurídico, y por tanto las normas mediante las que se establecen obligaciones periódicas de suministrar información no pueden tener eficacia más que hacia el futuro; en tanto, que con el requerimiento individualizado, no es que se prediquen sus efectos retroactivos, sino que simplemente se solicita información sobre hechos pasados. A lo cual habría que añadir, que el deber de información de tales datos sólo subsiste en tanto no se haya agotado el plazo establecido para el registro y conservación de los mismos, pues en tales casos habrá caducado la acción de la Administración para exigirlos.<sup>(14)</sup>.

---

<sup>14</sup> Al hilo de esta cuestión puede plantearse una interesante cuestión en torno a la virtualidad interruptiva recíproca que cabría atribuir a los actos desarrollados en el procedimiento de liquidación de la obligación tributaria a la que tales datos refieren y a los desarrollados en el propio procedimiento de obtención de información. Como más adelante esperamos demostrar, la independencia entre ambos procedimientos no puede sino conducir a las siguientes conclusiones: En primer



---

lugar, de la redacción del artículo 66 de la Ley General Tributaria y el apartado 3 a) del artículo 30 del Reglamento General de Inspección más arriba recogido, parece insostenible la pretensión de que un requerimiento dirigido a un obligado tributario con el objeto de proporcionar información relativa a terceros, pueda suponer por sí sólo para esos terceros a quienes la información remite una interrupción del plazo de la Administración para determinar las deudas tributarias correspondientes a los períodos no prescritos a los que la información refiere. Para que esta actuación trascienda como uno de los actos conducentes a la comprobación o inspección del impuesto devengado por cada hecho imponible, en los términos del art. 66 de la Ley General Tributaria, sería necesario que se incorporase al concreto procedimiento de liquidación o comprobación desarrollado frente al propio sujeto pasivo debiendo cumplir todas las exigencias adicionales establecidas en el art. 66. Ello es así precisamente por aquél principio en virtud del cual para que un acto pueda tener efectos jurídicos interruptivos en un determinado procedimiento es necesario que tenga la finalidad perseguida por el mismo, principio que fue afirmado por la Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de enero de 1975, finalidad que no es evidentemente la misma en el procedimiento de liquidación que en el de obtención de información, y por consiguiente un acto de personas ajenas al mismo no puede tener efectos interruptivos.

La otra consecuencia que puede derivarse de esta independencia entre los procedimientos ya ha sido comentada en alguna ocasión, cuestionándose la conveniencia de mantener el despliegue de los efectos de la prescripción sobre este ámbito. Se trata en esta ocasión de contemplar la misma situación jurídica desde la perspectiva inversa a la de los párrafos anteriores; en efecto, debe tenerse en cuenta que el deber general de colaboración de terceros que consagran los artículos 111 y 112 de la Ley General Tributaria se refiere únicamente a los datos, informes o antecedentes " con trascendencia tributaria", de lo que se deduce que cuando dichos datos, informes o antecedentes dejan de tener trascendencia tributaria, por haber prescrito la obligación a la que se refieren, o termina el plazo exigible para la conservación de los mismos, desaparece el deber de

Hay que advertir que la anterior cuestión se ciñe exclusivamente a determinar la aplicación temporal del acto administrativo de imposición del deber de información, general o particularizado, pero todavía no ha sido afectado el núcleo de la "trascendencia tributaria". ¿Qué es lo que se puede pedir con la anterior proyección temporal en uno y otro caso? Aquí es precisamente dónde radica la novedad de la sentencia que estamos examinando. Por supuesto que la primera exigencia que siempre se ha exigido para la comunicabilidad de los datos es que fueran "deducidos de las relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas", inciso recogido en el propio artículo 111 de la LGT; un segundo punto a considerar es si la información en cuestión se encuentra o no protegida por alguna de las excepciones constitucionales o legales (15); pero, esta sentencia va

---

colaboración. No parece tampoco muy conveniente hacer depender la exigibilidad de los deberes de colaboración de un plazo de prescripción que puede haber sufrido interrupciones en su cómputo respecto al sujeto pasivo y que en la gran mayoría de los casos resultarán ajenas al obligado a proporcionar la información. Por todo ello parecería más oportuno que se estableciese un plazo de caducidad respecto al ejercicio de las potestades administrativas de obtención de información de terceros y los correspondientes deberes.

15 No debe olvidarse que cabe siempre la posibilidad de que se exceptúen, mediante norma con rango de ley, de estos deberes de colaboración cualesquiera situaciones ante las que el legislador entiende que puede ceder el interés de la Administración tributaria a obtener la información que le facilita una adecuada distribución de la carga fiscal.

más allá puesto que, salvados los dos anteriores obstáculos, entra a determinar si concurre o no la calificación de "dato con trascendencia tributaria" mediante una referencia al momento de concreción del presupuesto de hecho y de los efectos jurídicos abstractamente contemplados en la norma tributaria que regula la obligación tributaria material, a la que tales datos remiten. Lo cual tiene una importancia decisiva porque se está negando trascendencia tributaria a unos datos que en el momento en que se solicitan no aportan información

---

Así, por ejemplo, frente a la redacción del art. 111 de la LGT, la disposición final primera de la Ley de Activos Financieros excusaba de la obligación de facilitar información a los fedatarios públicos que intervengan o medien en la suscripción y transmisión de Pagarés del Tesoro y los títulos regulados en el art. cuarto de dicha ley (activos con retención en origen). Se trata, por tanto, de una excepción que se estimó procedente establecer en atención a otros intereses, la colocación de Pagarés del Tesoro, que se estimaban preferentes. Como concluye Martínez Lafuente "esta obligación decae cuando se trata de Pagarés del Tesoro o de títulos sometidos a retención en el acto de su emisión (AFROS)". Martínez Lafuente, A. "Obligaciones formales y aspectos sustantivos de la regulación de los títulos valores". CISS comunicación, nº 36, 1986, pág. 24.

Por último, señalar la estrecha correlación que guardan las obligaciones de información sobre títulos valores con las de retención sobre los mismos; a este respecto García Novoa manifiesta su opinión en el sentido de que "...la renuncia a la retención por parte de la Administración tributaria, en el caso de los rendimientos implícitos de los Pagarés del Tesoro, supone la renuncia a un instrumento al servicio del principio de generalidad que, por su carácter constitucional, informa todo nuestro sistema tributario como un auténtico valor preferente". García Novoa, C. "Régimen tributario de los Pagarés del Tesoro". Civitas Revista Española de Derecho Financiero, nº, 1989, pág. 17.

sobre ninguna obligación tributaria actual o no prescrita, la cual sólo hipotéticamente y en futuro se generará.

De este modo, la exigibilidad de la información depende de que ya se haya hecho efectivo el proceso de aplicación de alguna norma tributaria sustantiva, aunque no es necesario que la utilidad que los datos presentan se concrete de modo directo, identificándose precisamente con alguno de los elementos del hecho imponible, puesto que tal utilidad puede ser indirecta, en el sentido de aludir a alguno de los datos colaterales mediante los cuales la Administración Tributaria pueda inducir aquellos elementos del presupuesto de hecho (16). Pero en ningún caso ostenta trascendencia tributaria la información que no remita, directa o indirectamente, a algún elemento del presupuesto de hecho de alguna norma tributaria que haya empezado ya a desplegar sus efectos jurídicos, lo cual, como la sentencia advierte, viene a coincidir con la producción, o inicio de la misma, del hecho imponible de algún tributo. De este modo se afirma la naturaleza instrumental de la función de obtención de información respecto a las de comprobación e investigación, y, dado que no puede comprobarse ni investigarse el futuro, la "trascendencia tributaria" deberá ser actual y no potencial o hipotética.

Así, en el caso de los requerimientos individualizados, se podrá solicitar la información que debiera

---

<sup>16</sup> En este sentido se pronunciaba la Sentencia e la Audiencia Nacional de 16 de mayo de 1990.

conservarse relativa a todas las obligaciones tributarias generadas con anterioridad y no prescritas. En el caso de los deberes de suministrar información, la norma que los impone debe limitarse a establecer la obligación futura de comunicar y periódica todos aquellos datos que en cada período de cumplimiento aparezcan conectados, también de modo directo o indirecto, con supuestos de hecho efectivamente producidos (16).

Así, en el supuesto resuelto por esta sentencia se había solicitado de una entidad aseguradora una relación de datos que comprendía a los suscriptores de las

---

16 Si se observa el catálogo de las normas que imponen las obligaciones de suministrar información, (el cual viene detalladamente recogido por Mantero en procedimiento en la Inspección .... Op. cit. págs. 453-461), se observa que no se plantean demasiados problemas porque la gran mayoría de estas obligaciones se ajusta a este perfil de "trascendencia tributaria actual", que está exigiendo la sentencia de la Audiencia Nacional examinada ahora también para las obtención de información por captación. Así, no hay duda de que todas aquellas obligaciones de suministrar información que se imponen a los retenedores cumplen esta exigencia, puesto que en todos estos supuestos, cuando se comunican las retenciones efectuadas, el hecho imponible consistente en la obtención de los rendimientos por parte del retenido ya ha tenido lugar. Tampoco plantean problemas las obligaciones que se imponen a los intermediarios o fedatarios mercantiles de comunicar los datos relativos a diversas operaciones de transmisión de bienes en las que intervenga, puesto que tal negocio jurídico también se conoce por la Administración con posterioridad a que haya podido constituirse en supuesto sujeto a algún tributo. Lo mismo sucede con las relaciones anuales de operaciones efectuadas con terceros.

De modo que, en general, no se imponen mediante estas normas generales obligaciones de suministrar datos que sólo hipotéticamente y en un futuro puedan revestir trascendencia tributaria en el sentido que ahora se propone.

pólizas, los beneficiarios, la cuantía de las primas y, el capital diferido y el número de años de duración. Es evidente que el nombre de los suscriptores, la cuantificación de primas y capital y el número de años son susceptibles de remitir, de modo más o menos directo, a elementos de los presupuestos de hecho de obligaciones tributarias ya devengadas, singularmente a los impuestos personales sobre la renta y patrimonio en los cuales debía haberse declarado la obtención y tenencia de las cantidades invertidas en estos contratos de seguros, y por tanto puede admitirse su trascendencia tributaria. No es, sin embargo, el mismo el caso de la identificación de los beneficiarios de estas pólizas.

Entiende la Audiencia Nacional que "el nombre del beneficiario, en tanto no se produzca el hecho imponible para éste, es completamente ocioso para la Administración, porque hasta ese momento carece por completo de trascendencia tributaria... (17) En segundo lugar, dice el Tribunal Económico Administrativo Central que el nombre del beneficiario importa para la comprobación e

---

<sup>17</sup> "Las dos razones que da el Tribunal Económico Administrativo Central para justificar la petición del nombre del beneficiario no son tales: a) Dice, en primer lugar, que el nombre del beneficiario es necesario para comprobar el grado de parentesco a fin de que las primas satisfechas sea o no deducibles de la cuota del tomador. Pero para ello será necesario que el tomador haya hecho la deducción en su declaración, lo que se ignora en este momento (y hasta es posible que haya preferido no hacer deducción alguna, para lo que está en su derecho); la deducción le interesa al sujeto pasivo, no a la Administración y si aquél no la hace, o haciéndola no justifica por su cuenta el grado de parentesco, la Administración lo tiene fácil: le basta con no aceptar la deducción"

investigación, en su caso, del Impuesto de Sucesiones y Donaciones, pero ello será así cuando el beneficiario adquiera las sumas previstas en el seguro y no antes. En definitiva, el nombre del beneficiario carece de trascendencia para la Administración hasta el momento en que se cumplan las previsiones del contrato de seguro y, por lo tanto, es un dato sobre el que hasta entonces no se puede pedir información, ya que el artículo 111.1 de la LGT, sólo se refiere a datos, informes o antecedentes "con trascendencia tributaria". El presente recurso debe, por tanto, ser estimado en parte, a fin de anular el requerimiento impugnado sólo en lo que se refiere al nombre del beneficiario en aquéllos casos en que no se hubieran producido a la fecha del requerimiento las previsiones del contrato de seguro. (Ello sin perjuicio, naturalmente, de que, en esos casos, la Administración pueda en el futuro y con los datos que ahora se le dan, pedir información sobre el nombre del beneficiario cuando éste adquiera la suma o sumas previstas, es decir, cuando adquiera la condición de sujeto pasivo, lo que, por ser cuestión futura, queda al margen de este recurso". (18)

---

<sup>18</sup> La parte recurrente había planteado una argumentación distinta; no entrando a discutir la trascendencia tributaria que tales datos, el nombre del beneficiario, pudieran revestir, pretendía que tal información quedara cubierta por el ámbito de la intimidad jurídicamente protegible, y frente a la cual deben ceder las exigencias del interés a que se logre una distribución justa de las cargas públicas, objetivo que fundamenta las funciones de obtención de información. Sin embargo, se trataba de un argumento con menores posibilidades de éxito, dada la constante doctrina jurisprudencial que, desde la Sentencia del Tribunal Constitucional de 26 de noviembre de 1984, había ido progresivamente constri-

---

ñiendo el reducto infranqueable del derecho fundamental a la intimidad, dejando fuera del mismo las manifestaciones de lo que pudieramos llamar "intimidad económica".

Se entiende de este modo la argumentación de la Audiencia Nacional, "El primero que ha de preservar su intimidad es el propio sujeto. Esta afirmación no es inútil, por obvia, ya que la Ley 1/82, de 5 de mayo, se ha visto obligada a precisarlo, tanto en la Exposición de Motivos, como en el propio articulado; así, se dice en la primera que la esfera de los derechos que regula (al honor, a la intimidad personal y familiar y a la propia imagen) "está determinada de manera decisiva ... por el propio concepto que cada persona según sus actos propios mantenga al respecto y determine sus pautas de comportamiento", y se especifica en su artículo 2.2. que la protección civil de esos derechos quedará delimitada "por las leyes y por los usos sociales atendiendo al ámbito que, por sus propios actos, mantenga cada persona reservado para sí misma y para su familia". No hay, por lo tanto, protección para aquellos datos que, de forma voluntaria, han salido del reducto íntimo y concreto de lo privado. En el presente caso, el nombre del beneficiario quizá signifique mucho para el suscriptor, o para otras personas, pero una vez que el primero ha estampado ese nombre en un contrato mercantil, tal dato se ha devaluado, ha dejado de ser reservado, pues "al confiarse a una empresa es claro que ha de ser conocido por un círculo más o menos amplio de empleados de la misma. Pero es más: la Inspección de los Tributos ha solicitado, escuetamente, el nombre del beneficiario, no una explicación de por que el suscriptor ha nombrado ese beneficiario y no otro y, en este sentido, ese escueto nombre es algo neutro para la Administración, es un dato que a ésta no le dice nada fuera de la trascendencia tributaria que pueda tener. En casos como el presente no hay más intimidad de la que pueda haber en un vulgar contrato de donación, en el que el nombre del donatario puede revelar también relaciones afectivas o de otro tipo entre él y el donante, y a nadie se le habrá ocurrido decir que ( en contra de la obligación de declarar que al donatario imponen los artículos 31 y 5 b) de la Ley 29/87, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones) , pueda éste dejar de declarar con la



En un segundo momento, cumplidas las exigencias anteriores, el concepto jurídico de "trascendencia tributaria" debe ser definitivamente determinado con el juicio de razonabilidad relativo a la naturaleza de los datos en cada caso requeridos. Como reconoce la Sentencia

excusa de que su nombre y el del donante son reveladores de relaciones secretas o de motivaciones íntimas. Para terminar: el beneficiario en el contrato de seguro no es un cualquiera, sino que es sujeto pasivo por la cantidad que perciba (si el contratante es persona distinta del beneficiario ...), y por lo tanto, su nombre debe ser conocido por la Administración Tributaria y este conocimiento, como el del nombre de cualquier otro sujeto pasivo, no afecta para nada a la intimidad personal. (Es posible, no obstante, que, por no haberse producido todavía el hecho imponible para el beneficiario, la Administración carezca -como veremos- de facultades para inquirir su nombre; pero, en tal caso,, la actuación administrativa será ilegal no porque se haya violado intimidad personal alguna, sino porque el dato solicitado carezca de trascendencia tributaria, lo que es distinto".

En torno a la sucesiva restricción del reducto del derecho a la intimidad que no cede ante las facultades inspectoras pueden consultarse, entre otros, Santamaría Pastor, J.A. "Sobre el derecho a la intimidad, secretos y otras cuestiones innombrables", Revista Española de Derecho Constitucional, nº 15, 1985. Meilán Gil, J.L. "El deber de información de los profesionales a la Administración tributaria", Civitas Revista Española de Derecho Financiero, nº 54, 1987. Cabra de Luna, J.M. "Derecho a la intimidad y funciones investigadoras de la Inspección Financiera y Tributaria", Impuestos, nº 6, 1985. Michavila Nuñez, J.M. "El artículo 24 de la Constitución y el derecho al secreto profesional: una visión unitaria de la institución", Civitas Revista Española de Derecho Administrativo, nº 56, 1987. Escribano López, F. La configuración jurídica del deber de contribuir. Perfiles Constitucionales, Ed. Civitas, Madrid 1988, págs. 325-335. Nogueroles Peiró, N. "La intimidad económica en la doctrina del Tribunal Constitucional", Civitas Revista Española de Derecho Administrativo, nº 52, 1986.

del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 15 de marzo de 1990 "queda todo a un juicio de razonabilidad de las medidas en orden al efecto perseguido". (19)

Resta por ver si se va a consolidar o no una línea jurisprudencial en este sentido, en cualquier caso nos parece una posición sugerente para reducir la indeterminación.

---

<sup>19</sup> En ese caso concreto, la razonabilidad de los datos requeridos se analiza en los siguientes términos: "Es igualmente razonable el requerimiento de que de noticia, dado que es cliente del establecimiento, de otros posibles hechos imponderables, como banquetes de comuniones, bautizos, etc, que pudiera haber realizado con el sujeto investigado durante los períodos impositivos no prescritos. Igualmente los datos del número de personas asistentes al banquete y la distinción entre adultos y niños, circunstancias que constan en la factura que obra en autos y que convenía cotejar en orden a la realización de la inspección, y que en todo caso sirve para determinar el precio final, dado que los niños tienen un menú especial, más barato, así como el importe satisfecho por el banquete, la fecha de celebración y el tipo de servilleta (con trascendencia también en el precio).

Todos estos datos, tienen como decimos una conexión con el objeto de la investigación. Sin embargo existen en el requerimiento otros que no pueden calificarse de razonables, como es la exigencia de que en caso de no poseer el citado documento (factura), deberá comunicar el lugar y fecha de la celebración, y el importe de lo pagado, pues no cabe duda de que si el requerido niega la celebración del banquete en el local del sujeto inspeccionado, ninguna trascendencia tributaria ha de tener en relación a la inspección dónde haya celebrado el actor el banquete de boda ... Tampoco es razonable que se exijan a interesado datos acerca de la existencia de reportaje fotográfico o de video, pues no consta a la sala que dichos servicios se presten por la entidad inspeccionada, y por el contrario, es notorio que son ajenos normalmente a las relaciones con los restaurantes dónde suelen celebrarse dichos festejos".

nación del concepto jurídico de "trascendencia tributaria" que, unida a la progresiva restricción del ámbito de los derechos fundamentales frente a los que deben ceder los intereses que legitiman las postestades de la Inspección Tributaria, había conducido a una excesiva flexibilización de las exigencias que deben reunir los datos que la Administración tributaria puede exigir legítimamente.

De este modo, la trascendencia tributaria de los datos se convierte en cualidad jurídica, no extrajurídica o de simple conveniencia, que logra funcionalizar el objeto de la potestad de tal modo que se establece una interdependencia absoluta entre estos dos elementos de la misma.

### 5.3.2. La solidaridad como fundamento de los deberes de proporcionar información.

Establecido cuál es el fin inmediato y el objeto de la función de obtención de información, para poder analizar el desarrollo que a estas particulares actuaciones otorga el RGI, todavía debemos remontarnos a aquella fundamentación que el Tribunal Constitucional había otorgado a los deberes de información, situándola en el artículo 31.1 de la Constitución. Creemos necesario volver a ella porque, aún siendo común la fundamentación a todas las funciones de la Inspección de los Tributos -comprobación e investigación, y obtención de información-, lo cierto es que no se ha insistido todavía lo bastante en cual es el particular título jurídico en

virtud del cual cualquier "persona física o jurídica, pública o privada", en palabras del artículo 111 de la LGT, queda sujeto a un eventual despliegue frente a sí de estos poderes de actuación de la Administración Tributaria.(20)

No se trata de un puro ejercicio de abstracción conceptual sino que, en la actualidad, nos parece pilar de base para el examen del procedimiento que el Reglamento general de la Inspección ha diseñado como cauce

---

20 Ya en 1980 Soler Roch había advertido que los "distintos intereses que concurren en la aplicación del tributo deberán siempre ser contrastados entre sí, partiendo del apremio de los principios básicos de ordenación de aquél instituto (fundamentalmente los criterios de justicia distributiva, igualdad ante la ley e interdicción de la arbitrariedad), de modo que, ante un eventual conflicto deban siempre prevalecer éstos últimos. Por otra parte, debe tenerse en cuenta que determinados mecanismos jurídicos que, aparentemente, responden sólo a razones de técnica impositiva permiten, al mismo tiempo, una mayor igualdad de los ciudadanos (piénsese, por ejemplo, en lo que puede suponer la existencia de determinados controles, deberes de información y colaboración ... En relación con el tema que nos ocupa, esta pluralidad de intereses puede dar lugar a una serie de situaciones jurídicas de distinto contenido que van a surgir a cargo de los particulares frente al ente público o, en su caso, frente a la Administración gestora y que traen su causa del procedimiento de aplicación del tributo. El interés jurídico protegido resultará un criterio válido de distinción en la medida en que permitirá identificar el título en virtud del cual se exige al particular una determinada conducta (obligación contributiva, garantía de un crédito tributario presente o futuro, colaboración con la Administración financiera, indemnización por incumplimiento de una obligación, sanción por la violación de una norma tributaria, etc) y, por ello mismo, la naturaleza de cada una de las situaciones jurídicas subjetivas". "Notas sobre la configuración ..." Op. cit. pág. 11.

para el ejercicio de la función de información por captación que, recordemos es la que el artículo 140 de la LGT atribuye en exclusiva a la Inspección, en la que, por tanto, vamos a centrarnos abandonando ya las referencias comunes a los dos sistemas de obtención de información.

En efecto, si tratamos de analizar cual es la posición jurídico-subjetiva de los obligados tributarios frente a uno u otro tipo de actuaciones nos encontramos con una diferencia fundamental: ante el ejercicio de las potestades de comprobación e investigación el particular viene obligado por inmediata aplicación del artículo 35.2 de la LGT -"1.La obligación principal de todo sujeto pasivo ...2.Están igualmente obligados a llevar y conservar los libros de contabilidad, registros y demás documentos que en cada caso se establezca; 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- mientras que el deber de proporcionar información no puede configurarse como una de estas obligaciones accesorias o instrumentales respecto a la obligación tributaria material o principal, sino se trata de una obligación autónoma y externa a la relación jurídica tributaria a la que nadie queda sujeto, por tanto, como consecuencia de la realización del hecho imponible aunque, como ya hemos advertido antes, en algunos ocasiones se encuadran las obligaciones del sujeto pasivo derivadas del artículo 35.2 y las de proporcionar información bajo el genérico término de "deberes de colaboración", atribuyéndoles también la

calificación común de "formales".(21)

---

21 A este respecto, Rodríguez Bereijo (Introducción al Derecho Financiero, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid 1976), atribuye a los sustentadores de la teoría de la relación tributaria como relación de poder, el mérito de haber llamado la atención sobre dichos aspectos formales y de haber provocado la potenciación de su estudio. En esta concepción se destacaba, junto a una relación general de poder o sujeción (deber general de obediencia de los súbditos a la soberanía del Estado), la existencia de unas relaciones especiales de poder o sujeción. En estas relaciones especiales se colocaría al ciudadano en una situación de sujeción frente a unas potestades administrativas que, teniendo su fundamento y límites en la legislación, otorgarían a la Administración la facultad de actuar discrecionalmente dentro de su respectivo campo de actuación, con vistas a conseguir su correspondiente fin administrativo particular. Es en esta categoría de relaciones donde estos autores encuadraban los deberes formales. Entendían que el creciente proceso de ampliación de las potestades administrativas de control, y la exigencia de numerosas obligaciones formales, venían a corroborar la presencia de aquellas notas que definían la relación de poder. Y era justamente en estos aspectos administrativos de la aplicación del tributo, donde con mayor fuerza se presentaba la posición de supremacía del Estado respecto de los contribuyentes dentro de la relación tributaria.

En consecuencia, la multiplicidad de situaciones jurídicas de "colaboración", podían concretarse, por medio de ordenes tributarias en obligaciones de hacer, no hacer, o dejar hacer, que, con fundamento en el sometimiento al Poder tributario general, extenderían el deber cívico de obediencia en interés del fin administrativo encomendado a aquella especial relación de poder.

No se aludía pues a ningún interés propio del ciudadano en participar en las funciones de la Administración para la gestión de los tributos. Antes al contrario, con el ejercicio de sus potestades de sujeción, era la Administración la que podía emitir mandatos que vincularan a los particulares en la tarea de colaborar para la consecución de cada fin administrativo particular. En ningún momento se recurría a la superación del

---

pretendido dualismo intereses individuales-interés general, como conceptos antagónicos y ontológicamente diferentes, para tratar de fundamentar unos comportamientos de los ciudadanos que convergieran en su finalidad con el fin administrativo.

Como reacción a las anteriores teorías iba a surgir la construcción de la relación tributaria como relación jurídica obligacional, y entre sus sustentadores, ya Nawiasky y Hensel prestaron una temprana atención a estas parcelas "formales" del Derecho Tributario. El primero de ellos dirigió su atención también a destacar como, junto a la obligación de pago del tributo, a la que continúa colocando en el centro de la relación tributaria, existen unos círculos concéntricos de relaciones cuyos efectos parciales posibilitan la imposición. De entre estas relaciones concéntricas, Nawiasky identificó un grupo de ellas que, aún estando en la periferia, hacen posible el procedimiento de imposición. A estos vínculos los denominó deberes financieros, establecidos en interés del Poder financiero. Advertía que los sujetos pasivos de los deberes de colaboración tanto pueden ser los propios deudores tributarios, como terceras personas. "...deberán en consecuencia diferenciarse, las obligaciones financieras de los sujetos capacitados para el pago del tributo y, de otro lado, las obligaciones que correspondan a otros sujetos distintos, sin consideración a su capacidad para tributar" (Cuestiones fundamentales del Derecho Financiero, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1982, págs. 27-30 y 55).

Un paso más adelante en esta línea lo representa la obra de Hensel; en su intento de erradicar también del ámbito de los deberes financieros las ideas de supremacía administrativa y sujeción del particular, llevó a cabo la determinación y robustecimiento de la distinción entre Derecho tributario material y, como él lo denominó, Derecho tributario administrativo. Afirmaba así que "también es erróneo afirmar que en el sector del derecho tributario administrativo, la autoridad tributaria actúa en el propio interés fiscal, el propio interés fiscal no es otra cosa que la pretensión que el ordenamiento jurídico concede al Estado. También la actividad administrativa sirve a la realización del ordenamiento jurídico

En el fundamento de la Sentencia del Tribunal Constitucional de 26 de noviembre de 1984 que reproducíamos atrás se encuentra la clave del título jurídico que obliga a proporcionar información : " ...De ahí la imposición del deber jurídico de colaborar con la Administración en ese aspecto fundamental del bien público, deber que recae no sólo sobre los contribuyen-

---

objetivo. El resultado final de la actividad administrativa debe ser, no pro fisco y menos contra fiscum, sino pro lege. (Diritto Tributario, Ed. Giuffré, Milan, 1956, pág. 165, nota pp. 189). Uno de los puntos en que más completo resulta el análisis de Hensel es el referente a lo que él considera la cuestión fundamental del Derecho tributario administrativo: ¿a quién puede considerarse como obligado la autoridad tributaria? Nawiasky había advertido que los sujetos de sus deberes financieros pueden ser tanto los propios deudores de la prestación pecuniaria como los terceros; Hensel va a concretar más, estableciendo una triple esfera de obligados : en primer lugar, naturalmente, se encuentra el realizador del hecho imponible y deudor de la prestación pecuniaria. Este debe "cooperar a la satisfacción del crédito impositivo". Sobre este núcleo, se extiende un anillo de obligados que se presentan como "futuros interesados en un procedimiento tributario". Sobre los dos escalones anteriores se sitúa el más amplio de las terceras personas. Estas personas ajenas pueden resultar obligadas como consecuencia de poseer una especial experiencia, un conocimiento de determinados hechos, o suposición de autoridades o profesionales. Estas obligaciones no se fundan en el hecho de que sean o puedan resultar ser deudores de algún crédito impositivo, sino que se trata de prestaciones auxiliares a la Administración tributaria, a quien la ley permite requerir porque considera al ciudadano obligado a la cooperación en el desempeño de funciones públicas. (Vid. Diritto Tributario, Op. cit. págs. 161 y ss.) Esta nota de la cooperación es precisamente la determinante, tal y cómo vamos a ver de inmediato.



tes directamente afectados, sino que también puede extenderse ...a quienes puedan prestar una ayuda relevante en esta tarea de alcanzar la equidad fiscal".

Resulta absolutamente trascendente esta precisión porque, a diferencia de la conceptualización de estos deberes que podían ofrecer las ideologías liberales, en nuestro ordenamiento especifica Escribano (22) cómo "se ha configurado el deber de contribuir como una manifestación del principio de solidaridad que subyace en los valores fundamentales del ordenamiento constitucional, deber cuya realización resulta apremiante y que justifica la derivación de exigencias, incluso a titulares no directamente relacionados : un genérico deber de colaboración con la Administración". La incorporación de la solidaridad a la serie de valores fundamentales en nuestro ordenamiento constitucional se encuentra así en la base del establecimiento del sistema tributario en su conjunto pero la manifestación del mismo adquiere perfiles diversos dentro de la normativa tributaria: mientras el artículo 35 de la LGT canaliza la colaboración del sujeto pasivo ("contribuyente directamente afectado" en la terminología del Tribunal Constitucional) dentro de la relación jurídica tributaria surgida del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica , el artículo 111 de la LGT constituye una manifestación del valor solidaridad desprovisto de toda nota de patrimonialidad, el cual no se orienta directamente a la contribución en el sostenimiento de las gastos públicos,

---

<sup>22</sup> Escribano, F. La configuración jurídica del deber de contribuir..., Op. cit. pág. 327.

sino que constituye una expresión de la colaboración como coparticipación y responsabilidad de los ciudadanos en el desarrollo de las funciones de la Administración.<sup>(23)</sup>

De aquí se seguiría el carácter instrumental, que no secundario, de la función de obtención de información respecto a las funciones de comprobación e investigación<sup>(24)</sup>. Esta instrumentalidad debe tenerse muy presente en el análisis que a continuación vamos a realizar del desarrollo reglamentario de las actuaciones inspectoras de obtención de información puesto que, a nuestro juicio, es cierto que el conjunto de potestades de que disfruta la Inspección de los Tributos encuentra abrigo en el artículo 31.1, para cuyo efectivo cumplimiento han sido concebidas, pero ello no significa que pueda procederse a una asimilación sustancial, y mucho menos por vía reglamentaria, de las posiciones jurídico-subjetivas de los particulares frente al despliegue de las mismas.

---

<sup>23</sup> Entronca así con el mandato contenido en el artículo 9.2 de la Constitución: "Corresponde a los poderes públicos promover las condiciones para que la libertad y la igualdad del individuo y de los grupos en que se integra sean reales y efectivas; remover los obstáculos para facilitar la participación de todos los ciudadanos en la vida política, económica, cultural y social".

<sup>24</sup> El Tribunal Supremo afirma en sentencia de 20 de noviembre de 1989 que el "genérico deber de colaboración es un deber instrumental que posibilite una posterior eventual actividad de investigación e inspección tributaria", recogiendo la doctrina del Auto del Tribunal Constitucional 642/1986.

Varias son pues, las cuestiones que cabría plantearse respecto a los efectos jurídicos concretos que esta nota de instrumentalidad suponga. Insistimos previamente en que el único título con que cuenta la Inspección de los Tributos para imponer obligaciones de proporcionar información mediante requerimientos individualizados es el deber de coparticipación y corresponsabilidad en la gestión tributaria en que se manifiesta el genérico valor fundamental de la solidaridad. Cuáles son los efectos jurídicos que sobre la esfera de actuación del particular pueda desplegar esta manifestación de la solidaridad es lo que ahora nos proponemos examinar.

#### 5.4. Posibles relaciones de subsidiariedad entre la funciones de comprobación e investigación y la de obtención de información.

En primer lugar surge el interrogante de si esta instrumentalidad puede implicar un principio de subsidiariedad entre el ejercicio de las funciones de comprobación e investigación y la de obtención de información por captación. Desde diversas órdenes se han presentado posiciones favorables a esta interpretación; así, la Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de noviembre de 1989 se expresaba en su fundamento tercero en los siguientes términos : "el deber jurídico de colaborar con la Administración Tributaria para proporcionar a ésta toda clase de datos, informes o antecedentes con trascendencia tributaria ...incumbe en primer lugar al

contribuyente; entre la doctrina, el profesor Palao (25) situaba entre los presupuestos de la solicitud de información a terceros uno, "de importancia fundamental", consistente en que la información se hubiera requerido previamente al propio sujeto pasivo, y sólo se acuda al tercero cuando este requerimiento no de resultado. Sin embargo, tenía que reconocer este autor que nuestro Derecho positivo no establece expresamente esta prioridad (26), "pero ésta se deduce de la respectiva posición procedimental del sujeto pasivo y del tercero, que hace que aquél deba soportar en primer lugar los deberes conducentes al esclarecimiento de su propia situación tributaria". También Ruíz García entendía que este principio de subsidiariedad se deriva de la propia naturaleza de las cosas, tratando de fundamentar esta afirmación en el orden de enunciación de los deberes de colaboración en los artículos 110 y 111 de la LGT. (27)

A pesar de estas opiniones favorables a la aplicación de un criterio de subsidiariedad entre las distin-

---

<sup>25</sup> Palao Taboada, C. "La potestad de obtención de información ..." Op. cit. pág. 139.

<sup>26</sup> Y añadía Palao la diferencia con la Ordenanza Tributaria Alemana, cuyo párrafo 93, apartado 1 dispone que "solamente se requerirá información de personas distintas de los interesados cuando el esclarecimiento de los hechos por éstos no logre su fin o no permita esperar resultado alguno".

<sup>27</sup> Ruíz García. "El deber de colaboración de las entidades bancarias y crediticias en el ordenamiento español", Inédito, Zaragoza, 1986, citado por Palao Taboada "Potestad de obtención de información ...", Op. cit. pág. 139, nota pp. n 32.

tas funciones de la Inspección de los Tributos, lo cierto es que en la actualidad no se está reconociendo relevancia alguna a este pretendido criterio de subsidiariedad. Hay que tener presente que, de acuerdo con los pronunciamientos más arriba examinados, el concepto jurídico de "trascendencia tributaria" se halla totalmente desvinculado de la inserción o no de tales datos en concretos procedimientos ya incoados. Si se está afirmando una absoluta compatibilidad de objeto entre los dos sistemas de obtención de información, difícilmente puede admitirse la existencia de tales relaciones de subsidiariedad entre las funciones de comprobación y obtención de información, puesto que ello equivaldría a tener que reformular el objeto de las obligaciones de suministro.

Lo cierto es que, en el momento actual, la nota de instrumentalidad que presenta la función de obtención de información no puede proyectarse en la aplicación de un pretendido criterio de subsidiariedad, lo cual equivaldría a calificarla con una segunda nota -a la que ya hemos adelantado nuestros reparos- que aludiría a su carácter secundario. Entendemos que no puede admitirse un principio de subsidiariedad entre el ejercicio de las dos funciones, aunque sí consideramos plenamente válido el pilar en que se fundamentaban las anteriores concepciones: las diferencias entre la respectiva posición procedimental de sujetos pasivos y terceros.

Estas diferencias, que arrancan del distinto título jurídico con que la Inspección actúa en uno y otro caso sí que permiten afirmar la indiscutible aplicación del principio de proporcionalidad que debe imperar en la

formulación de los requerimientos de información. De tal forma que no será necesario que la información que se solicita se haya intentado obtener previamente del propio sujeto pasivo, con resultado infructuoso, pero sí que será exigible una rigurosa consideración de la serie de alternativas que se le presentan a la Inspección para obtener la información que necesita, realizando una responsable elección entre ellas aquellas menos gravosas para el particular que presenten un aceptable grado de eficacia. Lo que en ningún caso puede admitirse es que esta instrumentalidad no subsidiaria de las funciones de obtención de información se utilice por meras razones de comodidad administrativa, situando a los terceros en una situación jurídica más gravosa que la que aconseja el valor de solidaridad que se convierte en fundamento de su obligación.

#### 5.5. Condiciones de ejercicio de las actuaciones de obtención de información: análisis del desarrollo reglamentario.

Quizá sea el anterior el punto más sencillo de resolver en orden a determinar los efectos jurídicos que determina la diferente posición de sujetos pasivos y terceros ante el mandato del artículo 31.1 de la Constitución. Porque, si bien hemos afirmado que la evolución jurisprudencial en la aplicación del artículo 111 de la LGT ha ido eliminando las posibilidades de aplicación de un principio de subsidiariedad, ello no significa que los deberes de información hayan perdido su nota de instrumentalidad respecto a las funciones de comprobación e investigación. Y esa instrumentalidad no

se detiene en un mero engarzamiento lógico sino que diseña unas posiciones subjetivas distintas para los particulares en uno y otro caso que no siempre han sido entendidas por los redactores del RGI.

A este respecto nos parece fundamental recordar cómo el fundamento constitucional de las funciones de comprobación e investigación había sido empleado por el Tribunal Constitucional como elemento de medida/contraste en los procesos de valoración y ponderación entre el interés a hacer efectivo el mandato del artículo 31.1 y los diversos derechos fundamentales con que pudiera entrar en conflicto. Singularmente, y dada su trascendencia, habíamos observado la aplicación de la doctrina de la limitación recíproca de bienes y derechos en lo relativo al derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio; el mismo proceso jurídico subyace a lo largo de toda la regulación del cauce procedimental de las funciones de comprobación e investigación. Y no puede olvidarse que las facultades que habíamos examinado en sede de comprobación no son sino los medios de actuación legítima que el ordenamiento concedía a la Inspección de los Tributos para el desempeño de su función de comprobación e investigación. Pero nos parece fundamental advertir que los resultados de estos procesos de ponderación y valoración resultan de imposible traslado automático al ejercicio de la función de obtención de información por captación que lleva a cabo la Inspección de los Tributos, por la elemental y obvia razón de que ha variado uno de los elementos empleados en tal razonamiento: ahora el tercero únicamente viene obligado en función de la solidaridad que, como valor fundamental

en el ordenamiento constitucional, es apta para fundamentar obligaciones de hacer.

Este argumento imposibilita que pueda producirse una asimilación entre aquella facultad de requerir información propia que se ejercita en el seno de las actuaciones de comprobación y la de requerir información de terceros a pesar de que pueda existir entre ellos una coincidencia en su manifestación física.<sup>(28)</sup> Parece que

---

<sup>28</sup> En el mismo sentido de distinguir entre dos tipos de actuaciones con fenomenología similar pero con una naturaleza y función netamente distinta reseñaban Cyrille David y otros (Les grands arrêts de la jurisprudence ..., Op. cit. págs. 498-500) las resoluciones del Consejo de Estado de 13 de marzo de 1967 y de 9 de julio de 1982. De ambas resoluciones se deducía que tanto el derecho de obtener información como el de verificación de la contabilidad son dos instrumentos esenciales para las funciones de control de la Administración fiscal. En el ordenamiento francés ambos se ejercen, en principio, en los círculos de contribuyentes obligados a llevar una contabilidad comercial, o al menos, determinada documentación contable. Ambos permiten a la Administración entrar en conocimiento de la documentación conservada por el contribuyente y de los justificantes que conserva. Sin embargo, mientras que el ejercicio del "derecho de comunicación" no se encuentra rodeado de formalidades, la ejecución legítima de una verificación de contabilidad se encuentra subordinada a un estricto respeto por la Administración de las garantías establecidas por la ley o la jurisprudencia. La ausencia o la existencia de garantías en cada caso se explica por las modalidades diferentes de ejercicio de estos "derechos" (potestades diríamos nosotros) que, en sí mismas, encuentran su origen en el distinto objeto de estas dos técnicas de control. El derecho de comunicación es unilateral y se limita a una presentación pasiva de escrituras contables o a la copia de documentos: el derecho de verificación es contradictorio e implica un examen crítico, y por lo tanto activo, de la contabilidad (comprobación de la veracidad y exactitud de los documentos contables o de su valor probatorio ...)



las actuaciones de obtención de información debieran presentar dos notas que las distinguen en esencia de las que se desarrollan en el seno del procedimiento de comprobación: la actuación de la Inspección solamente se manifiesta en sentido activo en el momento de la formulación del requerimiento, relegándose después hasta una posición netamente pasiva en cuanto recipiendaria de la información solicitada (con la salvedad obvia de la reiteración de requerimientos en caso de desatención de los mismos y posterior incoación de los expedientes sancionadores correspondientes); por tanto, frente al carácter contradictorio, en el sentido otorgado capítulos atrás, que presentaban las actuaciones de comprobación, el desarrollo de las actuaciones de información presenta un perfil unilateral, en tanto que en el mismo no se produce confluencia de dos intereses o posiciones distintas y enfrentadas. Esta diferencia sustancial determina que, si bien en un hipotético caso en que las actuaciones de comprobación comenzaran por una solicitud de información propia pudiera apreciarse aquella similitud fenomenológica con un requerimiento de información de terceros, las condiciones de ejercicio de

---

Continuaban estos autores exponiendo cómo los criterios de distinción entre el derecho de comunicación y la verificación de contabilidad no resultan de ningún texto con rango de ley, sino que están en gran medida fijados por la jurisprudencia. Recuérdese que no se trata de situaciones coincidentes con nuestras funciones de comprobación y obtención de información, sin embargo consideramos que se trata de un ejemplo interesante en orden al razonamiento que aquí seguimos para distinguir el desarrollo de las actuaciones de ambos tipos.

ambas funciones son radicalmente distintas. En el caso de las actuaciones de comprobación la Inspección se encuentra sometida al conjunto de requisitos procedimentales que ya hemos examinado relativos a la iniciación y desarrollo del procedimiento, en tanto que las mismas en absoluto resultan de aplicación para los requerimientos individualizados de información, los cuales tiene un cauce procedimental propio.

Esta distinción tiene un significado profundo puesto que los requisitos procedimentales no se conciben jurídicamente como obstáculos a las actuaciones administrativas, sino que cumplen la esencial función de garantizar el ejercicio legítimo de las facultades de que disfruta aquella; el complejo núcleo de normas procedimentales aplicables a las actuaciones de comprobación se corresponde con la profunda incidencia que soporta la esfera individual del obligado a las mismas, mientras que las condiciones de ejercicio de la función de obtención de información debieran ser distintas porque distinto es el bien jurídico colectivo que fundamenta el retroceso de los derechos individuales.

Sin embargo, el esquema diseñado por el RGI resulta en cierto modo preocupante, y en algunos casos caótico, no sólo desde el respeto al principio de legalidad, sino que incluso suscita serias dudas la admisibilidad de una eventual norma con rango legislativo que tratara de otorgar cobertura a lo previsto por esta norma reglamentaria. Pero vamos a tratar de ofrecer una presentación organizada de la situación.

EL RGI parece comenzar correctamente, pues en su artículo 9 enumera a las actuaciones de obtención de información con trascendencia tributaria distinguiéndolas de las de comprobación e investigación, las de valoración y las de informe y asesoramiento. En el mismo Capítulo primero del Título Primero, que lleva por epígrafe genérico precisamente el de "actuaciones inspectoras", el artículo 12 se ocupa de estas particulares actuaciones. En este precepto se definen las mismas según los términos del artículo 111 de la LGT y, aunque omite toda referencia al artículo 140 de la misma, especifica el sentido de "obtención por captación" de las actuaciones cuya competencia tiene atribuida la Inspección de los Tributos (29).

Sin embargo, las perplejidades comienzan pronto. El apartado 2 del mismo artículo 12 establece: "Con independencia de lo dispuesto en el apartado anterior, cuando la Inspección de Tributos desarrolle actuaciones de comprobación e investigación deberá obtener cuantos datos o antecedentes obren en poder del obligado tributario y puedan ser, a juicio de aquélla, de especial relevancia tributaria para personas y Entidades, sin perjuicio de la especial comprobación en todo caso del cumplimiento de la obligación de proporcionar datos cuando venga exigida con carácter general".

---

<sup>29</sup> En este precepto se distinguen claramente de la imposición de obligaciones de suministrar información, pues especifica que "son actuaciones de obtención de información ... sin que existiera obligación con carácter general de haberlos facilitado a la Administración Tributaria mediante las correspondientes declaraciones".

Este párrafo 2 del artículo 12 cumple la interesante función de matizar el contenido y finalidad de las actuaciones de comprobación e investigación. El que durante las actuaciones de comprobación cerca de un sujeto pasivo se atiende a la verificación del cumplimiento por parte del mismo de sus obligaciones de suministrar datos en nada excede del carácter ordinario de las actuaciones de comprobación e investigación, las cuales según el art. 10 del RGI ya examinado "tendrán por objeto verificar el adecuado cumplimiento por los sujetos pasivos u obligados tributaros de sus obligaciones y deberes para con la Hacienda Pública". Sin embargo, adquiere un significado muy distinto la comprobación cuando en el seno de la misma se procede a desarrollar unas actuaciones "implícitas" de obtención de información. Parece que se está posibilitando un desarrollo simultáneo de ambas funciones lo cual no resulta tan sencillo de aceptar en principio puesto que en realidad se está produciendo una extensión de la finalidad propia de las actuaciones de comprobación e investigación por vía reglamentaria (30).

---

<sup>30</sup> En este sentido hacía notar Palao que, la recogida de datos con ocasión de inspecciones a terceros que tradicionalmente se ha practicado se convierte por el imperativo de este precepto en un poder-deber de dudosa legalidad, por cuanto hace posible iniciar actuaciones inspectoras con el único fin de recabar información cuando la finalidad consusutancial a esa actividad es comprobar la situación tributaria de la persona investigada. Palao Taboada, C. "La potestad de obtención de información ... Op.cit., pág.137.

Sin embargo, el redactor del RGi es muy consciente de lo que ha querido incluir en este inciso del artículo 12 pues, como se comprueba después, se ajusta perfectamente a su intención de equiparar las condiciones de ejercicio de las funciones de comprobación y de obtención de información. Esta equiparación es la que permite ese ejercicio simultáneo de ambas funciones frente a un mismo obligado tributario.

Pero el apartado 4 del mismo artículo 12 agrava más la situación en esta misma línea, firmemente asentada en la concepción reglamentaria. En este apartado no se trata ya de contemplar unas actuaciones de obtención de información que se incardinarían, por así decirlo, en un procedimiento de comprobación incoado frente a ese mismo obligado. Se trata ahora ya directamente de establecer las condiciones de ejercicio de esta función frente a un tercero: "Las actuaciones de obtención de información podrán desarrollarse cerca de la persona o Entidad en cuyo poder se hallen los datos correspondientes, o bien mediante requerimiento hecho para que tales datos o antecedentes sean remitidos o aportados a la Inspección".

En alguna ocasión (<sup>31</sup>) se ha entendido que con este precepto no se hace más que desarrollar el apartado d) del artículo 140 de la LGT. Sin embargo, esto es lo que nos resulta absolutamente inadmisibile. El artículo 111 está configurando una función genérica de obtención de

---

<sup>31</sup> Alonso Fernández, F. "Las actuaciones de obtención de información en el Reglamento General de Inspección de los Tributos", Gaceta Fiscal, nº 39, pág. 191.

información por parte de la Administración Tributaria que se desdobra en dos modalidades de actuación, la primera queda subsumida en la potestad reglamentaria de la Administración Tributaria, la segunda, la de requerir individualizadamente tales datos es la que se atribuye en exclusiva a la Inspección por el artículo 140 d). El artículo 12.4 supone una simple y llana extralimitación reglamentaria porque la obtención directa de la información no puede sino llevarse a cabo mediante la actuación de aquéllas facultades que fueron concebidas para la comprobación de la situación tributaria de los sujetos pasivos. No puede emplearse como justificación el argumento de que existe una identidad de sujeto activo, la Inspección de los Tributos, porque hasta la saciedad se ha repetido que no existe en nuestro ordenamiento una función inspectora sino diversas funciones de la Inspección, cada una de las cuales responde a unos elementos propios en su configuración jurídica.

Sin embargo, la insistencia del RGI es realmente considerable. Ante la redacción del artículo 12.4 cabría al menos preguntarse si resultaría de aplicación un criterio de subsidiariedad según el cual podría acudir a la obtención directa de tales datos cuando los requerimientos hubieran resultado infructuosos. Un desconcertante artículo 37 aclara esta cuestión; este precepto comienza por sorprender al lector del RGI porque se encarga de disciplinar el desarrollo de las actuaciones de obtención de información en el seno del capítulo VI del Título I, el cual se abre bajo la denominación "Facultades de la Inspección de los Tributos". Después de haber comenzado por distinguir una

categoría de actuaciones, expresión por tanto de una concreta función, considera a las mismas como una "facultad". La única respuesta posible a esta incongruencia se explicaría por la fijación reglamentaria en la idea de que sólo existe un procedimiento de actuación de la Inspección de los Tributos, el de comprobación e investigación, en el seno del cual se podría ejercitar de la facultad de requerir información del mismo modo que puede emplearse, por ejemplo, la facultad de entrada y reconocimiento de fincas.

Decíamos que el artículo 37 despeja las dudas en cuanto a la posible aplicación de un criterio de subsidiariedad en la obtención directa de la información, porque lo que establece es un régimen paralelo a aquél que habíamos analizado relativo a los modos de iniciación de las actuaciones de comprobación e investigación directa. En el número 4 de este precepto se establece: "las actuaciones de obtención de información podrán iniciarse inmediatamente o incluso sin previo requerimiento escrito, cuando lo justifique la índole de los datos a obtener y la Inspección se limite a examinar aquellos documentos, elementos o justificantes que han de estar a disposición de la Inspección". Se desecha cualquier criterio de subsidiariedad, quedando la determinación del modo de hacer efectiva la función de obtención de información a consideración discrecional del órgano competente <sup>(32)</sup>. Pero de una cuidadosa lectura

---

<sup>32</sup> Competencia que viene fijada en el apartado 3 del mismo artículo 37, y que se reside en "el Inspector Jefe del correspondiente Órgano o dependencia con funciones inspectoras". También añade este apartado

de este precepto se obtiene la conclusión de que no sólo la Inspección puede decidir discrecionalmente, atendien-

---

un inciso que viene a relajar los mínimos requisitos procedimentales, puesto que "éste podrá ejercer su competencia de acuerdo con lo dispuesto en el apartado segundo del artículo 41 de la Ley de Procedimiento Administrativo". El precepto al que se remite establece "en los casos en que los órganos administrativos ejerzan su competencia en forma verbal, y no se trata de resoluciones, la constancia escrita del acto, cuando sea necesaria, se efectuará y firmará por el órgano inferior que lo reciba oralmente, expresando en la comunicación del mismo la autoridad de que procede, mediante la fórmula "De orden de ...". Si se tratara de resoluciones, el titular de la competencia deberá autorizar con su firma una relación de las que haya dictado en forma verbal, con expresión de su contenido".

No obstante, no puede entenderse que con este precepto del RGI se está reconociendo, con carácter general, la posibilidad de que el Inspector Jefe ejerza su competencia en forma verbal, porque este artículo 41.2 al que directamente quiere remitirse el RGI, regula el modo de producción de los actos verbales cuya admisibilidad viene condicionada por el apartado 1 del este mismo artículo de la LPA, ya que en él se establece la regla general para la forma escrita de los actos administrativos siempre que "su naturaleza o circunstancia no exija o permita otra forma más adecuada de expresión y circunstancia".

A este precepto planteaba González Perez la objeción de que si bien es cierto que la naturaleza y circunstancias de determinados actos administrativos "exigen" una forma de expresión distinta de la escritura, no resulta ya tan admisible que el artículo 41.1. consienta la manifestación verbal de aquellos actos cuya naturaleza y circunstancias simplemente lo "permitan". "Esto supone una importante quiebra del principio general. Porque si puede prescindirse de esta forma de manifestación del acto cuando, simplemente, aquellas circunstancias "permitan" otra más adecuada, se está reconociendo un amplio margen discrecional para producir actos válidos no escritos". González Perez, J. Comentarios a la Ley de Procedimiento Administrativo .... Op. cit. pág. 335.



do a las circunstancias del caso <sup>(33)</sup>, si obtiene la información mediante requerimiento, tras el cual el obligado dispondría de un plazo de diez días para aportarla, o procede a su obtención directa, sino que, respecto a esta última parece que el artículo 37 quiere establecer tal paralelismo con las actuaciones de comprobación que se configura un doble modo de iniciación de estas actuaciones de obtención directa de información. Al igual que veíamos respecto a aquéllas de comprobación, la Inspección puede proceder a la notificación de la comunicación de inicio del procedimiento, o bien proceder a su personación directa. Es lo que se deduce de la norma que estamos examinando, puesto que este apartado 4 distingue: "las actuaciones de obtención de información podrán iniciarse inmediatamente o incluso sin previo requerimiento escrito cuando lo justifique la índole de los datos a obtener... En otro caso, se concederá a las personas o entidades requeridas un plazo

---

<sup>33</sup> Lo cual entroncaría con la problemática acerca de la motivación que resultaría exigible en la autorización otorgada por el Inspector Jefe, la cual no se prevé en absoluto en el artículo 37 mientras que el artículo 38, reservado para el procedimiento de obtención de información cerca de personas o Entidades dedicadas al tráfico bancario o crediticio, sí que establece, en su número 4, la exigencia de que el órgano actuante acompañe a la solicitud de la previa autorización, que en este caso corresponde otorgar al Delegado de Hacienda, "un informe ampliatorio que comprenda los motivos que justifiquen la actuación cerca de la persona o entidad bancaria o crediticia". Ya hemos repetido en diversas ocasiones que el RGi se muestra extremadamente parco a la hora de regular las exigencias de motivación; no obstante este silencio reglamentario, cabría mantener la necesidad de exposición de cuales son las circunstancias que aconsejan la obtención directa de la información.

no inferior a diez días para aportar la información solicitada o dar las facilidades necesarias para que sea obtenida directamente por ella".

Es decir, que la extralimitación reglamentaria no se detiene en la previsión de un procedimiento de obtención directa de información, sino que, incluso en este último caso se prevé una alternativa de modos de iniciación coincidente con la establecida para el comienzo del procedimiento de comprobación. Es precisamente esta identidad de condiciones de ejercicio que se quiere establecer la que explica el diseño reglamentario y, como no podía ser de otro modo, prevista la obtención directa de la información y autorizada su iniciación mediante personación directa sin previo requerimiento o comunicación, al RGI no le queda sino establecer la extensión de las facultades disponibles en las actuaciones de comprobación a las de obtención de información. Así, el inciso final del artículo 37.4 añade "en el curso de sus actuaciones de obtención de información la Inspección ostentará las facultades a que se refiere el artículo 36 de este Reglamento". Este último precepto se ocupa de la facultad de examen de la documentación del interesado, único medio posible para que pueda procederse a tal obtención directa, con lo que no deja de ser curioso que un artículo que configura la obtención de información como una facultad atribuya a la misma la posibilidad de ejercicio de otras facultades.

Pero las deficiencias no se detienen tampoco aquí, sino que la ilegalidad en la regulación de tales

facultades alcanza su punto más álgido en el artículo 39 del RGI. No obstante, hay que reconocer que tal ilegalidad era obligada por la propia estructura de funciones levantada por el RGI. Si se está reconociendo la posibilidad de personación directa como medio de inicio de las mismas, no queda otro remedio sino reconocer la facultad instrumental a este medio excepcional de iniciación, sin la cual no puede llevarse físicamente a efecto. Se trata de la facultad de entrada y reconocimiento; y el artículo 39 no defrauda las expectativas puesto que expresamente atribuye esta facultad a los órganos de la Inspección "...siempre que lo juzgue conveniente para el ejercicio de cualesquiera actuaciones...", cuando el artículo 141 de la LGT únicamente concedía esta facultad para el desarrollo de las funciones prevenidas en el artículo 109, que son exclusivamente las de comprobación e investigación. Creemos que no se trata de una cuestión de mera legalidad formal, sino que el artículo 141 de la LGT, que no se olvide se encuadra en el capítulo dedicado a la Inspección de los Tributos, no alude al precepto inmediatamente anterior porque es consciente de que la admisibilidad de tal facultad en nuestro ordenamiento constitucional se encuentra supeditada al resultado de un proceso de ponderación entre los derechos individuales y colectivos, que únicamente es válido para las funciones de comprobación e investigación, pero no para cualquier otra en la que varíen sus elementos.

### 5.6.Reconocimiento jurisprudencial de la distinción entre los procedimientos de la Inspección de los Tributos.

Habíamos examinado en el capítulo correspondiente la inserción de las actuaciones de comprobación e investigación en el procedimiento clásico de gestión o liquidación tributaria, en este punto existe una afirmación tajante: las funciones de comprobación se ejercen por parte de la Inspección de los Tributos como una de las fases de un procedimiento que va a culminar con la liquidación definitiva, la autonomía relativa de ambas fases dentro de este procedimiento de gestión-comprobación e investigación y liquidación - no supone la identificación de actos definitivos dentro de cada uno de los subprocedimientos en orden a su impugnabilidad.El desdoblamiento del procedimiento de gestión es puramente material, cronológico y orgánico, aunque indudablemente existe menor duplicidad en este último sentido tras la atribución legal a la Inspección de funciones liquidadoras.Sólo en este sentido debe entenderse la expresión "procedimiento de comprobación", y veremos como así se emplea en sentencias y resoluciones administrativas, como un subprocedimiento incardinado todavía en aquel clásico procedimiento de gestión a pesar de todas las modificaciones que en él se han producido.

Sin embargo, muy recientemente se han producido diversas resoluciones del TEAC que, a nuestro entender,

van poniendo de relieve que sí existe una complejidad sustancial en el seno de la gestión tributaria dentro de la cual es posible identificar el ejercicio, paralelo y en ocasiones entrelazado, de funciones esencialmente distintas aunque convergentes en el fin unitario no ya de conseguir el correcto cumplimiento de la obligación tributaria material, sino de alcanzar un grado de eficacia en la aplicación del sistema tributario que posibilite el logro de los objetivos constitucionalmente establecidos en el art. 31. Este proceso ha alcanzado un importante grado de consagración con la aparición de las resoluciones que pasamos a comentar y que demuestran las diferencias sustantivas entre los distintos tipos de actuaciones inspectoras, razones que nos han llevado a desechar la adopción de una terminología que pretenda agrupar bajo una misma rúbrica el desarrollo procedimental que el RGI otorga a las distintas funciones de la Inspección de los Tributos.

El 23 de septiembre de 1987 el Pleno del TEAC dictaba una resolución de especial trascendencia, a la cual ya hemos hecho referencia más arriba. Respecto al punto que ahora nos interesa esta resolución comienza a sentar la doctrina en la cual, el propio TEAC comienza reconociendo que debe circunscribirse a sus justos límites la "...tradicional doctrina administrativa y jurisprudencial que los actos de la Administración en que se acuerde la práctica de requerimientos dirigidos a la aportación por los contribuyentes de antecedentes relativos a sus situaciones fiscales, no contienen declaración alguna de deberes ni de obligaciones de carácter tributario, ni constituyen liquidación de

exacción de ningún género lo que determina la conclusión de que tales acuerdos no integran acto reclamable ni en la vía económico-administrativa ni ante la jurisdicción contencioso-administrativa..."<sup>(34)</sup>.

Y en esta delimitación se acude precisamente a la distinción conceptual entre los requerimientos de información propia y de terceros: "... ello no obstante, la referida doctrina se predica, y así lo ha hecho este Tribunal ..., de los requerimientos de aportación de información sobre su situación tributaria, realizados a los propios contribuyentes, pero no resulta de válida aplicación a aquellos otros requerimientos formulados a cualquier persona o entidad para que suministre informa-

---

<sup>34</sup> "... puesto que dichos requerimientos, como simple presupuesto de la decisión en que se concreta la función administrativa realizada por el órgano correspondiente, y que preparan la resolución, por una parte, son actos de trámite cuyas infracciones, al dictarlos, constituirían vicios de procedimiento que, de acuerdo con lo previsto en el art. 41, 2 del reglamento procedimental, no pueden hacerse valer autónomamente sino en el momento de impugnarla resolución que ponga fin al procedimiento, y, por otra parte, al igual que otras acciones y notificaciones o los puramente informativos, no resuelven el fondo de la cuestión, ni directa ni indirectamente, ya que no se han realizado expresamente para la producción de un acto de determinación de la base o de la deuda tributaria, no suponen la existencia formal de un acto administrativo que remate el procedimiento de gestión tributaria, ni impiden la continuación del procedimiento por sus trámites normales hasta llegar a la resolución susceptible de reclamación, y, además, no están comprendidos en ninguno de los supuestos contemplados en los repetidos artículos 165 de la Ley General Tributaria y 42 del Reglamento de Procedimiento y tampoco ha sido declarado expresamente impugnabile por disposición tributaria alguna".

ción con trascendencia tributaria, no de sí misma, sino de terceras personas relacionadas con ella, al amparo del art.111 de la Ley General Tributaria, ya que este tipo de requerimientos no se encuadra ni como un trámite más de un procedimiento destinado a la comprobación o investigación de la situación tributaria del sujeto pasivo requerido y que concluye, generalmente, en una liquidación que pone fin a dicho procedimiento y es susceptible de reclamación en esta vía, ni como una obligación accesoria de la principal de declarar y pagar la deuda tributaria, sino que constituye un acto administrativo con entidad propia, no adjetiva, que concreta e individualiza el deber general de suministrar información de terceros, define una obligación de hacer y el propio requerimiento se convierte en el acto declarativo de esta obligación de informar, que es una obligación principal y autónoma..."

En las líneas subrayadas se está señalando de modo inequívoco que el procedimiento de obtención de información es autónomo y principal; en el mismo sentido se pronunciaban las resoluciones del TEAC de 15 de noviembre de 1988, 25 de enero de 1989, 9 de febrero de 1989, y 11 de abril de 1989, las cuales asentaron una doctrina que no se discute actualmente.

Posteriormente, una Resolución del TEAC de 28 de febrero de 1990, retomaba la doctrina anterior para afirmar los diferentes efectos jurídicos que pueden derivarse de un mismo acto : el requerimiento de aportación de datos.Recordando el caracter esencialmente

relativo de los procedimientos administrativos <sup>(35)</sup>, tal requerimiento representa en sí mismo el supuesto de hecho al que el ordenamiento vincula directamente el efecto jurídico en función del cual se realiza el procedimiento de obtención de información, en cambio cuando se contempla un efecto diverso que no deriva únicamente de él pasa a calificarse como simple elemento

---

<sup>35</sup> Sandulli, Il procedimiento ..., Op.cit. págs.41 y ss, evidenció como el momento de individualización de cualquier procedimiento será la determinación del efecto jurídico en función del cual aquél se desarrolla, puesto que el procedimiento se caracteriza por ser una coordinación de actividad jurídica en función de la consecución de un resultado determinado.

"El concepto de supuesto de hecho es esencialmente relativo. Si el supuesto de hecho es aquel elemento o aquel conjunto de elementos al cual el ordenamiento jurídico atribuye un determinado efecto jurídico, se deduce inmediatamente que su existencia se halla en estrecha relación con el efecto específico que se considere. Ello significa que bien puede darse el caso en que un determinado elemento o conjunto de elementos, los cuales representan en sí mismos el supuesto de hecho cuando se consideran una determinada consecuencia jurídica que se deriva directamente de ellos, cuando se atiende a un efecto jurídico distinto - el cual, aún reconociendo su importancia, no se deriva única o directamente de ellos- pasen a ser simples elementos constitutivos o meros presupuestos del supuesto de hecho del que tal efecto deriva.

Como se ha advertido, el elemento individualizador de cada procedimiento es su efecto jurídico, y por tanto el supuesto de hecho del que éste se deriva; resulta bien claro, en estrecha dependencia de la relatividad de esta última noción, el carácter relativo del procedimiento. Ello quiere decir - precisión que es indispensable tener siempre presente- que, cada vez que se emprenda el examen de un determinado procedimiento, es imprescindible evidenciar el específico supuesto de hecho que se considere".



constitutivo o incluso como mero presupuesto del supuesto de hecho del que tal efecto deriva; es lo que ocurre cuando se consideran los efectos de los requerimientos de información en los procedimientos de los sujetos a quienes refiere la información y que terminan con una liquidación.<sup>(36)</sup>

---

En la Resolución citada, después de reproducir en su considerando segundo la doctrina anterior respecto a los requerimientos de información de terceras personas, expone la distinción que comentamos en los siguientes términos:

Considerando tercero: "Que, ahora bien, tal doctrina sustentada por este Tribunal Económico-Administrativo Central lo ha sido con relación a reclamaciones interpuestas por las entidades a quienes los requerimientos iban dirigidos por encontrarse en su poder la información solicitada, pero no procede su extensión a aquellos supuestos en que la reclamación económico-administrativa se promueve por la persona a quien se refiere la información solicitada a un tercero, pues para ella el requerimiento impugnado se configura como un acto de trámite incardinado en un procedimiento destinado a la comprobación e investigación de su situación tributaria, que culminará en una posible liquidación que será el acto que, poniendo fin a tal procedimiento de gestión, sea susceptible de reclamación en esta vía y, por ello, las actuaciones de comprobación de datos relativos a las operaciones bancarias, aunque sometidas a un procedimiento garante de los derechos del administrado, no se asimilan al supuesto contemplado en la resolución de este Tribunal central de 23 de septiembre de 1987 toda vez que, en este caso, el acto reclamado no declara una obligación autónoma y principal del hacer a cargo del reclamante, sino que, por el contrario, forma parte del procedimiento de comprobación e investigación de elementos integrantes del hecho imponible que, una vez contrastados dentro de la actuación singularmente desarrollada cerca del sujeto pasivo, debidamente documentada dará lugar en su caso a la correspon-

No hay duda de que la complejidad de la gestión tributaria se admite en la actualidad de plano, configurándose diversos procedimientos específicos de los que sólo uno es aquél tradicionalmente llamado "procedimiento de gestión tributaria" que culmina con la liquidación y que se desarrollaba según el clásico esquema de cuatro fases. El procedimiento de obtención de información dispone por tanto de una regulación y unos efectos propios aunque una y otros puedan entrelazarse con el desarrollo de actuaciones de comprobación e investigación de un sujeto pasivo; ello no es óbice, como pone de relieve esta Resolución, para deslindar los efectos de ambos tipos de actuaciones, por consiguiente, y como ya hemos comentado en páginas anteriores, entendemos que también debería procederse legalmente al deslinde de las facultades de que dispone la Inspección en uno y otro tipo de actuaciones, superando el confusionismo que ha instaurado en este punto el RGI.<sup>(37)</sup> Por tanto, no nos

---

diente liquidación de la que sí se derivarán derechos u obligaciones para el contribuyente y que será susceptible de impugnación en esta vía como acto con que termina la gestión, impugnación en la que podrán alegarse las posibles infracciones cometidas en la tramitación que afecten a su validez, conforme a lo dispuesto en el art. 41 del Reglamento de procedimiento".

<sup>37</sup> En esta incipiente tarea de reconocimiento de los diversos procedimientos a través de los que discurre la gestión tributaria, se encuentra una Resolución del TEAC de 26 de febrero de 1985 que plantea por primera vez determinados aspectos del procedimiento especial de gestión que consiste en la solicitud de contestación a una consulta, sea o no vinculante. En efecto, en los

parece acertado hablar de "procedimiento de la Inspección de los Tributos", sino que resulta más apropiada la referencia a "procedimientos de la Inspección" o "procedimiento en la Inspección de los Tributos".

---

comentarios a esta Resolución que en su día se publicaron (Comentarios a la Resolución del TEAC de 26 de febrero de 1985 publicados en Carta Tributaria nº 26 ref.0596) se destacaba como el considerando tercero atisbaba la cuestión de la existencia de un específico procedimiento de consulta "pero no la lleva a su final ni sabe entender el artículo 101 de la Ley General Tributaria, cuando admite que la "gestión de los tributos" (que no el procedimiento general de gestión consistente en el de liquidación tributaria) puede iniciarse por declaración o iniciativa del sujeto pasivo, aunque reduzca el campo de las consultas - como hace el artículo 107- a los sujetos pasivos".

El Considerando tercero en cuestión se hallaba redactado en los siguientes términos:

"Que lo referente a las consultas sobre el régimen o clasificación tributaria que pueden corresponder a los que las formulan a la Administración, se halla regulado en el artículo 107 de la Ley General Tributaria, según la redacción dada al mismo por el Decreto-Ley 13/1975, de 17 de noviembre, artículo encuadrado en la Sección 1ª "Iniciación y trámites", del Capítulo III, de dicha Ley "El procedimiento de gestión tributaria", de donde se deduce que la clase de consultas en cuestión, con independencia de que el mencionado procedimiento de gestión tributario culmine o no con una liquidación tributaria, o en su caso, un acto de reconocimiento de exención, hay que entender inician el mismo, dando lugar a una respuesta de la Administración ya subsumida en el procedimiento de gestión tributaria iniciado por la consulta de los interesados y en consecuencia respuesta que constituye materia económico-administrativa, según el artículo 2º a) del Reglamento Procedimental vigente de 20 de agosto de 1981, que comprende como tal la gestión de los tributos".

PARTE III : PROCEDIMIENTOS DE IMPOSICION DE SANCIONES  
DERIVADAS DE LAS ACTUACIONES INSPECTORAS

CAPITULO 6: LA ARTICULACION ENTRE LOS PROCEDIMIENTOS DE INSPECCION Y LOS DE IMPOSICION DE SANCIONES TRIBUTARIAS.

6.1. Distinción cualitativa entre ambos tipos de procedimientos. La aplicación de los principios propios del ordenamiento penal al Derecho administrativo sancionador.

La estructura conceptual que venimos desarrollando hasta el momento se basa en un pilar fundamental reiterado en diversas ocasiones: que las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación no constituyen la fase instructoria de ningún procedimiento de naturaleza sancionadora, sino que se articulan como fase previa a la emanación de la liquidación definitiva. Sobre esta premisa se alza el conjunto de consecuencias que ha extraído la jurisprudencia constitucional, y que aceptamos en esencia, respecto a una pretendida aplicación en este ámbito de los derechos fundamentales garantizados en el artículo 24 de la Constitución.

Dado que la delimitación de nuestro objeto de estudio se detiene en el análisis de las tres funciones hasta el momento examinadas, no pretendemos ahora introducirnos en el área del derecho tributario sancionador, materia cuya amplitud y complejidad justificaría la elaboración de múltiples estudios monográficos; sin embargo, como corolario de nuestro trabajo consideramos ineludible detenernos, siquiera brevemente, a examinar cuál es la articulación entre los procedimientos inspectores de comprobación e investigación, y de obtención de información, y los expedientes de naturaleza puramente sancionadora cuya eventual incoación se derive de aquellas actuaciones de la Inspección de los Tributos. De

poco vale una depuración conceptual entre los procedimientos de diversa naturaleza, si aquellas garantías que se quieren circunscribir a sus justos términos pueden verse fácilmente sorteadas por una defectuosa articulación estructural entre ambos tipos de procedimientos de tributarios.

Por ello consideramos obligada la inclusión del presente capítulo, que no pretende desarrollar una teoría completa respecto a la naturaleza y caracteres de los procedimientos sancionadores, en el que simplemente tratamos de cerrar el círculo de la tesis sustentada hasta el momento delimitando cuáles debieran ser los efectos y la trascendencia de los resultados de las actuaciones inspectoras en orden a la imposición de sanciones tributarias. Es necesario tener presente que muchos de los pronunciamientos jurisprudenciales reseñados en los capítulos anteriores se formulan desechando argumentaciones de los recurrentes que partían de una previa doctrina jurisprudencial del propio Tribunal Constitucional que es la que ahora, y respecto a los procedimientos de la Inspección de los Tributos, se considera de imposible aplicación. Nos referimos a las trascendentales sentencias que aparecen ya en los primeros años de funcionamiento del Tribunal Constitucional en las que, recogiendo los esfuerzos doctrinales y la elaboración del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, se afirma la homogeneidad ontológica entre los ilícitos penales y administrativos.<sup>(1)</sup>

---

<sup>1</sup> Acerca de esta identidad sustancial del fenómeno sancionador pueden consultarse, entre otros, Perez Royo, F. "Derecho Tributario sancionador: sobre la naturaleza

Como advirtiera la generalidad de la doctrina estudiosa de estas materias, en el Derecho represivo moderno se asiste a un doble fenómeno paralelo: de un lado, se observa una tendencia a la "despenalización" de acuerdo con el principio de mínima intervención; de otro, desde el momento en que se acepta la identidad sustancial de ilícitos penales y administrativos, se va produciendo una progresiva introducción de garantías y

---

de sus instituciones y principios para su aplicación", Jornadas sobre infracciones tributarias: aspectos administrativos y penales, Centro de Publicaciones del Ministerio de Justicia, Madrid, 1988, págs. 13 a 17; Perez Royo, F. Los delitos y las infracciones en materia tributaria, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1986, págs. 263 y 268; como estudio en el cual se recogen los diversos criterios doctrinales de distinción entre el la naturaleza del injusto administrativo y el penal, y en el cual puede se recoge una extensa bibliografía, vid. Garberí Llobregat, La aplicación de los derechos y garantías constitucionales a la potestad y al procedimiento administrativo sancionador, Ed. Trivium, Madrid 1989, págs. 60 a 69.

Dada la amplísima coincidencia doctrinal en torno a este punto, damos por aceptadas las conclusiones mayoritarias. Como puso de relieve el Tribunal Europeo de Derechos Humanos en la sentencia de 21 de febrero de 1984 (caso Öztürk) la cuestión clave estriba en que, cualquier legislación nacional, calificando como administrativa una conducta penal, podría proceder a una elusión de las garantías materiales y procesales que porclaman los artículos 5 y 6 del Convenio de Derechos Humanos; para evitar en lo posible dicha práctica se abren dos posibilidades teóricas: la distinción entre ambos tipos de ilícitos ( y de sus sanciones respectivas), o la aplicación de dichas garantías también en el ámbito administrativo sancionador. Dada la imposibilidad de hallar una nítida distinción conceptual, partimos del proceso de extensión de dichas garantías a los procedimientos administrativos sancionadores iniciado por nuestro Tribunal Constitucional en 1981.



principios tradicionalmente relegados al ámbito del Derecho penal.

En nuestro ordenamiento ha sido el Tribunal Constitucional quien ha avanzado su doctrina respecto a la situación recogida en las regulaciones positivas, introduciendo en su sentencia de 8 de junio de 1981 una afirmación de tremendo impacto advertida de inmediato (2): "ha de recordarse que los principios inspiradores del orden penal son de aplicación, con ciertos matices, al derecho administrativo sancionador, dado que ambos son manifestaciones del ordenamiento punitivo del Estado...hasta el punto de que un mismo bien jurídico puede ser protegido por técnicas administrativas o penales ....las consideraciones expuestas en relación al ordenamiento punitivo, y la interpretación finalista de la Norma Fundamental, nos lleva a la idea de que los principios esenciales reflejados en el artículo 24 de la Constitución, en materia de procedimiento han de ser aplicables a la actividad sancionadora de la Administración, en la medida necesaria para preservar los valores esenciales que se encuentran en la base del precepto, y la seguridad jurídica que garantiza el artículo 9 de la Constitución.No se trata por tanto, de una aplicación literal, dadas las diferencias apuntadas, sino con el

---

<sup>2</sup> Vid. entre otros, García de Enterría, E. "La incidencia de la Constitución sobre la potestad sancionadora de la Administración: dos importantes sentencias del Tribunal Constitucional", Civitas Revista Española de Derecho Administrativo, nº 29, 1982; más concretamente, en el ámbito financiero y tributario, Martín Queralt, J. Jurisprudencia Financiera y Tributaria del Tribunal Constitucional, Ed. Civitas, Madrid, 1983, págs. 61 a 81.

alcance que requiere la finalidad que justifica la previsión constitucional".

Esta misma doctrina se recalcaría posteriormente en la sentencia de 7 de octubre de 1983 y se incorpora ya a todos los posteriores pronunciamientos jurisprudenciales, en todos los órdenes, sobre esta materia.<sup>(3)</sup>.

Esta doctrina es precisamente la que se aduce por las partes recurrentes en muchos de los recursos que dieron lugar a las sentencias del Tribunal Constitucional examinadas en los capítulos 3 y 4, y es la que dicho órgano rechaza. Si se recuerda con atención el contenido

---

<sup>3</sup> Garberí Llobregat extrae de los pronunciamientos jurisprudenciales tres tipos de razones justificativas de esta aplicación de los principios penales a la potestad administrativa sancionadora:

a) razones de índole estructural, en tanto que con el ejercicio de las facultades de sanción también se actúa el ius puniendi del Estado y, siendo común su fundamento también deben ser comunes los métodos y circunstancias con que han de aplicarse las sanciones, tanto administrativas como penales, "so pena de llegar a una situación de discriminación contraria al Estado de Derecho en que nos desenvolvemos";

b) razones de índole garantista, en tanto que de la aplicación de estos principios, además, depende la preservación de los valores esenciales que se encuentran en la base del artículo 25.1 y la seguridad jurídica que garantiza el artículo 9;

c) razones de índole coyuntural, también la traslación de los principios penales se justifica en que la potestad de que hablamos a sido sometida en el texto constitucional a los valores superiores del Ordenamiento jurídico, traducidos en los principios de libertad y Estado de Derecho, de lo que es buena prueba el que los constituyentes tendieron a equiparar en lo posible ambas ramas del Derecho, penal y administrativa sancionadora. Garberí Llobregat. J. La aplicación de los derechos y garantías..., Op. cit. págs. 74-75.

de aquellas sentencias, la línea seguida se aparta de una posible vía de interpretación que podría sugerir la serie de afirmaciones contenidas en esta sentencia de 8 de junio de 1981 y concordantes, esto es la posibilidad de que se ahondara en la aplicación de esa fórmula ambigua de "aplicación no literal sino con ciertos matices". Decíamos que se aparta el Tribunal Constitucional de esta posible vía de interpretación porque ello supondría la extensión de dichas garantías a la actividad administrativa previa a la incoación de los expedientes sancionadores (4), y el Alto Tribunal ataja de raíz esta posibilidad partiendo de que aquí ya no concurre identidad ontológica alguna con el resto de las manifestaciones de la potestad represiva del Estado. Partiendo de esta diversidad sustancial se formula toda la doctrina analizada en los capítulos anteriores, la cual, prácticamente en su totalidad, reviste un sentido negativo, limitándose el Tribunal a rechazar reiterada-

---

<sup>4</sup> En sentido favorable a esta posibilidad se pronunciaba Suay Rincón el cual sentía la necesidad de extender las garantías a la fase previa del procedimiento administrativo sancionador (la actividad inspectora de la Administración). Y denunciaba que "...aunque se llevaran a cabo todas las reformas que aquí se han auspiciado, tampoco estarían resueltos todos los problemas: y ello, porque el procedimiento administrativo sancionador, por regla general, no arranca ex nihilo, sino que acostumbra a ser continuación de otras actuaciones administrativas previas... Junto a la mejora del procedimiento en la línea que se ha propuesto, es así preciso trasladar las garantías a esas actuaciones, muy especialmente a la actividad inspectora de la Administración Pública, verdadera antesala del procedimiento sancionador y que culmina con la extensión de un acta que puede condicionar su suerte entera". ("La discutible vigencia de los principios..." Op. cit. pág. 178..

mente la aplicación de la serie de derechos y garantías recogidos en el artículo 24.

Si bien ya hemos manifestado que nos parece correcta la posición del Tribunal Constitucional, en tanto que de otro modo se instauraría un serio confusio- nismo conceptual, quizá lo que se echa en falta es una mayor dosis de formulaciones positivas que afronten la articulación entre los procedimientos inspectores y sancionadores de tal modo que resulte efectiva la aplicación a este último del conjunto de garantías propias del ordenamiento represivo. Con este objetivo vamos a tratar de esclarecer en la páginas siguientes cuál es la situación actual, de tal modo que puedan quedar en evidencia las eventuales deficiencias estruc- turales que supongan una quiebra de los principios del Estado de Derecho, deficiencias que pueden surgir en el silencio intermedio entre las dos corrientes de doctrina constitucional examinadas: los principios del ordena- miento penal son de aplicación a la actividad sanciona- dora de la Administración, pero la actividad de la Inspección de los Tributos no es actividad sancionadora.

6.2. Desarrollo de los procedimientos sancionadores derivados de las actuaciones inspectoras: la discutible observancia del sistema de garantías del artículo 24 de la Constitución.

A este respecto, conviene comenzar con una adver-

tencia que realizaba Perez Royo (5) en el sentido de que, "efectivamente, la aplicación de las sanciones tributarias ha sido considerada durante mucho tiempo como un elemento auxiliar de la Inspección tributaria, circunstancia que se reflejaba en su propia incardinación en el ordenamiento, así como en la persistencia de técnicas que asimilaban su aplicación a la de medidas de compulsión".

Tan profunda es esta imbricación entre las funciones puramente inspectoras y la actividad represiva de la Administración tributaria que, como vamos a tener ocasión de examinar, la regulación actual ha propiciado el desarrollo simultáneo en determinados supuestos de ambos tipos de procedimientos, de naturaleza cualitativamente distinta, situación que obliga a cuestionar seriamente la admisibilidad de la doctrina del Tribunal Constitucional acerca de la no aplicabilidad del sistema de garantías previsto en el artículo 24 de la CE.

#### 6.2.1. Procedimiento para sancionar las infracciones simples.

##### 6.2.1.1. Imposición de sanciones pecuniarias consistentes en multas fijas.

Así, en un repaso muy somero acerca de la estructuración de los procedimientos para la imposición de sanciones resulta que, en el artículo 47. 3 del RGI, se prevé la funcionalidad de las diligencias para hacer

---

<sup>5</sup> Perez Royo, F. "Derecho tributario sancionador..." Op. cit. pág. 16.

constar las acciones u omisiones constitutivas de infracciones simples, a efectos de su sanción por los Organos competentes, con lo que se permite la incoación del correspondiente expediente administrativo. En consecuencia, cuando la sanción aplicable a este tipo de infracciones consista en multa pecuniaria fija será acordada por aquellos órganos a quienes el artículo 81.1 c) de la LGT y el artículo 2.c) del Real Decreto 2631/1985, de 18 de diciembre de 1985, sobre procedimiento para sancionar las infracciones tributarias, otorgan competencia (6). La regulación del procedimiento a seguir en tales casos se contiene en el artículo 59 del RGI, precepto al cual se remite el propio RD 2631/1985, y del cual se pueden obtener diversas conclusiones.

En primer lugar, de la dicción literal del artículo 59.3 se infiere que el redactor del RGI es consciente de la distinción cualitativa entre el

---

<sup>6</sup> Según estos preceptos las sanciones tributarias consistentes en multa pecuniaria fija serán acordadas e impuestas por los Directores generales del Ministerio de Economía y Hacienda en la esfera central, y los Delegados o Administradores del mismo Ministerio en la esfera territorial. Tratándose de tributos u otras obligaciones tributarias cuya gestión corresponda a departamentos ministeriales o entes estatales distintos del Ministerio de Economía y Hacienda, serán competentes para la imposición de estas sanciones, los titulares de sus respectivos órganos centrales o territoriales de Administración. Finalmente, tanto el apartado 3 del artículo 81 de la Ley, como el artículo 3º, apartado 1, del citado Real Decreto, matizan que: "los órganos competentes de las Haciendas Territoriales para la imposición de las sanciones tributarias serán los que ejerzan funciones análogas" a los mencionados anteriormente, cerrando así el círculo de los órganos competentes para la imposición de multas pecuniarias fijas.

procedimiento de comprobación e investigación, o bien de obtención de información, en el seno del cual pueden haberse observado esas conductas eventualmente constitutivas de infracciones simples, y el expediente sancionador que en tal caso ha de incoarse. Ello se advierte de los diferentes términos empleados en el apartado 1,-- "las diligencias que extienda la Inspección de los Tributos para hacer constar hechos o circunstancias, conocidos en el curso del procedimiento inspector y relativos al obligado tributario en las mismas, actuaciones inspectoras, se incorporarán al respectivo expediente de inmediato"--, y en el apartado 3 del mismo precepto --"las diligencias que extienda la Inspección de los Tributos para permitir la incoación del correspondiente procedimiento o expediente al margen del propio procedimiento inspector se entregarán por el actuario, equipo o unidad de inspección en el plazo de cinco días, adoptando el Inspector Jefe las medidas precisas para que se incoen los expedientes que procedan o se de traslado de las diligencias por el conducto adecuado a las Administraciones u órganos competentes".

Parece pues que esta independencia de procedimientos permite la aplicación teórica de la doctrina constitucional; el procedimiento de comprobación o de obtención de información --téngase presente que tanto en uno como en otro puede apreciarse la comisión de infracciones simples-- se desarrollaría al margen de cualquier posible traslación del complejo de garantías del artículo 24 dada su naturaleza no sancionatoria, mientras que este segundo expediente que se incoa al margen "del propio procedimiento inspector" debería

resultar escrupulosamente respetuoso con dicha traslación de los principios propios del ordenamiento penal, consecuencia de la identidad sustancial entre ambas manifestaciones del ius puniendi.

La dualidad de órganos instructores/ decisores quedaría cubierta con la asunción por parte del Inspector Jefe (artículo 59.3 y 4 del RGI) de la fase de instrucción al término de la cual se elevará el expediente al órgano competente para imponer la sanción.<sup>(7)</sup> Sobre este primer punto cabe recordar las críticas formuladas <sup>(8)</sup> frente a la doctrina contenida en la Sentencia del Tribunal Constitucional de 15 de febrero de 1990 en la cual se declaraba, sin hacer la necesaria distinción cualitativa entre los procedimientos adminis-

---

<sup>7</sup> El procedimiento queda sumariamente delineado en el artículo 11 de la Orden Ministerial de 26 de mayo de 1986, en los siguientes términos: "2.No obstante, cuando una diligencia recoja acciones u omisiones que puedan ser constitutivas de infracciones simples, si se hubiese extendido en presencia y con la firma del interesado, entregándosele un ejemplar, en la misma diligencia se le comunicará que, entendiéndose incoado el correspondiente expediente sancionador, dispone de un plazo de quince días después del tercero siguiente a la fecha de aquélla para formular alegaciones ante la Dependencia inspectora. Estas diligencias se entregarán por el Equipo o Unidad de inspección en el plazo de tres días, acompañadas siempre del informe a que se refiere la letra b) del apartado primero del artículo 48 del RGI.

En otro caso, se deberá comunicar al interesado la incoación del oportuno expediente para que, siempre previa puesta de manifiesto del mismo, formule las alegaciones que estime convenientes en el plazo de quince días ante la Dependencia inspectora".

<sup>8</sup> Suay Rincón, J. "La discutible vigencia de ...."Op. cit. pág. 169.



trativos, que "sin perjuicio de la interdicción de toda arbitrariedad y de la posterior revisión judicial de la sanción, la estricta imparcialidad e independencia de los órganos del poder judicial no es, por esencia, predicable en la misma medida de un órgano administrativo".

Efectuando un rápido recorrido por los diversos derechos instrumentales al derecho de defensa recogido en el artículo 24 de la Constitución, se pueden extraer las siguientes conclusiones, las cuales advertiremos ya que van a resultar de general aplicación a los diversos tipos de procedimientos de imposición de sanciones que nos restan por examinar. En primer término, parece que en la jurisprudencia constitucional el derecho a la asistencia letrada se encauza en el Derecho sancionador sólo a la esfera del proceso penal por delito (STC 74/1985, de 18 de junio); se aboga así por la no necesaria observancia de este derecho en el ámbito del Derecho administrativo sancionador, habiéndose decantado el Tribunal Constitucional por esta postura al especificar, respecto a los procedimientos sancionadores de índole disciplinaria, que la no presencia personal de letrado en los mismos no infringe el artículo 24.2 de la Constitución (STC 192/1987, de 2 de diciembre) (9).

---

<sup>9</sup> Cfr. Garberí Llobregat, J. La aplicación de los derechos ...Op. cit, pág. 194. Como una referencia de Derecho comparado incluye este autor el dato de que en el ordenamiento alemán no sólo se contempla la participación necesaria de un abogado en la fase de impugnación jurisdiccional de la sanción, sino que también se prevé su intervención en el propio procedimiento administrativo. Del mismo modo, el DL portugués 433/1982, determina que "el acusado de la práctica de una con-

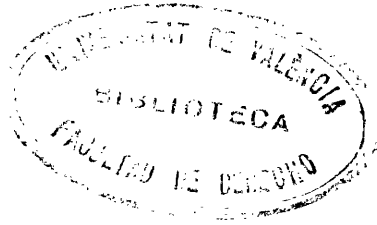
Dejando pues a un lado las cuestiones relativas a la asistencia letrada, el primero de los derechos instrumentales respecto del derecho de defensa que, según un orden lógico, resulta actuable en el procedimiento sancionador es el derecho a ser informado de la acusación formulada por la autoridad pública. Con relación al mismo sí se cuenta con una afirmación expresa del Tribunal Constitucional, Sentencia 31/1986, de 20 de febrero), que ofrece poco margen de duda: "el derecho a ser informado de la acusación, como principio establecido en el artículo 24 de la Constitución, no es exclusivo del orden penal, sino que tiene su vigencia frente a todas las instancias públicas represivas".<sup>(10)</sup>

---

traordenación tiene el derecho de hacerse acompañar por un abogado, escogido en cualquier fase del procedimiento. Las autoridades nombrarán defensor de oficio siempre que la inactividad del acusado o la gravedad de la infracción y de la sanción lo justifiquen".

<sup>10</sup> El contendio garantizador de este derecho lo sitúa Garberí Llobregat (La aplicación de los derechos... Op. cit. pág. 196., extrayéndolo de la jurisprudencia del TC y del TEDH, en los siguientes puntos:

- a) La información al administrado/sujeto pasivo de un procedimiento sancionador ha de realizarse tan pronto como se haya determinado el hecho infractor, de forma que al mismo tiempo se le otorgue tiempo suficiente para que, si así lo desea, presente las alegaciones conducentes a su descargo.
- b) La ilustración ha de realizarse en una lengua que comprenda el presunto infractor; en otro caso, nace el inexcusable derecho de ser asistido por un intérprete cuyos emolumentos serán sufragados por el Estado.
- c) Por último, el objeto de la información ha de



Realmente al artículo 59 del RGi y el 11 de la OM de 26 de mayo de 1986 exigen unos considerables esfuerzos interpretativos para entender cubierta con su redacción la observancia de este derecho fundamental; parece que hay que entender que la alusión al carácter y calificación de la acusación formulada debe venir contenida en ese ejemplar de la diligencia que se entrega al sujeto pasivo, siempre que se hubiera extendido en su presencia, o bien en la comunicación por medio de la cual se le notifica la incoación del expediente sancionador en otro caso. De cualquier modo, sorprende la precariedad y el sentido ahorrativo de unas normas a las cuales se está remitiendo un Decreto que se autotitula de "procedimiento para la imposición de sanciones".<sup>(11)</sup>

---

ser la acusación, término comprensivo no únicamente de la sanción que pueda en su caso imponerse, sino, también del hecho punible cuya comisión se atribuye al administrado, para lo cual las autoridades habrán de transmitirle, al menos, una breve relación circunstanciada y su respectiva calificación legal.

<sup>11</sup> En este sentido cabe destacar las observaciones formuladas por Lacasa Salas y Del Paso Bengoa en el sentido de denunciar la precariedad de tal regulación en este primer punto del procedimiento, como es la "necesidad de confección por parte de la Administración acusadora ( y su comunicación al interesado) de un documento de imputación, pliego de cargos en la terminología de la LPA , que no es otra cosa que una actuación formal encaminada a que la Administración fije y declare de modo estricto y categórico su posición acusadora frente a los autores de infracciones sancionables.. siendo un trámite esencial e ineludible".

De lo cual deducen dichos autores dos consecuencias: la primera de ellas que "por tanto, cualquier

La operatividad del principio de audiencia parece en principio respetada puesto que, cualquiera que sea el modo de incoación del procedimiento, el artículo 59.4 del RGI y el 11.2. de la OM de 26 de mayo de 1986 conceden un plazo de quince días para formular alegaciones ante la Dependencia Inspectora. Sin embargo, también es posible encontrar ciertas deficiencias en esta regulación; téngase en cuenta que este trámite de alegaciones se está concediendo en la fase inmediatamente posterior a la comunicación de la incoación del expediente sancionador. Líneas arriba llegábamos a la conclusión de que, con un esfuerzo de interpretación, puede entenderse que en tal comunicación, o bien en la diligencia que se reciba en mano, se contendrá el equivalente al pliego de cargos, después del cual parece que debiera comenzar la instrucción del expediente. Si ésto es así nos encontramos con que el período de alegaciones se configura como contestación al pliego de

---

pronunciamiento sancionador de la Administración que se base en hechos ajenos a los relatados en los cargos iniciales o complementarios definidores de las cuestiones a que se ciñe el expediente, determinará que el mismo adolezca de los vicios previstos en el artículo 48.2 de la LPA"; la segunda que "comoquiera que el conjunto de las actuaciones inspectoras dentro de las cuales se han detectado las presuntas infracciones pueden resueltar hechos, conductas y circunstancias que condicionen, maten, desvirtúen o incluso contradigan los que fundamentan la incoación del expediente sancionador, no parece admisible que en ningún caso, y por tanto cualquiera que sea la forma de inicio del expediente sancionador, pueda privarse lícitamente al enjuiciado del trámite de puesta de manifiesto del expediente completo del que acaso pudieran desprenderse motivos idóneos en que fundamentar su defensa". Vid. Procedimiento de la Inspección... Op. cit. págs. 319-320.

cargos, puesto que la instrucción del expediente no ha hecho sino comenzar.

La doctrina ha reclamado en diversas ocasiones <sup>(12)</sup> la imposibilidad de defender que la contestación al pliego de cargos suple el trámite de audiencia y vista al expediente en el procedimiento sancionador, puesto que ambos trámites tienen una funcionalidad distinta. "El trámite de audiencia y vista debe tener lugar en los instantes finales del procedimiento, una vez completada la instrucción; recopilado, por tanto, todo el material que va a servir de base para la decisión de la Administración. En vez de un simple escrito como acontece con el Pliego de cargos, el particular va a tener a su disposición aquí la totalidad de los documentos que integran el expediente, pudiendo realizar algo tan esencial como es conocer y hasta emitir su opinión sobre los resultados arrojados por las pruebas practicadas, cosa que resulta imposible al contestar el Pliego de Cargos, bien porque tales pruebas no se han practicado todavía, bien porque nada se le muestra al particular cuando se le traslada el Pliego"<sup>(13)</sup>.

Hemos considerado oportuno incorporar al texto la anterior cita de Suay Rincón porque, a nuestro entender, precisamente es a partir de aquí dónde se empiezan a manifestar las graves desviaciones que sufre el proce-

---

<sup>12</sup> Vid. por todos. García de Enterría, E. y Fernández Rodríguez, T. R. Curso de Derecho ... Op. cit. Vol. II. pág. 174.

<sup>13</sup> Suay Rincón, J. "La discutible vigencia..." Op. cit. pags. 176 y 177.

dimiento de imposición de sanciones tributarias derivadas de actuaciones de la Inspección de los Tributos. Es cierto que en el artículo 9 del RD 2631/1985, de procedimiento para la imposición de sanciones tributarias, se prevé la articulación de un trámite de audiencia de los interesados, el cual tendrá lugar antes de dictarse el acuerdo correspondiente y para cuya efectividad se prevé que el expediente se ponga de manifiesto a los interesados durante quince días; sin embargo, en el mismo precepto (párrafo 3) encontramos una nueva remisión al RGI que provoca una curiosa laguna procedimental: "en la imposición de multas fijas o proporcionales consecuencia de actuaciones de la Inspección de los Tributos, se dará audiencia a los interesados de acuerdo con lo dispuesto en el Reglamento General de la Inspección de los Tributos para la tramitación de las actas y diligencias". En el capítulo 5 examinamos los distintos trámites de alegaciones subsiguientes a la extensión de las actas y, dado que éste no se prevé, en principio, tras las actas firmadas en conformidad, el siguiente inciso de este artículo 9.3 se cuida de establecer la apertura de un trámite de audiencia especial si se iniciara un expediente sancionador consecuencia de la misma.

Sin embargo, el RD 2631/1985 parece partir de la creencia de que las infracciones simples pueden documentarse indistintamente en actas y diligencias, cuando precisamente una de las funcionalidades propias de este último tipo de documentos es la de recoger los supuestos apreciados y que puedan ser constitutivos de este tipo de infracciones; con lo que entendemos que se desvanece

la posibilidad de que las infracciones simples se documenten en cualquier tipo de actas (14). De este modo resulta que, según el RD regulador del procedimiento para la imposición de sanciones tributarias, el trámite de audiencia en estos casos debe articularse según lo dispuesto en el RGI para la tramitación de las diligencias; y en este último texto reglamentario, los únicos preceptos que se ocupan de la tramitación de las diligencias son los que venimos examinando -en particular el artículo 59 y el artículo 11 de la OM de 26 de mayo de 1986-, en los que no se prevé ningún trámite de audiencia al término de la instrucción más que en el caso excepcional previsto en el número 3 del último de los preceptos mencionados.

Creemos que es en este último punto dónde se encuentra implícita la clave del problema, puesto que pone de manifiesto una concepción muy particularizada respecto a la estructura del procedimiento sancionador de muy dudoso respeto con la doctrina de traslación del sistema de garantías penales a este tipo de procedimientos sancionadores, razón que creemos nos disculpa de la reproducción de un texto un poco extenso.

En particular dice este número del artículo 11 de la OM de 26 de mayo de 1986: "Dentro de los quince días siguientes al término del plazo para formular alegacio-

---

<sup>14</sup> En el mismo sentido Magraner Moreno, F. J. "Sanciones tributarias: clases, órgano competente y procedimiento para imponerlas", en Comentarios a la Ley General Tributaria y Líneas para su reforma (Homenaje a Fernando Saínz de Bujanda), Vol. II, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991, pág. 1196.

nes, el Inspector Jefe acordará el sobreseimiento del expediente sancionador o bien redactará la propuesta de resolución y elevará el expediente al Organó competente para imponer la sanción, consistente en multa fija, quién resolverá dictando el correspondiente acto administrativo.

No obstante, cuando el Inspector Jefe no tenga por ciertos los hechos alegados por los interesados o considere que podría ser procedente formular propuesta de resolución, teniendo en cuenta hechos o pruebas que no figuren ya en el expediente, acordará la apertura de un período de prueba por un plazo no superior a treinta días ni inferior a diez, a fin de que puedan practicarse cuantas juzgue pertinentes, incluso a través de actuaciones inspectoras, poniendo de nuevo de manifiesto el expediente a los interesados para alegaciones en un plazo de quince días y formulando finalmente la propuesta de resolución dentro de los quince días siguientes".

De estas últimas líneas se infiere que el expediente ya debía haber sido puesto de manifiesto a los interesados con anterioridad al término del primer plazo de alegaciones, pues ahora se habla de trasladarlo "de nuevo". Pero, con una segunda lectura más atenta es posible advertir cual es la filosofía que subyace no sólo en éste, sino en prácticamente todos, los procedimientos para la imposición de sanciones tributarias y en virtud de la cual se comprende por qué estas normas reglamentarias consideran cubiertas las exigencias del principio de audiencia con esta fase de alegaciones que se articula, en primer término, inmediatamente después de la incoación del expediente sancionador y, en un



eventual segundo momento, tras esta segunda fase de "prueba".

En la redacción de este precepto destaca un rasgo fundamental: que quién ha de tener por ciertos los hechos constitutivos de infracción es el Inspector Jefe que, no se olvide, a diferencia de lo que ocurre con las actuaciones de liquidación no es la autoridad decisora sino la instructora. Leyendo a sensu contrario el precepto transcrito resulta que el órgano instructor puede tener por ciertos los hechos sin necesidad de la apertura de este período de prueba. ¿Cómo es posible entonces que el Inspector Jefe tenga por ciertos los hechos constitutivos de tales infracciones simples?, parece que la única explicación posible es que tal certeza debe venir fundamentada en el valor probatorio que a tales diligencias atribuye el artículo 62.2. del RGI. Y a partir de aquí se evidencian serias dudas de inconstitucionalidad.

Hay que reconocer, sin embargo, que en esta línea sí cobra sentido aquel "prematureo" período de alegaciones que se abre automáticamente tras la comunicación del inicio del expediente sancionador, puesto que la instrucción en este caso vendría a condensarse en las actuaciones mediante las cuales se ha tenido conocimiento de tales hechos y que han determinado la extensión de esta diligencia de particular funcionalidad. Se salvaría así la objeción que planteaba Suay Rincón en el sentido de que la contestación al pliego de cargos no resulta cauce suficiente para que el sujeto pasivo pueda emitir su opinión sobre los resultados arrojados por las

pruebas practicadas -cosa que este autor, recordamos, reputaba imposible "porque tales pruebas no se han practicado todavía"-, porque lo que ocurriría en este supuesto es que tales "pruebas" ya se habrían practicado, estando completo el expediente y no siendo necesario tampoco, puesto que en ningún caso se prevé, un ulterior trámite de audiencia anterior a la emisión del acuerdo de imposición de la sanción.

Decíamos que a partir de aquí empiezan a surgir grandes sombras de inconstitucionalidad, las cuales podemos considerar desde dos perspectivas aunque advertimos que en realidad se trata de enfoques distintos sobre un mismo problema.

En primer lugar, desde la perspectiva del derecho fundamental a la presunción de inocencia, quizá parezca ocioso insistir todavía en una constante doctrina constitucional según la cual : "el derecho a la presunción de inocencia no puede entenderse reducido al estricto campo de conductas presuntamente delictivas, sino que debe entenderse también que preside la adopción de cualquier resolución, tanto administrativa como jurisdiccional, que se base en la condición o conducta de las personas y de cuya apreciación se derive un resultado sancionatorio o limitativo de sus derechos" (15).

Si en una línea han de condesarse las exigencias

---

<sup>15</sup> SSTC 36/1985, de 8 de marzo y 37/1985, de 8 de marzo, 13/1982, de 1 de abril. En idéntico sentido SSTC de 26 de mayo de 1983 y 26 de julio de 1985.

del contenido de la presunción de inocencia (16), podría ser ésta la que alude a la necesidad de prueba para sancionar válidamente. Y a lo largo de toda el presente trabajo venimos refiriendo la necesidad de restringir el concepto de actividad probatoria a aquella que se realiza de acuerdo con las garantías procesales derivadas del artículo 24 de la Constitución, de dónde resulta que para que una actividad probatoria pueda ser calificada como tal, y por tanto para que de la misma pueda derivarse la consecuencia fundamental de ser apta para fundamentar una resolución limitativa de derechos, es necesario que la misma se encuentre presidida por los principios de contradicción e inmediación.

Volviendo al denso contenido del precepto más arriba reproducido vemos que, en el hipotético caso de que el instructor no tenga por ciertos los hechos, se abrirá ese período de prueba que parece reputarse como excepcional. Y en este punto nos parece fundamental la advertencia realizada por Garberí Llobregat en el sentido de que la "inmediación del instructor no tiene decisiva relevancia ya que no va a ser ese funcionario

---

16 Teniendo en cuenta que se encuentra ya asentada la atribución que a este derecho fundamental hace el Tribunal Constitucional de las siguientes exigencias: a) toda condena debe ir precedida siempre de una actividad probatoria, impidiendo la condena sin pruebas, b) las pruebas tenidas en cuenta para fundar la decisión de condena han de merecer tal concepto jurídico, y ser constitucionalmente legítimas, y c) la carga de la actividad probatoria pesa sobre los acusadores, no existiendo nunca carga del acusado sobre la prueba de su inocencia o no participación en los hechos. (Vid. por todas, la más reciente sentencia en materia tributaria de 26 de abril de 1990.)

el competente para imponer la sanción, sino que ésta corresponde a otro órgano ante el cual no se realiza acreditación alguna -al menos no se prevé tal extremo legalmente- limitándose su rol a recibir la propuesta de resolución formulada por el instructor" (17).

Y respecto a la operatividad de tal actividad para desvirtuar la presunción de inocencia, no queremos dejar de reseñar una doctrina constitucional que tal vez resulte también ociosa por conocida pero que parece ser sistemáticamente olvidada por los redactores de las normas reglamentarias de naturaleza tributaria. Precisamente habíamos aludido capítulos atrás a la analogía sustancial que presentaban las actas de la Inspección de los Tributos con otros supuestos, como las actas de la Inspección de Trabajo o los atestados policiales; referida a éstos últimos se publica la Sentencia del Tribunal Constitucional de 4 de octubre de 1985 que,

---

17 Garberí Llobregat, J. La aplicación de los derechos... Op. cit. pág. 203. En el mismo texto alude previamente a la imposibilidad de calificar como probatoria la actividad del instructor (aunque así lo prevea el artículo 136 LPA), toda vez que falta, aparte de las necesarias notas de contradicción e intermediación, la imparcialidad e independencia imprescindibles para efectuar su correcta valoración. Insiste además en que "aunque la STS Sala 3ª 20 de marzo de 1962 declare que en el sistema jurídico es consecutivo a la función del instructor el deber de presidir y practicar las pruebas, constituyendo su ausencia un grave defecto formal insubsanable, la intermediación a que se refiere la misma no es la adecuada puesto que el principio alude, por supuesto a la intermediación de la autoridad decisora, no de la instructora. En el mismo error incurre el artículo 40 del RRDFAE al establecer que "la intervención del instructor en todas y cada una de las pruebas es esencial y no puede ser suplida por la del secretario..." (Vid. pág. 120 y nota pp.30).

dada la repetida homogeneidad de los procedimientos de naturaleza represiva, debiera ser tenida muy en consideración en la regulación de los procedimientos para la imposición de sanciones tributarias. Según esta sentencia: "...las diligencias anteriores, encaminadas a la averiguación de delito y a la identificación de los delincuentes no constituyen pruebas de cargo; sólo se convierten en prueba al practicarse o reproducirse en el juicio oral, y únicamente a lo alegado y probado en él queda vinculado el Tribunal penal. Por ello, el atestado policial, aunque elemento importante tanto en la fase sumarial como en la articulación e interpretación lógica de las pruebas practicadas en el juicio oral, no puede, en modo alguno, sustituir a éstas. El artículo 297 de la LECRIM confiere al atestado el valor de denuncia y, si bien en él se establece que las declaraciones de los funcionarios de la policía judicial relativas a hechos de conocimiento propio tendrán el valor de declaraciones testificales, esta afirmación ha de situarse en su debido contexto: el de fase de averiguación o instrucción sumarial. Sólo puede hablarse de prueba cuando tal actuación testifical se reitera y reproduce en el juicio oral, de modo que puede realizarse la oportuna confrontación de la otra parte".

Si ya son serias las deficiencias que cabe advertir en la articulación de la fase de prueba ante el Inspector-Jefe instructor (18), dado que no es éste el órgano

---

<sup>18</sup> Hay que destacar, no obstante que autores como Lacasa Salas y Del Paso Bengoa entienden que "del texto transcrito resulta incuestionable- y de ahí lo verdaderamente importante por la claridad de la letra que a a

ante el cual los hechos antijurídicos deben resultar o no probados, la situación todavía se agrava más si consideramos los eventuales supuestos en que el Inspector no reputa necesaria la apertura de este período de prueba puesto que sí tiene "por ciertos los hechos".

Observando ahora el problema desde la segunda de las perspectivas anunciadas no podemos sino concluir que esa certeza sobre los hechos, apta para fundamentar la imposición de una sanción, procede de actuaciones anteriores. Y observando el procedimiento con un sentido retrospectivo nos encontramos con que, en tal caso, el órgano instructor estará formulando la propuesta de resolución dentro del plazo de quince días siguientes al término del plazo para presentar alegaciones, también de quince días, que se abrirá abierto después de la iniciación del expediente sancionador y en cual se habrá ofrecido al sujeto pasivo la oportunidad para manifestar lo que considere pertinente. Si recordamos que la presunción de inocencia exige una mínima actividad

---

partir de este momento despeja cualquier duda en cuanto al fondo- que el legislador manifiesta su voluntad absolutamente correcta de ordenar al instructor que acuerde el sobreseimiento de la causa, siempre que de los hechos relatados por el interesado en sus alegaciones resulte la no sancionabilidad de su conducta, obligándole a abrir período de prueba a favor del enjuiciado, y ello como condición habilitante de cualquier procedimiento sancionador ulterior, "cuando no tenga por ciertos los hechos por él alegados". En otras palabras, nadie puede ser sancionado (siempre y cuando de sus manifestaciones se desprenda lógicamente la no sancionabilidad de su conducta), sin que se le haya otorgado la posibilidad real de probar aquéllas durante el transcurso de una fase procedimental habilitada (general o especialmente) al efecto". (Procedimiento de la Inspección...Op. cit. pág. 321).

probatoria de cargo de parte de la Administración acusadora, no resulta ya sólo que ésta no se realiza ante el órgano decisor, sino que el órgano instructor tendrá por ciertos los hechos a partir de la única aseveración por parte de la Administración contenida en una diligencia, la cual tiene su antecedente en otro procedimiento de naturaleza no sancionadora. En una palabra, que se está atribuyendo el carácter de auténtica prueba al resultado de las actuaciones de comprobación e investigación, o de obtención de información. Conclusión con la que no podemos estar de acuerdo, no por petición de principio, sino porque con ella se está reduciendo al absurdo toda la doctrina constitucional referida a la actividad de inspección tributaria, incluida la más reciente y llamativa relativa al valor probatorio de las actas, al tiempo que de ella resulta una articulación del procedimiento para la imposición de sanciones tributarias que presenta deficiencias estructurales en orden a las exigencias del sistema de garantías que debe revestir la actividad represiva de la Administración.

#### 6.2.1.2. Procedimiento para la imposición de sanciones no pecuniarias por infracciones simples.

Los apartados segundo, tercero y cuarto del artículo 80 recogen, en la redacción dada al mismo por ley 10/1985, una serie de sanciones cuya semejanza radica en el hecho de carecer todas ellas de naturaleza pecuniaria. Del análisis de los preceptos de la Ley General Tributaria y de las normas reglamentarias que

disciplinan la aplicación de las mismas puede destacarse el carácter accesorio de las mismas (19), en tanto que van siempre unidas a otro tipo de sanciones, las multas pecuniarias, estando condicionada su apreciación y graduación a la cuantía que alcancen aquéllas. Se señala también que el fundamento de la imposición de este tipo de sanciones va dirigido a castigar el fraude cometido por determinados contribuyentes que, bien por ostentar funciones públicas, bien por gozar de privilegios subjetivos, se estima que puede ser socialmente más grave. En este sentido, no se distigue entre infracciones simples y graves, pudiendo las sanciones no pecuniarias ser aplicadas tanto a unas como a otras.

Dados los distintos bienes jurídicos que pueden quedar afectados con la imposición de tales sanciones, el artículo 81.2 de la LGT se cuida de establecer la necesidad de que la imposición de tales sanciones se "realice mediante expediente distinto e independiente del instruido para regularizar la situación tributaria del sujeto infractor e imponer las multas correspondientes".

Aunque no queda excesivamente claro, parece que hay que interpretar esta independencia de procedimientos en el sentido de que, al margen de las concretas actuaciones de comprobación e investigación, subsistirá un expediente incoado al efecto de la imposición de la multa pecuniaria correspondiente, y aún contaremos con otro expediente al margen dedicado a la posible imposi-

---

19 Vid. Magraner Moreno, F.J. "Sanciones tributarias..." Op. cit. pág. 1204 y ss.



ción de la sanción no pecuniaria. Entendemos que ello es así por el juego de los artículos 81 de la LGT y 59 y 74 del RGI. En este último precepto se contiene una regulación muy sumaria del procedimiento a seguir, que posteriormente es desarrollado por el artículo 16 de la OM de 26 de mayo de 1986.

Buscando los aspectos concretos de tal regulación que a nuestros efectos interesan destaca, en primer término, que la aparente garantía que puede suponer esta independencia entre los procedimientos de inspección y de imposición de sanciones comienza a desvanecerse a medida que se desmenuza el contenido de tales preceptos.

Esta muy loable intención resulta bastante poco operativa puesto que, en la distribución de competencias que realiza el propio artículo 81 de la LGT, destaca un punto demasiado discutible: en el apartado d) de dicha norma se atribuye la competencia para imponer las sanciones que consistan en multa pecuniaria porcentual o pérdida del derecho a gozar de situaciones, beneficios, o incentivos fiscales que no requieran para su disfrute declaración o reconocimiento previos, a "los órganos que deban dictar los actos administrativos por los que se practiquen las liquidaciones provisionales o definitivas de los tributos". Aunque sobre la imposición de multas pecuniarias porcentuales hemos de volver llegado el momento de examinar el procedimiento para sancionar las infracciones graves, las consideraciones que sobre este punto cabe realizar resultarán igualmente de aplicación a aquéllos supuestos.

No debe interpretarse este artículo 81 d) sin olvidar otra controvertida norma introducida por la misma ley de reforma parcial de la LGT de 1985, ya examinada y que, recordamos, venía a zanjar los problemas de legalidad que presentaba la asunción de funciones liquidadoras por parte de la Inspección. Decimos que es necesario tener presente de modo conjunto ambos preceptos porque, si bien el Tribunal Constitucional ha declarado conforme a Derecho la acumulación de funciones comprobadoras/liquidadoras en los órganos inspectores, la norma que ahora examinamos viene a cerrar un círculo de atribución de competencias que pone en seria duda la posibilidad de mantener unas consideraciones que habían sido formuladas con una visión fragmentaria. Es cierto que no cabe exigir una proyección del artículo 24 que suponga la necesaria separación orgánica entre comprobador/liquidador, siendo suficiente para asegurar la imparcialidad administrativa, como declara el Tribunal Constitucional, que en un procedimiento de naturaleza no sancionatoria se articule una separación meramente personal. Sin embargo, no puede desconocerse el salto cualitativo que supone situarse en la esfera del Derecho sancionador, dónde debieran resultar robustecidos los mecanismos para asegurar la imparcialidad del órgano decisor, puesto que, como ya hemos adelantado en el capítulo 4, no cabe reducir la operatividad del artículo 24 de la Constitución al derecho a un juez ordinario

predeterminado por la ley (20). La situación resultante es que los órganos de Inspección son competentes para comprobar, liquidar, y además imponer las sanciones derivadas de tal comprobación.

Si la justificación aducida para no reputar ilegítima la acumulación de funciones comprobadoras /liquidadoras se basaba en la separación personal del funcionariado, veámos ahora cómo se articula la separación personal entre funcionario instructor/decisor dentro de la misma Inspección.

El artículo 74 del RGI dispone en su apartado 2 que, si la Inspección fuese competente para imponer la sanción (en virtud del artículo 81 d) de la LGT), "adoptará el acuerdo que proceda el Inspector-Jefe respectivo". Si en el supuesto de imposición de sanciones

---

<sup>20</sup> Respecto a cuya repetida inaplicación a los procedimientos administrativos -inaplicación que se deriva de la expresa referencia que el texto constitucional realiza a uno de los componentes de la Jurisdicción ("juez"), denominación que el ordenamiento jurídico ha reservado para dicho poder del Estado- cabe oponer las propuestas alternativas presentadas por la doctrina en el sentido de que "esa meridiana claridad de la inaplicación no puede ni debe conducir a la dejación completa de tal derecho, en lo que a garantía para el recto funcionamiento del sistema sancionatorio, tanto penal como administrativo, supone. Si tomamos el término "jurisdicción" en una de sus acepciones vulgares, es decir, como conjunto de atribuciones de una autoridad, la exposición puede reconducirse a otra denominación, utilizada tanto en el campo jurisdiccional cuanto en el administrativo, como es la de "competencia", con lo cual vendría transformado en aquel derecho que impediría ser sancionado, sino por la autoridad administrativa cuya competencia sancionadora venga predeterminada por la ley". (Garberí Llobregat, J. La aplicación de los derechos ... Op. cit. pág. 179. En el mismo sentido, Suay Rincón, J. "La discutible vigencia..." Op. cit. pág. 170.)

consistentes en sanciones pecuniarias fijas el Inspector Jefe era el órgano instructor, ahora es el órgano decisor, con lo que se produce la consolidación en el mismo de las competencias liquidadoras y sancionadoras. La trascendencia de esta consolidación de competencias se encontrará en directa relación con la estructuración que quepa deducir entre los respectivos procedimientos de liquidación e imposición de sanciones, siendo éste uno de los puntos que vamos a examinar puesto que va a resultar absolutamente decisiva la articulación entre la actividad probatoria necesaria para sancionar válidamente y los resultados de las actuaciones de comprobación e investigación.

Pero no es el anterior el único aspecto a considerar puesto que, ya que se considera suficientemente garantizada la imparcialidad administrativa con la separación personal entre instructor/decisor, debemos analizar cómo se estructura tal dualidad.

Comenzando por esta segunda cuestión, el artículo 74 contiene una sucinta mención a que serán los actuarios que aprecien una eventual posibilidad de imposición de este tipo de sanciones quienes "propondrán la iniciación del expediente mediante moción dirigida al Inspector Jefe", siendo éste último cómo ya sabemos la autoridad decisor. El artículo 16 de la OM de 26 de mayo de 1986 contiene una regulación más detallada de este procedimiento en su apartado 4, aunque de la misma ciertamente parece difícil obtener un diseño claro de la distinción entre las fases de instrucción y resolución. De su redacción se pueden entresacar las siguientes

fases: la Unidad administrativa elevará al Inspector-Jefe la moción para que se inicie el expediente; será éste último quien acuerde tal incoación para, posteriormente y dada su condición de autoridad decisora, devolver los antecedentes a la Unidad administrativa para que ésta "notifique al interesado dicha incoación; le advierta de que puede alegar cuanto convenga a su derecho, previa puesta de manifiesto del expediente si lo desea, durante el plazo de quince días; reciba en su caso las alegaciones que se formulen y de nuevo se eleve el expediente completo para adoptar el acuerdo o resolución que proceda". Es decir, parece deducirse que, tras el acuerdo de incoación del expediente por parte del funcionario que debe resolver, algo similar a las fases de instrucción queda encomendado a los mismos actuarios que solicitaron tal incoación. Decimos algo similar porque, tal como se encuentra redactado este precepto, se obtiene la impresión de que a la Unidad Administrativa se devuelve el expediente con una especie de "mandato" para que se complete la instrucción del mismo. Punto en el cual podemos dar por reproducidas todas las consideraciones que formulábamos en el apartado anterior respecto a la necesidad de especificación de los términos de la acusación y a las objeciones que cabría oponer a tan prematuro trámite de alegaciones.

Sin embargo, volvemos a encontrar explicación a este particular modo de entender cumplido el principio de audiencia con la misma filosofía que se repite a lo largo de toda la regulación de los procedimientos de imposición de sanciones tributarias. Se ofrece la

posibilidad de presentar alegaciones inmediatamente después de recibida la notificación de la incoación del expediente porque, y aquí sí se establece expresamente, se ofrece al sujeto presuntamente infractor un expediente que se considera completo, y no puede sino considerarse completo más que observando el valor probatorio que se atribuye a las actuaciones de comprobación de las que se dedujo la extensión de la diligencia.

Si en el procedimiento anterior veíamos cómo se establecía un particular período de "prueba" cuando el Inspector Jefe (instructor) no tuviera por probados los hechos, sorprende ahora que no se haga mención alguna a tal trámite, pasando automáticamente el apartado 5 de este precepto a establecer que "si la misma Inspección fuese competente para imponer en su caso la sanción, el Inspector Jefe adoptará el acuerdo que proceda que surtirá efecto desde el día siguiente a la fecha de su notificación, sin perjuicio de su posible suspensión en caso de recurso o reclamación". Si nos encontramos ante un procedimiento administrativo sancionador al que, por exigencias constitucionales, resulta de aplicación, si bien con ciertos matices, el sistema de garantías propio de los procesos penales, parece demasiado aventurar que esos "matices" puedan llevarse hasta el extremo de eliminar toda actividad probatoria de cargo necesaria para desvirtuar la presunción de inocencia. Porque aquí parece que la única actividad probatoria por parte de la Administración acusadora queda reducida a la extensión de la diligencia en la que se hacen constar los hechos constitutivos de la infracción, punto

sobre el cual no queremos volver a reiterar las objeciones que ya hemos planteado con anterioridad.

La única posibilidad de entender salvada la necesidad de prueba encontraría un vacilante apoyo en un desconectado apartado 7 de este artículo 16 de la OM de 26 de mayo de 1986, según el cual "antes de adoptar el acuerdo que proceda u ordenar la remisión del expediente el Inspector Jefe podrá acordar que éste se complete según lo previsto en el párrafo segundo, del apartado tercero del artículo 11 de esta Orden". Si seguimos el camino señalado por esta remisión nos encontramos con que tal norma era precisamente aquella en la que se establecía la apertura de un período de prueba cuando el Inspector Jefe no tenga por probados los hechos, o "considere que podría ser procedente formular propuesta de resolución teniendo en cuenta pruebas o hechos que no figuren ya en el expediente". Podría pensarse que ahora el artículo 16 alude únicamente a las actuaciones inspectoras necesarias para completar el expediente en alguno de sus extremos, aunque, dentro de la deficiente situación que en todo caso resulta, consideramos en todo caso preferible referir la remisión al contenido completo de este precepto abriéndose en todo caso un período de prueba, que aquí al menos se desarrollaría con la inmediación de la autoridad decisora, aunque sigue sin resultar en absoluto satisfactoria esta regulación desde la perspectiva de la presunción de inocencia, desde la cual repugna el carácter potestativo que a esta actividad probatoria se atribuye.

### 6.2.2. Imposición de sanciones derivadas de la comisión de infracciones graves.

De la comisión de infracciones graves puede derivarse igualmente la imposición de dos tipos de sanciones, pecuniarias y no pecuniarias, siendo las primeras, consistentes en multas pecuniarias proporcionales, las que quizá alcanzan una mayor relevancia por la frecuencia e intensidad con que las mismas se suceden.

Del mismo modo que veíamos respecto a las infracciones simples, en diversos cuerpos normativos se contiene una sumaria regulación del procedimiento para imponer uno y otro tipo de sanciones, contemplándose de modo conjunto la imposición de sanciones no pecuniarias tanto en el caso de que resulten de aplicación por la comisión de infracciones simples o graves, si bien con pequeñas diferencias procedimentales derivadas de la distinta tramitación previa sobre las que creemos suficiente remitir a la lectura concordada de los preceptos examinados en el apartado anterior.

Recordando que nos ocupamos únicamente de analizar el procedimiento para la imposición de sanciones de cuya eventual procedencia se alcance conocimiento como consecuencia de previas actuaciones inspectoras, vamos a ocuparnos ahora de examinar el procedimiento para la imposición de multas proporcionales con la advertencia de que muchos de los aspectos en que conviene detenerse ya han sido desarrollados en los apartados anteriores,



motivo por el cual, y para evitar reiteraciones, nos limitaremos en este momento a indicarlos subrayando los aspectos particulares más sobresalientes.

Ocupándonos pues, del procedimiento para la imposición de multas pecuniarias proporcionales, resaltábamos el indudable protagonismo que las mismas han adquirido, protagonismo inequívocamente derivado de lo llamativo de los porcentajes a aplicar sobre determinadas magnitudes (<sup>21</sup>), los cuales pueden oscilar entre el 50 y el 300 por cien.

La primera quiebra importante respecto a los principios que debieran regir el procedimiento para la imposición de sanciones vuelve a localizarse en el ya mencionado artículo 81 d) de la LGT, en redacción otorgada por ley 10/1985, el cual atribuye la competencia para imponer multa pecuniaria porcentual a aquellos "órganos que deban dictar los actos administrativos por los que se practiquen las liquidaciones provisionales o definitivas". No queremos insistir más en la inadecuada acumulación de funciones que se produce en manos de la Inspección de los Tributos cuando nos encontremos ante un procedimiento de gestión "completo" en el cual se proceda a comprobar y posteriormente a emitir la liquidación definitiva, procedimiento que en definitiva

---

<sup>21</sup> Es conocido el sistema de determinación de una multa proporcional la cual se obtendrá mediante la aplicación de un determinado porcentaje sobre la "deuda tributaria, cantidades que se hubieran dejado de ingresar o sobre el importe de los beneficios o devoluciones indebidamente obtenidos" (art. 80.1 LGT).

sigue estando configurado en la Ley General Tributaria como ordinario y modelo.

Sin embargo, si ahondamos un poco más en la regulación aplicable en tales casos, siempre que resulte apreciada una presunta comisión de infracción grave, vemos que la situación se agrava considerablemente todavía respecto a lo previsto para las infracciones simples puesto que ahora no sólo nos encontramos con una "consolidación" de funciones, sino que incluso es posible advertir una auténtica "consolidación" de procedimientos.

Esta situación arranca nuevamente del juego que provoca la remisión que el artículo 7 del RD 2631/1985 realiza al RGI; en este precepto se dispone que "cuando la Inspección de los Tributos haga costar en sus actas o diligencias sanciones u omisiones constitutivas, en su caso, de infracciones tributarias simples o graves, el procedimiento se ajustará a lo dispuesto en el Reglamento General de la Inspección de los Tributos para la tramitación de las actas o diligencias". Hemos vuelto a insistir en los términos literales de esta norma porque de ellos se deriva una consecuencia fundamental: el reenvío a la tramitación de las diligencias respecto a las infracciones simples resulta, en principio, admisible puesto que precisamente este tipo de documentos goza de una funcionalidad específica, atribuída por el RGI, para permitir la incoación de un expediente sancionador independiente del "propio procedimiento inspector" según la terminología que se emplea en este mismo texto. Sin embargo es imposible encontrar a lo largo de todo el

articulado de este Reglamento momento alguno en que se disponga el desgajamiento del procedimiento destinado a sancionar las infracciones graves.

Las actas no resultan documento apropiado para impulsar la tramitación de este tipo de expediente sino que continúan, en apariencia, siendo "documentos directamente preparatorios de las liquidaciones tributarias derivadas de las actuaciones de comprobación e investigación" (art. 49.1 del RGI); hay que acudir a un difuso concepto de la "propuesta de regularización" que se incluye como contenido de las mismas, en la cual debe hacerse expresión de "las infracciones que aprecien los actuarios" (art. 49. 2 e).

Bien, podría pensarse entonces que se hacen constar estas presuntas infracciones apreciadas por los actuarios en las actuaciones de comprobación e investigación (recuérdese que las actas tampoco son el documento apropiado para documentar el resultado de las actuaciones de obtención de información), y que la incoación del expediente sancionador independiente resulta del mandato contenido en la letra g) de la misma norma que estamos examinando, según la cual también deberá constar en el acta "la expresión de los trámites inmediatos del procedimiento incoado como consecuencia del acta". Pero intentando encontrar a lo largo de todo el RGI cuál sea ese procedimiento incoado como consecuencia del acta no se encuentra fase ulterior alguna más que la propia de la emisión de la liquidación definitiva por parte del Inspector Jefe, a la cual hemos dedicado el capítulo cuatro del presente estudio.

De dónde resulta que la remisión efectuada por el RD 2631/9185 que quiere regular el procedimiento para la imposición de sanciones tributarias, hay que entenderla referida al Capítulo III del Título II del Reglamento General de la Inspección que lleva como epígrafe genérico "Tramitación de las diligencias y actas y liquidaciones tributarias derivadas de éstas últimas", en seno del cual el capítulo 59 se dedica efectivamente a la "tramitación de las diligencias" cómo ya hemos tenido ocasión de ver, mientras que el artículo 60 -a cuyo desarrollo asigna astutamente la denominación "tramitación de las actas" el artículo 13 de la OM de 26 de mayo de 1986- se abre bajo el título "liquidaciones tributarias derivadas de las actas", como no podía ser de otro modo pues la funcionalidad consustancial a las actas es poner fin al subprocedimiento de comprobación, encuadrado en el de gestión o liquidación tributaria.

De este modo, por el juego de las remisiones resulta que el procedimiento para la imposición de multas pecuniarias derivadas de la comisión de infracciones graves se identifica con el procedimiento de gestión correspondiente a la obligación tributaria. La instrucción de este expediente sancionador coincide pues con las fases de comprobación e investigación, mientras que las actuaciones de liquidación que desarrolla el Inspector Jefe se consolidan con aquella fase del procedimiento sancionador que se desarrolla ante la autoridad decisora. Consideramos que esta regulación supone el punto de álgido en el carácter deficiente de la articulación entre los procedimientos de gestión

tributaria y aquellos de naturaleza cualitativamente distinta como son los administrativos sancionadores, articulación en la que es posible advertir todas las objeciones más arriba formuladas respecto al valor probatorio que resulta atribuido a los resultados de la comprobación e investigación.

Quizá resultara conveniente concluir advirtiendo que determinada doctrina del Tribunal Constitucional, como es la examinada en los capítulos 3 y 4 de la presente tesis y en la que se afirma la imposibilidad de trasladar el sistema de garantías del artículo 24 de la Constitución a las actuaciones de la Inspección de los Tributos, no debiera resultar forzada ni tergiversada por una ingeniosa regulación normativa que pretenda hacer uso de ella en menoscabo de otra doctrina constitucional también sólidamente afirmada, y si cabe de mayor importancia en un Estado de Derecho, como es aquella en la que se recoge la contemporánea afirmación de la unidad esencial de las manifestaciones del Derecho sancionador que conduce a la traslación del sistema de garantías propios del orden penal hasta el ámbito de la represión de las infracciones administrativas.

Ante esta situación, no puede sino resultar en cierto modo irónico el Preámbulo del RD 2631/1985 el cual afirma: "las garantías que deben rodear la imposición de sanciones por la Administración, evitando la discrecionalidad y asegurando la igualdad de los ciudadanos ante la norma, son imprescindibles igualmente en el ámbito tributario. Por ello, es necesario reglamentar los aspectos mencionados de la Ley General Tributa-

ria para asegurar una actuación coordinada y uniforme de los distintos órganos administrativos en la imposición de las sanciones que prevé la Ley".

### CONCLUSIONES

I. Los poderes jurídicos atribuidos a los órganos de la Inspección de los Tributos presentan la naturaleza de potestades administrativas funcionales a las que los procedimientos administrativos ofrecen cauce formal; la anterior conclusión se deduce en tanto que mediante la atribución de las potestades se concreta el principio de legalidad de la actuación administrativa que, por imperativos constitucionales, debe ir orientada a la consecución de un interés general del que participa la colectividad y que no puede identificarse con un interés propio del sujeto titular de la potestad. Este interés general se constituye en título justificativo de la potestad, actúa por tanto como fundamento y límite del ejercicio de la misma, destacándose en la doctrina reciente la conveniencia de hacerlo actuar como condición positiva de tal actuación.

Este marco conceptual y jurídico diseñado por la Constitución obliga a interpretar, para considerarla respetuosa con el ordenamiento constitucional, que la Agencia Estatal de Administración Tributaria debe quedar sometida a todas las normas de Derecho público que correspondan por el desarrollo de las funciones públicas que tiene encomendadas, que son todas aquellas de aplicación del sistema tributario.

En el sistema de fuentes actual, la finalidad de las potestades opera como elemento desde el que se

realiza un eventual proceso de ponderación para poder determinar la constitucionalidad de la atribución de unas potestades que supongan una ingerencia en el ámbito de otros bienes o valores constitucionalmente protegidos; sin embargo, el juicio de legalidad de una concreta actuación debe continuar referido a los términos específicos con que tal finalidad se ha incorporado a la cláusula de atribución de la potestad. Por tanto el elemento fin presenta una especial aptitud para determinar los distintos niveles de posible ilegitimidad del ejercicio de una potestad/función; desde él actúan técnicas de control de la legalidad como la desviación de poder, y otros sistemas que pretenden superar las insuficiencias del principio de legalidad en el control de la actuación administrativa desde los principios generales de razonabilidad y proporcionalidad.

II. El fenómeno de atribución legal de la función de comprobación a la Administración Tributaria se concreta en los artículos 109 y 140 de la Ley General Tributaria, cuya conexión plantea el problema de determinar la exclusividad en su ejercicio que parece estar en principio atribuída a los órganos de la Inspección de los Tributos. Como premisa previa para resolver esta cuestión es necesario clarificar las diversas actividades de "comprobación", con efectos y funcionalidad distintos, que se contemplan en el ordenamiento tributario; sólo esta labor de identificación ofrece un punto de partida válido para resolver los conflictos de competencia entre los órganos de diversos órdenes, y para referir los principios que presiden el ejercicio de dicha función a la actividad de comprobación en sentido



propio.

III. La extensión de la función de comprobación e investigación es susceptible de analizarse prestando una atención sucesiva a su alcance objetivo y alcance subjetivo. Por lo que refiere al objeto de la potestad es de señalar la superación de esquemas conceptuales que el Reglamento General de Inspección supone respecto a la Ley General Tributaria, puesto que la fórmula comprensiva del objeto de la comprobación deja de estar referida exclusivamente al hecho imponible de la obligación tributaria. Esta reacción nos parece positiva en cuanto supone el reconocimiento de la importancia decisiva que la tipología de "deberes formales" alcanzan en las fases de aplicación del sistema tributario; sin embargo, los especiales caracteres de la situación jurídica que resulta de la extensión de la función de comprobación a tales deberes formales desaconseja su regulación total mediante normas de rango meramente reglamentario.

De la determinación del alcance objetivo de unas actuaciones de comprobación e investigación puede surgir una considerable variedad de situaciones particulares, para cuyo análisis conceptual hemos considerado conveniente proponer dos principios de contenido diverso, obtenidos mediante un proceso inductivo, que vendrían a condensar las exigencias de los principios de seguridad jurídica y mínima incidencia en la esfera de los administrados. Serían éstos los principios de "globalidad" y "unicidad" de la comprobación, desde los cuales podrían examinarse las quiebras respectivas que todos los supuestos de comprobaciones "parciales", "previas" y

"abreviadas" suponen. El principio de globalidad habría que interpretarlo informado por el propio concepto de las actuaciones de comprobación que ofrece el RGI, dirigidas a la "verificación de la situación tributaria". En este sentido, la acepción de la comprobación parcial que supone un retroceso del mismo vendría referida a una actuación que se inicie dirigida a regularizar únicamente, si así procede, la situación del obligado tributario en relación a determinados tributos o a determinados períodos impositivos. Por el contrario, el principio de unicidad vendría a exigir que las actuaciones de comprobación referidas ya a un alcance determinado, sea general o parcial en el sentido otorgado arriba, sean únicas y definitivas; de forma que, si en una fundamentación común a ambos principios cobraba un relieve especial el principio de mínima incidencia respecto a la "generalidad o globalidad" de la comprobación, en esta vertiente de la unicidad de las actuaciones de comprobación es la seguridad jurídica el principal valor a salvaguardar, junto al cual este principio respondería a una necesidad de racionalización y organización de la actuación administrativa, exigencias propias del principio de economía y eficacia .

Por lo que respecta al alcance subjetivo de la función de comprobación, como correlato a la extensión de su objeto a "cualesquiera deberes u obligaciones tributarias", también se ha extendido la legitimación pasiva desde los "sujetos pasivos" a toda una serie de posiciones subjetivas que se agrupan bajo el término "obligados tributario". Interesa resaltar que no todos los obligados tributarios recogidos en el artículo 24

del Reglamento General de Inspección deben soportar los efectos jurídicos de cualesquiera potestades de la Inspección de los Tributos, sino que, dado que la legitimación supone una especial relación del sujeto con el objeto del procedimiento, serán la naturaleza de la actuación en concreto que se inicie y el alcance determinado para la misma las dos notas mediante las que podrá identificarse al obligado tributario a atender a la Inspección.

IV. El ejercicio de la función de comprobación puede ser analizado partiendo del análisis de la misma causa que determina su actuación frente a un concreto obligado tributario, con objeto de descartar cualquier vicios en los motivos que impulsan la actuación administrativa. En este punto, dada la imposibilidad material de proceder a la comprobación e investigación de todas las obligaciones tributarias, se presentan grandes áreas de discrecionalidad de facto en el momento de elección de los obligados frente a los que se van a iniciar las actuaciones, situación que se agrava con el carácter reservado y falta de publicidad de las normas en las que se recogen los planes de inspección, lo cual impide atribuirles otros efectos jurídicos más que una primera distribución de competencias.

El elemento fin de la función de comprobación e investigación se revela extraordinariamente útil llegado el momento de analizar el desarrollo e instrucción de las actuaciones; puesto que en primer lugar se prevén en el Reglamento General de Inspección modos alternativos de iniciación del procedimiento, cuya elección debería

estar presidida por un criterio de razonabilidad dada la diferente intensidad con que inciden en la esfera particular del administrado. A lo anterior se suman las exigencias de eficiencia y economía de la actividad inspectora, de las que se deriva una valoración negativa de la prolongación de la tramitación. La adecuación de los medios a emplear se presenta en relación a los fines, pues, como el medio más adecuado para controlar la legitimidad del modo en que la Inspección disciplina el ejercicio de su función, para lo que cuenta con un elenco de facultades. Precisamente una de esas facultades, la de entrada y reconocimiento, ilustra con gran precisión el desarrollo de dicho juicio de razonabilidad, desde la idoneidad de su utilización hasta el planteamiento de un posible criterio de subsidiariedad respecto a la denegación del consentimiento por parte del particular, cuestiones que se resuelven con un examen de las finalidades que con ella se pretenden.

V. La función de comprobación e investigación se ha ubicado en el procedimiento de gestión tributaria como fase anterior a la emisión de la liquidación definitiva, por cuanto la liquidación entraña siempre un pronunciamiento administrativo sobre la cuantía del débito tributario, y resulta claro que la Administración no puede sino determinar la deuda tributaria en la medida en que concurren los presupuestos dispuestos por la ley. De ahí que, como actividad previa a este pronunciamiento administrativo se articule una fase al término de la cual la Administración pueda hallarse en condiciones de afirmar la existencia y la medida de los presupuestos

del tributo. Sin embargo, es importante deslindar los diversos planos consecuencia de la actividad de comprobación: por un lado, su resultado condiciona la facultad de incidir unilateralmente en la esfera de los particulares mediante la liquidación; por otro, esta actividad de constatación puede poner de manifiesto una presunta comisión de infracciones tributarias o, incluso, de delitos fiscales, aunque de acuerdo con nuestro ordenamiento actual, las actuaciones de comprobación e investigación no son propiamente un procedimiento de naturaleza sancionadora.

Los esquemas lógicos de demostración de tales hechos son comunes a aquéllos seguidos en los actos procesales para la identificación de la norma y su aplicación al caso concreto; de tal modo que la naturaleza de la actividad de comprobación tributaria podría calificarse de "probatoria" siempre que con ello se aluda a la identidad material entre los medios de conocimiento empleados en tal actividad demostrativa y en la desarrollada en las fases procesales. Sin embargo, consideramos preferible reservar la calificación de probatoria para aquella actividad en la cual quepa apreciar la operatividad de los principios y efectos por los que se rige la actividad probatoria.

VI. Examinando singularmente la situación jurídica de obligado tributario e Inspección a lo largo del procedimiento de comprobación, se infiere que el artículo 114 de la Ley General tributaria no puede interpretarse en el sentido de atribuir a las partes una carga subjetiva de la prueba en sentido propio, y que

la intensidad con que el deber de colaboración, en sentido amplio, recorre todo el procedimiento se explica por la relación de instrumentalidad que guardan con respecto al deber de investigación que compete a la Administración. Supone ello, tal y como ha declarado el Tribunal Constitucional, que tales deberes de colaboración no pueden entenderse limitados por los derechos fundamentales a no declarar contra sí mismos y a no confesarse culpables.

Dada la ausencia del carácter sancionatorio de las fases de comprobación e investigación en el procedimiento de gestión tributaria, el carácter contradictorio con el que se conciben las actuaciones en el Reglamento General de la Inspección no vendría a operar de forma análoga al principio de contradicción en los distintos procesos jurisdiccionales, teniendo en cuenta especialmente la constitucionalización del mismo como derecho fundamental en el artículo 24.1 de la CE, sino que mediante ella lo que se pretende es una superación de la concepción del acto administrativo de liquidación como simple expresión de la legalidad, para afirmar la relevancia del mismo en tanto que resultado final de un procedimiento en el que la contradicción permita la convergencia de los intereses de todas las partes (Administración incluida) para poder alcanzar los valores de justicia tributaria.

VII. Tampoco puede entenderse que la actividad de comprobación se rija por los efectos que determina la carga objetiva de la prueba, puesto que ante una actividad de comprobación e investigación cuyos resulta-

dos no permitan alcanzar un grado de certeza sobre la existencia y magnitud de los presupuestos del tributo, la Administración tributaria se encuentra facultada por los artículos 50 y 51 de la Ley General Tributaria para liquidar el tributo mediante lo que en dicha norma se denomina "régimen de estimación indirecta". Ello es así porque los particulares intereses que confluyen en el fenómeno de la imposición no determinan que el grado de fiabilidad exigible a este proceso de demostración deba corresponderse siempre con la obtención de una verdad material.

En tanto que la concurrencia de los presupuestos de aplicabilidad de la estimación indirecta supondría una "prolongación" más allá de la teoría de la prueba, consideramos preferible mantener que la Administración tributaria, en estas particulares fases del procedimiento de gestión, "comprueba" los presupuestos de legitimidad del acto final, la liquidación definitiva. Son esos presupuestos de legitimidad los que varían, ante la presencia de determinadas circunstancias la ley tributaria considera legítimo un acto de liquidación en el que la Administración se pronuncia sobre el an y el quantum con un criterio de simple probabilidad o verosimilitud. Al mismo tiempo puede observarse una directa relación entre el grado de fiabilidad exigible a la comprobación y el cumplimiento de los deberes de colaboración del obligado tributario; el establecimiento de estos deberes tiene la importante función de indicar el límite de lo exigible para los órganos de la Inspección.

VIII. Si la comprobación se dirige a la constatación efectiva de los presupuestos de legitimidad del acto de liquidación, los resultados de la comprobación e investigación, consignados fundamentalmente en las actas, podrán resultar ilegítimos tanto por incorrectas aplicaciones de las normas jurídicas como por insuficiencia del respaldo demostrativo que la Inspección aporta respecto a la concurrencia de tales presupuestos. A este respecto resulta fundamental la distinción entre la motivación que necesariamente deberá recogerse en el acta, la cual es susceptible de presentar diversos vicios formales, de la necesaria demostración del contenido de tal motivación. La presunción de legitimidad de los actos administrativos no puede entenderse en el sentido de atribuir al obligado tributario la carga de una prueba negativa de los hechos comprobados, sino que únicamente supone el desplazamiento de la carga de accionar. Por tanto, en vía de resolución de recursos y reclamaciones, será la Administración la encargada de probar, ahora ya en sentido propio, los hechos en que fundamenta su derecho.

IX. Frente a lo anterior no cabe argüir la presunción de veracidad de las actas establecida por el artículo 145 de la Ley General Tributaria, el acta de inspección no puede considerarse por sí misma como la prueba de los hechos que en ella se contienen, sino que el artículo 145 supone un primer medio de prueba sobre los hechos que constan en las actas y diligencias de la inspección, cuyo valor o eficacia ha de medirse a la luz del principio de libre valoración de la prueba.



Tampoco puede admitirse que las restricciones a la impugnabilidad de los hechos determinantes de las bases que la conformidad determina (artículo 61.3 del Reglamento General de Inspección) puedan interpretarse como una consecuencia de su naturaleza de confesión extrajudicial. Una confesión extrajudicial no puede clausurar el derecho de acción, con independencia de que, una vez abierta la vía procesal, se atribuyan a la misma la eficacia y valoración consignada en los artículos correspondientes del Código Civil, según los cuales a lo más que podría aspirar la Administración es a utilizar la confesión como medio para dar por probados los hechos, encontrándonos en vía procesal con un simple supuesto de inversión de carga de la prueba, que es exactamente lo que recoge el artículo 1234 del Código Civil, precepto que encuentra su homónimo en el artículo 62.2 del RGI : "los hechos consignados en las diligencias o actas y manifestados y aceptados por los interesados se presumen ciertos y sólo podrán rectificarse por éstos mediante prueba de que éstos incurrieron en error de hecho". Incluso manteniendo que, en una eventual impugnación de la comprobación a la que se ha prestado conformidad, basta a la Administración con mantenerse en los términos de su pretensión remitiéndose a la prueba que dicha confesión supondría, hay que recordar que ésta quedaría sometida al principio de libre valoración de la prueba.

Pensamos que en la prestación de conformidad se manifiesta un fenómeno particular según el cual, al término del procedimiento de comprobación -incoación del acta- el ordenamiento tributario entra a valorar una

posible inserción de una conducta positiva del particular -proceso de valoración en cual intervienen los objetivos de simplificación y celeridad de los procedimientos tributario, como el propio Tribunal Constitucional ha reconocido- consistente en aceptar la propuesta de liquidación, de tal modo que esta adhesión se inserta en el procedimiento haciendo variar las condiciones de legitimidad de la liquidación. De este modo, llegado el momento de interpretar el artículo 61.3 se reducen considerablemente las posibilidades de que se desplace hasta zonas de conflicto con el derecho a la tutela judicial efectiva, puesto que en todo caso el obligado va a poder recabar de los Tribunales la tutela de sus derechos e intereses legítimos, que se concretan en la posibilidad de revisión de la legitimidad de la liquidación definitiva, no de su adecuación o no a la verdad material, en una situación paralela a la que veíamos respecto a la estimación indirecta. No se trata tanto de que la conformidad suponga una renuncia de derechos, del derecho a accionar frente a los Tribunales, cuanto de que dicha conducta produce una mutación de la situación jurídica de Administración y particular.

X. Respecto a la acumulación de funciones comprobadoras y liquidadoras en los órganos de la Inspección de los Tributos, atribuida definitivamente por la modificación parcial de la Ley General Tributaria de 1985 como culminación de una larga evolución,, el Tribunal Constitucional ha declarado su adecuación a la norma fundamental por cuanto no cabe predicar la exigencia de la garantía que supone la separación entre órganos instructores y de resolución. Esta declaración de no

aplicabilidad de la garantía que el artículo 24,2 de la Constitución supone, respecto al derecho fundamental al juez imparcial y predeterminado, responde a la naturaleza esencialmente administrativa de la fase de instrucción que la comprobación tributaria representa; sin embargo, ello no debe significar el abandono de todo intento del Tribunal Constitucional por indagar acerca del despliegue del principio de imparcialidad en la regulación de los procedimientos administrativos. Ello es así porque junto a ese círculo menor representado por la constitucionalización del derecho fundamental al juez ordinario predeterminado por la ley, es posible detectar en nuestra Constitución una noción más amplia de imparcialidad entendida como un valor en la actividad administrativa, lo cual refrenda el artículo 103.1 de la Constitución, que comienza señalando que "la Administración Pública sirve con objetividad los intereses generales".

XI. Por lo que respecta a la estructura del procedimiento de gestión, las funciones de comprobación se ejercen por parte de la Inspección de los Tributos como una de las fases de un procedimiento que va a culminar con la liquidación definitiva, la autonomía relativa de ambas fases dentro de este procedimiento de gestión-comprobación e investigación y liquidación - no supone la identificación de actos definitivos dentro de cada uno de los subprocedimientos en orden a su impugnabilidad. El desdoblamiento del procedimiento de gestión es puramente material, cronológico y orgánico, aunque indudablemente existe menor duplicidad en este último sentido tras la atribución legal a la Inspección de

funciones liquidadoras. Sólo en este sentido debe entenderse la expresión "procedimiento de comprobación", como un subprocedimiento incardinado todavía en aquel clásico procedimiento de gestión a pesar de todas las modificaciones que en él se han producido.

XII. De la anterior relación estructural entre comprobación y liquidación se deriva el contenido y alcance de las facultades que el Reglamento de Inspección otorga al Inspector Jefe en orden a la emanación de la liquidación definitiva. En el supuesto de que el obligado tributario no preste su conformidad con el resultado de las actuaciones de comprobación e investigación, ya desde el artículo 146 de la Ley General Tributaria se prevé la apertura de un expediente en el que se le conceda la posibilidad de presentar las alegaciones que considere oportunas, sin embargo, la concesión de este plazo para presentar alegaciones no debe entenderse ya como una primera fase de reclamación por parte del particular, por cuanto aún no se ha producido el acto de liquidación frente a la que ésta resultará viable, sino más bien como la incorporación al procedimiento de mayores elementos de juicio disponibles por el Inspector Jefe llegado el momento de emanación del acto administrativo; la responsabilidad del Inspector Jefe en el momento de elaboración de la liquidación tributaria debe suponer una actitud reflexiva frente a todos los materiales de que dispone para tratar de que el acto administrativo sea estrictamente legítimo. El hecho de que la legislación haya incorporado al contenido de las actas una propuesta de liquidación, formulada por el propio actuario comprobador, no debiera conducir a

que el Inspector liquidador entendiera su actitud como "revisora" de tal propuesta, decidiendo en tal sentido "estimar" o "desestimar" las alegaciones efectuadas por el sujeto pasivo. Frente a la propuesta de liquidación contenida en el acta que se le presente al Inspector Jefe dos únicas facultades de carácter reglado: practicar la liquidación correspondiente en el plazo de un mes, o bien ordenar actuaciones complementarias. En ejercicio de las mismas el funcionario liquidador debe examinar, no sólo el grado de corrección en la aplicación de las normas jurídicas que la misma ofrezca, sino también la relevancia cognoscitiva de todo el soporte demostrativo de que dispone, en el cual hay que incluir el derivado de las alegaciones del obligado tributario.

Por lo que respecta a las actas de conformidad, en ellas resulta más diluido el despliegue de los criterios de imparcialidad del Inspector Jefe liquidador que en las de disconformidad, pues si en éstas se le impone necesariamente la obligación de dictar acto de liquidación expreso, en aquéllas actas de conformidad el acto de liquidación expreso sólo se le impone en los casos en que concorra algún motivo de separación de la propuesta de liquidación, entendiéndose en otro caso la propuesta de liquidación tácitamente confirmada transcurrido el plazo de un mes sin que medie acuerdo en contrario. Los motivos de separación que se reconocen se mantienen, en principio, en la línea tradicional de la normativa anterior, y así se le otorga al Inspector Jefe la facultad de ordenar practicar actuaciones complementarias, ratificar tácitamente la propuesta de liquidación, o bien rectificar los errores materiales o la

indebida aplicación de las normas jurídicas observada en aquella propuesta. Los problemas de interpretación que se plantean en todos los supuestos anteriores son de importancia menor por comparación a los que plantea la posibilidad de que el Inspector Jefe corrija los "errores en la apreciación de los hechos" que pueda advertir en el acta que se le presenta.

Este inciso reglamentario supone una novedad que, según la interpretación que de él resulte, puede incluso modificar sustancialmente la naturaleza y efectos de la conformidad del obligado tributario con las actas de inspección. Es necesario recordar que la eficacia preclusiva de la conformidad siempre se ha extendido a las cuestiones fácticas, manteniéndose pues al margen de los motivos de separación/impugnación para Administración/obligado tributario. El supuesto es grave pues, mantener que el Inspector Jefe deja de estar vinculado al contenido fáctico del acta en el momento de dictar la liquidación definitiva obliga a cuestionar la pervivencia del precepto en el que se establecen las restricciones a la impugnabilidad por parte del particular. Si se quiere mantener ésta en los términos actuales sin entrar en pugna con el derecho constitucional a la tutela judicial efectiva, pensamos que es necesario proponer otras interpretaciones alternativas de admisibilidad menos dudosa.

XIII. El artículo 31.1 de la Constitución ofrece fundamento a otra función que se añade a las de comprobación e investigación para hacer efectiva la aplicación de un sistema tributario justo; se trata de la

función de obtención de información, de creciente protagonismo, una de cuyas dos modalidades de ejercicio se atribuye a la Inspección de los Tributos, resultando ésta competente para efectuar los requerimientos individualizados de aportación de información de terceras personas.

A pesar de que dicha función encuentra respaldo en el mismo precepto constitucional que la de comprobación e investigación, ello no significa que las situaciones jurídicas de sujeción de los particulares sean coincidentes frente a ambas, ni que pueda obviarse el juicio de legalidad de una concreta actuación referido a la configuración de dicha potestad en su correspondiente cláusula de habilitación legal. De esta última resulta que la trascendencia tributaria de los datos requeridos opera el doble efecto de configurar la finalidad del requerimiento y el objeto del mismo ; de tal modo, que sólo puede solicitarse aquella información apta para alcanzar la finalidad de coadyuvar a una correcta y completa aplicación del sistema tributario.

Presentando unos altos grados de indeterminación el concepto jurídico de "trascendencia tributaria" , por vía jurisprudencial se ha establecido la homogeneidad del mismo como presupuesto para las dos modalidades de obtención de información, las cuales se declaran totalmente compatibles, no admitiéndose diferencias de intensidad o concreción en la trascendencia que debe concurrir en uno y otro caso. Sin embargo, al mismo tiempo pueden constatarse los intentos jurisprudenciales para intentar reducir los márgenes de inseguridad

jurídica que tal indeterminación provoca; entre dichos intentos sobresale el sometimiento a un juicio de razonabilidad de los datos que se solicitan.

XIV.No resulta admisible la asimilación que el Reglamento General de Inspección realiza en orden a las facultades que se atribuyen para el ejercicio de las funciones de comprobación e investigación y obtención de información, pues analizando la posición jurídico-subjetiva de los obligados tributarios frente a uno u otro tipo de actuaciones nos encontramos con una diferencia fundamental: la sujeción a la potestad de comprobación e investigación surge por la realización del hecho imponible mientras que el deber de proporcionar información no puede configurarse como una de estas obligaciones accesorias o instrumentales respecto a la obligación tributaria material o principal, sino que se trata de una obligación autónoma y externa a la relación jurídica tributaria. Analizando el título jurídico que obliga a proporcionar información se deduce que la incorporación de la solidaridad a la serie de valores fundamentales en nuestro ordenamiento constitucional se encuentra en la base del establecimiento del sistema tributario en su conjunto pero la manifestación del mismo adquiere perfiles diversos dentro de la normativa tributaria: mientras el artículo 35 de la Ley General Tributaria canaliza la colaboración del sujeto pasivo el artículo 111 de la LGT constituye una manifestación del valor solidaridad desprovisto de toda nota de patrimonialidad.



XV. Existe una complejidad sustancial en el seno de la gestión tributaria dentro de la cual es posible identificar el ejercicio, paralelo y en ocasiones entrelazado, de funciones esencialmente distintas aunque convergentes en el fin unitario no ya de conseguir el correcto cumplimiento de la obligación tributaria material, sino de alcanzar un grado de eficacia en la aplicación del sistema tributario que posibilite el logro de los objetivos constitucionalmente establecidos en el art. 31. En los últimos años tanto la jurisprudencia como la doctrina administrativa han reconocido el carácter autónomo y principal del procedimiento de obtención de información, el cual dispone por tanto de una regulación y unos efectos propios aunque una y otros puedan entrelazarse con el desarrollo de actuaciones de comprobación e investigación de un sujeto pasivo. Por tanto, no nos parece acertado hablar de "procedimiento de la Inspección de los Tributos", sino que resulta más apropiada la referencia a "procedimientos de la Inspección" o "procedimiento en la Inspección de los Tributos"

XVI. Existe una distinción cualitativa entre las actuaciones de comprobación e investigación y de obtención de información, y los expedientes sancionadores que puedan derivarse de las mismas. Dicha distinción es recogida por el Tribunal Constitucional para declarar la no aplicabilidad del sistema de garantías del artículo 24 de la Constitución a los procedimientos inspectores; sin embargo, también se encuentra sólidamente asentada la doctrina constitucional que afirma la homogeneidad ontológica de ilícitos penales y administrativos. Identidad que trae por consecuencia que los

principios esenciales reflejados en el artículo 24 de la Constitución, en materia de procedimiento han de ser aplicables a la actividad sancionadora de la Administración, en la medida necesaria para preservar los valores esenciales que se encuentran en la base del precepto.

La articulación estructural entre los procedimientos de inspección y los procedimientos para la imposición de sanciones derivados de las mismas adquiere un relieve fundamental, dado que es posible que las deficiencias en dicha articulación terminen por hacer inoperantes las garantías que deben observarse en las actuaciones de naturaleza represiva.

XVII. De un examen de la normativa aplicable se advierte la existencia de importantes deficiencias en el sentido apuntado; significativamente cabe apreciar la consolidación de funciones comprobadoras, liquidadoras y sancionadoras en los órganos de la Inspección de los Tributos, el derecho a ser informado de la acusación, la operatividad del principio de contradicción y, de modo sobresaliente, la reducción y desnaturalización de la actividad probatoria de cargo necesaria para destruir la presunción de inocencia, que aquí sí despliega su virtualidad. En determinados supuestos, cabe incluso apreciar una consolidación del procedimiento de gestión con el de imposición de sanciones tributarias, que se traduce en una identificación de las fases de comprobación con las de instrucción, mientras que las actuaciones de liquidación que desarrolla el Inspector Jefe se consolidan con aquella fase del procedimiento sancionador que se desarrolla ante la autoridad decisora y que termina con el acuerdo de imposición de la sanción.

## BIBLIOGRAFIA

- Agirreazkuenaga, I. "La coacción administrativa directa en el ámbito de la Inspección del consumo. Límites en el acceso a locales a inspeccionar", Civitas Revista Española de Derecho Administrativo, Nº 69, 1991, pag. 43.
- Aguilar Fernández-Hontoria, J. "De nuevo en torno a la defensa de la intimidad como límite a las obligaciones de información tributaria", Revista de Derecho Bancario y Bursátil, nº 185, 1985.
- Albiñana García-Quintana, C. "La inspección de los tributos: una evolución significativa". Civitas Revista Española de Derecho Financiero, nº 4, 1974, pag. 767.
- Albiñana García Quintana, C. "La prueba en el procedimiento de inspección y la estimación indirecta de bases (I y II)", Carta Tributaria nº 59 y 60, 1987.
- Alessi, Principi di diritto amministrativo, II, Ed. Guffré, Milano, 1966.
- Alonso Fernández, F. "Las actuaciones de obtención de información en el Reglamento General de Inspección de los Tributos", Gaceta Fiscal nº 39, 1986, pag. 187.
- Alonso Fernández, F. "Notas a las disposiciones especiales del Reglamento General de Inspección", Impuestos, 1986/II, pag. 232.
- Alonso Fernández, F. "La iniciación, desarrollo y terminación de las actuaciones inspectoras. Circunstancia de tiempo y lugar, medidas cautelares y comprobaciones abreviadas" (II), Carta Tributaria, nº 118,

BIBLIOGRAFIA

- Agirreazkuenaga, I. "La coacción administrativa directa en el ámbito de la Inspección del consumo. Límites en el acceso a locales a inspeccionar", Civitas Revista Española de Derecho Administrativo, Nº 69, 1991, pag. 43.
- Aguilar Fernández-Hontoria, J. "De nuevo en torno a la defensa de la intimidad como límite a las obligaciones de información tributaria", Revista de Derecho Bancario y Bursátil, nº 185, 1985.
- Albiñana García-Quintana, C. "La inspección de los tributos: una evolución significativa". Civitas Revista Española de Derecho Financiero, nº 4, 1974, pag. 767.
- Albiñana García Quintana, C. "La prueba en el procedimiento de inspección y la estimación indirecta de bases (I y II)", Carta Tributaria nº 59 y 60, 1987.
- Alessi, Principi di diritto amministrativo, II, Ed. Guffré, Milano, 1966.
- Alonso Fernández, F. "Las actuaciones de obtención de información en el Reglamento General de Inspección de los Tributos", Gaceta Fiscal nº 39, 1986, pag. 187.
- Alonso Fernández, F. "Notas a las disposiciones especiales del Reglamento General de Inspección", Impuestos, 1986/II, pag. 232.
- Alonso Fernández, F. "La iniciación, desarrollo y terminación de las actuaciones inspectoras. Circunstancia de tiempo y lugar, medidas cautelares y comprobaciones abreviadas" (II), Carta Tributaria, nº 118, 1990.
- Alonso García, E. "El principio de igualdad del artículo 14 de la Constitución Española", Revista de Administración Pública, nº. 100-102, pag. 21.

- Amoros Rica, N. "Fijación o determinación de la base imponible (La estimación indirecta)", Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública nº 188, 1987, pag. 293.
- Angulo Rodriguez, "Un supuesto de remisión normativa: el R.D. 1920/1976, de 16 de julio, sobre procedimiento simplificado de gestión tributaria", Crónica Tributaria, nº 28, 1979, pag. 25.
- Anton Pérez, J. A. "Actas de disconformidad". Impuestos, 1989/II, pag. 277.
- Aquilúe Ortíz, J. "La colaboración social en la gestión tributaria", Estudios de Derecho Tributario, tomo II, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1979, pág. 1175.
- Aragonés Beltrán, E. "Notas sobre el proceso tributario", Gaceta Fiscal, nº 64, 1989, pag. 127.
- Arias Velasco, J. Procedimientos tributarios, Marcial Pons, Madrid 1990
- Arias Velasco y Carral Larrauri, Manual de Procedimientos Tributarios, Ed. Santillana, Madrid, 1967.
- Arias Velasco, J. "Infracciones y sanciones a la luz de la doctrina del Tribunal Constitucional", Técnica Tributaria, nº 11, 1990, pag. 33.
- Arias Velasco, J. "La estimación indirecta de bases imposables", Crónica Tributaria nº 43, 1982, pag. 25.
- Arias Velasco, J. "Actas previas y actas definitivas en el procedimiento de gestión tributaria", Crónica Tributaria, nº 18, 1976.
- ATP y Asociados, "Los incidentes en el procedimiento tributario", Impuestos, 1989/I, pág. 1017.
- Baena del Alcázar, M. "Instrucciones y Circulares como fuente del Derecho Administrativo", Revista de Administración Pública, nº 48, 1965, pág. 107.

Banacloche Pérez, J. "Una aproximación al estudio de los procedimientos tributarios", Impuestos, 1989/I, pág. 1036.

Banacloche Perez, J. "La estimación indiciaria (acerca de la Circular de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria, de 17 de noviembre de 1986)", Impuestos, 1987/I, pág. 653.

Basciu, A.F. "Note sulla potestà di imposizione in materia di imposta di successione", Studi sul procedimento amministrativo tributario, Ed. Giuffré, Milán, 1971, pág. 7.

Basilavecchia, M.L. L'accertamento parziale (Contributo allo studio della pluralità di atti di accertamento nelle imposte sui redditi). Ed. Giuffré, Milano, 1988.

Bermejo Vera, J. "La tutela judicial del administrado", Civitas Revista Española de Derecho Administrativo, nº 35, 1982, pág. 567.

Blasco Esteve, A. La responsabilidad de la Administración por actos administrativos, Ed. Civitas, Madrid, 1981.

Bohoyo Castañar, F. El principio de legalidad financiera como presupuesto de validez del acto administrativo, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1986.

Bollo Arocena, M<sup>a</sup> C. Análisis jurídico de la liquidación provisional, Edersa, Madrid, 1983.

Boquera Oiver, J.M.<sup>a</sup> Estudios sobre el acto administrativo", Ed. Civitas, Tercera edición, Madrid, 1985.

Bullinger, M. "Procedimientos administrativos al ritmo de la economía y de la sociedad (directivas constitucionales para una reforma). Civitas Revista Española de Derecho Administrativo, nº 69, 1991. pag. 5.

Cabra de Luna, J.M. "Derecho a la intimidad y funciones investigadoras de la Inspección Financiera y Tributaria", Impuestos, 1985/I, pág. 957.

- Calero Rodriguez."La conformidad del sujeto pasivo con las actas de Inspección", Estudios de Derecho Tributario, Vol II, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1979, págs. 1439.
- Calvo Ortega, R.Prólogo a Perezagua Clamagirand,L.La prueba en el Derecho Tributario, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1975.
- Campo Sentis,L."La interrupción de la actuación inspectora: su discutible tratamiento en el Reglamento de la Inspección", Carta Tributaria , nº 86, 1989.
- Carbajo Vasco,D."La estimación de bases imponibles tras la Ley 10/1985", Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, nº 181, 1986, pág. 83.
- Caro Cebrián,A."La comprobación tributaria en el procedimiento de gestión", Carta Tributaria, nº 89, 1989.
- Caro Cebrián, A."La prueba en el procedimiento de gestión tributaria: Nueva aproximación", Carta Tributaria Monografías, nº 38, 1986.
- Carrasco Perera,J."El "juicio de razonabilidad" en la justicia constitucional".Revista Española de Derecho Constitucional, nº 11, 1984.
- Carretero Perez.Derecho Financiero, Ed. Santillana, Madrid, 1968.
- Casado Ollero, G."La colaboración con la Administración tributaria.Notas para un nuevo modelo de relaciones con el Fisco", Hacienda Pública Española, nº 68, 1981, pág. 151.
- Cassagne, J.C."La revisión de la discrecionalidad administrativa por el poder judicial", Civitas Revista Española de Derecho Administrativo, nº 67, 1990, pag. 349.
- Castells Arteche,J.M."Un aspecto del valor probatorio de los expedientes administrativos".Revista de Administración Pública, nº 74, 1974, pág. 115.

- Cayón Galiardo, A. "Capacidad de obrar y representación en la Ley General Tributaria". Crónica Tributaria, nº 50/1984, pág. 163.
- Cayón Galiardo, A. "La interdicción de la discrecionalidad en la gestión tributaria", Civitas Revista Española de Derecho Financiero, nº 36, 1982, pág. 563.
- Cayón Galiardo, A. "Gestión tributaria y derechos fundamentales", Técnica Tributaria, nº 3, 1988, pág. 7.
- Cervera Torrejón, F. "Reclamaciones económico-administrativas". Comentarios a la Ley general Tributaria y Líneas para su reforma (Homenaje a Fernando Saíñz de Bujanda), vol. II, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991, pág. 1805.
- Cervera Torrejón, F. La inspección de los Tributos. Garantías y procedimiento, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1975.
- Checa González, C. "Revisión. Procedimientos especiales". Comentarios a la Ley general Tributaria y Líneas para su reforma (Homenaje a Fernando Saíñz de Bujanda), vol. II, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991, pág. 1723.
- Checa González, C. "La asunción de funciones liquidadoras por la inspección de los Tributos: Historia de una evolución", Impuestos 1986/II, pág. 280.
- Claro Casado, F. "Estudio sobre la doctrina de los actos propios en el Derecho Tributario", Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, nº 178, 1985, pág. 889.
- Clavijo Hernández, F. "El procedimiento simplificado de liquidación el RD 1920/1976, de julio", Civitas Revista Española de Derecho Financiero, nº 19, 1978.
- Clavijo Carazo, F. "La función comprobadora y liquidadora de la Inspección", Impuestos, 1986/II, pág. 41.



- Clavijo Carazo, F. y Eserverri, E. "El nuevo Reglamento para la Inspección tributaria: ¿garantía para la Administración o para los administrados?". Impuestos 1987/II, pág. 173.
- Collado Yurrita, M.A. "Las inspecciones tributarias y las situaciones jurídicas del contribuyente en el Derecho italiana", Civitas Revista Española de Derecho Financiero, nº 54, 1987, pág. 205.
- David, Fouquet, Latournerie y Plagnet. Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale, Ed. Sirey, Paris 1988,
- De la Cruz Ferrer, J. "Una aproximación al control de proporcionalidad del Consejo de Estado francés: el balance costes-beneficios en las declaraciones de utilidad pública de la expropiación forzosa". Civitas Revista española de Derecho Administrativo, nº 45, 1985, pág. 71.
- De la Cuétara Martínez, J.M. "Potestades administrativas y poderes constitucionales: en torno al proceso de juridificación del poder". Civitas Revista Española de Derecho Administrativo, nº 38, 1983, pág. 387.
- De la Cuetara, J.M. Las potestades administrativas, Ed. Tecnos, Madrid 1986.
- De la Cruz Ferrer, J. "Sobre el control de la discrecionalidad en la potestad reglamentaria", Revista de Administración Pública, nº 116, 1988, pág. 65.
- Delgado Pacheco, A. "Derechos, deberes y facultades del personal inspector en el desarrollo de sus actuaciones", Impuestos, 1986/II, pág. 211.
- Delgado Pacheco, A. "La creación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria", Impuestos, 1991/I, pág. 1392.
- De Mita, E. Interesse fiscale e tutela del contribuente, Ed. Giuffré, Milan, 1987.

- Díaz Delgado, J. y Escuin Palop, V. "La suspensión de los actos administrativos recurridos en el proceso especial de la Ley de Protección de los Derechos Fundamentales", Revista de Administración Pública, nº 117, 1988, pág. 193.
- Durán Sindreu-Buxadé, A. "Comentarios a la Sentencia del Tribunal Supremo de 24-4-1984, en relación al Real Decreto 412/1984", Revista Española de Derecho Financiero y Hacienda Pública, Nº 172, 1984, pág. 951.
- Durán-Sindreu Buxadé, A. Comprobación, prueba y procedimientos especiales de liquidación tributaria, Ed. PPU, Barcelona, 1989.
- Dus, A. "Considerazioni sulla discrezionalità nell'accertamento tributario". Rivista di Diritto Finanziario, 1960, pág. 238.
- Echenique Gordillo, R. "El secreto bancario y la Administración tributaria: sus consecuencias jurídicas", Estudios de Derecho Tributario, tomo II, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1979, pág. 1227.
- Escribano López, F. La configuración jurídica del deber de contribuir. Perfiles Constitucionales, Ed. Cívitas, Madrid 1988.
- Eseverri, E. "Las actuaciones inspectoras", Revista Española de Derecho Financiero y Hacienda Pública, nº 200, 1988, pág. 339.
- Eseverri, E. "IRPF: se amplian las competencias de las Oficinas liquidadoras". Carta Tributaria, nº 79, 1988.
- Fantozzi, A. "Premesse per una teoria delle successione nel procedimento tributario", Studi sul procedimento amministrativo tributario, Ed. Giuffré, Milán, 1971, pág. 87.
- Fantozzi, A. "I rapporti tra Fisco e contribuente nella nuova prospettiva dell'accertamento tributario". Rivista di Diritto Finanziario e Scienze delle Finanze, 1984, I, pág. 216.

- Favara, F. "La programmazione dei controlli fiscali in Italia: aspetti giuridici." Rivista di Diritto Finanziario e Scienze delle Finanze, 1982, I, pág. 222.
- Fernández Briones, L. "Información para la Inspección : problemas actuales". Crónica Tributaria, nº 42, 1982, pág. 99.
- Ferreiro Lapatza, J.J. "Las funciones liquidadoras de la inspección de los Tributos", Civitas Revista Española de derecho Financiero, nº 11, 1976, pág. 401.
- Ferreiro Lapatza, J.J. Prólogo a Génova Galván, A. La estimación indirecta, Ed. Tecnos, Madrid 1985.
- Gallo, F. "Accertamento del contribuente: prospettive di riforma". Diritto e Pratica Tributaria, 1989/I, pág. 50.
- Gambale, S. "La programmazione dei controlli fiscali in Italia, alcuni aspetti metodologici", Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze, 1982, pág. 208.
- Garberí Llobregat, La aplicación de los derechos y garantías constitucionales a la potestad y al procedimiento administrativo sancionador, Ed. Trivium, Madrid 1989.
- García de Enterría, E. "Es inconveniente o inútil la proclamación de la interdicción de la arbitrariedad como principio constitucional?. Una nota", Revista de Administración Pública, nº 124, 191, pág 211.
- García de Enterría, E. "La incidencia de la Constitución sobre la potestad sancionatoria de la Administración: dos importantes sentencias del Tribunal Constitucional", Civitas Revista Española de Derecho Administrativo, nº 29, 1981, pág. 359.
- García de Enterría, E. "La nueva doctrina del Tribunal Supremo sobre medidas cautelares: la recepción del principio del fumus boni iuris (Auto de 20 de diciembre de 1990 y su trascendencia general)". Ci-

vitas Revista Española de Derecho Administrativo,  
Nº 69, 1991, pág. 65.

García de Enterría, E. "La interdicción de la arbitrariedad en la potestad reglamentaria", Revista de Administración Pública, nº 30, 1959, pág. 131.

García de Enterría y Ramón Fernández. Curso de Derecho Administrativo, 4ª edición, Ed. Civitas, Madrid, 1988.

García Novoa, C. "Régimen tributario de los Pagares del Tesoro". Civitas Revista Española de Derecho Financiero, nº 61, 1989, pág. 5.

García Bragado, a. "El régimen jurídico de las liquidaciones provisionales", Estudios de Derecho Tributario, tomo II, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1979, pág. 1343.

Garrido Falla, F. Tratado de Derecho Administrativo, t. II, reimp. de la 5ª ed., C.E.C., Madrid 1985.

Génova Galván, A. "Estimación indirecta", Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma (Homenaje a Fernando Sáinz de Bujanda), vol. I, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991, pág. 815.

Génova Galvan, A. La estimación indirecta. Ed. Tecnos, Madrid, 1987.

Gimenez-Reyna Rodríguez, E. "Factores condicionantes de la Inspección de los Tributos", Impuestos, 1985/II, pág. 236.

Gomez Reino y Carnota, E. "Las facultades de investigación de la Administración y los derechos fundamentales con especial referencia al Derecho de la competencia", Información comercial Española, nº 650, Octubre 1987.

Gomez-Ferrer Morant, R. "Derecho a la tutela judicial y posición jurídica peculiar de los poderes públicos", Civitas Revista Española de Derecho Administrativo, nº 33, 1982, pág. 183.

- Gonzalez, E. "Las presunciones y ficciones como mecanismos frente al fraude de ley tributaria", Revista de Derecho Financiero y hacienda Pública, nº 179, 1985, pág. 987.
- Gonzalez Salinas, P. "La protección jurisdiccional del principio de igualdad", Civitas Revista Española de Derecho Administrativo, nº 36, 1983, pág. 75.
- González Perez, J. Comentarios a la Ley de Procedimiento Administrativo, Ed.Civitas, Madrid 1989.
- González Pérez, J. "La Constitución y la modificación parcial de la Ley General Tributaria". Gaceta Fiscal nº 25, 1985, pág. 95.
- González Perez, J. Comentarios al Reglamento de Procedimiento Económico-Administrativo. Ed. Civitas, Madrid, 1983.
- González García, E. Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras, Tomo II, Edersa, Madrid, 1983.
- González Grimaldo, M.C. "Potestad sancionadora y carga de la prueba", Revista de Administración Pública, nº 53, 1967, pág. 303.
- Gracia Rubio, M. "Potestad sancionatoria de la Administración y garantías del administrado: comentario a la sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos de 21 de febrero de 1984: el caso Oztürk", Revista de Administración Pública, nº 104, 1984, pág. 375.
- Granelli. "Presunzioni tributarie e proceso penale", Diritto e Pratica Tributaria, 1985/I, pág. 34.
- Guerrero Arias, E. y Rossich Romeu, E. "Desarrollo y terminación del procedimiento de inspección tributaria", Impuestos, 1986/II, pág. 971.
- Guío Montero, F. "Comentarios al Reglamento General de la Inspección de los Tributos", Estudios Financieros, nº 43-44, 1986, pág. 3.
- Guío Montero, F. "La visita de inspección". Carta Tributaria, nº 67, 1988.

Guío Montero, F. "El acta de rectificación. (Una aproximación a su concepto)", Gaceta Fiscal, nº 67, 1989, pág. 123.

Hensel, A. Diritto Tributario, Ed. Giuffré, Milan, 1956.

Hernández González, F. "Una contribución al estudio de los deberes tributarios", Civitas Revista Española de Derecho Financiero, nº 69, 1991, pág.5.

Huelin Martínez de Velasco, J. "Los derechos fundamentales del contribuyente ante las Haciendas Públicas", Gaceta Fiscal, nº 68, pág. 165.

Jordana de Pozas, L. "El problema de los fines de la actividad administrativa", Revista de Administración Pública, nº 4, 1951, pág.11.

Juan Lozano, A.M. "Un análisis de los pronunciamientos de los Tribunales sobre la estimación indirecta". Civitas Revista Española de Derecho, nº 70, 1991.

Kruse, H.W. Derecho Tributario Parte General, Edersa, Madrid 1975.

La Rosa, S. "Metodi di accertamento e riforma tributaria", Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze, 1978, pág. 216.

La Rosa, S. "I modelli accertativi nel sistema tributario italiano". Diritto e Pratica tributaria, 1986/I.

Lacasa Salas y Del Paso Bengoa. Procedimiento de la Inspección de los Tributos, Ed. Ciss, Bilbao 1990.

Lejeune Valcarcel, E. "Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras", Edersa, Madrid, 1983.

Lopez Aldea, J. "Clave constitucional de la prueba en la actividad inspectora". Técnica tributaria, nº 10, 1990, pág. 41.

Lopez Ramón, F. "Límites constitucionales de la autotuela administrativa", Revista de Administración Pública, nº 115, 1988, pág. 57.

- Lopez Rodó, L. "El principio de igualdad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional", Revista de Administración Pública, nº 100-102, 1983, pág. 331.
- Lorenzoni, M. y Saccomani, R. "L'accertamento sintetico negli orientamenti dottrinali, giurisprudenziali ed amministrativi". Diritto e Pratica Tributaria, 1983/I, p.2, pág.319.
- Lozano Serrano, C. "La actividad inspectora y los principios constitucionales", Impuestos, nº 9, 1990, pág. 5.
- Lupi, R. Métodi induttivi e presunzioni nell' accertamento tributario, Ed. Giuffré, Milán, 1988.
- Lupi, R. "Motivazione e prova nell'accertamento tributario, con particolare riguardo alle imposte dirette e all'IVA". Rivista di Diritto Finanziario, 1987, pág. 274.
- Magraner Moreno, F, J. "Sanciones tributarias: clases, órgano competente y procedimiento para imponerlas", en Comentarios a la Ley General Tributaria y Lineas para su reforma (Homenaje a Fernando Sainz de Bujanda), Vol. II, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991, pág. 1196.
- Mantero Saénz, A. Procedimiento en la Inspección Tributaria, EDERSA, Madrid, 1990.
- Mantero Saénz, A. "La función inspectora tributaria", Civitas Revista Española de Derecho Financiero, nº 41, 1984, pág.33.
- Mantero Saénz, A. "La nueva normativa sobre liquidaciones derivadas de actuaciones inspectoras", Crónica Tributaria, nº 51, 1984, pág. 83.
- Mantero Saénz, A. Procedimiento en la Inspección Tributaria, 3ª Edición, Escuela de Hacienda Pública, Madrid, 1987.
- Mantero Saénz, A. "El acta con prueba preconstituída", Hacienda Pública Española, nº 48, 1977, pag. 203.
- Mantero Saénz, A. "Las actas inspectoras de comprobado y conforme", Crónica Tributaria, nº 30, 1979, pág.87.

Martín Delgado, J.M<sup>a</sup>. "Los nuevos procedimientos tributarios: las declaraciones autoliquidaciones y las declaraciones y las delcaraciones complementarias", Hacienda Pública Española, nº 84, 1983, pág. 13.

Martín Queralt, J. Jurisprudencia Fiananciera y Tributaria del Tribunal Constitucional, Ed. Civitas, Madrid, 1983.

Martín Queralt, J.y Lozano Serrano, C. Curso de Derecho Financiero y Tributario, Ed. Tecnos, Madrid 1990.

Martín Retortillo, S. "El exceso de poder como vicio del acto administrativo", Revista de Administración Pública, nº 23, pág. 83.

Martínez Lafuente, A. "Recursos y reclamaciones en el procedimiento de inspección de los tributos", Impuestos, nº 18, 1989, pág. 181.

Martínez Lafuente, A. "Obligaciones formales y aspectos sustantivos de la regulación de los títulos valores". CISS comunicación, nº 36, 1986, pag. 21.

Martínez Berga, J.M. "La impugnación de las actas de conformidad en el RD 412/1982, de 12 de febrero", Crónica Tributaria, nº 41, 1982, pág.69.

Martínez Izquierdo, S. "Planes de Inspección", Gaceta Fiscal, nº 40, 1987, pág. 127.

Mateu-Ros Cerezo, R. "El derecho constitucional a la tutela judicial efectiva y el requisito de la legitimación", Revista de Administración Pública, nº 98, 1982, pág. 79.

Meilán Gil, J.L. "El deber de información de los profesionales a la Administración tributaria", Civitas Revista Española de Derecho Financiero, nº 54, 1987, pág. 229.

Michavila Nuñez, J.M. "El artículo 24 de la Constitución y el derecho al secreto profesional: una visión unitaria de la institución", Civitas Revista Española de Derecho Administrativo, nº 56, 1987, pág. 537.



- Molina, R. y Vargas, R. "Actas de conformidad: naturaleza y efectos". Carta Tributaria, nº 83, 1988.
- Montero, Ortells y Gomez Colomer, Derecho Jurisdiccional I, Parte General, Lib. Bosch. Barcelona 1989.
- Morena y de la Morena, L. de la. " Los fines de interés público como causa y como límite de la competencia y como medio y medida de control jurídico", Revista de Administración Pública, nº 85, 1978, pág. 151.
- Moretti, G.C. "Profili del procedimento sanzionatorio in materia finanziaria", Studi sul procedimento amministrativo tributario, Ed. Giuffrè, Milán, 1971, pág. 191.
- Moretti, G.C. La motivazione nell'accertamento tributario. Cedam, Padova, 1969
- Morillo Méndez, A. "Deberes de colaboración en el procedimiento de la Inspección de los Tributos: La intervención obligatoria y los terceros", Impuestos 1987, II, pág. 42.
- Moschetti, F. "Avviso di accertamento tributario e garanzie del cittadino". Diritto e Pratica Tributaria, 1983/I, pág. 1911.
- Nanula, G. "L'accertamento sintetico". Bolletino tributario, 1974, pág. 1469.
- Nawiasky, H. Cuestiones fundamentales del Derecho Financiero, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1982.
- Nieto, A. "Actos administrativos cuya ejecución precisa una entrada domiciliaria". Revista de Administración Pública, nº 112, 1987, pág. 7
- Nogueroles Peiró, N. "La intimidad económica en la Doctrina del Tribunal Constitucional", Civitas Revista Española de Derecho Administrativo, nº 52, 1986, pág. 559.
- Núñez Pérez, G. "La actividad administrativa de comprobación tributaria", Civitas Revista Española de Derecho Financiero, nº 53, 1987, pág. 39..

Ortíz Díaz."Las Circulares, Instrucciones y medidas de orden interior ante el recurso de exceso de poder en la jurisdicción del Consejo de Estado Francés", Revista de Administración Pública, nº 24, 1957, pág. 335.

Palao Taboada,C."La prueba en el procedimiento de gestión tributaria", Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma (Homenaje a Fernando Sáinz de Bujanda), vol. II, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991, pág. 1449.

Palao Taboada,C."La potestad de obtención de información de la Administración tributaria y sus límites".Gaceta Fiscal, nº 45, 1988, pág. 125.

Palao Taboada, C."Metodos y procedimientos de determinación de bases imponibles", Hacienda Pública Española nº 79, 1982.

Palao Taboada,C."Naturaleza y efectos de la conformidad del contribuyente con las actas de Inspección".Hacienda Pública Española, nº 21, 1973, pág. 163.

Palao Taboada, C."El nuevo procedimiento de la Inspección Tributaria", Hacienda Pública Española, nº 80, 1983, pág. 13.

Palao Taboada,C.Traducción a la Ordenanza Tributaria Alemana, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1980.

Palao Taboada,C."Naturaleza y estructura del procedimiento de gestión".Estudio preliminar a la traducción española del Tomo III de Principios de Derecho Tributario, A.Berliri.

Pedraza Bochons, J.V."Ordenación temporal de las actuaciones de la Inspección de los Tributos".Universitat de València.

Perez Royo, F.Los delitos y las infracciones en materia tributaria, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1986.

- Perez Royo, F. "Derecho Tributario sancionador: sobre la naturaleza de sus instituciones y principios para su aplicación", Jornadas sobre infracciones tributarias: aspectos administrativos y penales, Centro de Publicaciones del Ministerio de Justicia, Madrid, 1988.
- Perez de Ayala Pelayo, C. "El procedimiento de la Inspección de los Tributos en su Reglamento General", Madrid 1986, trabajo inédito cedido por amabilidad de la autora.
- Perez de Ayala, J.L. "Potestad de imposición y relación jurídica tributaria (I y II)", Revista Española de Derecho Financiero y Hacienda Pública, 1969, pág. 9 y 1970, pág. 137.
- Perez de Ayala. Derecho Tributario, Vol. I, Ed. de Derecho Financiero, Madrid, 1968.
- Perezagua Clamagirand, L. La prueba en el Derecho Tributario, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1975.
- Perrone, L. Discrezionalità e norma interna nell'imposizione tributaria. Ed. Giuffrè, Milán, 1969.
- Perrone, L. "Evoluzione e prospettive dell'accertamento tributario". Rivista di Diritto Finanziario, 1982, pág. 79.
- Pita Grandal, A.Mª. "La Agencia Estatal de Administración Tributaria", Civitas Revista Española de Derecho Financiero, nº71, 1991, pág. 365.
- Pita Grandal, Ana María, "Prueba, medios de prueba y Valoración en el procedimiento de gestión tributaria. Comentario al artículo 115 de la L.G.T.", Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma (Homenaje a Fernando Sáinz de Bujanda), vol. II, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991, pág. 1461.
- Pita Grandal, Ana Mª. "Introducción al estudio de la prueba en el procedimiento de gestión tributaria", Civitas Revista Española de Derecho Financiero, nº 54, 1987, pág. 257.

- Pont Mestres, M. "El asesor del contribuyente en el procedimiento de inspección tributaria", Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, nº 169, 1984, pág. 69.
- Pont i Clement, J.F. "Consideraciones en torno a la posible responsabilidad de la Administración Tributaria por requerimientos innecesarios con manifiesta prepotencia". Técnica Tributaria, nº 4, 1989, pág. 69.
- Pont Mestres, M. "Comprobación e investigación", Comentarios a la Ley general Tributaria y líneas para su reforma, (Homenaje a Fernando Sainz de Bujanda), Instituto de Estudios Fiscales, vol. II, Madrid, 1991, pág. 1411.
- Pont Mestres, M. "Los documentos de la Inspección: diligencias, comunicaciones, informes y actas". Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, nº 171, 1984, pág. 651
- Pueyo Masó, J.M<sup>a</sup>. "Las funciones de la Inspección de los Tributos en la Ley General Tributaria", Crónica Tributaria, nº 50, 1984, pág. 267.
- Pueyo Masó, J.A. "Los actos y el procedimiento de actuación de la Inspección tributaria. El Real Decreto 412/1982 de 12 de febrero". Hacienda Pública Española nº 75, 1982, pág. 153.
- Queralt, J.J. "La inviolabilidad domiciliaria y los controles administrativos. Especial referencia a las empresas". Revista Española de Derecho Constitucional, nº 30, 1990.
- Ramos Méndez. Derecho Procesal Civil, vol. I, Ed. Bosch, Barcelona 1985.
- Rodríguez Vázquez de Prada, V. "La exigencia abusiva de documentación complementaria en el actual procedimiento administrativo". Civitas Revista Española de Derecho Administrativo, nº 69, 1991, pág. 33.
- Rodríguez Bereijo, A. Introducción al Derecho Financiero, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid 1976.

- Romero, J. "Algunas consideraciones sobre la actividad de documentación de la Inspección de los Tributos en España y en la República Federal de Alemania. Especial referencia a las actas y el Prüfungsbericht", Civitas Revista Española de Derecho Financiero, nº 52, 1986, pág. 557.
- Romero Pi, J. "Una aproximación conceptual a las actas de Inspección Tributaria", Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, nº 204, 1989, pág. 1483.
- Rozás Valdés, A. "La inviolabilidad del domicilio en la Constitución española y los poderes de la Comisión en materia de verificación". Noticias CEE, nº 30, 1987, pág. 51.
- Ruiz Zapatero, G. "Normas tributarias y principios constitucionales: una cuestión de inconstitucionalidad", Gaceta Fiscal, nº 66, 1989, pág. 145.
- Ruiz García, J. R. La liquidación en el ordenamiento tributario, Ed. Civitas, Madrid, 1987.
- Ruiz García, J.R. Secreto bancario y Hacienda Pública (El deber de colaboración de las entidades bancarias en el procedimiento de gestión tributaria). Ed. Civitas, Madrid, 1988.
- Sainz Moreno, F. "Sobre el interés público y la legalidad administrativa (En torno a la obra de TRUCHET, les fonctions de la notion d'intérêt général dans la jurisprudence du Conseil d'Etat)", Revista de Administración Pública, nº 82, 1977, pág. 439.
- Sainz Moreno, F. "Reducción de la discrecionalidad: el interés público como concepto jurídico", Civitas Revista Española de Derecho Administrativo, nº 8, 1976, pág. 63.
- Perezagua Clamagirand, L. La prueba en el Derecho Tributario. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid 1975.
- Sammartino, S. "Accertamento sintético e rilevanza del giudicato penale nel proceso tributario", Rivista di Diritto Finanziario, 1989, pág. 504.

- Sanchez Morón, M."El principio de participación en la Constitución española".Revista de Administración Pública nº 89, 1979, pág. 171.
- Sanchez Serrano, L.La declaración tributaria, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1977.
- Sanchez Serrano, L."En torno a la función comprobadora de la Administración Pública en la gestión de los tributos", Civitas Revista Española de Derecho Financiero, nº 3, 1974, pág. 579.
- Sanchez Serrano, L. Comentarios a las Leyes Financieras y Tributarias.EDERSA, Madrid 1983.
- Sandulli, A.M.Il procedimento amministrativo, Ed.Giuffré, Milan, 1964.
- Santamaría Pastor, J.A."Sobre el derecho a la intimidad, secretos y otras cuestiones inenunciables", Revista Española de Derecho Constitucional, nº 15, 1985, pág. 159.
- Santamaría, B.Le Ispezioni tributarie.Ed. Giuffré, Milano, 1977.
- Seminario de Derecho Financiero de la Universidad de Madrid, Notas de Derecho Financiero, Tomo I. Vol. III, Ed. Facultad de Derecho, Servicio de Publicaciones, Madrid 1968-72.
- Sobrevals Bellet, J."Fundamentos jurídicos de la posible impugnabilidad de las actas con descubrimiento de deuda y conformidad del sujeto pasivo a tenor del ordenamiento tributario vigente".Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, nº 192, 1987, pág. 1261.
- Soler Roch, M<sup>ª</sup>T."Notas sobre la configuración de las obligaciones y deberes tributarios con especial referencia al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", Civitas Revista Española de Derecho Financiero, nº 25, 1980, pág.5.
- Soriano García, J.E. "Hacia el control de la desviación de poder por omisión".Revista Española de Derecho Administrativo nº 40-41, 1984, pág. 173.

- Suay Rincón, J. "El derecho administrativo sancionador: perspectivas de reforma", Revista de Administración Pública, nº 109, 1986, pág. 185.
- Suay Rincón, J. "La discutible vigencia de los principios de imparcialidad y de contradicción en el procedimiento administrativo sancionador". Revista de Administración Pública, nº 123, 1990, pág. 153.
- Tesauro, F. "L'onere della prova nel proceso tributario", Rivista di Diritto Finanziario, 1986, pág. 77.
- Tesauro, F. "Considerazioni sui parametri ministeriali di determinazione sintetica del reddito delle persone fisiche". Diritto e Pratica Tributaria, 1983/I, pág. 1941.
- Tesauro, F. "Le presunzioni nel proceso tributario". Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze, 1986 /I, pág. 198..
- Villar Ezcurra, J.L. "Los actos administrativos de trámite: el acto reiterativo y la indefensión del particular". Revista de Administración Pública, nº 86, 1978, pág. 335.
- Yagüe Gil, P. "Algunas consideraciones en torno al proceso contencioso-administrativo en materia tributaria", Gaceta Fiscal, nº 68, 1989, pág. 145.
- Zabala Rodríguez-Fornós, A. "La representación voluntaria en el ámbito de la Inspección de los Tributos", Ciss comunicación, nº 67, 1989, pág. 53.
- Zabala Rodríguez-Fornós, A. "Comentarios al reglamento General de la Inspección de los tributos", Ciss Comunicación, nº 34, 1986, pág. 16.
- Zabala Rodríguez-Fornós, A. "Tres sentencias sobre las relaciones de la actividad de inspección tributaria con los derechos fundamentales (intimidad, tutela judicial y presunción de inocencia)". Ciss Comunicación nº 80, 1990, pág. 48.

Zabala Rodríguez-Fornós, A. "La protección constitucional al domicilio en el ámbito tributario", Ciss comunicación, nº 78, 1990, pág. 67.

Zornoza Perez, J. "Precedentes y prácticas administrativas en materia tributaria: una nota", Hacienda Pública Española, nº 63, 1980, pág. 253.



INDICE CRONOLOGICO DE JURISPRUDENCIA Y DOCTRINA  
ADMINISTRATIVA CITADA EN EL TEXTO.

1. JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL.

- SENTENCIA Nº 11 DE 8 DE ABRIL DE 1981, BOE DE 25 DE ABRIL
- SENTENCIA Nº 19 DE 8 DE JUNIO DE 1981, BOE DE 7 DE JUNIO.
- SENTENCIA Nº 2 DE 29 DE ENERO DE 1982, BOE DE 26 DE FEBRERO.
- SENTENCIA Nº 16 DE 10 DE MARZO DE 1983, BOE DE 12 ABRIL.
- SENTENCIA Nº 13 DE 1 DE ABRIL DE 1982, BOE DE 21 DE ABRIL.
- SENTENCIA Nº 27 DE 20 DE ABRIL DE 1983, BOE DE 17 DE MAYO.
- SENTENCIA DE 20 DE OCTUBRE DE 1983, BOE DE 7 DE NOVIEMBRE.
- SENTENCIA Nº 17 DE 7 DE FEBRERO DE 1984, BOE DE 9 DE MARZO.
- SENTENCIA Nº 48 DE 4 DE ABRIL DE 1984, BOE DE 25 DE ABRIL.
- SENTENCIA Nº 74 DE 27 DE JUNIO DE 1984, BOE DE 11 DE JULIO.
- SENTENCIA Nº 110 DE 26 DE NOVIEMBRE DE 1984, BOE DE 21 DE DICIEMBRE.
- SENTENCIA Nº 36 DE 8 DE MARZO DE 1985, BOE DE 27 DE MARZO.
- SENTENCIA Nº 37 DE 8 DE MARZO DE 1985, BOE DE 27 DE MARZO.

- SENTENCIA Nº 74 DE 18 DE JUNIO DE 1985, BOE DE 17 DE JULIO.
- SENTENCIA Nº 103 DE 4 DE OCTUBRE DE 1985, BOE DE 5 DE NOVIEMBRE.
- SENTENCIA Nº 156 DE 15 DE NOVIEMBRE DE 1985, BOE DE 17 DE DICIEMBRE.
- SENTENCIA Nº 31 DE 20 DE FEBRERO DE 1986, BOE DE 21 DE MARZO.
- SENTENCIA Nº 107 DE 24 DE JULIO DE 1986, BOE DE 13 DE AGOSTO.
- SENTENCIA Nº 114 DE 2 DE OCTUBRE DE 1986, BOE DE 22 DE OCTUBRE.
- SENTENCIA Nº 92 DE 3 DE JUNIO DE 1987, BOE DE 26 DE JULIO.
- SENTENCIA Nº 21 DE 15 DE FEBRERO DE 1990, BOE DE 1 DE MARZO.
- SENTENCIA Nº 22 DE 15 DE FEBRERO DE 1990, BOE DE 2 DE MARZO.
- AUTO DE 26 DE MARZO DE 1990.VID.CUESTIONES TRIBUTARIAS PRACTICAS PAG. 420.

## 2. JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO.

- SENTENCIA DE 5 DE JUNIO DE 1968.AR. 2940.
- SENTENCIA DE 20 DE FEBRERO DE 1982.AR. 1518.
- SENTENCIA DE 3 DE FEBRERO DE 1983.AR. 497.
- SENTENCIA DE 26 DE MAYO DE 1983.AR. 2602.
- SENTENCIA DE 28 DE MARZO DE 1984.AR. 1677.
- SENTENCIA DE 24 DE ABRIL DE 1984.AR. 2711.
- SENTENCIA DE 26 DE OCTUBRE DE 1984.AR. 5056.
- SENTENCIA DE 26 DE FEBRERO DE 1985.AR. 851.
- SENTENCIA DE 23 ABRIL DE 1985.AR. 1830.
- SENTENCIA DE 3 DE MARZO DE 1986.AR. 1050.
- SENTENCIA DE 19 DE MARZO DE 1986.AR. 1137.

- SENTENCIA DE 24 DE JUNIO DE 1986.AR. 4517.
- SENTENCIA DE 22 DE SEPTIEMBRE DE 1986.AR.5971.
- SENTENCIA DE 29 DE SEPTIEMBRE DE 1988.AR. 7280.
- SENTENCIA DE 6 DE MARZO DE 1989.AR. 1732.
- SENTENCIA DE 6 DE MARZO DE 1989.AR. 1941.
- SENTENCIA DE 6 DE MARZO DE 1989.AR. 2177.
- SENTENCIA DE 20 DE NOVIEMBRE DE 1989.AR. 8161.
- SENTENCIA DE 20 DE DICIEMBRE DE 1990.AR. 8161.
- AUTO DE 20 DE DICIEMBRE DE 1990.CCOMENTADO POR GARCIA DE ENTERRIA EN CIVITAS REDA Nº 69.

### 3.JURISPRUDENCIA DE LOS TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA.

#### 3.1.TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA.

- SENTENCIA DE 14 DE MAYO DE 1990.GF Nº 82, PAG. 75.
- SENTENCIA DE 15 DE MAYO DE 1990.GF Nº 80, PAG. 121.
- SENTENCIA DE 21 DE JUNIO DE 1990.GF. Nº 82, PAG. 90.

#### 3.2. TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE LA COMUNIDAD VALENCIANA.

- SENTENCIA DE 14 DE FEBRERO DE 1990.IMPUESTOS 1990/II PAG. 634.
- SENTENCIAS DE 23 DE MARZO DE 1990.IMPUESTOS 1990/II PAG. 635.
- SENTENCIA DE 9 DE JULIO DE 1990.IMPUESTO 1991/I PAG. 507.
- SENTENCIA DE 3 DE DICIEMBRE DE 1990. GF Nº 86, PAG. 73.

### 4.JURISPRUDENCIA DE LAS AUDIENCIAS.

#### 4.1.JURISPRUDENCIA DE LA AUDIENCIA NACIONAL.

- SENTENCIA DE 28 DE ENERO DE 1988.GF Nº 53, PAG.80.
- SENTENCIA DE 16 DE JULIO DE 1988.CARTA TRIBUTARIA REF.2031.

- SENTENCIA DE 6 DE JUNIO DE 1989.CARTA TRIBUTARIA REF.2818.
- SENTENCIA DE 26 DE JUNIO DE 1989.CARTA TRIBUTARIA REF.2221.
- AUTO DE 26 DE JUNIO DE 1989.IMPUESTOS 1989/II, PAG.794.
- SENTENCIA DE 11 DE MAYO DE 1990.CARTA TRIBUTARIA RE.3010.
- SENTENCIA DE 16 DE MAYO DE 1990.GF Nº78, PAG. 91.

#### 4.2.JURISPRUDENCIA DE LAS AUDIENCIAS TERRITORIALES Y AUTOS DE LOS JUZGADOS

- SENTENCIA DE LA AUDIENCIA TERRITORIAL DE PALMA DE MALLORCA DE 3 DE MARZO DE 1986.GF Nº 33, PAG. 100.
- SENTENCIA DE LA AUDIENCIA TERRITORIAL DE OVIEDO DE 17 DE NOVIEMBRE DE 1988.EF, Nº 75, 1989, LEGISL. PAG. 22.
- SENTENCIA DE LA AUDIENCIA TERRITORIAL DE VALLADOLID DE 8 DE ABRIL DE 1987.CARTA TRIBUTARIA REF. 1260.
- SENTENCIA DE LA AUDIENCIA TERRITORIAL DE MADRID DE 26 DE SEPTIEMBRE DE 1987.GAF. Nº 53, PAG. 60.
- SENTENCIA DE LA AUDIENCIA TERRITORIAL DE LAS PALMAS DE 14 DE DICIEMBRE DE 1989.GF.Nº 74, PAG. 75.
- SENTENCIA DE LA AUDIENCIA TERRITORIAL DE BARCELONA DE 7 DE MAYO DE 1974.VID.CUESTIONES TRIBUTARIAS PRACTICAS,PAG. 440.
- SENTENCIA DE LA AUDIENCIA TERRITORIAL DE BARCELONA DE 14 DE JUNIO DE 1989.CISS COMUNICACION Nº 76, 1990, PAG.8.
- AUTO DE 12 DE FEBRERO DE 1990, DE LA AUDIENCIA PROVINCIAL DE VALENCIA.CISS COMUNICACION Nº80, PAG.8.
- AUTO DE 19 DE SEPTIEMBRE DEL JUZGADO DE INSTRUCCION Nº 15 DE MADRID.VID. CUESTIONES TRIBUTARIAS PRACTICAS, PAG. 419.

5.DOCTRINA ADMINISTRATIVA DEL TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL.

-RESOLUCION DEL TEAC DE 5 DE JULIO DE 1983.VID.CUESTIONES TRIBUTARIAS PRACTICAS, PAG. 514.

-RESOLUCION DEL TEAC DE 5 DE NOVIEMBRE DE 1985.GF. Nº 34, PAG.84.

-RESOLUCION DEL TEAC DE 3 DE FEBRERO DE 1987.CARTA TRIBUTARIA REF.1060.

-RESOLUCION DEL TEAC DE 24 DE MARZO DE 1987.VID.CUESTIONES TRIBUTARIAS PRACTICAS, PAG. 394.

-RESOLUCION DEL TEAC DE 8 DE ABRIL DE 1987.VID.CUESTIONES TRIBUTARIAS PRACTICAS, PAG. 443.

-RESOLUCION DEL TEAC DE 30 DE JUNIO DE 1987.GF.Nº 51, PAG. 85.

-RESOLUCION DEL TEAC DE 23 DE SEPTIEMBRE DE 1987.GF Nº 49, PAG 54.

-RESOLUCION DEL TEAC DE 24 DE NOVIEMBRE DE 1987.CARTA TRIBUTARIA REF. 2201.

-RESOLUCION DEL TEAC DE 6 DE DICIEMBRE DE 1987.CISS Nº 62, PAG. 39.

-RESOLUCION DEL TEAC DE 14 DE DICIEMBRE DE 1987.GF Nº 51, PAG. 81.

-RESOLUCION DEL TEAC DE 20 DE ENERO DE 1988.VID.CUESTIONES TRIBUTARIAS PRACTICAS. PAG. 395.

-RESOLUCION DEL REAC DE 29 DE ENERO DE 1988, CISS COMUNICACION Nº 63, PAG. 30.

-RESOLUCION DEL TEAC DE 15 DE MARZO DE 1988.CARTA TRIBUTARIA REF. 2201.

-RESOLUCION DEL TEAC DE 12 DE MAYO DE 1988.CUESTIONES TRIBUTARIAS PRACTICAS, PAG. 395.

-RESOLUCION DEL TEAC DE 19 DE JULIO DE 1988.CARTA TRIBUTARIA REF 2220.

-RESOLUCION DEL TEAC DE 13 DE OCTUBRE DE 1988.GF Nº 79, PAG. 95.

-RESOLUCION DEL TEAC DE 15 DE NOVIEMBRE DE 1988.GF Nº 61, PAG. 51.

-RESOLUCION DEL TEAC DE 17 DE ENERO DE 1989.CARTA TRIBUTARIA REF.2220.

-RESOLUCION DEL TEAC DE 25 DE ENERO DE 1989.CISS COMUNICACION Nº 74, PAG.43.

-RESOLUCION DEL TEAC DE 7 DE FEBRERO DE 1989.GF Nº 65, PAG. 43.

-RESOLUCION DEL TEAC DE 15 DE FEBRERO DE 1989.VID. CUESTIONES TRIBUTARIAS PRACTICAS,PAG. 397.

-RESOLUCION DEL TEAC DE 11 DE ABRIL DE 1989.GF Nº 81, PAG. 56.

-RESOLUCION DEL TEAC DE 25 DE ABRIL DE 1989.GF Nº 68, PAG. 52.

-RESOLUCION DEL REAC DE 26 DE ABRIL DE 1989.CARTA TRIBUTARIA REF.2818.

-RESOLUCION DEL TEAC DE 17 DE OCTUBRE DE 1989.GF Nº 73, PAG. 80.

-RESOLUCION DEL TEAC DE 21 DE NOVIEMBRE DE 1989.GF Nº 81, PAG. 58.

-RESOLUCION DEL TEAC DE 21 DE NOVIEMBRE DE 1989.GF Nº 74, PAG. 64.

-RESOLUCION DEL TEAC DE 21 DE NOVIEMBRE DE 1989.GF Nº 74, PAG. 65.

-RESOLUCION DEL TEAC DE 28 DE FEBRERO DE 1990.GF Nº 76, PAG. 93.