

UNIVERSIDAD DE LA LAGUNA

Las actas de inspección tributaria

Autor: Mesa González, María José

Director: Francisco Clavijo Hernández

Departamento de Derecho Financiero, del Trabajo y de la Seguridad Social

A mis padres.

El presente trabajo constituye la Tesis Doctoral que leí en la Facultad de Derecho de la Universidad de La Laguna en diciembre de 2002, ante el Tribunal compuesto por los profesores Don Ramón Falcón y Tella, Don Gaspar de la Peña Velasco, Doña Sonsoles Mazorra Manrique de Lara, Don Pedro Herrera Molina y Doña Sonia Mauricio Subirana. Quiero expresar mi más sincero agradecimiento a todos los miembros del Tribunal por las sugerencias formuladas en el acto de lectura de la Tesis. También deseo dar las gracias al profesor Don Francisco Clavijo Hernández por sus orientaciones y apoyo, decisivos en la realización de este trabajo.

ÍNDICE GENERAL

ABREVIATURAS	IV
INTRODUCCIÓN	
I. OBJETO Y JUSTIFICACIÓN	2
II. PREMISAS METODOLÓGICAS	7
III. CONTENIDO Y ESTRUCTURA	11
CAPÍTULO I: ANÁLISIS DOCTRINAL DE LAS ACTAS DE INSPECCIÓN	
I. INTRODUCCIÓN	16
SECCIÓN PRIMERA: EL DEBATE DOCTRINAL SOBRE LAS ACTAS DE INSPECCIÓN	20
I. EL ACTA COMO DOCUMENTO PROBATORIO. LA TESIS DEL PROFESOR ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA	20
A) Enunciación de la tesis	20
B) Observaciones críticas	27
II. LA TESIS DEL PROFESOR SÁINZ DE BUJANDA	34
A) Enunciación de la tesis	34
B) Observaciones críticas	40
III. LA TESIS DEL PROFESOR CERVERA TORREJÓN	46
A) Enunciación de la tesis	46
B) Observaciones críticas	50
IV. LA TESIS DEL PROFESOR FERREIRO LAPATZA	53
A) Enunciación de la tesis	53
B) Observaciones críticas	59
V. LA TESIS DEL PROFESOR PALAO TABOADA	62
A) Enunciación de la tesis	62
B) Observaciones críticas	69
VI. LA INFLUENCIA DE LA TESIS DEL PROFESOR PALAO EN LA DOCTRINA: LA TESIS DE ARIAS VELASCO	72
A) Enunciación de la tesis	72
B) Observaciones críticas	79
VII. LA TESIS DE MANTERO SÁENZ	84
A) Enunciación de la tesis	84
B) Observaciones críticas	91

VIII. EL ACTA COMO ACTO ADMINISTRATIVO Y COMO DOCUMENTO PÚBLICO	96
A) La tesis del profesor Romero Pi	96
1. Enunciación de la tesis	96
2. Observaciones críticas	102
B) La tesis de Calero Rodríguez	105
1. Enunciación de la tesis	105
2. Observaciones críticas	106
C) La tesis de Mendizábal Allende	107
1. Enunciación de la tesis	107
2. Observaciones críticas	109
D) La tesis del profesor Arrieta Martínez de Pisón	110
1. Enunciación de la tesis	110
2. Observaciones críticas	117
IX. RESUMEN DEL DEBATE DOCTRINAL Y CONCLUSIONES CRÍTICAS	119
SECCIÓN SEGUNDA: EL DEBATE DOCTRINAL SOBRE LAS ACTAS DE CONFORMIDAD	123
I. APROXIMACIÓN HISTÓRICA A LOS PROBLEMAS DOGMÁTICOS DE LAS ACTAS DE CONFORMIDAD	123
II. LA DECLARACIÓN DE CONFORMIDAD	128
A) Introducción	128
B) La tesis de la naturaleza transaccional del acta de conformidad	130
1. La tesis del profesor Albiñana García-Quintana.....	132
2. La tesis del profesor Ferreiro Lapatza.....	135
3. Observaciones críticas	137
C) La tesis del acta de conformidad como acto de fijación definitiva o comprobación consensual de los elementos necesarios para la aplicación del impuesto.....	142
1. La tesis del profesor Palao Taboada	142
2. Observaciones críticas	145
D) La tesis de la conformidad como acto de adhesión	147
1. La tesis de Calero Rodríguez	147
2. Observaciones críticas	150
E) La tesis de la conformidad como confesión extrajudicial	152
1. Introducción	152
2. La tesis del profesor Sáinz de Bujanda	153
3. Observaciones críticas	155
F) Resumen del debate doctrinal y conclusiones críticas	157
CAPÍTULO II:	
LAS ACTAS EN LA JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO	
I. INTRODUCCIÓN	161

SECCIÓN PRIMERA: ANÁLISIS JURISPRUDENCIAL DE LAS ACTAS DE INSPECCIÓN	163
I. NATURALEZA JURÍDICA DE LAS ACTAS	163
A) Introducción	163
B) El acta como documento	164
C) El acta como documento oficial	166
D) El acta como documento público	167
E) El acta como acto administrativo	168
F) La negativa a concebir el acta como acto de trámite	172
G) Conclusiones críticas	175
II. ELEMENTOS DE LAS ACTAS DE INSPECCIÓN	176
A) Introducción	176
B) Elementos objetivos de las actas de inspección	177
1. Los simples hechos objeto de comprobación	178
2. El contenido mínimo del acta: los hechos determinantes del <i>an</i> y el <i>quantum</i> de la obligación tributaria	179
a) Los datos y detalles que puedan ilustrar a la Administración en su acuerdo ...	180
b) Los elementos esenciales del hecho imponible y de su atribución al sujeto pasivo o retenedor	183
3. La determinación de la base imponible	187
4. La propuesta de liquidación o regularización de la situación tributaria	189
a) La propuesta de liquidación en el informe de la Inspección según el Reglamento de Inspección de 13 de julio de 1926	190
b) La propuesta de rectificación según la Orden Ministerial de 10 de abril de 1954	190
c) La propuesta de regularización según la Ley General Tributaria	191
d) La regularización o liquidación tributaria según el Real Decreto 1.920/1976, de 16 de julio	192
e) La liquidación tributaria según el Real Decreto 412/1982, de 12 de febrero ...	193
f) Los efectos de la sentencia de 24 de abril de 1984	200
g) La propuesta de regularización tras la modificación parcial de la Ley General Tributaria mediante Ley 10/1985, de 26 de abril	203
h) La eventual propuesta de regularización conforme al artículo 49.2g) del R.G.I.T.	206
C) Requisitos de actividad de las actas de inspección	209
1. Introducción	209
2. Lugar de extensión de las actas de inspección	210
3. Tiempo de extensión de las actas de inspección	212
D) Conclusiones críticas	215
III. EXTENSIÓN DE LAS ACTAS DE INSPECCIÓN Y VICIOS PROCEDIMENTALES DETERMINANTES DE SU NULIDAD	216
A) El incumplimiento de los trámites establecidos para la extensión de las actas.....	216
B) Conclusiones críticas	219
IV. EFECTOS DE LAS ACTAS DE INSPECCIÓN	219
A) Introducción	219

B) El efecto de interrupción de la prescripción	220
C) El efecto de impulso del procedimiento de gestión tributaria.....	227
D) Efectos no vinculantes	232
E) Efectos probatorios	233
F) Conclusiones críticas	238
V. CLASES DE ACTAS	238
A) Introducción	238
B) Actas previas	239
C) Actas de prueba preconstituida	243
D) Conclusiones críticas	247
SECCIÓN SEGUNDA: ANÁLISIS JURISPRUDENCIAL DE LAS ACTAS DE CONFORMIDAD	248
I. INTRODUCCIÓN	248
II. LA CONFORMIDAD DEL SUJETO INSPECCIONADO	249
A) Naturaleza jurídica de la conformidad	249
B) Ámbito objetivo de la conformidad	252
1. Introducción	252
2. La conformidad a los hechos con trascendencia tributaria	253
3. La conformidad a la base imponible	255
4. La conformidad al contenido del acta y, en especial, a la propuesta de liquidación	257
C) Efectos de la conformidad	260
1. Introducción	260
2. La condonación o reducción de la sanción	261
3. Los efectos probatorios de la conformidad	265
D) Conclusiones críticas	266
III. LAS ACTAS DE CONFORMIDAD	266
A) Contenido de las actas de conformidad	266
B) La impugnación del acto de liquidación derivado del acta de conformidad	270
1. Introducción	270
2. La inimpugnabilidad de los actos de liquidación resultantes de actas de invitación conforme a la Ley de Inspección de Hacienda de 28 de marzo de 1941 ..	271
3. La firmeza de bases reflejadas en actas de invitación según la Ley de Reforma del Servicio de la Inspección de los Tributos de 20 de diciembre de 1952	272
4. La impugnación de los actos de liquidación derivados de las actas de conformidad: error en los hechos o en la aplicación de	275
C) Conclusiones críticas	279

CAPÍTULO III:**LA DOCUMENTACIÓN DE LAS ACTUACIONES INSPECTORAS EN EL ORDENAMIENTO TRIBUTARIO ALEMÁN: EL INFORME DE**

I. EL PROCEDIMIENTO DE GESTIÓN COMO MARCO DE LA INSPECCIÓN TRIBUTARIA	282
II. UNA APROXIMACIÓN A LA INSPECCIÓN DE LOS TRIBUTOS EN EL DERECHO ALEMÁN	288
A) Introducción	288
B) Breve exposición de la evolución de las normas reguladoras de la inspección tributaria	290
C) Actuaciones de la Inspección de los Tributos	291
1. Actuaciones de comprobación e investigación	291
2. Actuaciones de obtención de información	293
3. Actuaciones de valoración	294
4. Actuaciones de informe y asesoramiento	295
D) Comprobación ordinaria o comprobación abreviada	296
E) Sujetos que han de soportar el ejercicio de las potestades inspectoras.....	298
F) Objeto de las actuaciones inspectoras	300
G) La orden de inspección	302
H) Procedimiento de las actuaciones inspectoras	304
1. Iniciación	304
2. Desarrollo	305
a) Deberes impuestos a los órganos inspectores y deberes de colaboración de los sujetos inspeccionados	305
b) Facultades de la Inspección de los Tributos	306
c) Suspensión de las actuaciones inspectoras	307
d) La entrevista final de la Inspección de los Tributos	307
3. Terminación: la documentación de las actuaciones inspectoras	310
III. DOCUMENTACIÓN DE LAS ACTUACIONES INSPECTORAS	310
A) Los informes de inspección o <i>Prüfungsberichte</i>	310
1. Concepto	310
a) Concepto legal	310
b) Concepto de informe en la doctrina	316
a') El informe en la obra del profesor Tipke	317
b') El informe en la obra del profesor Schick	320
c') El informe en la obra del profesor Mösbauer	323
d') El informe en la obra del profesor Kruse	325
e') El informe en la obra del profesor Seer	327
c) Definición que se propone	329
d) Características generales	330
2. Clases	332
a) Introducción	332
b) Según la naturaleza de los hechos que documentan	334
c) Según se produzcan como complemento de otro informe de inspección	334

d) Según la forma en que se hacen constar los hechos	335
e) Según contengan o no todos los elementos constitutivos del hecho imponible	336
3. Naturaleza jurídica de los informes de inspección	337
a) Planteamiento de la doctrina	337
a') Las tesis de los profesores Spanner y Schick	337
b') La tesis del profesor Tipke	339
c') Las tesis de Förster y el profesor Mösbauer	342
d') La tesis del profesor Kruse	344
e') La tesis del profesor Seer	347
b) Tesis que se propone	348
a') El informe como documento	349
b') El informe como acto administrativo	352
a'') La declaración de conocimiento sobre los hechos	353
b'') La declaración de juicio sobre las consecuencias jurídicas de los hechos objeto de comprobación	355
4. Régimen jurídico de los informes de inspección	356
a) Elementos de los informes	356
a') Elemento subjetivo: órganos, competencia y titular	357
a'') Órganos de la Administración tributaria	357
b'') Competencia de los órganos de comprobación y de investigación tributaria	358
c'') Titular de la función inspectora	362
b') Elementos objetivos	362
a'') Contenido obligatorio	363
b'') Contenido facultativo	368
c'') Motivación	368
c') Requisitos de actividad	369
a'') Forma de manifestación del informe	369
b'') Tiempo de extensión del informe	370
c'') Lugar de extensión del informe	371
b) Tramitación de los informes de inspección	372
c) Efectos jurídicos de los informes de inspección	373
a') El efecto de impulso del procedimiento de liquidación.....	374
b') El efecto probatorio	376
B) Los informes de inspección o <i>Steuerfahndungsberichte</i>	378
C) La comunicación al sujeto de que la comprobación tributaria ha finalizado «sin resultado»	379
1. Contenido de la declaración	380
2. Naturaleza de la declaración	381
 IV. ÚLTIMAS REFLEXIONES SOBRE LA DOCUMENTACIÓN DE LAS ACTUACIONES INSPECTORAS EN LOS ORDENAMIENTOS ALEMÁN Y ESPAÑOL	 382

CAPITULO IV:

ANÁLISIS DOGMÁTICO DE LAS ACTAS DE INSPECCIÓN

I. INTRODUCCIÓN: LA GÉNESIS DE UN DOCUMENTO POLÉMICO	387
SECCIÓN PRIMERA: LAS ACTAS EN NUESTRO ORDENAMIENTO JURÍDICO.....	398
I. CONCEPTO Y CARACTERÍSTICAS DE LAS ACTAS	398
A) Concepto legal	398
B) Definición que se propone	403
C) Características generales	404
II. DISTINCIÓN DE OTRAS FIGURAS AFINES	407
A) El acto de fijación del valor catastral	407
B) El «parte de reconocimiento y aforo»	409
III. LA DOBLE NATURALEZA JURÍDICA DE LAS ACTAS DE INSPECCIÓN	411
A) El acta como documento	411
1. Concepto de documento; en concreto, el documento público	412
2. Requisitos del documento público	416
3. Diferencia entre los documentos públicos y los documentos oficiales	417
4. Recapitulación	421
B) El acta como acto administrativo	422
1. La declaración de conocimiento del hecho imponible	422
a) Contenido de la declaración	422
b) ¿Constituye la manifestación del inspector actuario el acto de comprobación del procedimiento?	426
2. La propuesta de regularización o de liquidación.....	429
a) Contenido de la declaración	429
b) ¿Constituye la propuesta del inspector actuario el acto de liquidación del procedimiento?	431
IV. RÉGIMEN JURÍDICO DE LAS ACTAS DE INSPECCIÓN	432
A) Elementos de las actas de inspección	432
1. Elemento subjetivo: órgano, competencia y titular	432
a) Órganos de la Administración tributaria	432
b) Competencia <i>ratione materiae</i> , <i>ratione loci</i> y <i>ratione temporis</i>	433
c) Titular de la función inspectora	436
2. Elementos objetivos	439
a) Los hechos comprobados: la declaración y su contenido	439
b) Las propuestas de regularización y liquidación	445
a') Introducción	445
b') Objeto: la declaración y su contenido	445
c') La “motivación” de la propuesta de regularización o de liquidación	450
3. Requisitos de actividad	451
a) Lugar de extensión del acta	452
b) Tiempo de extensión del acta	456

c) Forma de manifestación del acta	460
B) Efectos de las actas de inspección	462
1. El efecto de impulso del procedimiento de gestión tributaria	463
2. Efectos probatorios	465
C) Tramitación de las actas de inspección	468
1. Tramitación de las actas de disconformidad	469
2. Tramitación de las actas con prueba preconstituida	472
V. CLASES DE ACTAS	473
A) Clasificación por razón del descubrimiento de deuda	473
1. Actas con descubrimiento de deuda	473
a) Actas previas	474
b) Actas definitivas	477
c) Actas con prueba preconstituida	478
2. Actas sin descubrimiento de deuda	479
a) Actas de comprobado y conforme	481
b) Actas sin descubrimiento de deuda con regularización de la situación tributaria comprobada	482
B) Clasificación por razón de la actitud del sujeto	483
1. Actas de conformidad	483
2. Actas de disconformidad	484
SECCIÓN SEGUNDA: NUESTRA POSTURA SOBRE LA CONFORMIDAD DEL CONTRIBUYENTE	486
I. LA CONFORMIDAD Y SUS PROBLEMAS. NUESTRA TESIS	486
II. ANÁLISIS DE LA CONFORMIDAD	488
A) Requisitos subjetivos	489
1. Aptitud del sujeto para prestar la conformidad	489
2. Representación	490
B) Requisitos objetivos: contenido de la conformidad	492
1. Datos a los que se refiere el reconocimiento	492
2. ¿Este reconocimiento es una confesión extrajudicial del contribuyente?	493
C) Requisitos de actividad (reenvío)	496
D) Efectos de la conformidad	496
1. En el procedimiento de liquidación	497
2. En vía económico-administrativa y contenciosa	498
a) La conformidad como medio de prueba	498
b) La destrucción de la eficacia probatoria de la conformidad	499
CONCLUSIONES	502
BIBLIOGRAFÍA	515

ÍNDICE SUMARIO

INTRODUCCIÓN

I. OBJETO Y JUSTIFICACIÓN	2
II. PREMISAS METODOLÓGICAS	7
III. CONTENIDO Y ESTRUCTURA	11

CAPÍTULO I: ANÁLISIS DOCTRINAL DE LAS ACTAS DE INSPECCIÓN

I. INTRODUCCIÓN	16
SECCIÓN PRIMERA: EL DEBATE DOCTRINAL SOBRE LAS ACTAS DE INSPECCIÓN	20
I. EL ACTA COMO DOCUMENTO PROBATORIO. LA TESIS DEL PROFESOR ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA	20
II. LA TESIS DEL PROFESOR SAINZ DE BUJANDA	33
III. LA TESIS DEL PROFESOR CERVERA TORREJÓN	46
IV. LA TESIS DEL PROFESOR FERREIRO LAPATZA	53
V. LA TESIS DEL PROFESOR PALAO TABOADA	62
VI. LA INFLUENCIA DE LA TESIS DEL PROFESOR PALAO EN LA DOCTRINA: LA TESIS DE ARIAS VELASCO	72
VII. LA TESIS DE MANTERO SÁENZ	84
VIII. EL ACTA COMO ACTO ADMINISTRATIVO Y COMO DOCUMENTO PÚBLICO	96
IX. RESUMEN DEL DEBATE DOCTRINAL Y CONCLUSIONES CRÍTICAS ...	119
SECCIÓN SEGUNDA: EL DEBATE DOCTRINAL SOBRE LAS ACTAS DE CONFORMIDAD	123
I. APROXIMACIÓN HISTÓRICA A LOS PROBLEMAS DOGMÁTICOS DE LAS ACTAS DE CONFORMIDAD	123
II. LA DECLARACIÓN DE CONFORMIDAD	128

**CAPÍTULO II:
LAS ACTAS EN LA JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO**

I. INTRODUCCIÓN	161
SECCIÓN PRIMERA: ANÁLISIS JURISPRUDENCIAL DE LAS ACTAS DE INSPECCIÓN	163
I. NATURALEZA JURÍDICA DE LAS ACTAS	163
II. ELEMENTOS DE LAS ACTAS DE INSPECCIÓN	176
III. LA EXTENSIÓN DE LAS ACTAS DE INSPECCIÓN Y LOS VICIOS PROCEDIMENTALES DETERMINANTES DE SU NULIDAD	216
IV. EFECTOS DE LAS ACTAS DE INSPECCIÓN	219
V. CLASES DE ACTAS	238
SECCIÓN SEGUNDA: LAS ACTAS DE CONFORMIDAD	248
I. INTRODUCCIÓN	248
II. LA CONFORMIDAD DEL SUJETO INSPECCIONADO	249
III. LAS ACTAS DE CONFORMIDAD	266

**CAPÍTULO III:
LA DOCUMENTACIÓN DE LAS ACTUACIONES INSPECTORAS EN EL ORDENAMIENTO TRIBUTARIO ALEMÁN: EL INFORME DE INSPECCIÓN**

I. EL PROCEDIMIENTO DE GESTIÓN COMO MARCO DE LA INSPECCIÓN TRIBUTARIA	282
II. UNA APROXIMACIÓN A LA INSPECCIÓN DE LOS TRIBUTOS EN EL DERECHO ALEMÁN	288
III. DOCUMENTACIÓN DE LAS ACTUACIONES INSPECTORAS	310
IV. ÚLTIMAS REFLEXIONES SOBRE LA DOCUMENTACIÓN DE LAS ACTUACIONES INSPECTORAS EN LOS ORDENAMIENTOS ALEMÁN Y ESPAÑOL	382

**CAPÍTULO IV:
ANÁLISIS DOGMÁTICO DE LAS ACTAS DE INSPECCIÓN**

I. INTRODUCCIÓN: LA GÉNESIS DE UN DOCUMENTO POLÉMICO	387
--	-----

SECCIÓN PRIMERA: LAS ACTAS EN NUESTRO ORDENAMIENTO JURÍDICO.....	398
I. CONCEPTO Y CARACTERÍSTICAS DE LAS ACTAS	398
II. DISTINCIÓN DE OTRAS FIGURAS AFINES	407
III. LA DOBLE NATURALEZA JURÍDICA DE LAS ACTAS DE INSPECCIÓN	411
IV. RÉGIMEN JURÍDICO DE LAS ACTAS DE INSPECCIÓN	432
V. CLASES DE ACTAS	473
SECCIÓN SEGUNDA: NUESTRA POSTURA SOBRE LA CONFORMIDAD DEL CONTRIBUYENTE	486
I. LA CONFORMIDAD Y SUS PROBLEMAS. NUESTRA TESIS	486
II. ANÁLISIS DE LA CONFORMIDAD	488

ABREVIATURAS

AEO	<i>Anwendungserlaß zur Abgabenordnung</i> (Decreto de Aplicación de la Ordenanza Tributaria alemana de 1976)
A.E.A.T.	Agencia Estatal de Administración Tributaria
AO	<i>Abgabenordnung</i> (Ordenanza Tributaria alemana de 1976)
AStG	<i>Außensteuergesetz</i> (Ley sobre Tributación en los Supuestos con Trascendencia Internacional)
BewG	<i>Bewertungsgesetz</i> (Ley de Valoración)
BFHE	<i>Bundesfinanzhofentscheidung</i> (Sentencia del Tribunal Financiero Federal)
BGB	<i>Bürgerliches Gesetzbuch</i> (Código Civil de 1896)
BGBI.	<i>Bundesgesetzblatt</i> (Boletín Legislativo Federal)
BpO	<i>Betriebsprüfungsordnung</i> (Reglamento de Inspección)
BStBl.	<i>Bundessteuerblatt</i> (Boletín Federal de Impuestos)
BR.-Drucks.	<i>Bundesrat-Drucksache</i> (Publicaciones del Senado)
BT.-Drucks.	<i>Bundestag-Drucksache</i> (Publicaciones del Congreso)
C.C.	Código Civil
C.E.	Constitución española de 1978
ErbStG	<i>Erbschaftsteuergesetz</i> (Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones)
EStG	<i>Einkommensteuer</i> (Ley del Impuesto sobre la Renta)
FVG	<i>Finanzverwaltungsgesetz</i> (Ley de la Administración Financiera)
FGO	<i>Finanzgerichtsordnung</i> (Ley de los Tribunales Financieros)
GewStG	<i>Gewerbsteuergesetz</i> (Ley del Impuesto sobre Actividades Económicas)
GG	<i>Grundgesetz</i> (Constitución alemana de 1949)

GNOFÄ	<i>Grundsätze zur Neuorganisation der Finanzämter und zur Neuordnung des Besteuerungsverfahrens</i> (Principios Reguladores de la Nueva Organización de las Oficinas de la Administración de Hacienda y de la Nueva Ordenación del Procedimiento de Gestión Tributaria)
GrEStG	<i>Gründerwerbsteuergesetz</i> (Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales)
KStG	<i>Körperschaftsteuergesetz</i> (Ley del Impuesto sobre Sociedades)
L.D.G.C.	Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes
L.G.P.	Ley General Presupuestaria
L.G.T.	Ley General Tributaria
L.I.R.N.R.	Ley del Impuesto sobre la Renta de los no Residentes
L.I.R.P.F.	Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
L.I.S.	Ley del Impuesto sobre Sociedades
L.I.S.D.	Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
L.I.T.P.A.J.D.	Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados
L.I.V.A.	Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido
L.P.A.	Ley de Procedimiento Administrativo
L.J.C.A.	Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa
L.M.A.F.R.E.F.	Ley de Modificación de los Aspectos Fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias
L.R.H.L.	Ley Reguladora de las Haciendas Locales
L.R.J.A.P. y P.A.C.	Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común
n.	nota
n.m./nn.mm.	número marginal/ números marginales
núm./núms.	número/números
pág./págs.	páginas/páginas

RAO 1919	<i>Reichsabgabenordnung</i> (Ordenanza Tributaria del <i>Reich</i> de 1919)
RAO 1931	<i>Reichsabgabenordnung</i> (Ordenanza Tributaria del <i>Reich</i> de 1931)
R.D.F.H.P.	Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública
R.E.D.F.	Revista Española de Derecho Financiero
R.G.I.T.	Reglamento General de la Inspección de los Tributos
R.I.R.P.F.	Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
R.I.S.	Reglamento del Impuesto sobre Sociedades
R.I.S.D.	Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
R.P.R.E.A.	Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas
sig./sigs.	siguiente/siguientes
S.T.C.	sentencia del Tribunal Constitucional
S.T.S.	sentencia del Tribunal Supremo
t.	tomo
T.C.	Tribunal Constitucional
T.S.	Tribunal Supremo
UStG	<i>Umsatzsteuergesetz</i> (Ley del Impuesto sobre el Volumen de Ventas)
vol.	Volumen
VwVfG	<i>Verwaltungsverfahrensgesetz</i> (Ley de Procedimiento Administrativo)
ZPO	<i>Zivilprozeßordnung</i> (Ley de Enjuiciamiento Civil)

INTRODUCCIÓN

I. OBJETO Y JUSTIFICACIÓN

Las monografías sobre las actas de inspección tributaria son numerosas y muy valiosas. En todas ellas (y también en los manuales de la disciplina), lo normal es examinar las actas como documentos que extienden los órganos inspectores al concluir sus actuaciones comprobadoras e investigadoras para reflejar los hechos y circunstancias determinantes de la existencia y cuantía de la obligación tributaria.

Esta concepción de las actas de inspección (predominante no sólo en el Derecho Tributario, sino también en el Laboral, y en la jurisprudencia del Tribunal Supremo) se basa, principalmente, en las disposiciones de la Ley General Tributaria y el Reglamento General de la Inspección de los Tributos. Así, el artículo 144 de la L.G.T. prescribe:

«Las actuaciones de la Inspección de los Tributos, en cuanto hayan de tener alguna trascendencia económica para los sujetos pasivos, se documentarán en diligencias, comunicaciones y actas previas o definitivas.»

Y, por su parte, el artículo 49 del R.G.I.T. nos dice:

«Son actas aquellos documentos 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, retenedor u obligado a efectuar ingresos a cuenta en concepto de cuota, recargos e intereses de demora, o bien declarando correcta la misma.

Las actas son documentos directamente preparatorios de las liquidaciones tributarias derivadas de las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación, incorporando una propuesta de tales liquidaciones.»

En efecto, la mayoría de los autores comparte esta definición que nos proporciona el Reglamento General de Inspección. Se fijan, así, por un lado, en el momento de la formalización del acta, y, por otro, en uno de sus elementos, la propuesta de liquidación o regularización, que las distingue de los demás documentos que extiende la Inspección de los Tributos. Pues bien: un análisis detenido de la doctrina, de la jurisprudencia y del mismo Derecho positivo pone de relieve una serie de cuestiones

relativas a las actas de inspección, cuya respuesta, como estudiaremos en este trabajo, no ha sido pacífica ni unánime.

De lege lata, las actas constituyen documentos que expiden los funcionarios adscritos a la Inspección de los Tributos en el ejercicio de sus competencias, respetando las formalidades establecidas para ello. Sobre este punto hay unanimidad en la doctrina a la hora de considerar a las actas como documentos públicos. Sin embargo, en los últimos años, los autores, y también la jurisprudencia, han tratado de ubicar el acta en el procedimiento de liquidación, calificándola de acto de trámite. Es más, una lectura de algunos trabajos podría hacernos pensar que se trata de un acto de comprobación que determina el contenido del de liquidación, e incluso que ella misma, siendo de conformidad, contiene la liquidación tributaria. Pero, como veremos, esto no es así: el acta básicamente refleja una declaración de conocimiento del actuario sobre los hechos por él comprobados, de manera que difícilmente puede ser considerada como un acto definitivo, ya que este carácter lo tiene el de liquidación que engloba también el de comprobación.

Igualmente, *de lege lata*, las actas contienen los resultados de las actuaciones comprobadoras e investigadoras desarrolladas por el inspector actuario y, al mismo tiempo, la propuesta de liquidación o de regularización que, a su juicio, resulte procedente. Son éstos, junto a la conformidad del sujeto inspeccionado, los elementos de las actas que centran la atención de la doctrina, al considerarlos, por regla general, elementos esenciales de las actas. Debe advertirse, no obstante, que para muchos autores, la conformidad del contribuyente transforma la propuesta de liquidación en verdadera liquidación provisional (acta previa) o definitiva (acta definitiva), lo cual, como explicaremos, es más que discutible desde un punto de vista teórico.

Respecto a la naturaleza y efectos de la conformidad del sujeto inspeccionado, son varias las posturas que se han mantenido en la doctrina. La mayoría de los autores, igual que la última jurisprudencia del Tribunal Supremo, ven en la conformidad una confesión extrajudicial que produce efectos probatorios. Sin embargo, para entender su naturaleza, es necesario examinar primero si nos encontramos ante una declaración de conocimiento o de voluntad. Y, además, si la conformidad o disconformidad del sujeto es o no realmente un elemento esencial del acta.

Asimismo, en este rápido recorrido sobre los problemas de las actas, también se plantean ciertas dudas con relación a sus efectos jurídicos. Es cierto que la jurisprudencia y la doctrina señalan, de acuerdo una vez más con lo dispuesto en la Ley General Tributaria (artículo 145.3) y el Reglamento General de Inspección (artículo 62.2), que el acta hace prueba de los hechos contenidos en ella. Pero, evidentemente, los efectos del acta no se limitan a esto. Ha de explicarse si el acta produce, además, un efecto en el procedimiento de liquidación, y cuál es, en verdad, su eficacia probatoria.

Todos estos problemas que hemos apuntado no son casuales. La mayoría de ellos se debe a la confusión normativa reinante sobre el régimen de las actas, motivada porque ni la Ley General Tributaria ni el Reglamento General de Inspección dan una respuesta adecuada a las numerosas cuestiones que, como vemos, se suscitan en esta materia. Es más, las frecuentes modificaciones normativas que se han sucedido desde finales del siglo XIX mediante Reales Decretos, Reglamentos, Órdenes Ministeriales, Leyes, y, en los últimos años, incluso mediante Resoluciones de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, han contribuido a incrementar estas dudas de forma notable.

Pues bien, muchas de estas cuestiones sobre la documentación de las actuaciones inspectoras, se plantean también en otros ordenamientos jurídicos como el alemán. Por

ello, el análisis comparativo de las actas de inspección españolas y los informes de la Inspección alemana resulta, a mi juicio, de gran utilidad, porque, a diferencia de las actas, los informes alemanes no contienen ninguna propuesta de liquidación o de regularización de la situación tributaria comprobada. Apenas ha tenido ocasión de referirse a ellos el Tribunal Financiero Federal, y, asimismo, el escaso interés que han suscitado en la doctrina de aquel país pone de relieve que la mera constatación en el acta de los elementos esenciales del hecho imponible permitiría aprehender su verdadera naturaleza, establecer con precisión su régimen jurídico, determinar sus efectos, e, igualmente, dar respuesta a los problemas inherentes a las actas de conformidad.

Con este propósito inicié mi investigación: saber si el acta de inspección tributaria constituye un acto administrativo que produce efectos en el seno del procedimiento de liquidación. Naturalmente, una vez examinadas las actas en la doctrina y en la jurisprudencia del Tribunal Supremo, así como su regulación normativa, la primera tarea que debe llevarse a cabo es la de fijación y delimitación de conceptos. Sólo habiendo precisado qué debe entenderse por acto administrativo y por documento público podremos afirmar si el acta reúne o no los requisitos para ser incluida en estas categorías y, en su caso, cuáles son los efectos que comporta esta calificación. Mas, sin duda, también ha de explicarse en la Tesis no sólo qué es el acta sino también cómo es, cuál es su contenido, cómo se tramitan las distintas clases de actas, etc.

Pretende, por tanto, este trabajo contribuir en mínima medida al estudio de las actas de inspección tributaria y, al propio tiempo, efectuar algunas consideraciones *de lege ferenda* sobre su régimen jurídico. Nos sirve de apoyo para ello, ciertamente, la regulación normativa de los informes de la Inspección tributaria alemana, que, en esencia, sigue siendo la misma tras la entrada en vigor del nuevo Reglamento de

Inspección. Pero, además, hemos de fijarnos en el reciente Informe de la Comisión para el Estudio y Propuesta de Medidas para la Reforma de la Ley General Tributaria, que, en cambio, sugiere la ampliación de lo que ha de entenderse por funciones inspectoras. Asimismo, introduce nuevos modelos de actas (actas de conformidad con acuerdo, actas de conformidad con adhesión y actas de conformidad con recargo de regularización), con el propósito de fomentar la terminación de los procedimientos de comprobación e investigación mediante un acuerdo entre la Administración y el contribuyente que va a ser respetado con posterioridad. De esta forma trata de reducirse la conflictividad en materia tributaria.

Constituye, en todo caso, el acta de inspección un instrumento fundamental al servicio de la correcta aplicación del tributo. Cada vez más, dada la complejidad de nuestro sistema tributario, la Administración tiene que verificar que los contribuyentes han cumplido sus deberes y obligaciones tributarias, bien mediante la comprobación abreviada que desarrollan los órganos gestores, bien mediante las actuaciones de comprobación inquisitiva encomendadas a los órganos inspectores. Tales actuaciones permiten fijar con exactitud los hechos fiscalmente relevantes, de manera que el acta proporciona al inspector jefe la base para la determinación de la existencia y cuantía de la obligación tributaria en el acto de liquidación.

II. PREMISAS METODOLÓGICAS

El método que debe observarse en la realización de un trabajo de investigación está en función de su objeto de estudio. Tratándose de una institución jurídica como las actas de inspección tributaria, con sus propias peculiaridades, son varias las pautas metodológicas a seguir. De hecho, como advierte con rigor Mans Puigarnau, «una de las ciencias cuyo método de investigación ha de ser necesariamente mixto es la ciencia del Derecho, a la cual conviene, según las diversas exigencias del proceso de elaboración, ora el método deductivo, ora el inductivo, bien el método racional, bien el empírico»¹.

En primer lugar, este trabajo parte de la idea de que la ciencia se hace por acumulación de conocimientos. Por ello, el propósito que se persigue con esta Tesis es muy limitado: contribuir al estudio del acta de inspección, precisando en qué consiste y cuál es la función que desempeña en el seno del procedimiento de liquidación. Pero partiendo siempre del consejo de Goethe que nos recuerda Julián Marías: «Lo que heredaste de tus padres, conquístalo para poseerlo»². Este consejo o pauta metodológica es el que se ha seguido en esta Tesis, aceptando «a beneficio de inventario» muchos de los conocimientos que nos ha transmitido la doctrina. Pues, como nos enseñó el profesor Sáinz de Bujanda, la labor del estudioso del Derecho Financiero tiene como meta «la necesidad de consolidación de lo ya conquistado»³.

La segunda pauta metodológica que se ha tenido en cuenta es la conceptual, pues al jurista le corresponde aprehender la realidad a través de los conceptos⁴. Para el profesor Sáinz de Bujanda, «el léxico no es algo baladí; el léxico es algo definitivo, es algo de primordial importancia. El lenguaje que se utiliza nos define a quienes lo usamos, a quienes lo escuchan y a la colectividad que vive con él [...] Hay que mantener

¹ J. Mans Puigarnau, *Lógica para juristas*, Bosch, Barcelona, 1975, pág. 15.

² Julián Marías, *El curso del Tiempo*, vol. II, Alianza Editorial, Madrid, 1998, págs. 324-327.

³ F. Sáinz de Bujanda, «El desarrollo actual del Derecho Financiero en España», en *Crónica Tributaria*, núm. 78, 1996, pág. 187.

pues una cautela muy decisiva sobre la pureza del léxico que se emplea.»⁵ Por ello, he pensado que precisar qué se entiende por comprobación, investigación o regularización es más que necesario, a fin de comprender esta parte del Derecho Tributario formal⁶.

Naturalmente, para explicar en qué consisten las actas de inspección han de utilizarse los instrumentos conceptuales propios de la Ciencia del Derecho. En especial, los del Derecho Administrativo, puesto que la inspección tributaria constituye, en su esencia, una actividad administrativa. Y en el ámbito del Derecho Tributario formal adquieren gran importancia las normas del Derecho Administrativo, que rige con carácter supletorio. De hecho, la extensión del acta se produce como consecuencia del ejercicio por parte de unos determinados órganos de la Administración de las funciones y facultades que la ley les atribuye con la finalidad de garantizar la correcta aplicación de los tributos. El procedimiento de liquidación se configura, en definitiva, como un auténtico procedimiento administrativo, integrado por una serie de actos íntimamente relacionados entre sí, ya que cada uno de ellos es presupuesto de admisibilidad del siguiente y condición de eficacia del anterior⁷. Pero hemos de acudir además a las disposiciones del Derecho Común, que se aplica también de forma supletoria en el ámbito tributario, para poder precisar qué se entiende por documento público, cuál es su valor probatorio, y qué otros medios de prueba admite nuestro ordenamiento jurídico. Sólo una vez sentadas estas bases será posible determinar cuál es la naturaleza jurídica

⁴ J. Guasp, *Concepto y método de Derecho Procesal*, Madrid, Civitas, 1997, págs. 71 y sigs.

⁵ F. Sáinz de Bujanda, «El desarrollo actual del Derecho Financiero en España», *op. et loc. cit.*

⁶ A. Hensel, *Steuerrecht*, 3ª. ed. revisada, Verlag von Julius Springer, Berlín, 1933, págs. 3-4; AA.VV., *Notas de Derecho Financiero*, dir. por F. Sáinz de Bujanda, t. I, vol. 3, Publicaciones de la Facultad de Derecho de Madrid, Madrid, 1968-1972, págs. 847 y sigs.; F. Sáinz de Bujanda, *Sistema de Derecho Financiero*, t. I, vol. II, Universidad Complutense de Madrid, Facultad de Derecho, Sección de Publicaciones, Madrid, 1977, págs. 166-167; J. Lang, en K. Tipke/J. Lang, *Steuerrecht*, 16ª. ed., Dr. Otto Schmidt, Colonia, 1998, págs. 22-23, 27 y sigs., 178 y sigs., 786 y sigs.; J.J. Ferreiro Lapatza, *Curso de Derecho Financiero*, vol. II, 22ª. ed., Marcial Pons, Madrid, 2000, págs. 21 y sigs.

⁷ F. Clavijo Hernández, «Notas sobre el procedimiento de liquidación en el Derecho Tributario español», en *Libro Conmemorativo del Bicentenario de la Universidad de La Laguna*, 1993, págs. 139 y sigs.

del acta de inspección, y qué efectos produce en el marco del procedimiento de liquidación.

Igualmente, como no podía ser de otro modo, el análisis dogmático de las actas ha de tener presente su regulación normativa en la Ley General Tributaria y el Reglamento General de Inspección. Mas, no olvidemos, como nos enseñó el profesor González Vicén, que «el Derecho es y sólo es en la Historia»⁸. De ahí que tengamos que fijarnos en las numerosas disposiciones dictadas en esta materia desde el Reglamento de Inspección de 1926. La necesaria evolución y renovación del Derecho, sin duda, sólo puede hacerse a partir de las enseñanzas y experiencias que nos conserva el pasado. Como es sabido, junto a las funciones comprobadoras e investigadoras, la Inspección de los Tributos ha ido asumiendo otras funciones que no son inspectoras en sentido estricto, lo que se refleja hoy en el acta que extiende el actuario. Pero, en sus orígenes, el acta se limitaba a constatar los hechos objeto de comprobación, pues, conforme al principio de separación de funciones, correspondía a los órganos de gestión determinar la cuantía de la obligación tributaria. Únicamente el análisis comparativo de las respectivas normas jurídicas nos permitirá apreciar cuál de estas opciones es más favorable a los derechos de los contribuyentes.

Por último, siempre he pensado que el análisis del Derecho comparado es básico en el estudio de cualquier institución jurídica. No sólo de cara a corregir las posibles insuficiencias de nuestro Derecho. Sino también para comprender la misma realidad jurídica. Desde esta perspectiva, he examinado lo dispuesto en el ordenamiento tributario alemán respecto a los informes que extienden en este país los órganos inspectores. Lo cual nos ayudará a resolver los problemas terminológicos que se plantean, y a proponer un concepto que permita aprehender la esencia del acta de

⁸ F. González Vicén, «La Filosofía del Derecho como concepto histórico», en *Estudios de Filosofía del Derecho*, Facultad de Derecho, Universidad de La Laguna, 1979, pág. 230.

inspección y diferenciarla de otras figuras afines. Se pretende, en definitiva, más allá de la mera cuestión metodológica, agotar las distintas perspectivas de análisis de las actas, todas ellas complementarias entre sí. Su examen detenido constituye el fundamento de esta Tesis Doctoral.

III. CONTENIDO Y ESTRUCTURA

El estudio de las actas de inspección puede hacerse, como decimos, desde varias perspectivas. Se trata, mediante el acta, de proporcionar al inspector jefe los datos necesarios para fijar la existencia y cuantía de la obligación tributaria. Así, tanto la doctrina como la jurisprudencia se han pronunciado sobre la naturaleza del acta, los elementos que la integran, su finalidad probatoria, o el valor jurídico de la conformidad del sujeto inspeccionado. Cada una de estas cuestiones constituye el objeto de mi investigación.

Se estructura la Tesis Doctoral en cuatro capítulos: en el primero, se realiza el análisis de las actas en la doctrina; acto seguido, se examina la jurisprudencia del Tribunal Supremo en la materia; en el tercer capítulo, los informes de la Inspección tributaria alemana; y en el cuarto, realizo un análisis dogmático sobre las actas en general y las actas de conformidad en particular.

Al análisis del debate doctrinal sobre las actas de inspección se dedica, como digo, el capítulo primero, dividido, igual que el segundo y el cuarto, en dos secciones, pues entiendo que, por su complejidad, las actas de conformidad deben estudiarse por separado. Así, la sección primera recoge las distintas tesis que mantienen los autores sobre la naturaleza de las actas en general, sus elementos y los efectos jurídicos que producen. Respecto de cada una de estas tesis se añaden determinadas observaciones críticas con la finalidad de poner de manifiesto aquellos aspectos que son objeto de discusión. Por su parte, el análisis del debate doctrinal sobre las actas de conformidad se realiza en la sección segunda, prestando especial atención a la naturaleza de esta clase de actas y al ámbito objetivo de la conformidad del sujeto inspeccionado.

En el capítulo segundo se examina la jurisprudencia del Tribunal Supremo en relación con las actas en general y las actas de conformidad en particular. Primero,

aquellas sentencias que se han pronunciado sobre la naturaleza jurídica del acta, los elementos que la integran, los vicios procedimentales determinantes de su nulidad, los efectos que le son propios, y las clases de actas. Y, en segundo lugar, este capítulo se completa con el estudio de la postura del Tribunal Supremo sobre las actas de conformidad: la naturaleza jurídica de la conformidad, su ámbito objetivo, sus efectos, los demás elementos que contienen estas actas, y la impugnación del correspondiente acto de liquidación.

Por su parte, el capítulo tercero se refiere a la documentación de las actuaciones de la Inspección de los Tributos en el ordenamiento jurídico alemán. Tras una breve aproximación a las funciones de los órganos inspectores, a la orden de inspección y al procedimiento de las actuaciones inspectoras, se aborda el examen del informe de inspección tanto en la Ordenanza Tributaria y el Reglamento de Inspección como en la doctrina. Principalmente se trata de saber qué es el informe, en qué se diferencia de otros documentos de la Inspección, cuáles son las clases de informes, su naturaleza y régimen jurídicos, así como sus efectos característicos. Por último, se incluyen algunas reflexiones sobre la documentación de las actuaciones inspectoras en los ordenamientos alemán y español.

Finalmente, sobre la base de todo lo anterior, en el capítulo cuarto realizo un análisis dogmático sobre las actas de inspección y, en especial, las actas de conformidad. Así, una vez definida el acta, se distingue de otras figuras afines y se explica su doble naturaleza jurídica como acto del procedimiento de liquidación y como documento público. Además, se estudia su régimen jurídico, en particular los elementos del acta, pero también sus efectos y la tramitación de las distintas clases de actas, a las que igualmente se presta atención. Y, por fin, en la segunda parte de este capítulo hago

un estudio sobre la conformidad del sujeto inspeccionado reflejada en el acta de inspección, sus elementos y efectos jurídicos.

No quisiera finalizar estas páginas introductorias sin subrayar que este trabajo de investigación únicamente ha podido realizarse con el apoyo de muchas personas. Por ello menciono sus nombres con inmensa gratitud.

En primer lugar, quiero dar las gracias al profesor Albiñana García-Quintana, por su hábil ayuda, sus sugerencias, y su generosidad en prestarme su tiempo y atención.

De forma muy especial, estoy profundamente agradecida al profesor Clavijo Hernández por sus orientaciones y apoyo en la realización de este trabajo.

Asimismo, deseo manifestar mi agradecimiento a los profesores Núñez Pérez, Frías Marrero y Hernández Garde, miembros del Departamento de Derecho Financiero y Tributario de la Facultad de Derecho de la Universidad de La Laguna. Y, en especial, a las profesoras Mazorra Manrique de Lara y Martín Cáceres, por facilitarme toda la información de que disponían sobre las actas y ofrecerme su colaboración en todo momento. Sus palabras de aliento día tras día han sido muy importantes para mí.

Gracias también a todos los miembros del *Institut für Steuerrecht* de la Universidad de Colonia (Alemania). Principalmente, al profesor Tipke, que tanto tiempo ha dedicado a atenderme, enseñarme, proporcionarme ideas y resolver todas mis dudas. Sin su ayuda no me sería posible hablar de los informes de la Inspección tributaria alemana. Además, el profesor Lang, director del Instituto, puso todos los medios a mi disposición para que pudiese trabajar con comodidad, y siempre se ofreció a ayudarme. Así lo hicieron también sus asistentes Norbert Lemaire, Ralf Schmitz y Bettina Lieber, y su secretaria Dorothee Zara. Todos colaboraron conmigo en el acopio

de bibliografía, facilitando muchísimo mi investigación y animándome en su realización. Les estoy muy agradecida.

Por fin, quiero expresar mi agradecimiento a los miembros del *Lehrstuhl für Steuerrecht* de la Universidad de Bochum (Alemania). Al profesor Seer, su director, ya lo había conocido como asistente del profesor Lang en mi primera estancia en la Universidad de Colonia. Sus indicaciones han influido de forma notable en una parte importante de este trabajo, ocupándose, al mismo tiempo, de que contase con todos los medios necesarios para poder llevarlo a cabo. Además, sus enseñanzas han marcado mi formación en Derecho Tributario alemán. Pero igualmente ha sido de gran apoyo para mí su asistente, Norbert Schneider, y sus ayudantes, en especial Christian Wolsztynski, Ilona Haken, Annette Rudek y Oliver Ellers, así como su secretaria, Frau Celen. Su acogida, afecto y atención no tienen precio.

Mi más sincero agradecimiento a todos.

CAPÍTULO I

ANÁLISIS DOCTRINAL DE LAS ACTAS DE INSPECCIÓN

I. INTRODUCCIÓN

El objeto de este capítulo, como se expresa en su título, consiste en la exposición y el análisis de los trabajos que la doctrina española ha dedicado a las actas de inspección en general y a las actas de conformidad en particular. Ciertamente, en un principio fueron las antiguas actas de invitación las que concentraron la atención de los autores, junto a otros aspectos del procedimiento de inspección como los relativos a la interrupción de los plazos de prescripción del derecho de la Administración a liquidar la obligación tributaria, o a la entonces incipiente asunción de funciones liquidadoras por parte de los órganos inspectores. Sin embargo, a partir de los trabajos del profesor Albiñana en los años cincuenta y hasta nuestros días, han proliferado de forma considerable los estudios dedicados a las actas de inspección tributaria.

Interesa resaltar, asimismo, que la documentación de las actuaciones inspectoras tampoco ha sido objeto de una minuciosa regulación legal. De hecho, en 1975 el profesor Cervera Torrejón afirmaba: «Ni en 1926 [...] ni con posterioridad el legislador ha sentido la necesidad de precisar en qué consisten las actas de inspección; de forma más realista y operativa, el legislador se limitó más bien a tipificar los supuestos de hecho en que procedía extender una u otra clase de acta señalando al mismo tiempo, y de forma más o menos completa, los requisitos y condiciones de su extensión, así como los diversos efectos (de orden procedimental, sancionador, procesal, etc.) que debían seguirse de su extensión.»¹ En realidad, la Ley General Tributaria sólo hace referencia a los elementos que deben consignarse en las actas, al lugar en que éstas pueden formalizarse, y a algunas peculiaridades en la tramitación de las actas de disconformidad y de las actas de prueba preconstituida. Simplemente, en su artículo 144 dispone:

¹ F. Cervera Torrejón, *La inspección de los tributos. Garantías y procedimiento*, I.E.F., Madrid, 1975, pág. 122.

«Las actuaciones de la Inspección de los Tributos, en cuanto hayan de tener alguna trascendencia económica para los sujetos pasivos, se documentarán en diligencias, comunicaciones y actas previas o definitivas.»

Y, más adelante, el apartado 3 del artículo 145 añade:

«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.»

Por su parte, el Reglamento General de Inspección regula con detenimiento las actas de inspección en los artículos 49 a 58 y 60 a 63. Ya en la propia Exposición de Motivos nos advierte: «La documentación de las actuaciones inspectoras goza de una tradición normativa de la que no dispone en general el procedimiento de inspección de los tributos. El Reglamento pretende observar los principios inspiradores de esa tradición reglamentaria precedente para evitar injustificadas alteraciones de conceptos y trámites ya en cierto modo acuñados. No obstante, se parte del objetivo de establecer una nítida diferencia entre el acta y la diligencia como documentos principales que debe formalizar la Inspección. El acta se concibe así como un documento que se caracteriza por cuanto va a suponer necesariamente un acto administrativo cuyo contenido consista en una liquidación tributaria.» Y, de acuerdo con esta idea, el artículo 49.1 establece:

«Son actas aquellos documentos que extiende la Inspección de los Tributos con el fin de recoger el resultado 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.

Las actas son documentos directamente preparatorios de las liquidaciones tributarias derivadas de las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación, incorporando una propuesta de tales liquidaciones.»

Pues bien, baste por ahora esta breve alusión a la regulación legal de las actas de inspección, ya que el contenido y finalidad de los citados preceptos constituye, en parte, el objeto de estudio del capítulo cuarto de este trabajo. A él nos remitimos, dedicando las páginas que siguen al debate doctrinal sobre las actas de inspección tributaria.

Desde el punto de vista jurídico, el análisis de las actas de inspección exige diferenciar básicamente dos cuestiones: en primer lugar, qué es el acta, o, lo que es lo mismo, en qué consiste la esencia del acta, y, en segundo lugar, cómo es el acta en atención a los elementos que la integran. Se trata, ante todo, de precisar si el acta debe concebirse como un documento que contiene los datos necesarios para la práctica de la liquidación tributaria, o si, además, en virtud de la función que cumplen en el procedimiento de gestión tributaria, las declaraciones que formula el inspector actuario pertenecen a la categoría de los actos de trámite.

Para la mayoría de los autores, nos encontramos *de lege lata* ante un documento público que expide un funcionario público en el ejercicio de sus competencias, y que hace prueba de los hechos que resulten de la constancia personal y directa del inspector. Solamente Mendizábal Allende, Calero Rodríguez, Arias Velasco y los profesores Romero Pi y Arrieta Martínez de Pisón afirman sin reservas que el acta reúne los requisitos propios de los actos de trámite, ya que en ella se reflejan los hechos con trascendencia tributaria e incluso se consigna la propuesta de liquidación o de regularización que resulte procedente a juicio del inspector actuario.

Precisamente, si nos fijamos en el contenido del acta de inspección, debemos diferenciar, por un lado, los datos puramente fácticos y, por otro, la propuesta de liquidación o de regularización de la situación tributaria. Puesto que, como señala el profesor Palao, el procedimiento de aplicación del tributo comporta la realización de «dos actividades distintas: la determinación definitiva de los datos relevantes para fijar la cuantía de la deuda tributaria, y la declaración imperativa y ejecutiva de dicha cuantía y de su exigibilidad». Con todo, no debe olvidarse que la asunción de funciones liquidadoras por los órganos de inspección y, de modo especial, la regulación de las actas de conformidad, se han llevado a cabo en detrimento de la distinción entre comprobación

de los elementos integrantes del presupuesto de hecho del tributo y determinación del *an* y el *quantum* de la correspondiente obligación tributaria.

Como es sabido, en el caso de las actas de conformidad, la propuesta de liquidación del inspector actuario adquiere el carácter de liquidación provisional o definitiva por el mero transcurso de un mes sin que el inspector jefe se haya pronunciado en sentido contrario. Además, estas actas incorporan otro elemento ajeno a la propia comprobación tributaria, como es la declaración de conformidad del sujeto inspeccionado. Según se explica más adelante en la sección segunda, las tesis sobre la naturaleza jurídica de las actas de conformidad pueden reducirse a estas cuatro: para unos, la conformidad es una declaración de conocimiento y, en concreto, una confesión extrajudicial; para otros, estamos ante una declaración de voluntad, de manera que esta clase de actas dejan constancia de una transacción entre inspector y sujeto inspeccionado; en opinión de Calero Rodríguez, la conformidad es un acto de adhesión al contenido del acta que redacta de forma unilateral el inspector actuario; y según la tesis del profesor Palao, el acta de conformidad constituye un acto de fijación de los elementos necesarios para la aplicación del impuesto.

El desarrollo, a continuación, de las diversas posturas doctrinales acerca de las actas de inspección en general y las actas de conformidad en particular obedece al siguiente esquema: en primer lugar, se exponen los argumentos más relevantes de la tesis del autor en cuestión, y, en segundo lugar, se efectúa un análisis crítico de su tesis. Por último, se finaliza con un resumen así como las conclusiones que, a nuestro juicio, se derivan de este debate doctrinal.

SECCIÓN PRIMERA: EL DEBATE DOCTRINAL SOBRE LAS ACTAS DE INSPECCIÓN

I. EL ACTA COMO DOCUMENTO PROBATORIO. LA TESIS DEL PROFESOR ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA

A) Enunciación de la tesis

El análisis doctrinal de las actas de inspección tributaria se inició en nuestro país, como decíamos, con los trabajos del profesor Albiñana sobre los distintos aspectos del procedimiento de inspección y, en particular, sobre la documentación de las actuaciones inspectoras². Para este autor, «[...] la Administración tributaria, en cuanto es una rama de la Administración Pública, tiene a su cargo varias funciones, y entre ellas, la de liquidación de los tributos, que abarca las distintas fases de la aplicación de los tributos desde la realización del supuesto de hecho previsto por la ley hasta la determinación del

² C. Albiñana García-Quintana, «La llamada acta de invitación», en *La acción administrativa y fiscal*, núm. 381, 1948, págs. 1 y sigs.; *id.*, «Estimación de bases impositivas», en *La acción administrativa y fiscal*, núm. 386, 1948, págs. 11 y sigs.; *id.*, «Pretendidos expedientes de comprobación», en *La acción administrativa y fiscal*, núm. 414, 1951, págs. 3 y sigs.; *id.*, «Porfiando sobre el acta de invitación», en *La acción administrativa y fiscal*, núm. 416, 1951, págs. 3 y sigs.; *id.*, «Porfiando sobre el acta de invitación (Continuación)», en *La acción administrativa y fiscal*, núm. 417, 1951, págs. 3 y sigs.; *id.*, «Los problemas de hecho en la aplicación de los impuestos», Estudio Preliminar al *Manual de procedimientos tributarios*, de N. Carral Larrauri y J. Arias Velasco, Madrid, 1967; *id.*, «La Inspección de los Tributos: una evolución significativa», en *Civitas R.E.D.F.*, núm. 4, 1974, págs. 767 y sigs.; *id.*, «Apariencia y realidad del sistema tributario español», en *Revista de Economía Política*, núm. 66, 1974, págs. 7 y sigs.; *id.*, «Reforma tributaria más reforma administrativa: experiencias históricas», en *Civitas R.E.D.F.*, núm. 9, 1976, págs. 65 y sigs.; *id.*, «La inspección “técnica” de los tributos; sus orígenes», en *Civitas R.E.D.F.*, núm. 12, 1976, págs. 513 y sigs.; *id.*, «Notas sobre la Inspección de los tributos después de la reforma tributaria», en *Crónica Tributaria*, núm. 36, 1981, págs. 157 y sigs.; *id.*, *Derecho Financiero y Tributario*, Servicio de Publicaciones del Ministerio de Hacienda, Madrid, 1979; *id.*, «La Inspección General de Hacienda y la contrainspección tributaria», en *Estudios conmemorativos de la Inspección General de la Hacienda Pública (1881-1981)*, I.E.F., Madrid, 1981, págs. 333 y sigs.; *id.*, «Presentación» del número 41/1982 de *Crónica Tributaria*, págs. 18 y sigs.; *id.*, «El titular de la función inspectora de los tributos: rasgos distintivos», en *XXX Semana de Estudios de Derecho Financiero*, I.E.F., Madrid, 1984, págs. 539 y sigs.; *id.*, «La Inspección financiera en España», en *XXXI Semana de Estudios de Derecho Financiero*, I.E.F., Madrid, 1986, págs. 65 y sigs.; *id.*, «Ley General Tributaria: un nuevo arreglo», en *Tapia*, núm. 80, 1995, págs. 9 y sigs.; *id.*, «Los pactos con la Hacienda Pública española», en *Tapia*, núm. 84, 1995, págs. 3 y sigs.; *id.*, «Acotaciones a una sentencia con voto particular», en *Tapia*, núm. 87, 1996, págs. 9 y sigs.; *id.*, «De la prescripción y su interrupción en las actuaciones inspectoras tributarias», en *Tapia*, núm. 92, 1997, págs. 9 y sigs.; *id.*, «La factura de los comportamientos dilatorios de la Administración tributaria», en *Tapia*, núm. 93, 1997, págs. 7 y sigs.; *id.*, «Las actas de la Inspección de los Tributos y la prueba de los hechos en los delitos contra la Hacienda Pública», en *Tapia*, núm. 95, 1997, págs. 9 y sigs.; *id.*, «Soluciones pactadas y arbitrales en los conflictos tributarios», en *Libro-Homenaje al Profesor D. Manuel Fraga Iribarne*, Fundación “Cánovas del Castillo”, Madrid, 1997, págs. 269 y sigs.

importe de la prestación dineraria a cargo del sujeto pasivo y en favor del Tesoro Público, sin merma del ejercicio de otras funciones tributarias, como son las de fiscalización e inspección, que en ella pueden injertarse».

Precisamente, esta diversidad de etapas en el seno del procedimiento de liquidación da lugar a una multitud de actos, internos o externos, principales o definitivos, —una «constelación» de actos, recordando a M.S. Giannini—, encaminados a preparar la decisión final, la determinación de la deuda tributaria. Puesto que todos ellos persiguen ese fin común, la unidad del procedimiento permanece intacta. En especial, para la correcta aplicación del tributo han de llevarse a cabo las actuaciones de comprobación e investigación que proporcionen a la Administración un conocimiento completo y fiable de los datos con trascendencia tributaria. En este sentido, nos dice el autor, la actividad inspectora representa «una etapa que se injerta en el procedimiento de gestión tributaria [...] como si de un ensanche lateral se tratara», pero no constituye en sí misma un procedimiento administrativo propiamente dicho, ya que no concluye con una resolución. De hecho, el artículo 92 de la antigua Ley de Procedimiento Administrativo —precedente del artículo 87 de la actual L.R.J.A.P. y P.A.C.— establecía que pondrían fin al procedimiento la resolución, el desistimiento, la renuncia al derecho en que se fundase la instancia y la declaración de caducidad. Por tanto, no existe un procedimiento de inspección, sino que se trata de una fase del procedimiento de gestión tributaria, pues es obvio que el acta no decide ni resuelve si procede la aplicación del tributo; únicamente sirve para preparar tal resolución.

Por otra parte, el profesor Albiñana advierte que, junto a las funciones inspectoras típicas, de comprobación e investigación de los hechos, en la actualidad la Inspección de los Tributos tiene atribuidas unas competencias que van más allá de las de estricta constatación de los elementos integrantes del hecho imponible. Con el propósito

de descubrir la «riqueza oculta», las actuaciones de comprobación e investigación ya se practicaban con anterioridad a la reforma de 1845, aunque con carácter subalterno o secundario, según la normativa entonces vigente. La asunción de funciones liquidadoras por parte de los órganos inspectores no impide, sin embargo, que la inspección termine en el momento en que se extiende el acta, porque «no tiene fácil explicación que el plazo transcurrido desde la formalización del “acta” inspectora [...] hasta que el inspector-jefe [...] acuerda la liquidación tributaria sea considerado como “actuación inspectora”. Primero se extiende el acta, y otra cosa es «un “acto” administrativo de liquidación tributaria derivada de la correspondiente “actuación inspectora” documentada en un “acta”». En definitiva, dice el autor, «las “actuaciones inspectoras” no pueden incluir los actos de liquidación, ni la liquidación es una “actuación inspectora”», aunque ambas funciones estén encomendadas a un mismo órgano³.

Lo cierto es que, una vez realizadas las actuaciones tendentes a la fijación de los elementos constitutivos del hecho imponible, ha de regularizarse la situación tributaria objeto de comprobación. Ya que, en opinión del profesor Albiñana, de nada serviría «que la “constancia” del hecho imponible real quedara aislada de su lógica e ineludible consecuencia». De ahí que «desde el primer modelo de acta inspectora [...] se habilitara una parte de la misma para consignar el tratamiento tributario que el inspector actuario consideraba procedente para el supuesto de hecho comprobado e investigado». En consecuencia, el órgano inspector no sólo ha de fijar los hechos, sino que, asimismo, apunta el autor, la función inspectora se dirige a la determinación de la base imponible, resultado de una serie de operaciones complejas de constatación de hechos y de

³ Incluso recientemente, el profesor Albiñana ha llamado la atención sobre la necesidad de distinguir los órganos administrativos de sus titulares (C. Albiñana García-Quintana, «Acotaciones a una sentencia con voto particular», *cit.*, pág. 10; *id.*, «La factura de los comportamientos dilatorios de la Administración tributaria», *cit.*, págs. 7 y sigs.). Mas no entramos aquí en el análisis de esta cuestión por exceder de los límites de este trabajo.

aplicación de normas jurídicas. Justamente en este sentido ha evolucionado el proceso de distribución de competencias entre estos órganos y los de gestión. Como reacción frente al ejercicio de funciones de liquidación por parte de los primeros, los segundos han ido ampliando sus competencias hacia la comprobación formal de los hechos y circunstancias determinantes de la aplicación del tributo.

Per se, la actividad propiamente inspectora cumple, según la tesis que examinamos, una finalidad primordial de determinación y prueba de los hechos con trascendencia tributaria⁴, de manera que ha de documentarse para que pueda producir tales efectos jurídicos. En rigor, se dice, la Inspección de los Tributos no lleva a cabo una actividad probatoria en sentido técnico, como la que se desarrolla en juicio para tratar de convencer al juez de la existencia o inexistencia de los datos que han de tenerse en cuenta en el fallo⁵. Pero comprobar implica verificar o confirmar una cosa mediante demostraciones o pruebas que la acrediten como cierta, porque «carecería de sentido indagar o descubrir los elementos de los hechos imposables reales si paralelamente no pudieran probarse o de otro modo acreditarse frente al sujeto pasivo que los silenció u

⁴ En opinión de Gota Losada, «la función inspectora se caracteriza por ser una actividad probatoria externa de la Administración como fase parcial de los procedimientos de determinación de las obligaciones tributarias o de declaración de supuestos de no sujeción y exención». Se trata de una actividad de índole externa porque «exige que la Administración salga materialmente de su sede (oficina) para conseguir las pruebas en el lugar donde se ha realizado el hecho imponible o donde se puede comprobar e investigar». En definitiva, la misión esencial de los órganos de inspección, nos dice, consiste en obtener las pruebas necesarias (examen de los libros de contabilidad, documentos, reconocimiento personal de los hechos, bienes, explotaciones y maquinaria, tasaciones periciales, declaraciones de testigos, etc.) para que los órganos de gestión puedan determinar las bases imposables y dictar los correspondientes actos de liquidación (A. Gota Losada, *Tratado del Impuesto sobre la Renta*, Editorial de Derecho Financiero, vol. V, Madrid, 1973, págs. 170-171). Por su parte, el profesor Pérez Royo señala que en el seno del procedimiento de liquidación «la inspección desarrolla [...] un papel semejante al de la investigación policial en el proceso penal, como medio auxiliar para descubrir hechos imposables o circunstancias no declarados y para facilitar la prueba en relación con los conocidos» (F. Pérez Royo, *Derecho Financiero y Tributario*, 7ª. ed., Civitas, Madrid, 1997, pág. 190). Y para Clavijo Carazo, la actividad de comprobación tributaria constituye una actividad probatoria (F. Clavijo Carazo, «La función comprobadora y liquidadora de la Inspección», en *Impuestos*, núm. 7, 1986, págs. 44 y sigs.).

⁵ C. Albiñana-García Quintana, «La prueba en Derecho Fiscal (Impuesto sobre las Rentas)», en *Memoria de la Asociación Española de Derecho Financiero*, 1958, págs. 131 y sigs.; *id.*, *Derecho*

ocultó. Y ello es así porque el principio de seguridad jurídica impide que la Administración pueda girar una liquidación tributaria si previamente no consta en el respectivo expediente la prueba, plena o menos plena, siquiera indiciaria, de la existencia del hecho imponible real, que, a su vez, permita la determinación de la base imponible y posterior liquidación de la cuota tributaria».

Justamente, asegura el profesor Albiñana, en el acta se formaliza el resultado de la tarea probatoria que desarrollan los órganos inspectores⁶. Pues las actas son documentos que tienen por objeto reflejar el desarrollo, resultado y terminación de las actuaciones inspectoras, conteniendo todos los datos con trascendencia económica para los sujetos pasivos que no constituyan el objeto propio de las diligencias ni de las comunicaciones. En concreto, se trata de documentos públicos con valor probatorio limitado.

De forma expresa, el autor niega que las actas de inspección puedan considerarse actos administrativos, ya que en ellas no se hace constar una declaración de voluntad del inspector actuario: «en el “acto” hay declaración de la voluntad administrativa (resultandos más considerandos) y en el “acta” se formaliza el resultado de la tarea probatoria (resultandos), aunque no se pueda ni se deba prescindir de las normas jurídicas de aplicación (considerandos)». Siguiendo al profesor Fernández de Velasco, define el acto administrativo como aquella «declaración jurídica, unilateral y ejecutiva, en virtud de la cual la Administración tiende a crear, reconocer, modificar o extinguir situaciones jurídicas subjetivas»⁷. Además, para el profesor Albiñana, «el acto

Financiero y Tributario, págs. 678 y sigs.; J. Guasp-P. Aragoneses, *Derecho Procesal Civil*, t. I, Civitas, 2002, págs. 343-344.

⁶ C. Albiñana García-Quintana, «El titular de la función inspectora de los tributos: rasgos distintivos», *cit.*, pág. 545; *id.*, «De la prescripción y su interrupción en las actuaciones inspectoras y tributarias», *cit.*, pág. 10.

⁷ C. Albiñana García-Quintana, «Los problemas de hecho en la aplicación de los impuestos», *cit.*, n. 3, pág. IX.

administrativo viene generado por una situación de hecho que ha de ser calificada y medida por la respectiva norma jurídica», y que supone una manifestación de potestad administrativa determinante de una situación jurídica individualizada. Ciertamente, añade, que «la actividad probatoria genera actos externos en cuanto ha de relacionarse con los administrados, pero no dejan de ser de tramitación hasta que se dicta la decisión final». Simplemente, el acta de inspección recoge todos (acta definitiva) o parte (acta previa) de los elementos esenciales del hecho imponible, y, por tanto, es un documento preparatorio de la liquidación tributaria que deba practicarse. En este sentido, el acta incluye, junto a los hechos determinantes de la existencia y cuantía de la obligación tributaria, una propuesta de liquidación o de regularización de la situación tributaria del sujeto inspeccionado. Mas, el acta no determina o niega derechos ni obligaciones, de manera que no puede pertenecer a la categoría de los actos administrativos⁸.

Respecto al contenido de las actas de inspección, se pone de manifiesto la necesidad de «diferenciar el “ascertamiento” y la determinación de la base y/o de la cuota tributaria. Por ello, hay que distinguir las operaciones de naturaleza fáctica que concluyen en el “ascertamiento” y las de carácter jurídico que consisten en aplicar las normas vigentes a los elementos fijados, determinados o comprobados en la fase de “ascertamiento”. Por ello, hay que separar la captación y determinación de los elementos integrantes o constitutivos del supuesto de hecho (imponible), de un lado, y la calificación de tales elementos imponibles según las normas jurídicas aplicables, de otro, para su conversión en bases y/o deudas tributarias». De hecho, afirma el profesor Albiñana, «si la aplicación de cualquier ley ha de distinguir el supuesto de hecho y la norma jurídica, para la ley tributaria es primordial la escisión de ambas fases por la

⁸ C. Albiñana García-Quintana, «Los problemas de hecho en la aplicación de los impuestos», *cit.*, pág. IX; *id.*, «El titular de la función inspectora de los tributos: rasgos distintivos», *cit.*, págs. 545-546; *id.*, «De la prescripción y su interrupción en las actuaciones inspectoras tributarias», *cit.*, pág. 10.

propia naturaleza □ casi siempre económica □ de cualquier tributo, y, en especial, del impuesto»⁹. En efecto, la regularización «equivale a consignar el resultado de aplicar la legalidad tributaria vigente a los “elementos esenciales del hecho imponible”». Sin embargo, advierte el autor, en las actas de inspección no deben incluirse cuestiones relativas a la aplicación de normas jurídicas, sino únicamente hechos con trascendencia tributaria, como hacían las antiguas actas de presencia (modelo 8) o de constancia de hechos (modelo 9)¹⁰ que regulaba el Reglamento de Inspección de 13 de julio de 1926. Sólo los hechos son objeto de prueba, y, precisamente, la función originaria del acta, nos recuerda el profesor Albiñana, consistía en servir como medio de prueba de los hechos imponibles, aunque en la actualidad, prosigue, se hayan convertido en «documentos liquidables».

Pues bien, acerca de los efectos probatorios característicos de las actas de inspección, el profesor Albiñana especifica que no prueban por sí mismas las manifestaciones de la Inspección de los Tributos que no resulten probadas por medios distintos, sino que han de acompañarse en todo caso de documentos o soportes que acrediten su propio contenido fáctico¹¹. Además, señala que «en los supuestos en que la Administración tributaria posea prueba plena y contrastada de todos los elementos integrantes del respectivo hecho imponible, parece indiscutible que no es necesaria siquiera actividad específica de la Inspección tributaria, pues ésta podrá dirigir la correspondiente comunicación escrita al sujeto pasivo, sin comparecencia personal del

⁹ C. Albiñana García-Quintana, «Soluciones pactadas y arbitrales en los conflictos tributarios», *cit.*, n. 3, pág. 271.

¹⁰ Puede consultarse J. López Nieves, «Consideraciones acerca de las Actas blancas y de las Actas amarillas», en AA.VV., *Régimen de Inspección de la Hacienda Pública (doctrina, legislación y jurisprudencia)*, obra autorizada y declarada de utilidad general por orden del Ministerio de Hacienda, Madrid, 1948, págs. 103 y sigs.

¹¹ C. Albiñana García-Quintana, *Temas de Derecho Tributario Español*, *cit.*, pág. 242; *id.*, «Las actas de la Inspección de los Tributos y la prueba de los hechos en los delitos contra la Hacienda Pública», *cit.*, pág. 11. En idéntico sentido, AA.VV., *Notas de Derecho Financiero*, dir. por F. Sáinz de Bujanda, t. I, vol. 3, Publicaciones de la Facultad de Derecho de Madrid, Madrid, 1968-1972, n. 10, pág. 960.

inspector actuario [...] En la concepción anterior de las oficinas liquidadoras y de la Inspección tributaria sería competencia de las primeras la actuación investigadora que queda reseñada, ya que la prueba del hecho imponible es poseída por la Administración tributaria y no es preciso, por tanto, instrumentarla en un “acta de inspección suscrita por el sujeto pasivo”». Incluso, se pone de relieve el significado especial que adquiere en las actuales actas de prueba preconstituida la función probatoria. En el mismo sentido, respecto a las actas previas, se advierte que no impiden el desarrollo de ulteriores actuaciones inspectoras, pues simplemente permiten «ir documentando la prueba de algunos elementos del respectivo hecho imponible». A diferencia de las actas previas, las definitivas presuponen la comprobación o investigación de todos los elementos del hecho imponible, de modo que en ellas se incluye «la prueba del total hecho imponible», y, por tanto, se dan por concluidas las actuaciones inspectoras.

B) Observaciones críticas

De la tesis del profesor Albiñana sobre las actas de inspección destacan tres aspectos fundamentales. En primer lugar, las actas se conciben como documentos públicos. En segundo lugar, se advierte que, en rigor, las actas sólo deben contener hechos, reflejando así el ejercicio de la función propia de la Inspección de los Tributos. Y en tercer lugar, se dice que tienen valor probatorio en el seno del procedimiento de liquidación, si bien no prueban por sí mismas la realización del hecho imponible. Vamos a referirnos por separado a cada una de estas cuestiones: naturaleza jurídica, contenido y efectos de las actas de inspección.

Ciertamente, la tesis que ve en el acta de inspección un documento público es seguida hoy por la mayoría de la doctrina de nuestro país¹². De hecho, tanto la propia Ley General Tributaria, a partir del año 1985 (artículo 145.3), como el Reglamento General de Inspección (artículo 62.1) atribuyen esta condición al acta, dado que es un documento que expide un funcionario adscrito a la Inspección de Tributos en el ejercicio de sus competencias, con las solemnidades requeridas por la ley. De modo que el acta cumple, en efecto, todos los requisitos del artículo 1.216 del Código Civil para ser incluida en la categoría de los documentos públicos¹³.

¹² Cfr. L. Riera Aísa, voz «Actas», en *Nueva Enciclopedia Jurídica*, ed. Seix, t. II, Barcelona, 1950, pág. 281; A. Gota Losada, *Tratado del Impuesto sobre la Renta*, cit., vol. IV, Madrid, 1972, pág. 546; M. Pont Mestres, «La prueba preconstituida del hecho imponible en la Ley General Tributaria», en *Civitas R.E.D.F.*, núm. 14, 1977, pág. 260; J.L. Pérez de Ayala y E. González, *Curso de Derecho Tributario*, t. II, 2ª. ed., Edersa, Madrid, 1978, págs. 94-95; J. Martín Queralt y otros, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 8ª. ed. revisada y puesta al día, Tecnos, Madrid, 1997, pág. 367; R. Calvo Ortega, *Curso de Derecho Financiero, I. Derecho Tributario (Parte General)*, Civitas, Madrid, 2000, pág. 323; F. Pérez Royo, *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, 11ª. ed., Civitas, Madrid, 2001, págs. 277-278; A. Morillo Méndez, «Las actas y las diligencias como documentos públicos. Características y valor probatorio», en *Carta Tributaria*, núm. 9, 2001, págs. 1 y sigs.

¹³ Como es sabido, con el propósito de eliminar la dualidad de regulaciones de la prueba civil, la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, deroga casi todos los preceptos del Código Civil relativos a la prueba de las obligaciones (artículos 1.214 a 1.253). Únicamente, se mantienen en vigor los artículos 1.216 a 1.225, sobre los documentos públicos, y 1.227 a 1.230, referidos a los documentos privados. De manera que, conforme al artículo 1.216 del C.C., siguen siendo documentos públicos los que expide un notario o empleado público competente con las solemnidades requeridas por la ley. Incluso la Exposición de Motivos de la propia Ley de Enjuiciamiento Civil advierte: «Ha de señalarse también que determinados preceptos de diversas leyes atribuyen carácter de documentos públicos a algunos respecto de los que, unas veces de modo expreso y otras implícitamente, cabe la denominada “prueba en contrario”. La presente Ley respeta esas disposiciones de otros cuerpos legales, pero está obligada a regular diferenciadamente estos documentos públicos y aquellos otros, de los que hasta aquí se ha venido tratando, que por sí mismos hacen prueba plena.» Por tanto, en rigor las actas de inspección constituyen documentos públicos no sólo según el artículo 1.216 del C.C., sino además porque así lo establecen de forma expresa los artículos 145.3 de la L.G.T. y 62.1 del R.G.I.T. Simplemente, respecto a sus efectos probatorios, ha de tenerse en cuenta que el artículo 319.1 de la L.E.C. atribuye el valor de prueba plena sólo a los comprendidos en los números 1º a 6º del artículo 317, esto es, a los autorizados por fedatarios públicos (secretarios judiciales, notarios, corredores de comercio, registradores de la propiedad y mercantiles, y otros funcionarios públicos legalmente facultados para dar fe). Mientras que el apartado segundo del artículo 319 dispone que la fuerza probatoria de los documentos administrativos no comprendidos en los números 5º (los expedidos por funcionarios públicos legalmente facultados para dar fe en el ejercicio de sus funciones) y 6º (los que, con referencia a archivos y registros de órganos del Estado, de las Administraciones Públicas o de otras entidades de Derecho Público, sean expedidos por funcionarios facultados para dar fe de disposiciones y actuaciones de aquellos órganos, Administraciones o entidades) del artículo 317, a los que las leyes otorguen el carácter de públicos, será la que establezcan estas leyes. En definitiva, las actas de inspección son documentos públicos que hacen prueba de los hechos que motiven su formalización salvo que se acredite lo contrario, pues en este sentido se pronuncian tanto la Ley General Tributaria como el Reglamento General de Inspección. Es más, el mismo artículo 319.2 *i.f.* añade que, en defecto de disposición

Sin embargo, las declaraciones que documentan las actas no constituyen, de acuerdo con la tesis expuesta, actos administrativos, pues no se trata de declaraciones de voluntad, sino de «actuaciones preparatorias» de los actos administrativos que ponen fin al procedimiento de gestión tributaria¹⁴. En este sentido, el profesor Albiñana sostiene que la aplicación del tributo da lugar a una diversidad de actos preparatorios de la decisión final sobre la cuantía de la deuda tributaria. Especialmente, la realización de «la actividad probatoria genera actos externos en cuanto ha de relacionarse con los administrados, pero no dejan de ser de tramitación hasta que se dicta la decisión final»¹⁵. Esos actos preparatorios, a diferencia del acto de liquidación, puesto que no encierran declaraciones de voluntad administrativa ni tienen carácter definitivo, no se conciben como verdaderos actos administrativos.

A nuestro juicio, por el contrario, si bien carecen de autonomía funcional en el seno del procedimiento de liquidación tributaria, ya que están al servicio del acto de liquidación y no declaran o determinan *per se* derechos u obligaciones, los actos preparatorios del procedimiento constituyen auténticos actos administrativos. Así lo creemos por dos razones: desde el punto de vista material, los actos preparatorios o actos de trámite contienen declaraciones de conocimiento, de juicio o de deseo de gran trascendencia jurídica para la correcta aplicación del tributo; y desde el punto de vista procedimental, es obvio que en el curso del procedimiento de liquidación se producen diversos actos que no gozan de autonomía funcional porque no definen una situación jurídica, de manera que no pueden calificarse de actos definitivos. Por tanto, siguiendo el concepto más amplio de acto administrativo propuesto por el profesor García de

expresa, los hechos, actos o estados de cosas que consten en estos documentos se tienen por ciertos, salvo que otros medios de prueba desvirtúen la certeza de lo documentado.

¹⁴ C. Albiñana García-Quintana, *Temas de Derecho Tributario Español*, cit., pág. 242.

¹⁵ C. Albiñana García-Quintana, «El titular de la función inspectora de los tributos: rasgos distintivos», cit., pág. 545.

Enterría, que califica como tales las declaraciones no sólo de voluntad sino también de conocimiento, de juicio o de deseo, que emite un órgano de la Administración «en ejercicio de una potestad administrativa distinta de la potestad reglamentaria»¹⁶, no existe ningún impedimento para admitir que las actas pertenecen a esta categoría jurídica. Las declaraciones de conocimiento (fijación de los hechos) y de juicio (propuesta de liquidación o de regularización) que documentan las actas de inspección nos proporcionan dos ejemplos de actos de trámite. En muchos casos, a la Administración le resultaría imposible precisar la existencia y cuantía de la obligación tributaria si no se llevan a cabo las actuaciones comprobadoras e investigadoras necesarias para fijar los elementos integrantes del hecho imponible, y éstos se hacen constar en el acta de inspección. De ahí su importancia prácticamente decisiva en el seno del procedimiento de gestión tributaria. Mas, es cierto que el acta carece de eficacia jurídica si no se dicta el acto de liquidación correspondiente. Por ello, considero que el acta es un acto de trámite, instrumental respecto del acto decisorio que declara el importe de la deuda tributaria.

En segundo lugar, por lo que se refiere al contenido del acta, vemos que, en opinión del profesor Albiñana, básicamente las actas deben limitarse a constatar todos aquellos hechos y circunstancias determinantes de la existencia y cuantía de la deuda tributaria, sin incluir al mismo tiempo valoraciones y calificaciones jurídicas, ni tampoco propuestas de liquidación o regularización de la situación tributaria objeto de comprobación. Ciertamente, el propio Reglamento de Inspección de 1926 ya establecía

¹⁶ E. García de Enterría y T.R. Fernández, *Curso de Derecho Administrativo*, t. I, 6ª. ed., Civitas, Madrid, 1993, pág. 520. También, en cuanto a las clases de actos administrativos por razón de su contenido, el profesor Santamaría Pastor nos dice que «hay que resaltar la existencia, frente al típico acto administrativo constitutivo de una declaración de voluntad [...] de otras modalidades que expresan declaraciones de conocimiento, de juicio o valoración y de deseo o propuesta» (J.A. Santamaría Pastor, *Principios de Derecho Administrativo*, vol. II, Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid, 1999, págs. 132-133).

en su artículo 62 que el inspector actuante, si bien a efectos puramente internos y no respecto del contribuyente¹⁷, propondría en el informe que acompañaba al acta la liquidación que a su juicio debía practicarse. Pero es obvio, y así lo señala el autor, que la función primordial de la Inspección de los Tributos consiste en la comprobación e investigación de los hechos con trascendencia tributaria. De modo que, como se explica en el capítulo cuarto de este trabajo, en rigor la propuesta de liquidación o de regularización que formula el inspector actuario no forma parte de la esencia del acta. Por ello, el autor no aprueba que en la actualidad cada vez con mayor frecuencia el procedimiento de gestión concluya al extenderse el acta de conformidad acompañada, en su caso, del ingreso de la deuda, pero sin que haya tenido lugar un pronunciamiento expreso del inspector jefe. En estos supuestos, el propio inspector actuario fija los elementos constitutivos del hecho imponible y, acto seguido, elabora una propuesta de liquidación que adquiere el carácter de liquidación provisional o definitiva en virtud de la técnica del silencio administrativo. Estamos, así, ante un acto de liquidación presunto.

Pero lo cierto es que, en aras de la imparcialidad y la objetividad en el ejercicio de las funciones administrativas, la competencia para liquidar el tributo debería quedar reservada a un órgano distinto (oficina de gestión), que no haya intervenido en el desarrollo de la comprobación tributaria. E incluso admitiendo que ambas funciones, tanto la de comprobación e investigación como la de liquidación, estén atribuidas a un mismo órgano, no vemos la necesidad de que, junto a la declaración de conocimiento sobre los hechos, se haga constar la propuesta de liquidación o de regularización que proceda a juicio del inspector. Se trata de dos actos distintos, que presuponen el ejercicio de funciones administrativas también distintas. Su inclusión conjunta en el acta, sobre

¹⁷ Cfr. M. Pont Mestres, «Los documentos de la Inspección: diligencias, comunicaciones, informes y actas», en *R.D.F.H.P.*, núm. 171, 1984, pág. 657.

todo en los casos de actas de conformidad, obedece al propósito de agilizar y dotar de mayor eficacia al procedimiento de gestión tributaria. Mas, no olvidemos que la conformidad sólo se presta a los elementos de hecho; en ningún caso, a la propuesta de liquidación o regularización de la situación tributaria. De manera que la mayor agilidad del procedimiento tiene lugar en detrimento de la verdadera esencia y finalidad no sólo del acta de inspección, sino también, como se expone más adelante en la sección segunda, de la conformidad del sujeto inspeccionado acerca de los hechos con trascendencia tributaria.

Por último, respecto a los efectos jurídicos de las actas de inspección, recordemos que, en opinión del profesor Albiñana, cumplen una finalidad básicamente probatoria. El acta proporciona a la Administración la prueba de la realización del hecho imponible que ha de aportarse en todo caso al expediente de liquidación. Mas, en realidad, no basta para probar la realización de los hechos determinantes del *an* y el *quantum* de la obligación tributaria material. De ahí que las manifestaciones de la Inspección deban resultar acreditadas por medios distintos. Entre otras, la conformidad del sujeto es «la prueba más frecuente de los hechos reflejados en las actas». Obsérvese, no obstante, que, en caso de que aquél se niegue a firmar el acta, ya no se precisa, como disponía el artículo 61A) de la Real Orden de 13 de julio de 1926, la firma de dos testigos instrumentales o de un agente de la autoridad que confirmen los hechos reflejados en el acta por el inspector. Desde el año 1985, el artículo 145.3 de la L.G.T. dispone que las actas son documentos públicos y hacen prueba de los hechos que motiven su formalización, salvo que se acredite lo contrario. E, igualmente, el artículo 62.2 del R.G.I.T. especifica que el acta prueba los hechos que resulten de la constancia personal y directa del inspector actuario; y, por tanto, incluso aquéllos que no resulten acreditados por otros medios, como ocurre, por ejemplo, con el número de trabajadores

de la empresa, el número de mesas de un restaurante, las mercancías existentes en un almacén, la existencia de unas facturas archivadas en un sitio distinto al de las facturas ya conocidas por la Administración, etc.

Además, los efectos probatorios del acta se producirán en el proceso contencioso, donde tiene lugar una verdadera actividad probatoria, y no en el marco de la gestión tributaria. De hecho, el autor advierte que aquí no puede hablarse de prueba en sentido técnico. Pues, en efecto, no debe olvidarse que para liquidar y exigir el tributo, la Administración no ha de demostrar el hecho del cual depende la existencia de su derecho de crédito; sólo tiene que verificar que se dan los presupuestos fácticos que integran el hecho imponible. Obviamente, en el curso del procedimiento de inspección se obtienen todos los comprobantes y justificantes que desempeñarán su función propia como medios de prueba con posterioridad, en vía económico-administrativa y contenciosa¹⁸. Hasta entonces, no se desarrolla la actividad de prueba característica del proceso judicial, consistente en «el acto o serie de actos procesales por los que se trate de convencer al juez de la existencia o inexistencia de los datos lógicos que han de tenerse en cuenta en el fallo»¹⁹. Con carácter previo a la determinación y exigencia del tributo, la Administración no reúne y efectúa la libre valoración de todos aquellos instrumentos que le proporcionen alguna información sobre la existencia o inexistencia de un dato con trascendencia tributaria. Simplemente, conviene insistir en ello, los órganos inspectores comprueban —no prueban— la realización del presupuesto de hecho de la obligación tributaria material, y hacen constar los elementos que lo integran en el acta de inspección.

¹⁸ Cfr. C. Palao Taboada, «Naturaleza y estructura del procedimiento de gestión tributaria en el Derecho español», Estudio Preliminar a los *Principios de Derecho Tributario* de A. Berliri, vol. III, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1973, págs. 22 y sigs.; *id.*, «La prueba en el procedimiento de gestión tributaria», en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, Libro-Homenaje al Prof. D. Fernando Sáinz de Bujanda, vol. II, I.E.F., Madrid, 1991, págs. 1.449 y sigs.; F. Clavijo Hernández, «La comprobación tributaria. La prueba», en *Manual General de Derecho Financiero*, coord. por J. Lasarte, t. II, 2ª. ed., Comares, Granada, 1999, págs. 570 y sigs.

II. LA TESIS DEL PROFESOR SÁINZ DE BUJANDA

A) Enunciación de la tesis

De acuerdo, en parte, con la tesis que acaba de exponerse, el profesor Sáinz de Bujanda²⁰, defiende la naturaleza probatoria de la actividad comprobadora e investigadora que desarrollan los órganos de inspección. En este sentido, afirma que el acta de inspección constituye un documento público que hace prueba de los elementos integrantes del hecho imponible, si bien éstos deben resultar acreditados al mismo tiempo por otros medios. Como se irá viendo en las páginas que siguen, esta postura la siguen muchos de los autores que han abordado el estudio de la documentación de las actuaciones inspectoras.

La gestión tributaria, según leemos en las *Notas de Derecho Financiero*, engloba una serie de procedimientos «estrechamente ligados entre sí en cuanto persiguen, en su conjunto, el resultado común y fundamental de dar efectividad a los mandatos de las normas tributarias»²¹. Así, la inspección tributaria se define como «aquél procedimiento a través del cual, en virtud de una serie de actos concatenados, la Administración pública da efectividad en la fase liquidatoria a las normas que imponen obligaciones tributarias (sea mediante la comprobación de hechos imposables declarados, sea mediante la

¹⁹ Cfr. J. Guasp-P. Aragonese, *Derecho Procesal Civil*, cit., pág. 344.

²⁰ AA.VV., *Notas de Derecho Financiero*, cit., págs. 919 y sigs.; F. Sáinz de Bujanda, «Los métodos de determinación de las bases imposables y su proyección sobre la estructura del sistema tributario», Discurso de ingreso en la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación, en *Hacienda y Derecho*, t. VI, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1973, págs. 187 y sigs.; *id.*, *Lecciones de Derecho Financiero*, Facultad de Derecho-Universidad Complutense, Sección Publicaciones, Madrid, 1979, págs. 289 y sigs.

²¹ Cfr. F. Clavijo Hernández, «Notas sobre el procedimiento de liquidación en el Derecho Tributario español», en *Libro Conmemorativo del Bicentenario de la Universidad de La Laguna*, La Laguna, 1993, págs. 141 y sigs.; A. Mantero Sáenz y M. Cuesta Rodríguez, *Procedimiento en la inspección tributaria*, Edersa, Madrid, 1990, pág. 549; A. Mantero Sáenz, «Inspección. Documentación (Artículo 146)», en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, Libro-Homenaje al Profesor D. Fernando Sáinz de Bujanda, I.E.F., Madrid, 1991, pág. 1.704. Sobre el concepto de procedimiento en

investigación de los que permanecen ocultos) y obtiene informes y datos necesarios para la adopción fundada de resoluciones que, sin referirse directamente a operaciones liquidatorias, se producen, no obstante, en el ámbito de aplicación del tributo». Justamente, el procedimiento de inspección facilita la correcta liquidación del tributo porque es «el cauce formal de la serie de actos en que se concreta la acción inspectora para ofrecer a los órganos de liquidación un conocimiento cierto de hechos imponibles (contemplado en todos sus elementos y aspectos) y de cuantos otros elementos ofrezcan relevancia jurídica para determinar la cuantía de las deudas tributarias».

Las actuaciones inspectoras, tanto las de comprobación o verificación del contenido de las declaraciones presentadas, como las de investigación de aquellos hechos con trascendencia tributaria desconocidos para la Administración, se dirigen a averiguar la «verdad objetiva» sobre los elementos integrantes del hecho imponible y, por tanto, se conciben como un «instrumento puesto al servicio del acto liquidatorio final». No obstante, en opinión del autor, los órganos inspectores no deben practicar «verdaderas liquidaciones» sino simples propuestas de liquidación, ya que su creación obedece al principio de división del trabajo. El ejercicio de la función liquidatoria ha de quedar reservado en exclusiva a los órganos de gestión.

En particular, respecto al acto de determinación del hecho imponible, el profesor Sáinz de Bujanda afirma que «la liquidación no está constituida tan sólo por el acto administrativo final de fijación de la cuantía del débito, sino por una actuación □serie de actos□ que integran el “procedimiento liquidatorio”, dentro del cual cabe lógicamente distinguir la fijación del débito de otros actos previos (v.gr., determinación de la existencia del hecho imponible, valoración de bienes, etc.), cuya sustantividad, en el

que se basan estos trabajos, puede consultarse J. Guasp-P. Aragoneses, *Derecho Procesal Civil*, cit., págs. 317 y sigs.

plano jurídico, dependerá de las normas que en cada ordenamiento los regulen. (Será, por ejemplo, indudable su sustantividad si son susceptibles de impugnación aislada, es decir, antes de que el acto liquidatorio final se produzca.) Por vía de principio no tiene, en cambio, sentido negar la posibilidad de que el ordenamiento configure como acto administrativo sustantivo la declaración de que el sujeto pasivo aparece vinculado a un determinado hecho imponible, aun antes de que exista pronunciamiento específico sobre el importe de su deuda tributaria.»²² Como es sabido, tal declaración corresponde, en nuestro actual ordenamiento jurídico, al inspector jefe. El inspector actuario sólo hace constar en el acta una declaración de conocimiento sobre los hechos objeto de comprobación e investigación²³, que en ningún caso constituye el acto de fijación del hecho imponible, pues el inspector jefe puede apartarse del contenido del acta al dictar el acto de liquidación.

Por lo demás, según la tesis del profesor Sáinz de Bujanda, los actos que integran todo procedimiento administrativo se reflejan en un conjunto de documentos de diverso contenido y relevancia jurídica, entre los que destacan las actas como una de las formas más importantes de documentación de las actuaciones inspectoras. En este sentido, afirma que el acta constituye «la manifestación escrita de algo que atañe directamente a una determinada situación tributaria y sobre la que, en acuerdo o en desacuerdo, se pronuncian conjuntamente el funcionario actuante y el sujeto pasivo». Nos dice el autor que el acta se extiende en la fase de ultimación del procedimiento de inspección para dejar constancia del resultado de las actuaciones comprobadoras e investigadoras, si bien puede tratarse de un resultado parcial y escalonado, en cuyo caso se formalizará un acta previa, o del resultado final de la inspección tributaria, que se recogerá en un acta

²² F. Sáinz de Bujanda, *Hacienda y Derecho*, cit., págs. 193 y sigs., n. 19.

²³ Cfr. A. Hernanz Martín, «Impugnación de las actas de conformidad extendidas por la Inspección de Hacienda», en *Gaceta Fiscal*, núm. 184, 2000, pág. 127.

definitiva. Asimismo, junto a los elementos integrantes del hecho imponible, las actas deben contener los restantes datos enumerados en el artículo 145.1 de la L.G.T., pero nunca el propio acto de liquidación. El acta de inspección, sea cual sea el modelo de que se trate, sólo debe incluir una propuesta de liquidación y no una verdadera liquidación tributaria, pues —en efecto, con anterioridad a la reforma de la Ley General Tributaria en el año 1985— «los órganos de inspección no producen actos administrativos en que se declaren situaciones jurídicas».

Precisamente, añade el profesor Sáinz de Bujanda, la gran variedad de actas de inspección que convivían en la década de los setenta se opone al espíritu flexible y simplificado del artículo 144 de la L.G.T., que sólo hace referencia a las actas previas y definitivas²⁴. En la actualidad, finalmente, la regulación simplificada y uniforme de las clases y modelos de actas ha sido llevada a cabo por el Reglamento General de Inspección y la Resolución de 16 de septiembre de 1998, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, sobre modelos de actas.

En cuanto a la distinción entre las actas y los demás documentos que expide la Inspección de los Tributos (diligencias, comunicaciones e informes), el autor destaca la especial trascendencia de las primeras en el procedimiento de gestión tributaria. A diferencia de las diligencias y comunicaciones, las actas se refieren al objeto fundamental del procedimiento de inspección y, en este sentido, contienen todos los elementos integrantes del hecho imponible y, en definitiva, todos los datos necesarios para la correcta liquidación del tributo. Asimismo, desempeñan una función primordial en la

²⁴ Asimismo, en la década de los setenta, el profesor Cervera Torrejón denunciaba el exceso de formalismo en la tipificación de los supuestos que daban lugar a la extensión de nuevas clases de actas de inspección (F. Cervera Torrejón, *La inspección de los tributos. Garantías y procedimiento*, I.E.F., Madrid, 1975, págs. 35, 111, 120, 128, 131 y 137). En idéntico sentido, A. Mantero Sáenz, «La nueva normativa sobre liquidaciones derivadas de actuaciones inspectoras», en *Crónica Tributaria*, núm. 51, 1984, pág. 96; A. Mantero Sáenz y M. Cuesta Rodríguez, *Procedimiento en la inspección tributaria*, cit., pág. 954.

determinación de la cuantía de la obligación tributaria los informes que se emitan como complemento de las actas de inspección. En ellos se explica y justifica el propio contenido del acta, haciendo constar una declaración de juicio del inspector actuario sobre los fundamentos legales del correspondiente acto de liquidación.

Por último, interesa destacar los efectos que, en opinión del profesor Sáinz de Bujanda, son característicos de las actas de inspección. En primer lugar, afirma que el acta produce el efecto fundamental de impulso del procedimiento de gestión tributaria²⁵. Así se manifiesta, especialmente, en aquellos supuestos en que la Inspección de los Tributos investiga la situación tributaria de un sujeto determinado y descubre la realización de hechos con trascendencia tributaria que no han sido declarados. La propia acta pone en marcha el procedimiento de liquidación, facilitando al órgano de gestión competente los elementos necesarios para precisar la existencia y cuantía de la obligación tributaria. Incluso si se ha llevado a cabo la comprobación completa del hecho imponible y, en consecuencia, procede la extensión de un acta definitiva, el inspector actuario se limita a incluir en ella una propuesta de liquidación que deberá ser aceptada o rechazada por el órgano de gestión²⁶. Lo mismo ocurre siempre que los órganos inspectores comprueben que en la declaración presentada se han omitido ciertos datos, o bien se han incluido algunos erróneos. Entonces, de nuevo con base en los hechos y circunstancias consignados en el acta, el órgano de gestión procede a fijar con exactitud la cuantía de la deuda tributaria.

²⁵ Afirma el profesor Pont Mestre que las actas son «documentos destinados a impulsar el procedimiento liquidatorio, en los que se recogen determinadas actuaciones de los órganos de comprobación e investigación de la Administración tributaria, con sus resultados, destinados a generar efectos jurídicos» (M. Pont Mestre, «Los documentos de la Inspección: diligencias, comunicaciones, informes y actas», *cit.*, pág. 703).

²⁶ *Cfr.* S. Mazorra Manrique de Lara, «Documentación que sirve de declaración, ventas que no son exportaciones y actas que no son actos en el I.G.T.E.», en *Crónica Tributaria*, núm. 29, 1989, pág. 320.

En segundo lugar, el profesor Sáinz de Bujanda se refiere a los efectos probatorios derivados de la extensión del acta de inspección. Conforme al artículo 114.1 de la L.G.T., nos explica, no basta a la Administración conocer su derecho de crédito sino que además debe probar su existencia. De manera que las actuaciones inspectoras se desarrollan con el propósito de comprobar e investigar la situación tributaria de los contribuyentes²⁷ y, al mismo tiempo, de procurar a la Administración la prueba que necesita de la realización del hecho imponible. Mas, en opinión del autor, ha de tenerse en cuenta que el órgano inspector no puede crear para la Administración a la que pertenece una prueba que le permita fundamentar su derecho de crédito frente al contribuyente, y, por ello, el acta no constituye por sí sola prueba suficiente de los datos que refleja²⁸. En realidad, las actas se conciben como documentos públicos que sirven de simples vehículos o medios de información de la Inspección de los Tributos a los órganos que tienen legalmente atribuida la función liquidatoria.

Resumiendo, «la Administración [...] habrá de ejercitar su derecho una vez que resulte probado el hecho que lo constituye, y para alcanzar esa prueba tendrá que valerse de los medios que la Inspección le señale en el acta —sin que ésta baste por sí sola— o de los que las propias oficinas liquidatorias obtengan». Entre los medios de prueba que, con frecuencia, se incluyen en el acta, el autor destaca, como también apunta el profesor Albiñana, la conformidad del sujeto inspeccionado, que exime a la Administración de la carga de la prueba de los hechos confesados. Si, por el contrario, se trata de un acta de disconformidad, las manifestaciones del inspector actuario han de apoyarse en justificantes y comprobantes obtenidos en el curso del procedimiento de inspección. En

²⁷ Empleamos el término «contribuyente» no en el sentido técnico del artículo 31 de la L.G.T. como sujeto que realiza el hecho imponible, sino en el sentido más amplio de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes (artículo 1.3), como sujeto de obligaciones y deberes tributarios.

definitiva, según la tesis que analizamos, el acta sólo prueba aquellos hechos que asimismo consten a través de otros medios probatorios²⁹.

B) Observaciones críticas

De la tesis del profesor Sáinz de Bujanda sobre las actas de la Inspección de los Tributos interesa resaltar tres ideas fundamentales: en primer lugar, la concepción del acta como documento, junto a la posibilidad de que el acto de comprobación, del inspector jefe, sea considerado como un acto administrativo sustantivo; en segundo lugar, la distinción entre los datos fácticos y los datos jurídicos que se recogen en el acta; y, en tercer lugar, la clasificación de los efectos jurídicos que produce la extensión del acta de inspección.

Respecto a la naturaleza jurídica del acta, ciertamente, como veíamos, estamos ante un documento público que expide un funcionario de la Inspección de los Tributos en el ejercicio de sus funciones. El acta se extiende para documentar el resultado de las actuaciones comprobadoras e investigadoras y, de esta forma, hacer posible la fijación y exigibilidad de la obligación tributaria material, que, como nos recuerda el autor, es el objetivo común que persiguen los diversos actos que se dictan en el marco del procedimiento de liquidación. Especial relevancia en la determinación de la existencia y cuantía de la deuda tributaria tiene «la declaración de que el sujeto pasivo aparece vinculado a un determinado hecho imponible», pudiendo configurarse como acto administrativo sustantivo.

De lege lata, sin embargo, ni las declaraciones formuladas por el inspector actuario y recogidas en el acta, ni en muchos casos el propio acto de comprobación que

²⁸ Cfr. C. Albiñana García-Quintana, *Temas de Derecho Tributario Español*, cit., pág. 242; *id.*, «Las actas de la Inspección de los Tributos y la prueba de los hechos en los delitos contra la Hacienda Pública», cit., pág. 11.

dicta el inspector jefe, se consideran actos administrativos sustantivos. Como es sabido, el acta no vincula al inspector jefe, que, incluso, puede acordar el cese de su eficacia y la realización de nuevas actuaciones inspectoras siempre que lo estime necesario para la correcta determinación de los hechos. Y, por su parte, el acto de comprobación generalmente forma parte de la motivación del acto de liquidación, constituyendo ambos un único acto a efectos de notificación y recursos³⁰. Sólo con carácter excepcional, aquellas actuaciones inspectoras que tienen por objeto la tasación o comprobación del valor de un bien, una renta, un producto, un derecho o un patrimonio (artículo 13 del R.G.I.T.) dan lugar a un acto administrativo especial, el llamado acto de comprobación de valor (artículos 40.5 del R.I.S.D., 46 de la L.I.T.P.A.J.D., 70.4 de la L.R.H.L.).

Con todo, nótese que, si bien el acta sólo recoge una declaración de conocimiento del inspector actuario sobre los hechos fiscalmente relevantes y en ningún caso constituye el acto de fijación del hecho imponible, a nuestro juicio, es un instrumento fundamental al servicio de la liquidación del tributo y, como tal, un acto administrativo de trámite. En rigor, la declaración de conocimiento sobre los hechos verificados o descubiertos por el inspector y la declaración de juicio sobre la cuantía de la deuda tributaria obedecen al propósito de dar efectividad a los mandatos de las normas tributarias, o, lo que es lo mismo, de garantizar la correcta aplicación del tributo. Se trata de actos que no definen *per se* la situación jurídico-tributaria del sujeto inspeccionado, si bien permiten que los actos definitivos cumplan esta tarea. Así, podemos afirmar que el acta constituye un presupuesto de admisibilidad del acto de liquidación, y éste, a su vez, es condición de eficacia del acta de inspección.

²⁹ Cfr. J. Guasp-P. Aragoneses, *Derecho Procesal Civil*, cit., pág. 317.

³⁰ Cfr. A. Berliri, *Principios de Derecho Tributario*, vol. III, Traducción y Estudio Preliminar por C. Palao Taboada, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1973, pág. 198; J.R. Ruiz García, *La liquidación en el ordenamiento tributario*, Civitas, Madrid, 1987, pág. 117; L. Sánchez Serrano,

En segundo lugar, advertimos que el profesor Sáinz de Bujanda insiste en la conveniencia de distinguir los simples datos de hecho de la propuesta de liquidación formulada en el acta por el inspector. El fundamento de esta distinción reside en la verdadera esencia del acta, que consiste en dejar constancia de los elementos constitutivos del presupuesto de hecho de la obligación tributaria, no en determinar su cuantía. Así lo señalábamos en páginas anteriores. La distribución de funciones, entre inspector actuario e inspector jefe según la normativa en vigor, se establece en aras de garantizar la imparcialidad y la objetividad de la actuación administrativa. Tratándose de actas de conformidad, la propuesta de liquidación no se convierte en acto de liquidación conforme a la técnica del silencio administrativo³¹. En realidad, lo que ocurre es que el acto de liquidación tiene carácter presunto: una vez examinada el acta de inspección, el inspector jefe acepta la propuesta de liquidación formulada por el inspector actuario y, en consecuencia, prescinde de dictar un acto de liquidación expreso que coincidiría plenamente con aquélla.

Por último, conforme a la tesis examinada, interesa destacar que el acta produce efectos probatorios respecto de aquellos hechos que asimismo resulten acreditados por otros medios de prueba. Mas, como decimos, hoy la propia Ley General Tributaria (artículo 145.3) y el Reglamento General de Inspección (artículo 62.2) establecen que el acta hace prueba de los hechos que motiven su formalización y resulten de su constancia

Comentario al artículo 52 de la L.G.T., en *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, t. I, Madrid, Edersa, 1982, pág. 437.

³¹ Advierte Lanau Viñals que «el acta contiene simplemente una propuesta de liquidación que no deja de ser tal propuesta por el hecho de que exista conformidad del obligado tributario» (R. Lanau Viñals, «La finalización del procedimiento inspector: las actas» en *Impuestos*, núm. 12, 1987, pág. 904). Y también López de Arriba y Guerri entiende que el acto de liquidación es del inspector jefe (A. López de Arriba y Guerri, «El Real Decreto 939/1986, de 25 de abril», en *Impuestos*, núm. 7, 1986, págs. 1.125 y sigs.). En cambio, en opinión de Arráez, «el Inspector liquida, liquida siempre, en el acta de conformidad» (A. Arráez, «Las actas de inspección», en *Gaceta Fiscal*, núm. 110, 1993, pág. 187).

personal para los actuarios³². Incluso el propio Tribunal Constitucional (STC 76/1990, de 26 de abril) señala lo siguiente:

«Ha de excluirse *a limine* que el artículo 145.3 de la Ley General Tributaria establezca una presunción legal que dispense a la Administración, en contra del derecho fundamental a la presunción de inocencia, de toda prueba respecto de los hechos sancionados, puesto que el precepto parte justamente de la existencia de un medio probatorio válido en Derecho. Es igualmente evidente que la norma impugnada no establece tampoco una presunción *iuris et de iure* de veracidad o certeza de los documentos de la Inspección (que sería también incompatible con la presunción constitucional de inocencia), ya que expresamente admite la acreditación en contrario. El precepto combatido constituye un primer medio de prueba sobre los hechos que constan en las actas y diligencias de la Inspección tributaria, cuyo valor o eficacia ha de medirse a la luz del principio de la libre valoración de la prueba. A ello debe añadirse que ese valor probatorio sólo puede referirse a los hechos comprobados directamente por el funcionario, quedando fuera de su alcance las calificaciones jurídicas, los juicios de valor o las simples opiniones que los inspectores consignen en las actas y diligencias».

En efecto, el acta constituye un medio probatorio válido en Derecho, salvo demostración en contrario. Se trata de un documento público administrativo (artículo 137.3 de la L.R.J.A.P. y P.A.C.) que extiende un funcionario al servicio de la Inspección de Tributos y que, por ello, goza de una especial eficacia probatoria tradicionalmente concebida como presunción *iuris tantum* de veracidad o certeza (artículos 319.2 *i.f.* y 385.3 de la L.E.C.)³³. De manera que la carga de la prueba en la esfera judicial incumbe al sujeto que se opone al contenido del acta, sin que para ello sea preciso que los hechos

³² Según el artículo 55 del Borrador de Anteproyecto de Reglamento General de Inspección de 1981, las actas y diligencias de la Inspección de los Tributos gozan de presunción de veracidad, salvo prueba en contrario, «en cuanto a las afirmaciones o apreciaciones de los actuarios que sean expresión de su convicción y resultado de su personal y directa comprobación *in situ* de los hechos a que se refieran» (citado por A. Mantero Sáenz y M. Cuesta Rodríguez, *Procedimiento en la inspección tributaria*, cit., pág. 241).

³³ Cfr. M. Montalvo Santamaría, *Cómo actuar ante la Inspección de Hacienda*, CISS, Valencia, 1994, págs. 158 y sigs. En contra de esta tesis, señala la profesora García Rubio que, a diferencia de lo que ocurre en el caso de las presunciones, en las actas de la Inspección de Trabajo no se parte de la existencia de una afirmación base de la que, en virtud de un nexo lógico, se extrae una afirmación presunta. Realmente, lo que hace la Ley es presumir como ciertos unos hechos reflejados por el órgano inspector en el acta, «pero sin vincularlos a ningún otro hecho del que puedan deducirse» (M.A. García Rubio, *La presunción de certeza de las actas de la Inspección de Trabajo y Seguridad Social*, tirant lo blanch, Valencia, 1999, págs. 23-24). También en este sentido, A. Polo Soriano, «La presunción de veracidad de los documentos de la Inspección», en *Impuestos*, t. II, 1985, pág. 284; M. Navarro Egea, «Notas sobre la conformidad del interesado con las actas de la inspección (II)», en *Quincena Fiscal*, núm 10, 2001, n. 35. En opinión del profesor González García, «la presunción tan sólo crea una relación causal entre dos realidades o hechos naturales» (E. González García, «Las presunciones y ficciones como mecanismos de reacción frente al fraude de la ley tributaria», en *R.D.F.H.P.*, núm. 179, 1985, pág. 1.011).

comprobados directamente por el inspector y reflejados en aquélla al mismo tiempo resulten acreditados en virtud de otros medios de prueba. Al inspector actuario le corresponde no sólo desarrollar las actuaciones comprobadoras e investigadoras necesarias para la determinación de los hechos, sino que, acto seguido, ha de consignar tales hechos en el acta respetando las formalidades legales pertinentes. Así, para que el acta produzca efectos probatorios han de darse, en todo caso, tres requisitos:

— En primer lugar, el autor del acta (requisito subjetivo) debe ser un funcionario público competente para expedir esta clase de documentos una vez que ha efectuado personalmente la comprobación inspectora y, en consecuencia, ha obtenido un conocimiento directo de los elementos integrantes del presupuesto de hecho del tributo³⁴. Siempre que actúe en cumplimiento de las tareas que tiene atribuidas, el inspector actuario, como todos los funcionarios de la Inspección de los Tributos, es considerado agente de la autoridad conforme a los artículos 140.2 de la L.G.T. y 6 del R.G.I.T.³⁵ Ciertamente, como señala la mencionada sentencia del Tribunal Constitucional 76/1990, de 26 de abril, y asimismo pone de manifiesto, hoy, el artículo 319.2 *i.f.* de la L.E.C., la intervención de funcionario público no significa que las actas tengan «una absoluta preferencia probatoria que haga innecesaria la formación de la convicción judicial acerca de la verdad de los hechos empleando las reglas de la lógica y de la experiencia». Pero tampoco pueden condicionarse sus efectos probatorios a la existencia de otros medios de prueba que ratifiquen su contenido, ya que de esta forma realmente se estarían negando al acta los efectos que efectivamente le atribuyen tanto la Ley General

³⁴ En opinión de Mantero Sáenz, la presunción de veracidad de las actas y diligencias de la Inspección no deriva del principio de legalidad, «sino de la consideración, en cierto modo, de fedatario público del inspector de tributos [...] y derivaría del artículo 1.218 del Código Civil» (A. Mantero Sáenz y M. Cuesta Rodríguez, *Procedimiento en la inspección tributaria, cit.*, pág. 240).

Tributaria como el Reglamento General de Inspección. Lo que ocurre es que los datos recogidos en ella, por el inspector actuario en el ejercicio de sus funciones, gozan de la presunción *iuris tantum* de certeza y, por tanto, tienen un valor probatorio relativo, supeditado a la posible presentación por el contribuyente de otras pruebas que demuestren su falsedad.

— En segundo lugar, el acta debe dejar constancia de los hechos con trascendencia tributaria (requisito objetivo). Su eficacia probatoria se limita, no obstante, a aquéllos que han sido objeto de comprobación personal por el propio inspector actuario, sin perjuicio, conviene insistir en ello, de los medios de prueba que en defensa de sus derechos puedan aportar los particulares. Así, por ejemplo, si el acta refleja el estado de los libros de contabilidad, la existencia de facturas no numeradas, la cantidad de mercancías en el almacén, el número de trabajadores de la empresa, la falta de diversas máquinas incluidas según los registros contables de la entidad en los planes de amortización, etc., la propia acta *per se* es prueba de ello. Si, por el contrario, los hechos consignados en el acta debieran ser probados por otros medios, entonces simplemente, con base en ellos, la función del acta consistiría en el mero relato de los elementos constitutivos del hecho imponible, y no en determinar tales hechos para evitar en lo posible volver a discutir sobre ellos.

— En tercer lugar, el acta ha de redactarse según las formalidades establecidas tanto en la Ley General Tributaria como en el Reglamento General de Inspección y la Resolución de 16 de septiembre de 1998 de la Dirección General de la A.E.A.T., sobre modelos de actas (requisito formal). Es preciso, pues, que en el

³⁵ Cfr. A. Delgado Pacheco, «Derechos, deberes y facultades del personal inspector en el desarrollo de sus actuaciones», en *Impuestos*, vol. II, 1986, págs. 213 y sigs.

acta se consignen, entre otros datos, los relativos a la identificación del sujeto inspeccionado, del inspector actuario, los elementos esenciales del hecho imponible, la fecha de inicio de las actuaciones inspectoras, las posibles alegaciones presentadas, etc.

III. LA TESIS DEL PROFESOR CERVERA TORREJÓN

A) Enunciación de la tesis

En opinión del profesor Cervera Torrejón, la actividad administrativa de inspección tributaria «se inserta naturalmente en la más amplia actividad administrativa de gestión de los tributos» que concluye al dictarse el acto de liquidación³⁶. De hecho, la actuación inspectora «se ordena en sus finalidades, en su estructura misma, en su regulación global a idénticos objetivos que aquella actividad»; como es sabido, se trata de fijar los elementos determinantes de la existencia y cuantía de la obligación tributaria material. Ya a partir de 1926, el legislador concibió la inspección como función administrativa que se ejercita frente a los particulares en el marco de un auténtico procedimiento de comprobación tributaria. Desde entonces, «la actuación de la inspección se centra en torno al acta en cuanto documento que recoge el resultado de la inspección». En definitiva, según nos explica el autor, existe un procedimiento característico de la inspección: aquél que en el ejercicio de las facultades de comprobación e investigación se materializa en un acta de inspección cumpliendo los trámites impuestos por las normas jurídicas.

No obstante, hasta la entrada en vigor de la Ley General Tributaria no se estableció la obligatoriedad para los órganos de inspección de extender el acta, siempre

³⁶ Cfr. AA.VV., *Notas de Derecho Financiero*, cit., pág. 920; F. Sáinz de Bujanda, *Lecciones de Derecho Financiero*, cit., pág. 289.

que, conforme al artículo 144, las actuaciones llevadas a cabo tengan alguna trascendencia económica para los sujetos pasivos. Así, en garantía de los derechos de los contribuyentes, quedó excluida la posibilidad de que, en lugar del acta, el órgano de inspección se ciñese a emitir un informe, documento básicamente dirigido a los órganos de la Administración competentes para la práctica de la liquidación tributaria, y, por tanto, de carácter interno.

Las actas de inspección, nos dice el autor, son «los documentos a los que el legislador ha dotado de unos determinados efectos, y antes que ello, los documentos —abstracción hecha a efectos dialécticos de su contenido— rodeados de ciertas formalidades» en garantía de los particulares³⁷. Por tanto, nos encontramos con un documento que extiende el órgano inspector para consignar el resultado de las actuaciones comprobadoras e investigadoras, observando en todo caso ciertos requisitos para que puedan darse unos determinados efectos jurídicos. Mas, se advierte que, incluso después de la entrada en vigor de la Ley General Tributaria, las actas de inspección han sufrido importantes modificaciones desde el punto de vista de su contenido³⁸.

Como se recordará, en el acta de presencia sólo debía quedar constancia del descubrimiento de la ocultación de riqueza, pues correspondía a la oficina de gestión efectuar los trámites ulteriores de recabar la conformidad del interesado, calificar su acto, y liquidar sus cuotas y penalidades. Precisamente, afirma el profesor Cervera, según el Real Decreto de Bases de la Inspección de 30 de enero de 1926, «de un lado, dentro de la división de trabajo que se preconiza en el seno de la Administración —división inevitable con la emergencia de unos órganos de inspección frente a los de gestión— la

³⁷ F. Cervera Torrejón, *La inspección de los tributos. Garantías y procedimiento*, I.E.F., Madrid, 1975; *id.*, «Impugnación de actas de invitación», en *Crónica Tributaria*, núm. 11, 1974, págs. 197 y sigs.

³⁸ Cfr. C. Albiñana García-Quintana, «La Inspección de los Tributos: una evolución significativa», *cit.*, págs. 767 y sigs.; J.J. Ferreiro Lapatza, «Las funciones liquidadoras de la Inspección de los Tributos», en *Civitas R.E.D.F.*, núm. 11, 1976, págs. 401 y sigs.

misión de la Inspección debe ser estrictamente la de aportar a estos últimos elementos de hecho, sin entrar en apreciaciones de orden jurídico; en segundo lugar, de acuerdo con lo anterior, el contenido de las actas de inspección deberá limitarse exclusivamente a la constancia de hechos sin que intervenga operación alguna —v.gr. liquidaciones— que imponga aplicación de normas jurídicas»³⁹. Por ello, añade, la atención del legislador se fijaba primordialmente en el acta que documentaba el resultado de la inspección, y, en segundo lugar, en el «procedimiento posterior [...] hasta el acto administrativo de liquidación».

Pero enseguida los órganos de inspección, que, ciertamente, habían sido creados para llevar a cabo funciones inspectoras⁴⁰, comenzaron a asumir tareas liquidatorias⁴¹, y ello tuvo su reflejo inmediato en las actas de invitación que introdujo la Orden Ministerial de 23 de septiembre de 1927⁴². La evolución posterior de las actas de inspección estuvo

³⁹ Respecto, entre otras, de una sentencia del Tribunal Supremo de 20 de noviembre de 1972 (Ar. 4469), el profesor Cervera asegura que «[...] existe una vieja doctrina de nuestra jurisprudencia muy oscurecida posteriormente. Las actas de inspección, por esencia, no pueden contener sino elementos de hecho, no calificaciones jurídicas.» (F. Cervera Torrejón, «Impugnación de actas de invitación», *cit.*, pág. 197).

⁴⁰ Cfr. R.I. Fernández López, *La comprobación de hechos por la Inspección de los Tributos*, Marcial Pons, Madrid/Barcelona, 1998.

⁴¹ Por su parte, los órganos de gestión reaccionaron frente a la que consideraban una invasión de sus competencias liquidadoras y comenzaron a ejercer funciones de comprobación tributaria. Sobre la distinción entre la «comprobación material» de los órganos de inspección y la «comprobación formal» de los órganos de gestión, pueden consultarse F.J. Magraner Moreno, *La comprobación tributaria de los órganos de gestión*, Aranzadi, Pamplona, 1995; F. Clavijo Hernández, en *Manual General de Derecho Financiero*, *cit.*, págs. 568-569; G. Casado Ollero y otros, *Cuestiones tributarias prácticas*, Distribuciones La Ley, Madrid, 1990, págs. 389 y sigs.; G. de la Peña Velasco, «La liquidación provisional de oficio y la comprobación abreviada (el nuevo artículo 123 de la L.G.T.)», en *Impuestos*, núm. 1, t. I, 1996, págs. 61 y sigs.

⁴² Señala el profesor Palao Taboada que en esta Orden se contenía la idea básica que estaría presente en toda la regulación posterior (C. Palao Taboada, «El nuevo procedimiento de la Inspección Tributaria», en *Hacienda Pública Española*, núm. 80, 1983, pág. 15). En este sentido, la Memoria de la Dirección General de Rentas Públicas de 1927 señalaba: «El acta de invitación supone un llamamiento a la cordialidad entre los contribuyentes y la Administración y resuelve íntegramente el problema de las calificaciones, estableciendo la debida y justa diferencia entre el contribuyente de buena y mala fe, entre el que se muestra dispuesto a cumplir con sus deberes fiscales y el que los rehuye deliberadamente. En esta forma no podrá nunca ser tachado de defraudador el que sólo pecó por olvido, por desconfianza o por abandono. Existirá el castigo que supone el satisfacer los débitos de una sola vez, si esto le significa un verdadero quebranto económico; pero no pesarán sobre él, a la par, el calificativo y la multa, que quedan para aquellos otros cuyo deseo de escapar a la común y patriótica carga fiscal aparezca demostrado y reiterado.» (citada en AA.VV., *Régimen de Inspección de la Hacienda Pública*, *cit.*, pág. 97).

marcada por esta circunstancia —acompañada de una proliferación de modelos que se considera desmesurada—, hasta, que por, fin la Ley General Tributaria se ocupó de regular su contenido mínimo. En opinión del autor, se trata de una innovación importante con respecto al régimen anterior, ya que se establece el «principio que cabe denominar del contenido completo y detallado de las actas de inspección, y que consiste en la exigencia de que éstas contengan todos y cada uno de los presupuestos de hecho pertinentes, consignados de forma detallada y precisa, en cuanto sean necesarios para la oportuna liquidación del tributo». Como aspecto positivo, explica, este principio representa un derecho para los sujetos inspeccionados, que adquieren conocimiento a través del acta de la regularización que proceda de su situación tributaria a juicio del inspector actuario⁴³. Sin embargo, su naturaleza es la de una mera propuesta dirigida al órgano de gestión. Pues las actas constituyen «instrumentos que documentan predominantemente la actividad inspectora», de manera que han de limitarse a la constatación de elementos fácticos. Por ello, en opinión del profesor Cervera, el Real Decreto 2.137/1965, de 8 de julio, supuso una alteración de la función originaria de las actas en el procedimiento de gestión tributaria, al establecer que la propuesta de liquidación formulada por el inspector en un acta de conformidad se convertía en liquidación definitiva en virtud del silencio del inspector jefe⁴⁴. Es preciso, concluye, devolver a las actas el simple carácter de documentos administrativos de información a las oficinas liquidadoras, según establecía la Orden Ministerial de 10 de abril de 1954.

Interesa añadir, en cuanto a la función del acta en el procedimiento de liquidación, la siguiente afirmación del autor: «[...] y pese a la importancia de hecho que

⁴³ En opinión del profesor Arrieta Martínez de Pisón, la consignación en el acta de todos los elementos determinantes de la existencia y cuantía de la obligación tributaria es un requisito de validez que no debe elevarse a la categoría de principio (J. Arrieta Martínez de Pisón, *Las actas de la Inspección de los Tributos*, Civitas, Madrid, 1994, pág. 227).

la intervención de la inspección tiene en la realidad de la gestión tributaria, no parece oportuno reconocer en el plano procesal una sustantividad de mayor o menor grado a las actuaciones de la inspección». De ahí que, si bien las discrepancias entre el contribuyente y la Administración suelen plantearse en el momento de la extensión del acta, ésta no pueda impugnarse por separado; tanto el error en los datos fácticos como en la aplicación de las normas jurídicas deben ponerse de relieve mediante la impugnación del acto de liquidación que se dicte sobre la base del contenido de aquélla. Además, entre los vicios que determinan la invalidez de la propia acta se mencionan, por un lado, la omisión de alguno de los requisitos que integran su contenido mínimo, si ésta provoca la indefensión del sujeto inspeccionado; por otro, la inclusión en el acta de datos relativos a la vida privada de aquél.

B) Observaciones críticas

La obra del profesor Cervera sobre la inspección de los tributos pone de relieve, fundamentalmente, la necesidad de ejercer las funciones de comprobación e investigación tributarias en el seno de un auténtico procedimiento administrativo. Sólo de esta forma queda garantizado el respeto a los derechos de los sujetos inspeccionados frente a las posibles desviaciones de la Administración en el uso de las potestades tributarias. En idéntico sentido, se define el acta desde un punto de vista formal, aunque se insiste en su condición de documento que recoge los hechos con trascendencia tributaria comprobados por el inspector. Tres son las cuestiones que, a nuestro juicio, plantea la tesis del profesor Cervera: en primer lugar, en su obra no se define en qué consiste la esencia del acta; en segundo lugar, tampoco se especifica qué es lo que documenta el

⁴⁴ *Cfr.* M. Rozas Zornoza, «Gestión de los tributos. Estudio de las modificaciones que el Decreto 2.137/1965, de 8 de julio, ha introducido en la misma», en *R.D.F.H.P.*, núm. 62, 1966, págs. 512 y sigs.

acta; y, en tercer lugar, se menciona que el acta produce determinados efectos, pero no se explica cuáles son. Vamos a referirnos a cada una de ellas por separado.

En opinión del autor, las actas de inspección tienen naturaleza esencialmente informativa para los órganos de gestión⁴⁵. Por ello, a pesar de su importancia en el procedimiento de liquidación, se conciben como meros documentos a los que no cabe atribuir carácter sustantivo en el plano procesal. Es obvio que las actas no definen la situación jurídica objeto de comprobación, ni siquiera declaran que se ha realizado el hecho imponible y, en consecuencia, si ha nacido la obligación tributaria a cargo del sujeto pasivo. Pero, precisamente, su inserción en el procedimiento de gestión tributaria al servicio de la resolución final nos lleva a afirmar que constituye un acto administrativo de trámite. De hecho, al estudiar los vicios que afectan a la validez del acta, el profesor Cervera recuerda que, según la jurisprudencia a partir de los años 1956-1957, el incumplimiento de los requisitos y formalidades establecidos conlleva su nulidad siempre que dé lugar a la indefensión de los particulares. Mas, no se explica cómo un documento cuya verdadera finalidad es constatar la situación tributaria del sujeto inspeccionado puede producir indefensión por sí mismo, incluso aunque no se extienda en su presencia. De ser así, el acta se incluiría en la categoría de los llamados «actos de trámite cualificados» a los que la Ley de Procedimiento Administrativo de 17 de julio de 1958 ya atribuía en su artículo 113.1 (artículo 107.1 de la L.R.J.A.P. y P.A.C.) el carácter de actos recurribles en vía administrativa. Sin embargo, ciertamente el acta sólo debe reflejar elementos de hecho y no propuestas de liquidación. De manera que si el inspector actuario la redacta y acto seguido entrega una copia al propio sujeto, garantizándole el derecho a formular alegaciones y a ser oído en el trámite de audiencia antes de que se dicte el acto resolutorio, no habrá tal indefensión.

Lo que ocurre, a nuestro juicio, es que el acta de inspección no tiene simple naturaleza informativa, sino que forma parte de los elementos de la motivación del acto de liquidación⁴⁶. Por ello, conforme a la regulación actual, si bien el inspector jefe no ha de dictar el acto de liquidación sobre la base del contenido del acta que extiende el inspector actuario, lo cierto es que deberá justificar la falta de coincidencia entre ambos. Además, nótese que sólo la declaración de conocimiento acerca de los hechos pertenece a la esencia del acta, no, en cambio, la propuesta de liquidación o de regularización de la situación tributaria. Su puesta en conocimiento del sujeto inspeccionado no implica ninguna garantía para él, sobre todo teniendo en cuenta, como acaba de señalarse, que el acto de liquidación puede diferir del contenido del acta de inspección.

Justamente, respecto al contenido del acta, el profesor Cervera afirma que en ella se hace constar el resultado de la actuación inspectora. Sin embargo, lo que sucede, en realidad, es que una vez finalizadas las actuaciones comprobadoras e investigadoras, el inspector actuario puede determinar los elementos constitutivos del presupuesto de hecho del tributo. Y lo que hace el acta, conviene precisarlo, es reflejar esos hechos determinantes de la existencia y cuantía de la obligación tributaria, de los que ha adquirido conocimiento el inspector en el curso de las actuaciones inspectoras. La actividad de inspección se lleva a cabo, así lo señala el profesor Cervera, con el objetivo de fijar el importe de la obligación tributaria material, pues de hecho constituye una fase del procedimiento de liquidación. La importancia del acta desde el punto de vista jurídico reside, obviamente, en los datos que contiene, imprescindibles en la mayoría de los supuestos para la práctica correcta de la liquidación tributaria. Por ejemplo, en los casos de falta de presentación de la declaración correspondiente al Impuesto sobre la Renta de

⁴⁵ F. Cervera Torrejón, *La inspección de los tributos. Garantías y procedimiento*, cit., pág. 147.

las Personas Físicas, la Administración sólo puede fijar el importe de su derecho de crédito si ha efectuado las actuaciones de investigación necesarias para concretar la suma de los rendimientos y ganancias obtenidos por el contribuyente, y las posibles circunstancias que den lugar a una reducción de la cuota a pagar. No debe olvidarse que el acta sirve para fundamentar el acto de liquidación. Como señala el artículo 49 del R.G.I.T., se trata de documentos directamente preparatorios de las liquidaciones tributarias.

Por último, como vemos, en opinión del profesor Cervera, el legislador ha dotado a las actas de inspección de unos determinados efectos jurídicos. Mas no se especifica que esos efectos consisten, por un lado, en impulsar el procedimiento de liquidación, y, por otro, en hacer prueba de los hechos con trascendencia tributaria. Es cierto que en su redacción originaria el artículo 145 de la L.G.T. no se refería a la eficacia probatoria de las actas como documentos públicos, pues el apartado tercero de este precepto fue introducido por la Ley 10/1985, de 26 de abril⁴⁷. Pero incluso antes de la reforma de 1985, las actas de inspección tenían valor probatorio conforme a lo dispuesto en los artículos 1.218 del C.C. y 578 de la derogada L.E.C., porque ya entonces constituían documentos públicos (artículos 1.216 del C.C. y 596 de la antigua L.E.C.).

IV. LA TESIS DEL PROFESOR FERREIRO LAPATZA

A) Enunciación de la tesis

Según el profesor Ferreiro Lapatza, «gestionar o aplicar los tributos significa no sólo determinar las concretas obligaciones que derivan de las normas que los establecen y

⁴⁶ Cfr. J.R. Ruiz García, *La liquidación en el ordenamiento tributario*, cit., pág. 117; F. Clavijo Hernández, «Notas sobre el procedimiento de liquidación en el Derecho Tributario español», cit., pág. 143.

⁴⁷ Cfr. J. Ramallo Massanet, «La modificación parcial de la Ley General Tributaria», en *Civitas R.E.D.F.*, núms. 47-48, 1985, pág. 350.

ejecutar tales obligaciones, sino también procurar que la determinación y ejecución de estas obligaciones se realice conforme al mandato de la ley, evitando y corrigiendo en lo posible toda desviación»⁴⁸. Precisamente, afirma, las actuaciones de comprobación e investigación a cargo de los órganos inspectores⁴⁹ se encuadran dentro del procedimiento de liquidación porque se desarrollan con el propósito de fijar la cuantía de la deuda tributaria.

Así, se define «la Inspección de los Tributos como un conjunto de órganos cuya misión esencial es conseguir los datos y pruebas sobre los hechos imposables realizados por los contribuyentes necesarios para asegurar la aplicación de los tributos en los términos queridos por la ley». Junto al ejercicio de esta función característica, primordial, que dio lugar a su creación como órganos administrativos distintos de los de gestión⁵⁰, efectúan no ya meras propuestas de liquidación sino que practican las liquidaciones tributarias correspondientes a los hechos objeto de comprobación. Según el artículo 140 de la L.G.T., nos recuerda el autor, se trata de tareas liquidadoras íntimamente vinculadas a la realización de las actuaciones comprobadoras e investigadoras, pues se realizan como corolario o consecuencia de tales actuaciones. No

⁴⁸ J.J. Ferreiro Lapatza, *Curso de Derecho Financiero Español*, Marcial Pons, 22ª. ed., vol. II, Madrid, 2000, págs. 145 y sigs.; *id.*, «Las funciones liquidadoras de la Inspección de los Tributos», *cit.*, págs. 401 y sigs.

⁴⁹ *Cfr.* A.M. Pita Grandal, «La atribución de competencias en materia de comprobación e investigación tributaria», en *Civitas R.E.D.F.*, núm. 92, 1996, págs. 621 y sigs.

⁵⁰ *Cfr.* J.L. Pérez de Ayala, «Función tributaria y procedimiento de gestión», en *R.D.F.H.P.*, núm. 114, 1974, pág. 1.687; J. Martín Queralt, «La división de funciones en el ámbito del ordenamiento jurídico tributario», en *Civitas R.E.D.F.*, núm. 9, 1976, págs. 5 y sigs.; A. Merino Corcóstegui, *Las liquidaciones y la inspección tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1997, págs. 86 y sigs. En opinión de Gota Losada, conforme al principio de división del trabajo, los Cuerpos Especiales de Inspección eran en esencia «Cuerpos de Policía Tributaria» cuya función consistía en comprobar e investigar los hechos con relevancia tributaria. Por el contrario, no tenían atribuidas funciones decisorias, pues éstas correspondían a los órganos de gestión, que debían actuar «de modo imparcial e independiente frente a los funcionarios inspectores» (A. Gota Losada, *Tratado del Impuesto sobre la Renta*, *cit.*, vol. V, pág. 147). Igualmente, Martín Delgado señala que «de la configuración de una Inspección como “policía tributaria”, con la función de informar, se pasó a otra, que realizaba propuestas de liquidación, para terminar ahora con una Inspección que —además de las funciones que le son propias—, ha asumido las de liquidación del tributo» (J.M. Martín Delgado, «Los nuevos

obstante, advierte, el proceso de «desespecialización» o, lo que es lo mismo, el abandono del principio de especialización orgánica⁵¹ ha supuesto un grave perjuicio para los administrados, que ven disminuidas las garantías de objetividad e imparcialidad en la gestión de los tributos⁵².

En opinión del profesor Ferreiro, el procedimiento liquidatorio engloba «una serie de actos combinados y ordenados a la producción de un resultado: la liquidación en sentido estricto de la deuda tributaria». A tal fin se comprueban los hechos declarados y se investigan los no declarados, conforme especifican los apartados segundo y tercero del artículo 109 de la L.G.T. En consecuencia, las tareas de inspección pueden dar lugar a distintos resultados y, asimismo, a distintos procedimientos y actos administrativos de liquidación según se estime correcta o incorrecta la situación tributaria del sujeto. En cada caso se extiende el acta para reflejar «una actuación inspectora concreta que trata de comprobar e investigar los hechos imponibles realizados»⁵³. Además de las actas, integran el expediente de inspección que, a su vez, forma parte del de liquidación, las comunicaciones, diligencias e informes. Éstos sirven para complementar diligencias y actas, aclarando y fundamentando los datos que en ellas se contienen.

procedimientos tributarios: las declaraciones-autoliquidaciones y las liquidaciones complementarias», en *Hacienda Pública Española*, núm. 84, 1983, págs. 36-38).

⁵¹ Cfr. E. Eseverri, «I.R.P.F.: se amplían las competencias de las oficinas liquidadoras», en *Carta Tributaria*, núm. 79, 1988, págs. 1 y sigs.; C. Checa González, «La asunción de funciones liquidadoras por la Inspección de los Tributos: historia de una evolución», en *Impuestos*, núm. 12, t. II, 1986, págs. 280 y sigs.

⁵² J.J. Ferreiro Lapatza, «Las funciones liquidadoras de la Inspección de los Tributos», *cit.*, pág. 153. Asimismo, Gota Losada concibe la función inspectora «como cuantificación de la realidad económica, al margen por completo de la aplicación de las normas jurídicas, que corresponde a la función gestora». Se trata de «aprehender y cuantificar la realidad económica con fines tributarios» (A. Gota Losada, *Tratado del Impuesto sobre la Renta*, *cit.*, vol. V, págs. 171, 210 y 310). Y, en opinión del profesor Pont Mestre, «[...] la acumulación de las funciones de inspección y liquidación a un mismo órgano, es evidente, por mucho empeño que se ponga de contrario, que rompe la indispensable neutralidad e imparcialidad del órgano liquidador, por más que se acoja la sutil matización [...] consistente en que tanto si se separan como si se atribuyen a un mismo órgano, se estará siempre ante una misma organización administrativa estructurada conforme a un principio de jerarquía. Precisamente este argumento abunda más en la necesidad de separación.» (M. Pont Mestre, «Examen de la sentencia del Tribunal Constitucional, de 26-4-1990, sobre supuesta inconstitucionalidad de diversos preceptos de la Ley General Tributaria», en *Revista Técnica Tributaria*, núm. 9, 1989, pág. 33).

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 144 de la L.G.T., el profesor Ferreiro ve en el acta de inspección un documento que refleja hechos con trascendencia económica para los sujetos pasivos. El acta constata los resultados a los que el inspector, «sólo el inspector», ha llegado. De manera que el contenido del acta varía en función de las concretas actuaciones inspectoras que se hayan desarrollado y de los datos obtenidos por el inspector.

Ciertamente, como consecuencia de la asunción de funciones liquidadoras por parte de los órganos inspectores, las actas han pasado de recoger meros datos fácticos a incluir también la calificación jurídica de tales hechos y la propuesta de liquidación⁵⁴. Pero, aunque así lo establecen los artículos 145.1 de la L.G.T. y 49.1 *i.f.* del R.G.I.T., no siempre se consigna en el acta una propuesta de liquidación o de regularización de la situación tributaria. En realidad, puntualiza el autor, no la incluye en aquellos supuestos en que se comprueba que la situación del sujeto pasivo es correcta (actas de comprobado y conforme). Por otro lado, «cuando la propuesta de regularización se refiere únicamente a cambios (p. ej. en la calificación de ciertos hechos como ingresos, gastos o beneficios, o en la llevanza de registros, etc.), que no entrañan el pago de cantidad alguna a la Hacienda», tampoco procede que el inspector actuario formule una propuesta de liquidación. El acta sólo recoge una propuesta de liquidación si en el curso de las

⁵³ J.J. Ferreiro Lapatza, *Curso de Derecho Financiero Español, cit.*, pág. 165.

⁵⁴ Como advierte Gota Losada, llama la atención que precisamente el respeto al principio de división del trabajo y a la consiguiente distribución de tareas entre los distintos Cuerpos de Inspección, por parte de los propios funcionarios adscritos a cada uno de ellos, provocase el fracaso de las actas de coordinación que regulaba la Orden Ministerial de 14 de febrero de 1958. En ella se establecía que «los inspectores de tributos que en el ejercicio de las funciones propias y características de su especialidad comprobasen la existencia de situaciones, hechos, actos o documentos que se presumen desconocidos por la Administración y den lugar a la exacción de cualquier otro impuesto respecto del cual exista un descubierto para con la Hacienda Pública, lo harán constar así mediante acta de coordinación». Sin embargo, a juicio de los mismos inspectores, este precepto suponía una intromisión en la esfera de sus competencias exclusivas (A. Gota Losada, *Tratado del Impuesto sobre la Renta, cit.*, vol. V, págs. 112 y 302). Por su parte, Arias Velasco pone de manifiesto la irracionalidad del sistema y la descoordinación que provocaba la atribución, en exclusiva o no, a cada uno de los Cuerpos de Inspección de las

actuaciones inspectoras se pone de manifiesto la necesidad de pagar cuotas u otras cantidades (recargos, intereses) adeudadas a la Administración tributaria. Entonces se levanta el acta para dejar constancia de los hechos y, al mismo tiempo, determinar la cuantía de la deuda a cargo del sujeto inspeccionado.

Respecto a las clases de actas de inspección, en primer lugar el autor estudia las actas previas y definitivas. Las actas previas consignan los resultados parciales y escalonados a los que va llegando el inspector actuario⁵⁵, aún sin haber concluido su labor inspectora. Por el contrario, las actas definitivas se extienden una vez que el inspector da por finalizada su tarea. Como regla general, en estos supuestos el inspector jefe cuenta con los elementos necesarios para practicar la correspondiente liquidación definitiva. Aunque, con razón, señala el profesor Ferreiro que no siempre el acta definitiva da lugar a una liquidación definitiva. De hecho, añade, «el carácter definitivo del acta se refiere a la actuación inspectora que refleja y que se considera finalizada, pero no al procedimiento liquidatorio en el que se inserta». Es sabido que el inspector jefe puede ordenar la práctica de nuevas actuaciones comprobadoras e investigadoras que, por su parte, darán lugar a una nueva acta que sustituirá a la anterior. Así ocurre tanto en los casos de actas de conformidad como de disconformidad. No obstante, tratándose de actas de conformidad, también es posible la existencia de un acto de liquidación presunto siempre que el inspector jefe no oponga reparos a la propuesta de liquidación consignada en el acta. En concreto, nos recuerda el autor, si transcurrido el plazo de un mes no advierte ningún error material, error en la apreciación de los hechos o indebida aplicación de las normas legales, o bien deja sin efecto el acta y ordena que prosigan las actuaciones

competencias inspectoras respecto a determinado tributo o grupos de tributos (J. Arias Velasco, *Procedimientos tributarios*, Marcial Pons, Madrid, 1990, págs. 109 y sigs.).

⁵⁵ En el mismo sentido, F. Sáinz de Bujanda, *Lecciones de Derecho Financiero*, cit., págs. 297-298; AA.VV., *Notas de Derecho Financiero*, cit., pág. 954.

inspectoras, «se entiende que hace suya la propuesta» de liquidación o de regularización formulada por el inspector actuario.

Por último, se examinan las actas de prueba preconstituida, que se extienden «sin la presencia del obligado tributario o su representante en base a una prueba de la que dispone la Inspección y que juzga suficiente para demostrar la realización de un determinado hecho». A esta modalidad de actas ya se refería en su redacción originaria el apartado segundo del artículo 146 de la L.G.T.

Por fin, en cuanto a los efectos del acta en el seno del procedimiento de gestión tributaria, interesa destacar la siguiente afirmación del autor: «lo actuado por el inspector comprueba la adecuación a los hechos de la liquidación provisional y posibilita la definitiva o descubre un hecho imponible no declarado e impulsa, en su caso, a través de una o varias liquidaciones provisionales, la liquidación definitiva»⁵⁶. De esta forma, se pone de relieve la importancia decisiva del acta para la correcta aplicación del tributo, ya que posibilita e impulsa la práctica de la liquidación definitiva.

En cambio, con relación a los efectos probatorios que *de lege lata* producen las actas de la Inspección de los Tributos, el autor señala que resulta «difícil cohonestar» el apartado 3 del artículo 145 de la L.G.T., introducido en virtud de la Ley 10/1885, de 26 de abril, con el principio constitucional de tutela judicial efectiva. Veámos que, según este precepto, las actas tienen naturaleza de documentos públicos y gozan de valor probatorio respecto a los hechos que motiven su formalización, salvo que se acredite lo contrario. Incluso, el profesor Ferreiro, como se dijo al principio, atribuye a los órganos de inspección la misión esencial de conseguir los datos y pruebas necesarios para la liquidación tributaria. En este sentido, asegura que «si la Administración tiene en su poder, por ejemplo, pruebas suficientes sobre la realización de un hecho imponible no

declarado y el contribuyente no presenta alegaciones en el plazo señalado al efecto previo a la formalización del acta, ésta puede dictar la correspondiente liquidación definitiva». Sin embargo, entiende que «el último inciso del artículo 145.3 L.G.T. (“salvo que se acredite lo contrario”) hace imposible la interpretación que el Tribunal Constitucional cree posible e invierte la carga de la prueba en clara contradicción con el tan repetidamente citado artículo 24 C.E. No se puede, a nuestro juicio, afirmar que donde hay una presunción que invierte la carga de la prueba, ni hay una presunción ni se produce tal inversión.»⁵⁷. Como se recordará, en su sentencia 76/1990, de 26 de abril, el Tribunal Constitucional declara que el acta de inspección constata unos determinados hechos y, en juicio, tendrá el valor probatorio como prueba documental que el juez libremente aprecie. En opinión del autor, por el contrario, la propia Ley General Tributaria coloca al contribuyente en posición de desigualdad frente a la Administración⁵⁸, atribuyéndole la carga de demostrar la falsedad de unos hechos cuya veracidad se presume por estar consignados en el acta de inspección.

B) Observaciones críticas

De acuerdo con la tesis del profesor Ferreiro, es obvio que las actuaciones de comprobación e investigación desarrolladas por los órganos inspectores tienen una importancia fundamental para la correcta aplicación de los tributos. Precisamente, en los supuestos de contribuyentes remisos al cumplimiento de sus deberes y obligaciones

⁵⁶ J.J. Ferreiro Lapatza, *Curso de Derecho Financiero Español*, cit., pág. 184.

⁵⁷ J.J. Ferreiro Lapatza, *Curso de Derecho Financiero Español*, cit., pág. 170.

⁵⁸ Nos dice el profesor González-Cuéllar Serrano, que «en estos casos, cuando leyes especiales otorgan valor probatorio privilegiado a las afirmaciones de los funcionarios contenidas en documentos oficiales, y se obliga a los particulares a asumir la carga de la prueba de la falsedad o inexactitud de los hechos sostenidos por la Administración [...], parece que se violenta el principio de igualdad de las partes, y también el derecho a la presunción de inocencia (pues las “presunciones de veracidad” son introducidas en las leyes para asegurar la efectividad de las potestades sancionadoras) [...]» (V. Gimeno Sendra y otros, *Curso de Derecho Procesal Administrativo*, tirant lo blanch, Valencia, 1992, págs. 230 y sigs.)

tributarios, sólo la labor que desempeña la Inspección permite cumplir el mandato de las normas tributarias. De ahí que el autor conciba el procedimiento de liquidación como una serie de actos combinados y ordenados a la producción de un resultado determinado, la fijación y exigibilidad de la obligación tributaria. Incluso, respecto de los tributos fijos, asegura que «las actividades liquidatorias encomendadas a la Administración pueden dar lugar a diferentes actos administrativos (notificaciones, aprobación del padrón, actos de comprobación e investigación, etc.)»⁵⁹. Por ello, no se explica cómo para el autor, las actas de inspección, que ciertamente posibilitan e impulsan la liquidación definitiva, no se incluyen en la categoría de los actos administrativos. Ya lo pusimos de manifiesto al estudiar la tesis del profesor Albiñana⁶⁰. Se trata, en efecto, de documentos públicos que extiende la Inspección de Tributos para dejar constancia de los hechos con trascendencia tributaria que han sido objeto de comprobación. Pero las actas también constituyen actos administrativos no resolutorios, y, como tales, hay que calificarlos⁶¹.

En segundo lugar, interesa resaltar que, verdaderamente, el contenido del acta depende en gran medida de la clase de actuaciones inspectoras llevadas a cabo y de cuál sea la situación tributaria objeto de comprobación. Así, según el caso, procederá la extensión de un acta previa o definitiva, un acta con o sin descubrimiento de deuda, etc. Todas ellas deben recoger los elementos esenciales del hecho imponible, mas no siempre han de contener una propuesta de regularización o de liquidación de la situación tributaria, aunque la propia Ley General Tributaria (artículo 145.1) y el Reglamento General de Inspección (artículo 49.1) las incluyen, respectivamente, entre los requisitos mínimos de las actas de inspección. Nótese que, en contradicción con el apartado primero, el apartado segundo del artículo 49 del R.G.I.T. especifica que en el acta se

⁵⁹ J.J. Ferreiro Lapatza, *Curso de Derecho Financiero Español*, cit., pág. 148.

⁶⁰ Véase el apartado I.B) de la sección primera de este capítulo.

consignará «en su caso, la regularización de la situación tributaria del interesado que los actuarios estimen procedente, con expresión de la deuda tributaria debida». Pero entonces la propuesta de regularización (o de liquidación) exclusivamente estaría presente en las actas con descubrimiento de deuda, y lo cierto es que, asimismo, puede hacerse constar en las actas sin descubrimiento de deuda, como pone de manifiesto el artículo 53 del R.G.I.T. En suma, debemos afirmar que la propuesta de liquidación o de regularización de la situación tributaria forma parte del contenido accidental, no del contenido esencial del acta de inspección.

En tercer lugar, adviértase el carácter no vinculante del acta de inspección para el inspector jefe, al que compete dictar el acto de liquidación. Así lo pone de relieve el profesor Ferreiro, señalando que el acta definitiva puede no servir de base única para la liquidación definitiva. De hecho, el acta impulsa el procedimiento de liquidación, pero el inspector jefe no sólo tiene la potestad de rectificar los posibles errores materiales o de hecho y los que se hubieran cometido por el inspector actuario tanto en la apreciación de los hechos como en la aplicación de las normas legales, sino que, además, puede dejar el acta sin efecto y ordenar que se realicen nuevas actuaciones inspectoras. Si bien, por regla general, el acto de liquidación se deriva de los datos contenidos en el acta y en muchos casos constituye, efectivamente, un acto de liquidación presunto, no debemos olvidar que *de lege lata* el acta no es el acto de comprobación o fijación del hecho imponible⁶². Éste lo dicta el inspector jefe.

En último lugar, como expusimos al estudiar la tesis del profesor Sáinz de Bujanda⁶³, conviene precisar que el acta de inspección hace prueba de aquellos hechos que haya comprobado de forma personal y directa el inspector actuario. Éste actúa como

⁶¹ En relación con las observaciones efectuadas a la tesis del profesor Albiñana, véase el apartado I.B) de la sección primera de este capítulo.

⁶² Este aspecto será objeto de estudio en el apartado III.B)1.b) de la sección primera del capítulo cuarto.

funcionario público al servicio de la Administración tributaria, de manera que los datos por él consignados en el acta tienen valor probatorio. Ello determina, realmente, una inversión de la carga de la prueba o, lo que es lo mismo, la traslación al sujeto inspeccionado de la carga de demostrar la inexactitud o falsedad de los hechos reflejados en el acta para evitar que éstos se tengan por probados⁶⁴. Mas, obsérvese que sólo en juicio puede producir el acta efectos probatorios, y será el órgano jurisdiccional, conforme al principio de libre valoración de la prueba y, en suma, a las reglas de la sana crítica, el que determine su eficacia. En rigor, el acta no constituye una prueba privilegiada en el proceso contencioso, sino que tendrá el valor probatorio que el juez libremente decida, a la vista de todos los medios de prueba que hayan aportado tanto la propia Administración como el sujeto inspeccionado. Por tanto, pienso que en ningún caso se da una situación de indefensión ni se vulnera el derecho a la tutela judicial efectiva del artículo 24 de la C.E.

V. LA TESIS DEL PROFESOR PALAO TABOADA

A) Enunciación de la tesis

Ya en los años setenta afirmaba el profesor Palao Taboada que la tesis entonces mayoritaria que identificaba, erróneamente, el procedimiento de aplicación de los tributos con el proceso judicial⁶⁵, olvidaba que la Administración actúa al mismo tiempo como

⁶³ Véase el apartado II.B) de la sección primera de este capítulo.

⁶⁴ Cfr. A. Polo Soriano, «La presunción de veracidad de los documentos de la Inspección», *cit.*, pág. 286. En contra de esta tesis, afirman los profesores Casado Ollero, Falcón y Tella, Lozano Serrano y Simón Acosta, con base, entre otras, en las sentencias del Tribunal Supremo de 22 de septiembre de 1986 y 29 de mayo de 1987, que el artículo 145.3 de la L.G.T. no implica un desplazamiento de la carga de la prueba sino de la carga de recurrir en sede judicial (G. Casado Ollero y otros, *Cuestiones Tributarias Prácticas*, *cit.*, págs. 477 y sigs.). Cfr. asimismo J. Arrieta Martínez de Pisón, *Las actas de la Inspección de los Tributos*, Civitas, Madrid, 1994, pág. 449; A. Martínez Lafuente, «Recursos y reclamaciones en el procedimiento de inspección de los tributos», en *Impuestos*, núm. 18, t. III, 1989, pág. 187.

⁶⁵ Así, según los autores de las *Notas de Derecho Financiero*, «se comprueba el carácter objetivamente jurisdiccional que a la liquidación corresponde, sobre el que, con tanta razón, algunos tributaristas han

juez y parte. El «procedimiento de imposición» se concebía como «una actuación de la Administración tendente a probar la existencia y cuantía de la deuda del contribuyente [...] una actividad de estructura simple y unitaria, que se resuelve en actos puramente internos hasta que se produce el único acto administrativo externo, en el que se manifiesta la voluntad de la Administración»⁶⁶. Ciertamente, advierte el profesor Palao, tanto la Administración como el juez «lo que hacen es fijar el presupuesto de hecho al que han de aplicar la norma jurídica». Pero el procedimiento de gestión tributaria es un procedimiento administrativo⁶⁷ y, por tanto, la actividad instructora que se realiza para poder liquidar el impuesto no tiene naturaleza probatoria⁶⁸. La actividad probatoria se lleva a cabo ante el juez, y sólo en juicio son aplicables las reglas de la carga de la prueba. La Administración «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». En rigor, «captar, conocer y cuantificar la realidad no es exactamente lo mismo que probar algo»⁶⁹.

insistido» (AA.VV., *Notas de Derecho Financiero*, cit., pág. 869); e incluso, en nuestros días, señala el profesor Pérez Royo que «la Ley General Tributaria configura la gestión de los tributos como una sucesión de fases procedimentales, nítidamente separadas entre sí, según un sistema inspirado en la lógica del proceso judicial» (F. Pérez Royo, *Derecho Financiero y Tributario*, cit., pág. 192).

⁶⁶ C. Palao Taboada, «Naturaleza y estructura del procedimiento de gestión tributaria en el Derecho español», cit., pág. 37; *id.*, «Naturaleza y efectos jurídicos de la conformidad del contribuyente con las actas de inspección», en *Hacienda Pública Española*, núm. 21, 1973, págs. 163 y sigs.; *id.*, «El nuevo procedimiento de la inspección tributaria», cit., págs. 13 y sigs.; *id.*, «Las actas de inspección en la Ley General Tributaria», en *Crónica Tributaria*, núm. 50, 1984, págs. 277 y sigs.; *id.*, «Una disposición tardía e insuficiente», en *Gaceta Fiscal*, núm. 37, 1986, págs. 125 y sigs.; *id.*, «Procedimiento administrativo y procedimiento tributario», en *XXXI Semana de Estudios de Derecho Financiero*, I.E.F., Madrid, 1986, págs. 497 y sigs.; *id.*, «La prueba en el procedimiento de gestión tributaria», en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, Libro-Homenaje al Profesor D. Fernando Sáinz de Bujanda, cit., págs. 1.449 y sigs.

⁶⁷ Cfr. F. Clavijo Hernández, «Notas sobre el procedimiento de liquidación en el Derecho Tributario español», cit., pág. 143.

⁶⁸ Cfr. L. Sánchez Serrano, *La declaración tributaria*, I.E.F., Madrid, 1977, págs. 271 y sigs.

⁶⁹ Asimismo, en opinión del profesor Clavijo Hernández, «no se puede hablar *sensu stricto* de “prueba”, ya que cuando la Administración tributaria aplica la norma jurídica no se ve en la necesidad de “demostrar un hecho del cual depende la existencia de un derecho”, que es en lo que, en sentido propio, consiste la prueba, sino que únicamente debe comprobar (o, mejor, asegurarse), por exigencias del principio de legalidad de la actuación administrativa, que se han dado los presupuestos fácticos que integran el hecho imponible». Pero, continúa diciendo este autor, «aunque la Administración [...] no esté obligada a “probar”, en sentido técnico, los hechos constitutivos de su derecho en la comprobación

Así, nos dice el autor, en el marco del procedimiento de liquidación deben distinguirse dos actividades: «la determinación definitiva de los datos relevantes para fijar la cuantía de la deuda tributaria, y la declaración imperativa y ejecutiva⁷⁰ de dicha cuantía y de su exigibilidad». La actividad consistente en determinar o fijar⁷¹ los elementos necesarios para la aplicación del impuesto da lugar al «acto de comprobación» o «acto de fijación», mientras el acto de liquidación declara la cuantía de la deuda y exige su cumplimiento al sujeto. Además, es posible que dentro del procedimiento de gestión tributaria «no exista una comprobación concretada en un acto autónomo, o bien que, por el contrario, la comprobación de todos o de un número determinado de elementos

tributaria, sí lo está [...] en vía económico-administrativa y en vía contenciosa», lo cual obliga, durante la fase de comprobación, a «obtener y aportar a los respectivos expedientes comprobadores los justificantes y pruebas precisas para evitar que en su día pueda prosperar la impugnación por parte del sujeto pasivo del tributo» (F. Clavijo Hernández, en *Manual General de Derecho Financiero*, cit., págs. 374-375). Respecto a la prueba y a la aplicación de las normas que rigen la prueba en el procedimiento de gestión, puede consultarse A. Pita Grandal, «Introducción al estudio de la prueba en el procedimiento de gestión tributaria», en *Civitas R.E.D.F.*, núm. 54, 1987, págs. 257 y sigs.; *id.*, *La prueba en el procedimiento de gestión tributaria*, Marcial Pons, Madrid/Barcelona, 1998; G. Casado Ollero y otros, *Cuestiones tributarias prácticas*, cit., págs. 458 y sigs.; J. García Añooveros, «Aspectos constitucionales del derecho a la prueba en el ámbito tributario» en *Estudios sobre la Constitución española*, Homenaje al Prof. D. Eduardo García de Enterría, t. V, Civitas, Madrid, 1991, págs. 4.029 y sigs.; R. Falcón y Tella, «Cuestiones normativas y cuestiones de prueba en el ámbito tributario», en *Crónica Tributaria*, núm. 61, 1992, págs. 27 y sigs.

⁷⁰ En relación con la presunción de legalidad de los actos administrativos, el profesor Palao afirma que tal presunción implica, únicamente, que son ejecutivos desde el momento en que se dictan, como consecuencia de la posición de supremacía que ocupa la Administración, mas «[...] no hace referencia en absoluto a la intrínseca legalidad del acto, al contenido de éste. Por eso mismo no puede bastar para invertir la carga de la prueba.» (C. Palao Taboada, «La prueba en el procedimiento de gestión tributaria», cit., n. 32, págs. 1.457-1.458). Por su parte, el profesor Clavijo señala que «la presunción se refiere a la dinámica del acto, y por ello pienso es más correcto hablar de validez que de legalidad, ya que la legalidad se refiere siempre a la esencia del acto» (F. Clavijo Hernández, «El acto de liquidación», en *Civitas R.E.D.F.*, núm. 20, 1978, n. 62).

⁷¹ C. Palao Taboada, «Naturaleza y estructura del procedimiento de gestión tributaria en el Derecho español», cit., págs. 46 y 48; *id.*, «Naturaleza y efectos jurídicos de la conformidad del contribuyente con las actas de la Inspección», cit., pág. 173; *id.*, «El nuevo procedimiento de la inspección tributaria», cit., pág. 26. Cfr. L. Sánchez Serrano, «Comentarios a los artículos 109 y 114 de la Ley General Tributaria», en *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, t. I, Edersa, Madrid, 1982, pág. 437. También, de acuerdo con el profesor Sánchez Serrano, el profesor Clavijo Hernández propone que se sustituya el término «comprobación» por los de «fijación» o «determinación» del hecho imponible (F. Clavijo Hernández, en *Manual General de Derecho Financiero*, cit., pág. 565).

presupuestos del acto liquidatorio se contenga en un acto dotado de propia autonomía funcional»⁷².

Por regla general, señala el profesor Palao recordando a Berliri, la comprobación se configura como un simple momento del acto de liquidación⁷³. Pero en algunos casos, «por diversas razones de oportunidad, el legislador ha creído conveniente que la fijación de la base imponible u otros elementos necesarios para la determinación de la deuda tributaria fuese objeto de un acto especial, cuyo contenido vincula a la Administración, que al realizar esa determinación no puede apartarse de lo que resulte de dicho acto, el cual, por consiguiente, produce, respecto de los elementos contenidos en él, un efecto preclusivo o, siguiendo la terminología que Berliri acuña [...] genera la cosa comprobada (*l'accertato*), de la misma manera que la sentencia genera la cosa juzgada [...] lo que permite calificarlos de comprobaciones definitivas»⁷⁴. En estos casos, en que el procedimiento de liquidación engloba un acto de comprobación especial, no existe un solo procedimiento, sino, «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». Así lo explica el autor, de acuerdo, una vez más, con las tesis de Berliri y Sandulli. Simplemente, añade, por el hecho de que mediante el procedimiento de comprobación se persiga un resultado que quedará

⁷² Cfr. F. Sáinz de Bujanda, «Los métodos de determinación de las bases imponibles y su proyección sobre la estructura del sistema tributario», *cit.*, n. 19; F. Clavijo Hernández, «La liquidación: liquidaciones provisionales y definitivas (art. 120)», en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, Libro-Homenaje al Profesor D. Fernando Sáinz de Bujanda, I.E.F., Madrid, 1991, págs. 1.505 y sigs.

⁷³ Señala el profesor Berliri que, en ocasiones, «la comprobación de la realización del presupuesto de hecho o de algunos de sus elementos no constituye el contenido de un acto especial, sino que es sólo un momento del acto que contiene la liquidación y el requerimiento de pago del tributo» (A. Berliri, *Principios de Derecho Tributario*, *op. et. loc. cit.*; C. Palao Taboada, «Naturaleza y estructura del procedimiento de gestión tributaria en el Derecho español», *cit.*, pág. 46).

⁷⁴ Cfr. J. Martín Queralt y otros, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, *cit.*, pág. 402.

absorbido por el efecto más amplio del acto de liquidación, no debe negarse tal autonomía relativa⁷⁵.

Por lo que respecta a las actuaciones comprobadoras que se documentan en un acta de la Inspección de los Tributos, el profesor Palao destaca su importancia en la gestión tributaria. Los actos que siguen a la comprobación definitiva, nos dice, se apoyan en ella, pues la comprobación es un «acto procedimental»⁷⁶. De ahí que, al descansar el valor jurídico del acto de liquidación en la validez del acta, los vicios de ésta repercutan en aquél. Con todo, el autor asegura que las actas no constituyen actos de trámite a la vista de sus efectos. Sólo las antiguas actas de invitación y las actas definitivas con propuesta de liquidación que regulaba el Decreto 2.137/1965, siempre que fuesen aceptadas por el contribuyente, se conciben como actos dotados de autonomía funcional en el seno del procedimiento de liquidación; si bien, igual que las demás actas, no tenían carácter impugnabile. En definitiva, el autor ve en el acta de inspección un documento público cuya función originaria consistía en dejar constancia de los hechos relevantes desde el punto de vista tributario y comunicarlos a las oficinas de gestión, que debían dictar el correspondiente acto de liquidación. Sobre este aspecto, entiende que el artículo 145.3 de la L.G.T. «no dice en realidad nada nuevo, pues el carácter de documento

⁷⁵ Así, por ejemplo, el acto de comprobación del valor de un bien a efectos de los Impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales o sobre Bienes Inmuebles está dotado de cierta autonomía en el procedimiento de liquidación. Pues, en este caso, el propio valor del bien constituye la base imponible del impuesto o, como advierte el profesor Palao, supone «el elemento cuantificador central de la deuda tributaria» (C. Palao Taboada, «Naturaleza y estructura del procedimiento de gestión tributaria en el Derecho español», *cit.*, n. 53 y 54). En cambio, a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el valor catastral de un bien inmueble a disposición de su propietario siempre que no se trate de su vivienda habitual, es sólo uno de los elementos que integran la renta. Por tanto, en este caso el acto de fijación del valor carece de autonomía funcional.

⁷⁶ C. Palao Taboada, «Naturaleza y efectos jurídicos de la conformidad del contribuyente con las actas de la Inspección», *cit.*, pág. 173.

público de las actas y diligencias era indudable (artículos 1.216 del C.C. y 596.3 de la L.E.C.)»⁷⁷.

Tanto las actas de conformidad como las de disconformidad, según nos explica el profesor Palao, son, primariamente, una relación de los hechos relevantes para la aplicación de las leyes tributarias. Pero sólo las actas de disconformidad conservan, en parte, su función originaria: sirven como «vehículo de una declaración testifical» del inspector actuario que ha de ser examinada, junto con las alegaciones del contribuyente, por el inspector jefe competente, antes de practicar la liquidación tributaria. La «pureza» de esta clase de actas se ve empañada, sin embargo, debido al ejercicio de funciones liquidadoras por los órganos de inspección, lo que las convierte en documentos internos de la Inspección. Esta asunción de competencias liquidadoras por los órganos inspectores y su consiguiente reflejo en el acta supone, en opinión del autor, una merma de las garantías de los contribuyentes. Mientras la descripción del supuesto de hecho constituye el núcleo esencial del acta y, obviamente, la base de la propuesta de liquidación, ésta «es un elemento que ha venido a añadirse en tiempos recientes a aquel contenido primordial»⁷⁸. Así, la extensión del acta de inspección obedece a la necesidad de constatar los hechos determinantes de la existencia y cuantía de la deuda tributaria que han sido comprobados por el inspector. Y, una vez que el órgano decisor —el inspector jefe— cuenta con todos los elementos constitutivos del hecho imponible, dicta el acto de liquidación.

Por último, conforme a la tesis del profesor Palao, interesa resaltar 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

⁷⁷ En este sentido se pronuncia A. Polo Soriano, «La presunción de veracidad de los documentos de la Inspección», *cit.*, pág. 283.

deuda tributaria no pueden reducirse a simples medios de prueba, cuya eficacia se manifestaría [...] sólo en el proceso, sino que producen también efectos sustantivos inmediatos en el mismo procedimiento de gestión, el más importante de los cuales es el de vincular al órgano liquidador»⁷⁹. De manera que, por un lado, el acta tiene efectos probatorios, incluso antes de que lo dispusiera el artículo 145.3 de la L.G.T. Pues con anterioridad a la entrada en vigor de este precepto en el año 1985, los artículos 1.218 del C.C. y 578 de la entonces vigente L.E.C. ya atribuían a los documentos públicos valor probatorio respecto a los hechos que motivasen su otorgamiento. Tales hechos, explica el autor, son los «realizados por el propio fedatario o que éste declara haberse realizado en su presencia»⁸⁰. Como es sabido, tampoco el acta hace prueba de todos los hechos reflejados en ella, sino sólo de aquéllos que resulten de su constancia personal para los actuarios. Así lo especifica el artículo 62.2 del R.G.I.T., «tomándose la libertad de enmendar la Ley», según manifiesta el autor. Sin embargo, añade, este inciso tampoco aporta gran cosa, ya que los hechos comprobados directamente por los actuarios son justamente los que motivan la extensión del acta, como establecen las normas civiles.

Por otro lado, además de efectos probatorios, en opinión del profesor Palao parece que el acta produce ciertos efectos vinculantes puesto que decide el contenido del acto de liquidación. No obstante, advierte, si verdaderamente el acta vinculase al inspector jefe, éste se limitaría a precisar las consecuencias tributarias de los hechos recogidos en ella, practicando la correspondiente liquidación. En este sentido se pronunciaba el autor al examinar las actas de conformidad reguladas por el Real Decreto

⁷⁸ C. Palao Taboada, «Una disposición tardía e insuficiente», *cit.*, pág. 131.

⁷⁹ Asimismo, en opinión de los profesores Martín Queralt, Lozano Serrano, Casado Ollero y Tejerizo López, los datos o elementos del tributo que hayan sido objeto de comprobación administrativa han de tener efectos preclusivos y vinculantes para la Administración (J. Martín Queralt y otros, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 10ª. ed., Tecnos, Madrid, 1999, pág. 375).

⁸⁰ Asimismo, Polo Soriano atribuye al inspector la condición de fedatario público (A. Polo Soriano, «La presunción de veracidad de los documentos de la Inspección», *cit.*, pág. 285).

412/1982⁸¹. Lo cierto, señala, es que las actas de disconformidad a que hace referencia el artículo 146.1 de la L.G.T. carecen de eficacia vinculante. El valor que se les atribuye es el de una prueba testifical que ha de ser libremente apreciada por el órgano decisor y, en su caso, por el juez, junto con las alegaciones del sujeto. Mas, es sabido que en la actualidad ni las actas de conformidad ni las de disconformidad predeterminan *de lege lata* la resolución del inspector jefe.

Resumiendo la postura del profesor Palao sobre las actas de la Inspección de los Tributos, puede afirmarse que se trata de documentos públicos que fijan los elementos relevantes para la posterior liquidación del impuesto que han sido comprobados por el inspector, determinando así el contenido del propio acto de liquidación y constituyendo, al mismo tiempo, un medio de prueba procesal.

B) Observaciones críticas

De la tesis expuesta destacan, a nuestro juicio, tres postulados esenciales: en primer lugar, que el procedimiento de gestión está compuesto de una serie de actos procedimentales o de trámite, preparatorios del acto final; en segundo lugar, que el acta de inspección es un documento público que contiene, primordialmente, la descripción del supuesto de hecho y, acto seguido, han de precisarse sus consecuencias tributarias; y, en tercer lugar, que el acta produce determinados efectos jurídicos tanto en el seno del mismo procedimiento de gestión como fuera de él.

Respecto a la forma de concebir el procedimiento de liquidación, veíamos que, en opinión del autor, engloba una pluralidad de actos preparatorios o de trámite que se producen con la finalidad de permitir que se dicte el acto final. Pues bien, si las actas de inspección, en efecto, proporcionan al inspector jefe la base para poder determinar la

⁸¹ C. Palao Taboada, «El nuevo procedimiento de la inspección tributaria», *cit.*, pág. 26.

cuantía de la deuda tributaria, preparando de este modo la decisión final, resulta obvio que pertenecen a esta categoría de actos administrativos. Ya lo decíamos al estudiar la tesis del profesor Sáinz de Bujanda⁸². En caso contrario, ¿cómo van a tener las actas efectos sustantivos en el seno del procedimiento en el que se insertan? De hecho, no sería posible atribuirles carácter vinculante con relación a la liquidación tributaria que corresponde practicar al inspector jefe, ya que entonces podría tratarse, incluso, de actos de trámite cualificados. Nótese que, consideradas simplemente como documentos públicos, las actas de inspección sólo tendrán efectos probatorios en juicio, como señala el autor.

Además, es preciso advertir que las actas constituyen actos de trámite debido, precisamente, a que carecen de autonomía funcional en el procedimiento de gestión. Este criterio de distinción entre actos de trámite o preparatorios y actos definitivos, basado en la función que cumplen dentro del procedimiento administrativo, lo mantiene también el profesor Palao. Los primeros, nos dice, son actos «carentes [...] de propia autonomía y realizados en vista del acto final»⁸³. Creemos que sólo gozan de autonomía funcional aquéllos actos que inciden en una situación jurídica, declarando derechos e imponiendo deberes y obligaciones. Ni las actas definitivas con propuesta de liquidación que regulaba el Decreto 2.137/1965, ni siquiera las actas de conformidad que regula en la actualidad el Reglamento General de Inspección definen la situación tributaria del sujeto. El acta no declara que se ha realizado el hecho imponible y, en consecuencia, que ha nacido la

⁸² Véase el apartado II.B) de la sección primera de este capítulo.

⁸³ También el profesor Clavijo afirma que «el criterio diferenciador de los actos de trámite o preparatorios respecto de los definitivos radica en que los primeros adquieren existencia en estricta e inmediata función del acto final del procedimiento en que se enmarcan, y por consiguiente, no aparecen dotados de una autonomía funcional en el procedimiento de liquidación. En cambio, los actos definitivos son aquellos que aparecen dotados en el procedimiento de liquidación de una autonomía funcional, al ser actos susceptibles, por su función misma, de incidir en situaciones protegidas por el Derecho.» [F. Clavijo Hernández, «La liquidación: liquidaciones provisionales y definitivas (art. 120)», *cit.*, pág. 1.517].

obligación tributaria a cargo del contribuyente. Lo único que hace el acta, conviene recordarlo, es comunicar al inspector jefe y al contribuyente la existencia de hechos con trascendencia tributaria. De manera que si aquél no dicta el correspondiente acto de liquidación, de forma expresa o presunta, la extensión del acta no tendría ninguna relevancia desde el punto de vista tributario.

En segundo lugar, conviene destacar que, según la tesis expuesta, la propuesta de liquidación no forma parte del contenido primordial del acta de inspección. De acuerdo con su función originaria, el acta es una relación de hechos que dan lugar a la aplicación de las leyes tributarias. En definitiva, corresponde al acta dejar constancia de los hechos comprobados y ponerlos en conocimiento del inspector jefe competente para practicar la liquidación. Ciertamente, la atribución de las funciones de comprobación e investigación al inspector actuario y de liquidación al inspector jefe disminuye las garantías de imparcialidad y objetividad de la actuación administrativa. Con frecuencia, el inspector jefe se limita a aceptar la propuesta de liquidación del inspector actuario sin entrar a examinar el contenido del acta. Y, en los supuestos de actas de conformidad, puesto que ni siquiera dicta un acto de liquidación expreso sino que éste tiene carácter presunto, el procedimiento de gestión tributaria se da por concluido con la única intervención del inspector actuario y la participación del sujeto inspeccionado.

En último lugar, han de precisarse los efectos que produce la extensión del acta de inspección en la gestión de los tributos. Como pone de manifiesto, acertadamente, el profesor Palao en uno de sus trabajos sobre el significado del procedimiento tributario, «la inspección es, antes que un procedimiento, una actividad material, aunque sus resultados se integren en el procedimiento de gestión»⁸⁴. Justamente, es aquí donde tiene lugar el efecto característico del acta, consistente en determinar los hechos que dan

lugar, en su caso, a la existencia y cuantía de la deuda tributaria. Tanto si la actuación inspectora pone de manifiesto el incumplimiento por parte del contribuyente de sus deberes y obligaciones tributarias, como si se comprueba que su situación tributaria resulta conforme a derecho, o que, simplemente, procede regularizar esa situación sin que ello suponga una deuda a ingresar, el acta sirve de base para la adopción de la resolución que corresponda. En rigor, el contenido del acta no vincula al inspector jefe, pero, obviamente, éste no podrá practicar la liquidación tributaria si no se han llevado a cabo las actuaciones comprobadoras e investigadoras necesarias para la fijación de los hechos con trascendencia tributaria. Por tanto, creemos que no debe reducirse el significado del acta de disconformidad al de una prueba testifical que será libremente apreciada por el órgano decisor, teniendo en cuenta que carece de eficacia vinculante. De una parte, el acta, sea de conformidad o de disconformidad, tiene efectos inmediatos en el procedimiento de liquidación. De otra, debido a su carácter de documento público incluso antes de la reforma de la Ley General Tributaria de 1985, hace prueba en juicio de los hechos comprobados de forma personal y directa por el inspector.

VI. LA INFLUENCIA DE LA TESIS DEL PROFESOR PALAO EN LA DOCTRINA: LA TESIS DE ARIAS VELASCO

A) Enunciación de la tesis

El concepto de «acto de fijación» que emplea, por primera vez entre los autores españoles, el profesor Palao es adoptado, si bien no siempre con idéntico significado, por Arias Velasco⁸⁵. Su tesis acerca de la comprobación tributaria y la naturaleza jurídica y función de las actas de inspección en el procedimiento de gestión difieren, no obstante,

⁸⁴ C. Palao Taboada, «Procedimiento administrativo y procedimiento tributario», *cit.*, pág. 504.

⁸⁵ J. Arias Velasco, *Procedimientos tributarios*, *cit.*, págs. 29 y 32.

en cierta medida, de la que acaba de exponerse⁸⁶. De hecho, en relación con la postura del profesor Palao, Arias Velasco manifiesta lo siguiente: «Sin negar la complejidad que la noción del acto de fijación —que aceptamos sin reservas— introduce en la fase de comprobación del procedimiento liquidatorio, no deja de ser útil y viable —a la luz del actual derecho positivo español— la visión unitaria de aquél. Precisamente el efecto preclusivo —y, por ende, vinculante— del acto de fijación, al tiempo que señala una fractura procedimental, da un sentido de unidad a todo un conjunto de actuaciones administrativas encaminadas, como resultado final, al acto de liquidación definitiva, en el que se integrarán los distintos actos de fijación, producidos a lo largo del procedimiento.»

Pues bien, según este autor, conforme a lo dispuesto en el artículo 90 de la L.G.T., la gestión tributaria abarca todas las actuaciones administrativas orientadas de forma directa o indirecta a la liquidación y exigencia del tributo, quedando excluidas únicamente las funciones de resolución de reclamaciones. De manera que «el procedimiento de inspección no es, en la generalidad de los tributos, sino una fase, la de comprobación, del proceso que desemboca en la liquidación definitiva» o, lo que es lo mismo, un subprocedimiento dentro del procedimiento de liquidación⁸⁷. Se trata, en opinión de Arias Velasco, de la fase de desarrollo del procedimiento, que tiene lugar con posterioridad a la fase inicial o de declaración y con anterioridad a la fase conclusiva o de liquidación definitiva. Concebida en sentido amplio, la comprobación tributaria engloba una serie de actos de trámite o definitivos de diverso contenido y efectos. Por un lado,

⁸⁶ J. Arias Velasco, «Actas previas y actas definitivas en el procedimiento de gestión tributaria», en *Crónica Tributaria*, núm. 18, 1976, págs. 35 y sigs.; *id.*, «Algunos aspectos procedimentales de la estimación indirecta de bases imponibles», en *XXXI Semana de Estudios de Derecho Financiero*, I.E.F., Madrid, 1986, págs. 403 y sigs.; *id.*, *Procedimientos Tributarios*, *cit.*; *id.*, «Las inspecciones eviternas: un riesgo para la seguridad jurídica de los ciudadanos», en *Tribuna Fiscal*, núm. 51, 1995, págs. 41 y sigs.; *id.*, «Investigación de cuentas corrientes y derecho a la intimidad», en *Tribuna Fiscal*, núm. 54, 1996, págs. 35 y sigs.

supone la realización de «operaciones de instrucción o de aportación de los elementos fácticos» que integran o condicionan el hecho imponible, según establece el artículo 109 de la L.G.T. Por otro, engloba una serie de «operaciones lógicas, aritméticas y de calificación jurídica, que conducen a la subsunción de los elementos fácticos aportados a través de la declaración y de la actividad administrativa, bajo los supuestos legales a los que la norma tributaria atribuye determinados efectos jurídicos».

En atención a su contenido, sólo se considera actividad de comprobación la aportación de los elementos fácticos constitutivos del hecho imponible. Por ello, se trata de una actividad esencialmente probatoria. Nótese que, en opinión de Arias Velasco, «constituyen medios de prueba todos aquellos recursos o elementos susceptibles de informar al órgano investido de facultades decisorias en un procedimiento sobre los puntos de hecho controvertidos». De manera que no sólo se comprueban los hechos, sino que al mismo tiempo, en esta fase del procedimiento, han de aportarse al expediente administrativo las pruebas necesarias para que el órgano de liquidación pueda fundamentar su decisión. En sentido técnico, la actuación administrativa dirigida a aplicar el tributo no tiene carácter probatorio, pues no se impone a la Administración la carga de la prueba de los elementos del hecho imponible. Mas, «no cabe duda de que todo funcionario u órgano administrativo, en cuanto haya de emitir propuestas o decisiones, viene obligado a aportar o recabar las pruebas de los hechos normalmente constitutivos de las relaciones jurídicas objeto de aquéllas, ya sea para fundamentar sus propuestas ante el órgano decisorio, ya que prevenir la eventual revisión de sus decisiones ante los órganos competentes para ello»⁸⁸.

⁸⁷ J. Arias Velasco, *Procedimientos tributarios, cit.*, págs. 27, 32, 60, 159 y 167.

⁸⁸ J. Arias Velasco, *Procedimientos tributarios, cit.*, pág. 79.

La segunda clase de operaciones que se realizan en la fase de desarrollo del procedimiento de liquidación, dirigidas a facilitar la subsunción de los hechos comprobados en el supuesto de hecho normativo, no son de comprobación en sentido estricto. Su realización da lugar a los mencionados actos de fijación, categoría en la que se incluyen los actos de comprobación de valores, los «actos previos», los actos de determinación de bases imponibles, los actos de declaración de fraude de ley y las liquidaciones parciales. Se trata de actos «susceptibles de producir un determinado efecto vinculante en relación con la liquidación definitiva, y que, por ello, son de naturaleza esencialmente idéntica a ésta». Nótese que, entre ellos, no figuran los actos de determinación de los hechos con trascendencia tributaria, que sólo contienen datos fácticos. *A contrario sensu*, por tanto, ni tienen efectos vinculantes ni se equiparan, desde el punto de vista de su naturaleza jurídica, al acto de liquidación definitiva.

En cuanto a las distintas actuaciones que desarrolla la Inspección de los Tributos, sólo las de comprobación e investigación se consideran propiamente inspectoras. Asimismo, señala el autor, la inspección de los elementos que integran el hecho imponible se divide en varias fases, de iniciación, desarrollo y terminación, conforme a las disposiciones del Reglamento General de Inspección. La fase de terminación, nos dice, consiste en la formalización de las actas, diligencias o informes que procedan para hacer constar el resultado de las actuaciones comprobadoras e investigadoras. Y, prácticamente al mismo tiempo, concluye el procedimiento de gestión tributaria, una vez tramitada el acta y dictado el acto de liquidación por el propio órgano de inspección. Así ocurre como consecuencia de la función que, en opinión de Arias Velasco, desempeña el acta de inspección en la aplicación del tributo.

Las actas de inspección, nos dice el autor, han pasado de ser simples vehículos de constatación de hechos a incluir en un «primer plano», al contrario de las diligencias, una

propuesta de liquidación cuyo destinatario es el sujeto pasivo. De hecho, añade, existe la posibilidad de que el acta no contenga hechos, sino que se limite a hacer referencia a las diligencias en que se hayan consignado tales hechos, según establece el artículo 49.2d) del R.G.I.T. Con todo, nos recuerda que la competencia para dictar el acto administrativo de liquidación corresponde en cualquier caso al inspector jefe. Las actas, como señala el propio artículo 49.1 *i.f.*, únicamente son documentos preparatorios de las liquidaciones tributarias. De ahí que no puedan impugnarse por separado, debiendo acreditarse los posibles errores en la apreciación de los hechos o en la aplicación de las normas jurídicas cometidos por el inspector mediante la impugnación del correspondiente acto de liquidación.

Por lo demás, Arias Velasco afirma que «el acta en que se documenta el resultado de una actuación de comprobación e investigación es un acto de trámite que sirve de elemento de juicio a la decisión, tácita o expresa, del inspector jefe»⁸⁹. Nos encontramos, por tanto, ante actos de trámite, instrumentales respecto de la liquidación tributaria. Ya lo poníamos de manifiesto en líneas anteriores al estudiar la comprobación tributaria como fase de desarrollo del procedimiento de liquidación. En ella se suceden, nos dice el autor, numerosos actos de trámite o definitivos, cada uno de ellos de diverso contenido y efectos. Pero desde el punto de vista de su naturaleza jurídica, el acta no es solamente un acto de trámite. Además, Arias Velasco nos recuerda que la Ley 10/1985, de 26 de abril, atribuyó a las actas y diligencias el carácter de documentos públicos. E, igual que el profesor Palao, estima que el apartado tercero del artículo 145 de la L.G.T. no supone, sin embargo, una absoluta novedad, ya que el acta reúne todos los requisitos para ser considerada un documento público de acuerdo con el artículo 1.216 del C.C.

⁸⁹ J. Arias Velasco, *Procedimientos tributarios, cit.*, pág. 66. Puede consultarse J.R. Ruiz García, *La liquidación en el ordenamiento tributario, cit.*, pág. 177.

Por lo que respecta a los requisitos de orden formal, interesa destacar, a juicio del autor, que las actas deben extenderse en los modelos oficiales aprobados al efecto. No cualquier documento que contenga todos los datos que especifica el artículo 49.2 del R.G.I.T. es un acta de inspección.

Con relación a la clasificación de las actas por razón de la liquidación provisional o definitiva que de ellas se deriva, es preciso hacer una breve alusión a las actas previas. En opinión de Arias Velasco, «el posible abuso del acta previa por parte de la Inspección, que tiene en sus manos la posibilidad de dilatar indefinidamente las actuaciones, interrumpiendo sucesivamente el plazo de prescripción», resulta contrario al principio de seguridad jurídica. En cada supuesto, asegura, corresponde a la Administración decidir discrecionalmente si, a pesar de no haber podido finalizar sus actuaciones, dispone de los datos necesarios para dictar una liquidación provisional, y, a tal efecto, procede la extensión de un acta previa. Pues el artículo 50.2 del R.G.I.T. no especifica las causas que justifican la suspensión de las tareas inspectoras. Sin embargo, como explicaremos enseguida, obsérvese que desde la entrada en vigor de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes (artículo 29), el plazo máximo de duración de las actuaciones de comprobación e investigación y de liquidación es de doce meses, de manera que la suspensión de aquéllas no podrá prolongarse en ningún caso de forma indefinida.

En realidad, nos dice Arias Velasco, el acta constituye uno de los medios de prueba documental más utilizados, siendo «especialmente apto para incorporar otros distintos medios de prueba: confesión, testimonio e incluso dictamen pericial, en la medida en que en el acta se recoja el parecer técnico del inspector en relación con los

hechos imponderables o su valoración»⁹⁰. Con todo, debido a su condición de documento público, el acta hace prueba por sí misma de los hechos que motiven su formalización salvo que se acredite lo contrario. Simplemente, ha de tenerse en cuenta que el acta no prueba todos los hechos que puedan formar parte de su contenido. Pues, en tal caso, «bastaría que el actuario consignase en el acta, por ejemplo, un volumen de ventas o de beneficios, para arrojar sobre el interesado la carga de la prueba en contrario, cosa que, evidentemente, produciría indefensión». El valor probatorio del acta se limita a aquellos hechos objeto de inmediata y directa percepción por el actuario, entre los que se mencionan el contenido de un asiento contable, el de un documento examinado directamente por el inspector, y el resultado de un recuento material de existencias. Por el contrario, si los hechos recogidos en el acta no han sido constatados de forma personal por el actuario, «la presunción de certeza y, en definitiva, la inversión de la carga de la prueba, sólo se produce, conforme al párrafo 2º. del artículo 62.2, cuando se trate de hechos manifestados o aceptados por los interesados». En fin, la presunción de certeza de los hechos comprobados personalmente por el inspector traslada al sujeto inspeccionado la carga de demostrar su falsedad o inexistencia.

En último lugar, conviene destacar, de acuerdo con la tesis de Arias Velasco, que el acta de inspección carece de efectos vinculantes para la práctica de la liquidación tributaria. Incluso, advierte que el Reglamento General de Inspección deja sin resolver algunas cuestiones importantes. Por un lado, no señala qué razones puede aducir el inspector jefe para dejar sin efecto el acta incoada (artículo 60.2 y 4 del R.G.I.T.). De manera que puede pensarse que se trata de una facultad incondicionada. Por otro lado, tampoco especifica si el plazo de tres meses para la realización de nuevas actuaciones

⁹⁰ En opinión de Gómez Orbaneja, «el documento no es una fuente de prueba sino una forma especial de manifestación de una fuente de prueba: confesión, testimonio, declaración dispositiva» (E. Gómez

inspectoras es un plazo de caducidad, y si, en el supuesto de que finalice ese plazo sin haberse completado las actuaciones, recobraría su eficacia el acta inicial. En todo caso, añade, el acto de liquidación del inspector jefe no ha de ser expreso, sino que puede tener carácter tácito, coincidiendo con la propuesta de liquidación formulada en el acta de conformidad, si transcurre un mes desde su extensión y el interesado no ha recibido notificación en contrario.

B) Observaciones críticas

Arias Velasco nos ofrece en su libro *Procedimientos tributarios* un estudio completo y minucioso de la comprobación tributaria a partir de lo dispuesto en el artículo 109 de la L.G.T. Así, con carácter general, se refiere a la comprobación como fase del procedimiento de gestión que engloba una serie de operaciones de aportación de elementos fácticos (comprobación *stricto sensu* en atención a su contenido) y de aplicación de normas jurídicas. Y, de forma específica, se ocupa de la comprobación «en su modalidad más común», realizada por los órganos de la Inspección de los Tributos. En este sentido, afirma la existencia de un «subprocedimiento o procedimiento dentro del procedimiento»⁹¹, ya que las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación, insiste, constituyen una fase del procedimiento de liquidación⁹². Llama la atención, sin embargo, esta conclusión del autor. En efecto, el procedimiento de aplicación de los tributos se compone de distintas fases, por regla general una primera de autoliquidación y otra de comprobación y liquidación administrativas⁹³. Pero cada una de estas fases no puede concebirse a la vez como un verdadero procedimiento administrativo, formado

Orbaneja, «La prueba preconstituida», en *Anales de la Academia Matritense del Notariado*, t. II, 1946, citado por A. Mantero Sáenz, «Inspección. Documentación», *cit.*, n. 16, pág. 1.717).

⁹¹ Cfr. C. Palao Taboada, «Naturaleza y estructura del procedimiento de gestión tributaria en el Derecho español», *cit.*, págs. 47-48.

⁹² J. Arias Velasco, *Procedimientos tributarios*, *cit.*, pág. 157.

por una pluralidad de actos característicamente coordinados entre sí y orientados a la consecución de un efecto jurídico común⁹⁴: respectivamente, la determinación de los hechos y la fijación de la deuda por el sujeto, y por la Administración. En rigor, el efecto unitario que persigue el procedimiento de liquidación consiste en la fijación y exigibilidad de la obligación tributaria principal⁹⁵. Y el efecto propio del acto de comprobación, consistente en la determinación de los hechos relevantes para la liquidación del tributo, queda absorbido por el efecto más amplio del acto de liquidación⁹⁶.

Como veíamos al estudiar la tesis del profesor Palao⁹⁷, sólo si se trata de un acto de comprobación especial, verbigracia el acto de comprobación de valores que fija la base imponible del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales (artículo 46 de la L.I.T.P.A.J.D.)⁹⁸ o sobre Bienes Inmuebles (artículo 70 de la L.R.H.L.), existirán, en realidad, dos procedimientos, uno de comprobación y otro de liquidación. Es obvio que ambos procedimientos no son independientes entre sí porque ninguno de ellos es apto, por sí mismo, para establecer la existencia y cuantía de la obligación tributaria. Siguiendo al profesor Guasp, podríamos decir que el acto que pone fin al procedimiento de comprobación es requisito de validez del acto final del procedimiento de liquidación, y éste a su vez es condición de eficacia del anterior. No obstante, desde el punto de vista procedimental, en estos casos, el acto de comprobación, o «acto de fijación» según Arias Velasco, goza de autonomía funcional porque define una situación jurídica. Y, por tanto,

⁹³ Cfr. J.J. Ferreiro Lapatza, *Curso de Derecho Financiero Español*, cit., págs. 155 y sigs.

⁹⁴ Cfr. J. Guasp-P. Aragonese, *Derecho Procesal Civil*, cit., págs. 317-318.

⁹⁵ Cfr. F. Clavijo Hernández, «Notas sobre el procedimiento de liquidación en el Derecho Tributario español», cit., pág. 141.

⁹⁶ Cfr. C. Palao Taboada, «Naturaleza y estructura del procedimiento de gestión tributaria en el Derecho español», cit., pág. 51.

⁹⁷ Véase el apartado V.B) de la sección primera de este capítulo.

⁹⁸ Cfr. A. Mantero Sáenz y M. Cuesta Rodríguez, *Procedimiento en la inspección tributaria*, cit., pág. 600.

constituye un acto definitivo impugnabile en vía económico-administrativa (artículos 165b) de la L.G.T. y 38, 1.c) del R.P.R.E.A.) y contenciosa (artículo 25 de la L.J.C.A.).

Pues bien, como acaba de exponerse, en el curso del procedimiento de gestión tributaria no sólo se producen actos definitivos sino también actos de trámite. Cabe pensar, conforme a la tesis del autor, que, mientras los actos de fijación son de carácter definitivo, los actos derivados de la realización de operaciones de instrucción o aportación de elementos fácticos se consideran actos de trámite. Así lo pone de manifiesto al referirse, precisamente, a la impugnación de los actos de comprobación de valores. Las diligencias o el informe emitido por el órgano de inspección, una vez finalizadas las actuaciones de valoración (artículo 13 del R.G.I.T.), «no son sino actos de trámite que sirven de antecedente o elemento de juicio a la decisión del órgano de gestión», competente para fijar la base imponible de acuerdo con el resultado de la comprobación. Asimismo, añade, el acta que documenta el resultado de las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación (artículo 10 del R.G.I.T.) constituye un acto de trámite que facilita al inspector jefe un elemento de juicio para la práctica de la liquidación tributaria.

Piénsese en el significado que en este ámbito tiene el vocablo «instruir»: proporcionar al inspector jefe el conocimiento de los hechos necesario para determinar la existencia y cuantía de la deuda tributaria. Ciertamente, tanto las diligencias y las actas como los informes, en particular los que se emiten para completar las actas de disconformidad o de prueba preconstituida, cumplen esta función preparatoria del acto de liquidación y han de considerarse, como decimos, actos de trámite. Además, efectivamente las actas tienen una doble naturaleza jurídica, puesto que ya debían calificarse de documentos públicos conforme al artículo 1.216 del C.C.

Por otra parte, nos dice Arias Velasco que el acta recoge en un «primer plano» una propuesta de liquidación. Se trata, insiste, de una mera propuesta carente de fuerza vinculante, ya que corresponde al inspector jefe dictar el acto de liquidación. De ahí que no pueda considerarse como destinatario de la propuesta al sujeto pasivo. Aunque *de lege lata* (artículo 55 del R.G.I.T) el sujeto inspeccionado presta su conformidad no sólo a los hechos sino también a la propuesta de liquidación, ésta constituye una declaración de juicio del inspector actuario sobre las consecuencias tributarias de los hechos objeto de comprobación, dirigida al inspector jefe para su aceptación o rechazo.

La decisión que adopte el inspector jefe se basará en los datos que, necesariamente, han de consignarse en el acta [artículos 145.1b) de la L.G.T. y 49.2e) del R.G.I.T.], las posibles alegaciones presentadas por el sujeto y, como es obvio, los comprobantes y justificantes que obren en el expediente administrativo con la finalidad de fundamentar la propuesta de liquidación o de regularización que se formule y, en su caso, la propia resolución que se dicte. Pero, en sentido técnico, como señala Arias Velasco, la Administración no tiene la carga (subjetiva) de probar los elementos constitutivos del hecho imponible a efectos de exigir el cumplimiento de la obligación tributaria. Su carga es objetiva: sólo puede exigir el tributo cuando se pruebe el hecho imponible, tanto si la prueba la aporta ella misma como el contribuyente. En todo caso, únicamente en juicio se desarrolla una verdadera actividad probatoria, y es aquí donde la presunción de certeza del acta de inspección producirá sus efectos.

Por último, hemos de examinar en qué medida la potestad de la Administración de extender un acta previa en los supuestos que especifica el artículo 50 del R.G.I.T. se ha visto limitada por la nueva regulación de los plazos de duración de las actuaciones inspectoras a partir de la entrada en vigor de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes. En primer lugar, recordemos que el artículo 50.2c) del R.G.I.T. admite

la extensión de un acta previa cuando, a juicio de la Inspección de los Tributos, proceda suspender las actuaciones inspectoras «siendo posible la liquidación provisional». Simplemente, debe hacerse constar de forma expresa que el acta tiene el carácter de previa. En segundo lugar, como decíamos, el artículo 29 de la L.D.G.C. y el vigente artículo 31 del propio R.G.I.T. impiden que las actuaciones de comprobación e investigación se suspendan de forma indefinida, ya que su plazo máximo de duración hasta que se dicte el acto de liquidación es de doce meses. Y, en tercer lugar, nótese que la interrupción injustificada durante seis meses de las actuaciones inspectoras por causas no imputables al sujeto inspeccionado determina que no se considere interrumpida la prescripción como consecuencia de tales actuaciones (artículos 29.3 de la L.D.G.C. y 31quater del R.G.I.T.).

Pues bien, entendemos que, obviamente, el acto administrativo que pone fin al ejercicio de las funciones inspectoras y liquidadoras es el acto de liquidación definitiva. Desde el punto de vista de las garantías de los contribuyentes, no sería admisible que se estableciese un plazo de doce meses para la práctica de la liquidación provisional previa comprobación abreviada de los hechos, y, acto seguido, la Administración pudiese revisar aquella liquidación y dictar la definitiva dentro del amplio plazo de prescripción del artículo 64a) de la L.G.T. [artículo 24a) de la L.D.G.C.]. Por tanto, se infringiría lo dispuesto en el artículo 29 de la L.D.G.C., si en los doce meses posteriores a la notificación del inicio de las actuaciones inspectoras se dictase la liquidación provisional como consecuencia de los datos reflejados en el acta previa, pero no la definitiva. Ciertamente, la Inspección de los Tributos podrá extender un acta previa cuando constate la necesidad de suspender las actuaciones comprobadoras e investigadoras. Y es sabido que la incertidumbre sobre alguno de los elementos del hecho imponible justifica

la práctica de la liquidación provisional⁹⁹. Pero, en todo caso, corresponde a la Administración continuar desarrollando las actuaciones inspectoras necesarias para eliminar tal incertidumbre. De lo contrario, salvo que exista justa causa para la interrupción (artículo 31bis del R.G.I.T.) o ampliación (artículo 31ter del R.G.I.T.) del plazo general de duración de tales actuaciones, transcurridos seis meses sin que éstas se hayan reanudado, se entenderá que se iniciaron con el único propósito de interrumpir la prescripción, sin ánimo de concluir las¹⁰⁰.

VII. LA TESIS DE MANTERO SÁENZ

A) Enunciación de la tesis

Mantero Sáenz es otro de los autores que ha estudiado con detenimiento el que denomina «procedimiento de comprobación» en el Derecho español y, en concreto, las distintas formas de documentar la actividad inspectora¹⁰¹. En su opinión, debe hablarse

⁹⁹ F. Clavijo Hernández, «La liquidación: liquidaciones provisionales y definitivas (art. 120)», *cit.*, págs. 1.512-1.513.

¹⁰⁰ Cfr. F.A. Velázquez Cueto, «Suspensión, terminación de las actuaciones inspectoras y prescripción», en *Gaceta Fiscal*, núm. 97, 1992, págs. 213 y sigs.; J. Arrieta Martínez de Pisón, «Los efectos en materia de prescripción derivados de la interrupción injustificada de actuaciones inspectoras (Comentario a la Resolución del T.E.A.R. de Valencia de 30 de septiembre de 1991)», en *Crónica Tributaria*, núm. 63, 1992, págs. 121 y sigs.; J. Banacloche Pérez-Roldán, «Prescripción en la tramitación de actas de disconformidad», en *Revista Técnica Tributaria*, núm. 19, 1992, págs. 13 y sigs.; M. Gascó Casesnoves, «Algunas consideraciones en torno a la conclusión de las actuaciones inspectoras», en *Tribuna Fiscal*, núm. 31, 1993, págs. 62 y sigs.; J. Martín Queralt, «La aplicación de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, en los procedimientos administrativos en materia tributaria», en *Tribuna Fiscal*, núm. 32, 1993, págs. 37 y sigs.; J. Arrieta Martínez de Pisón, «La interrupción injustificada de actuaciones inspectoras y los efectos que se derivan en materia de prescripción», en *Tribuna Fiscal*, núm. 68, 1996, págs. 53 y sigs.; J. Banacloche, «La sentencia del Tribunal Supremo de 28 de febrero de 1996» en *Impuestos*, t. I, 1996, págs. 979 y sigs.; I. Pérez Royo, «La prescripción en las actuaciones inspectoras», en *Civitas R.E.D.F.*, núm. 96, 1997, págs. 557 y sigs.; V. Fenellós Puigcerver, «La duración de las actuaciones inspectoras», en *Tribuna Fiscal*, núm. 96, 1998, págs. 69 y sigs.; P.M. Herrera Molina y M. Pérez de Ayala Becerril, «Plazos preclusivos y perención del procedimiento inspector (Interpretación correctiva del art. 29 de la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente y posible ilegalidad de su desarrollo reglamentario)», en *Quincena Fiscal*, núm. 9, 2000, págs. 23 y sigs.; L.C. Cuesta Maestro, «La caducidad en el procedimiento tributario», en *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 211, 2000, págs. 133 y sigs.

¹⁰¹ A. Mantero Sáenz, «El acta con prueba preconstituida», en *Hacienda Pública Española*, núm. 48, 1977, págs. 203 y sigs.; *id.*, «Las actas inspectoras de comprobado y conforme», en *Crónica Tributaria*, núm. 30, 1979, págs. 87 y sigs.; *id.*, «La prescripción, la estanqueidad tributaria y la tesis de la “actio nata”», en *Crónica Tributaria*, núm. 34, 1980, págs. 255 y sigs.; *id.*, «Ley General Tributaria», en

de procedimiento de gestión o bien de proceso tributario, «como suma de procedimientos enlazados entre sí» y orientados a cumplir una única finalidad: «hacer desaparecer la incertidumbre que rodea el contenido de la prestación del sujeto pasivo con el fin de hacerla líquida y poderla recaudar». Así, desde su nacimiento hasta su extinción, se producen numerosos actos que tienden a conocer la obligación tributaria y a otorgarle certeza, siendo cada uno de ellos consecuencia del anterior y premisa del siguiente¹⁰². Precisamente, «esta incertidumbre en el *an* y en el *quantum* es lo que justifica la exigencia de una actuación cognoscitiva por parte del acreedor, con el fin de fijar su derecho de crédito». Por ello, de los diversos procedimientos o fases que integran el proceso tributario destaca la de comprobación, dirigida a conocer o averiguar de forma inquisitiva la verdad sobre los hechos con trascendencia tributaria. En este sentido, se examina el subprocedimiento de inspección «en su acepción procesal, como la serie o suma de actos que se producen con la finalidad de fijar unos hechos que se refieren a la medición del imponible». Una vez concluida la comprobación inspectora, sobre la base del conocimiento adquirido la Administración practica la liquidación tributaria correspondiente.

El procedimiento de comprobación, añade Mantero Sáenz, implica no sólo la fijación o determinación de los hechos, sino, además, la realización de una actividad probatoria similar a la que se desarrolla en el proceso judicial. Es más, considera que «la fase de comprobación tiene por finalidad fijar unos hechos a través de la prueba de los

Crónica Tributaria, núm. 40, 1982, págs. 249 y sigs.; *id.*, «Ley General Tributaria», en *Crónica Tributaria*, núm. 41, 1982, págs. 225 y sigs.; *id.*, «Ley General Tributaria», en *Crónica Tributaria*, núm. 44, 1983, págs. 283 y sigs.; *id.*, «La sentencia de 24 de abril de 1984», en *Gaceta Fiscal*, núm. 15, 1984, págs. 1 y sigs.; *id.*, «La función inspectora tributaria», en *Civitas R.E.D.F.*, núm. 41, 1984, págs. 1 y sigs.; *id.*, «La prueba en la Ley General Tributaria», en *Crónica Tributaria*, núm. 50, 1984, págs. 249 y sigs.; *id.*, «La nueva normativa sobre liquidaciones derivadas de actuaciones inspectoras», *cit.*, págs. 83 y sigs.; *id.*, «La documentación inspectora», en *Crónica Tributaria*, núm. 52, 1985, págs. 131 y sigs.; *id.*, «Procedimiento en la inspección de tributos», en *XXXI Semana de Estudios de Derecho Financiero*, I.E.F., Madrid, 1986, págs. 383 y sigs.; *id.*, «Inspección. Documentación», *cit.*, págs. 1703 y sigs.; A. Mantero Sáenz y M. Cuesta Rodríguez, *Procedimiento en la inspección tributaria*, *cit.*

mismos». Pues «la esencia jurídica y la función técnica de la prueba se dan en cualquier actividad humana, en cualquier proceso, en cualquier procedimiento». De manera que, en ejercicio de la función inspectora, de comprobación e investigación y de integración definitiva de bases tributarias, la Inspección de los Tributos ha de demostrar la verdad de los hechos ante el contribuyente para poder justificar el contenido del acto de liquidación. Así, en el caso de actas de conformidad, la prueba de los hechos la proporciona la confesión del sujeto pasivo, mientras en el caso de actas de disconformidad la Inspección debe obtener esa prueba por otros medios. Aunque, al mismo tiempo, el artículo 140 de la L.G.T. le atribuye funciones de obtención de información y, desde la Ley 10/1985, de 26 de abril, también de liquidación, el autor nos recuerda que no tienen naturaleza probatoria, sino que han ido sumándose a la función específica de los órganos de inspección que dio lugar a su creación como órganos administrativos.

Realmente, nos dice Mantero Sáenz, es difícil separar la función inspectora y la liquidadora «porque, al integrarse bases y al proponerse al sujeto pasivo la regularización de su situación tributaria, se está —se quiera o no— liquidando». Mas, insiste, «en puridad el procedimiento de comprobación se refiere sólo a la constatación de los hechos». Por ello, en el acta de inspección no deben confundirse los datos derivados de la realización de las actuaciones comprobadoras (elementos constitutivos del hecho imponible) con los que resulten de la aplicación de las normas jurídicas (obtención de consecuencias tributarias). Las actas, nos dice el autor, «se refieren siempre al contenido sustancial de la situación tributaria del sujeto pasivo, existiendo un pronunciamiento de la Inspección —aceptado o no por quien firma o se niega a firmar el acta— sobre esa

¹⁰² A. Mantero Sáenz, «El acta con prueba preconstituida», *cit.*, pág. 204.

situación tributaria»¹⁰³. En rigor, sólo incluirán una propuesta de regularización «cuando exista discrepancia entre tal pronunciamiento y la postura del sujeto pasivo». De ahí que esta propuesta no forme parte del contenido de las actas de comprobado y conforme, consignándose, en su lugar, una declaración del inspector actuario sobre la conformidad a Derecho de la situación tributaria objeto de comprobación. Justamente, aquí reside la diferencia entre las actas y las diligencias, que no pueden invadir el contenido de aquéllas según especifica el artículo 145 de la L.G.T. (artículo 49.2 del R.G.I.T.). Mientras a consecuencia del acta se practica la liquidación tributaria, las diligencias o antiguas «actas preparatorias» se limitan a la descripción de los hechos del mismo procedimiento de comprobación (la obstrucción, negativa o excusa a la actuación inspectora, la situación de la contabilidad, etc.)¹⁰⁴.

Respecto a las distintas clases de actas, interesa destacar brevemente la postura del autor sobre las actas de prueba preconstituida y las actas previas. Las actas de prueba preconstituida, afirma, transforman el procedimiento de comprobación en un procedimiento abreviado o sumario, puesto que «no se precisa una actividad destinada a crear una prueba». Como es sabido, la propia acta ya refleja la prueba del hecho imponible.

En cuanto a las actas previas, Mantero Sáenz señala que fueron introducidas por la propia Ley General Tributaria (artículo 144), que las menciona en oposición a las definitivas. Se extienden para recoger los resultados parciales de la comprobación inspectora y, por tanto, sólo determinados elementos del hecho imponible. Por primera vez, el Real Decreto 1.920/1976, de 16 de julio, estableció un catálogo de supuestos que

¹⁰³ A. Mantero Sáenz, «Las actas inspectoras de comprobado y conforme», *cit.*, pág. 92; *id.*, «La documentación inspectora», *cit.*, pág. 133; A. Mantero Sáenz y M. Cuesta Rodríguez, *Procedimiento en la inspección tributaria*, *cit.*, pág. 254.

¹⁰⁴ A. Mantero Sáenz, «La documentación inspectora», *cit.*, pág. 133; A. Mantero Sáenz y M. Cuesta Rodríguez, *Procedimiento en la inspección tributaria*, *cit.*, pág. 244.

determinaban la extensión de un acta previa y que, posteriormente, también incluyeron, con leves modificaciones, los Reales Decretos 412/1982, de 12 de febrero, y 2.077/1984, de 31 de octubre. Sin embargo, nos dice el autor, en rigor ninguno de ellos limitaba los «supuestos anormales» de extensión de actas previas, considerando que sólo dan lugar a liquidaciones de carácter provisional «que, en cierto modo, van contra el artículo 120.2a) de la L.G.T. y contra la seguridad jurídica de los contribuyentes». Mas, recordemos que, en la actualidad, si bien el artículo 50.2c) del R.G.I.T. coincide con el 10.2c) del Real Decreto 2.077/1984, desde la entrada en vigor de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes el plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras y liquidadoras es de doce meses¹⁰⁵.

Por lo demás, según la tesis que examinamos, el acta podría constituir no sólo un documento público sino un acto administrativo de trámite. Al respecto, Mantero Sáenz advierte de la necesidad de distinguir entre el documento y su contenido (verbigracia, entre el documento en que se hace constar la declaración tributaria y la propia declaración como acto). El documento contiene siempre unos hechos. Incluso, el autor se remite a la tesis de Gómez Orbaneja: «Hay que remachar bien esta patente verdad, porque evitar la confusión entre los dos términos, el documento y la declaración, constituye una verdadera necesidad lógica, ya que la declaración (el negocio) es un acto, y el documento, una cosa; y no es posible pensar un acto como un objeto ni viceversa»¹⁰⁶. De manera que, obviamente, el acta contiene una declaración sobre los hechos con trascendencia tributaria. Así, Mantero Sáenz insiste en que «la actividad inspectora forma parte de la función cognoscitiva, de modo que con ella se pretende

¹⁰⁵ Véanse las observaciones críticas efectuadas respecto a la tesis de Arias Velasco en el apartado VI.B) de la sección primera de este capítulo.

¹⁰⁶ E. Gómez Orbaneja, «La prueba preconstituida», en *Anales de la Academia Matritense del Notariado*, t. II, 1946, pág. 98, citado por A. Mantero Sáenz, «El acta con prueba preconstituida», *cit.*, pág. 208.

adquirir —y emitir— una declaración de conocimiento». Es más, en principio, para este autor, las actas de inspección son «actos de puro trámite o gestión, no impugnables hasta tanto se haya producido el correspondiente acto administrativo fundamentado en los pronunciamientos contenidos en ellas»¹⁰⁷. No olvidemos que, a su juicio, el proceso tributario se compone de una serie de actos que tienden a conseguir un fin específico y son, cada uno de ellos, consecuencia del anterior y premisa del siguiente.

Con todo, Mantero Sáenz pone en entredicho la pertenencia del acta a la categoría de los actos administrativos de trámite: «si el acta llega a ser un acto administrativo, la impugnación podría dirigirse contra ella». La cuestión se plantea, por primera vez, al crearse las actas definitivas «con liquidación incorporada» en virtud del Decreto 2.137/1965, de 8 de julio. Años después, nos recuerda, el Preámbulo del Decreto 412/1982, de 12 de febrero, señalaba que las actas de conformidad tenían la condición de actos administrativos puesto que ya incluían la liquidación correspondiente. Y, finalmente, el Reglamento General de Inspección dispone que la propuesta de liquidación efectuada en el acta de conformidad adquiere el carácter de liquidación tributaria si el inspector jefe no se opone a ello en el plazo de un mes. En este caso, nos dice el autor, «parece haber un acto administrativo sometido a condición suspensiva: la aprobación tácita, por el mero transcurso del tiempo, por el inspector jefe». De modo que el acta de inspección sería un acto administrativo siempre que, junto a la constatación de los hechos, refleje la liquidación tributaria y no una mera propuesta de liquidación¹⁰⁸. Por ello, Mantero Sáenz concluye que, a pesar de la constante doctrina del

¹⁰⁷ A. Mantero Sáenz y M. Cuesta Rodríguez, *Procedimiento en la inspección tributaria*, cit., pág. 254.

¹⁰⁸ En este sentido, F. Clavijo Carazo, «La función comprobadora y liquidadora de la Inspección», cit., pág. 50; A. Arráez, «Las actas de inspección», cit., pág. 188.

Tribunal Supremo en este sentido, en la actualidad el acta de conformidad no constituye un acto de trámite¹⁰⁹.

Decíamos que, según la tesis de Mantero Sáenz, el acta contiene una declaración del órgano inspector sobre la situación tributaria objeto de comprobación o, lo que es lo mismo, la situación de hecho de un sujeto concreto respecto del acreedor tributario. Además, salvo que sea de comprobado y conforme, el acta recoge una propuesta de regularización que «supone la determinación correcta (mejor dicho, corregida, arreglada) de la deuda tributaria». Pues bien, interesa precisar a qué sujeto puede referirse el acta de inspección en opinión del autor. En este sentido, advierte que «no es admisible que, así como así, se hable de actas incoables a los responsables: esto sólo es posible en los supuestos del artículo 34 (en que, más que responsables solidarios, existe más de un sujeto pasivo); en los demás, un responsable solidario responde de las obligaciones, pero después de que éstas hayan sido fijadas en relación con el sujeto pasivo». Por tanto, añade, «las actas solamente se extienden con el sujeto pasivo (y con el retenedor), pese a lo que dispone el Reglamento en su artículo 71» y el artículo 145 de la propia Ley General Tributaria¹¹⁰.

En último lugar, respecto a los efectos característicos de las actas de inspección, el autor señala que, como todo documento, el acta constituye un medio de prueba de los hechos recogidos en ella. Asimismo, defiende que tales hechos «gozan de una presunción (*iuris tantum*) de certeza, que debe ser entendida como una inversión de la carga de la

¹⁰⁹ A. Mantero Sáenz, «La sentencia de 24 de abril de 1984», *cit.*, págs. 1-2 y 18; *id.*, «Inspección. Documentación», *cit.*, n. 9 y págs. 1.711-1.712 y 1.714; A. Mantero Sáenz y M. Cuesta Rodríguez, *Procedimiento en la inspección tributaria*, *cit.*, págs. 661 y 684.

¹¹⁰ A. Mantero Sáenz y M. Cuesta Rodríguez, *Procedimiento en la inspección tributaria*, *cit.*, págs. 255-256; A. Martínez Lafuente, *La condonación de las sanciones tributarias*, I.E.F., Madrid, 1980, págs. 187 y sigs. En contra de esta tesis, E. Esevenri, «Las actuaciones inspectoras», en *R.D.F.H.P.*, núm. 200, 1989, págs. 367 y sigs.; J. Del Pozo López, «Las actas de disconformidad en el Reglamento General de la Inspección», en *Gaceta Fiscal*, núm. 38, 1986, pág. 207. Por su parte, González Méndez advierte que en los supuestos del artículo 38 de la L.G.T. puede prestar su conformidad al acta el responsable

prueba, por lo que corresponderá exclusivamente al administrado acreditar la inexactitud de los mismos». El fundamento de la presunción de veracidad no reside en el principio de legalidad de los actos de determinación de bases y deudas tributarias, «sino en la consideración, en cierto modo, de fedatario público del Inspector de Tributos»¹¹¹. Ello explica que la eficacia demostrativa del acta se limite a aquellas afirmaciones o apreciaciones que sean expresión de su convicción y resultado de su personal y directa comprobación *in situ* de los hechos. Así lo señala Mantero Sáenz, basándose en la norma del artículo 55 del Borrador de Anteproyecto de Reglamento General de Inspección de 1981¹¹², que, en parte, transcribe, como es sabido, el artículo 62 del vigente R.G.I.T. El acta constituye, en fin, un documento público con valor probatorio limitado.

B) Observaciones críticas

Examinar la postura de Mantero Sáenz sobre las actas de inspección tributaria nos lleva a ocuparnos de cuatro cuestiones distintas. La primera de ellas se centra en las razones que mueven al autor a replantearse la naturaleza del acta como acto

solidario (A. González Méndez, «La conformidad al acta inspectora como criterio de graduación de las sanciones tributarias», en *Civitas R.E.D.F.*, núm. 57, 1988, págs. 76 y sigs.).

¹¹¹ Cfr. J. Romero Pi, «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 al *Prüfungsbericht*.», en *Civitas R.E.D.F.*, núm. 52, 1986, págs. 568-569 y notas 22 y 23; *id.*, «Una aproximación conceptual a las actas de inspección tributaria», en *R.D.F.H.P.*, núm. 204, 1989, págs. 1495-1496 y n. 26. En contra de esta doctrina, el profesor Albiñana aseguraba, ya en los años cincuenta, que el inspector no es un fedatario público, de manera que si no contaba con la conformidad del sujeto se veía obligado a requerir la presencia de un agente de la autoridad o de dos testigos para acreditar ante el órgano gestor determinados hechos. Y observaba que «no deja de ser significativo que las disposiciones relativas al lugar en que se realizan los actos de inspección y se formalizan las actas de inspección [...] demuestran tanta preocupación o desconfianza respecto de los Inspectores de los tributos, como si la presencia □ física □ de los actuarios constituyera la adveración del hecho imponible descubierto o el testimonio auténtico del contenido del acta formalizada, olvidando que los Inspectores de los tributos carecen de fe pública en todos sus aspectos.» (C. Albiñana García-Quintana, «Porfiando sobre el acta de invitación», en *La Acción Administrativa y Fiscal*, núm. 417, *cit.*, pág. 6; *id.*, *Derecho Financiero y Tributario*, *cit.*, pág. 668). También, los profesores Pérez de Ayala y González García afirman que «el Inspector de Tributos es un testigo muy calificado, pero sin facultad fedataria alguna» (J.L. Pérez de Ayala y E. González, *Curso de Derecho Tributario*, *cit.*, pág. 95).

¹¹² A. Mantero Sáenz, «El acta con prueba preconstituida», *cit.*, pág. 218; A. Mantero Sáenz y M. Cuesta Rodríguez, *Procedimiento en la inspección tributaria*, *cit.*, págs. 240-242 y 573.

administrativo. La segunda cuestión se refiere al contenido del acta y, en especial, a la propuesta de regularización de la situación tributaria objeto de comprobación. La tercera consiste en determinar la validez de los argumentos esgrimidos para negar la posibilidad de extender un acta con el responsable. Y la última de las cuestiones que se examinan a continuación alude no a los efectos probatorios del acta, sino al significado que le corresponde en el marco del mismo procedimiento de gestión tributaria.

En primer lugar, hemos de formular unas breves observaciones respecto a la naturaleza jurídica que según la tesis expuesta parece corresponder al acta de inspección. Ciertamente, que el acta se considere o no un acto administrativo no es una cuestión de simple oportunidad y conveniencia¹¹³. Desde el punto de vista jurídico, ha de partirse de un concepto de acto administrativo para después analizar si el acta cumple los requisitos para ser calificada como tal. En parte, de las afirmaciones de Mantero Sáenz se desprende que sólo es así si el acta contiene el acto de liquidación y no una simple propuesta dirigida al inspector jefe, como señalaba el Preámbulo del Real Decreto 412/1982, de 12 de febrero. De manera que si nos fijamos exclusivamente en la verdadera esencia del acta o, lo que es lo mismo, en la declaración de conocimiento del inspector actuario sobre los elementos integrantes del hecho imponible, no estaríamos ante un acto administrativo. Y, sin embargo, veíamos que, recordando las palabras de Carnelutti, se concibe el procedimiento tributario como una serie de actos coordinados para alcanzar una finalidad específica. Si, en efecto, cada uno de esos actos es consecuencia del anterior y premisa del siguiente, sorprende que el acta no se incluya entre esos actos administrativos preparatorios de la decisión final, los llamados actos de trámite. Sobre todo, cuando se admite que, por regla general, el acto de liquidación se dicta, precisamente, como consecuencia del acta de inspección.

En segundo lugar, decíamos, interesa puntualizar que, realmente, el acta no contiene siempre una propuesta de regularización de la situación tributaria pese a lo dispuesto en el artículo 145.1c) de la L.G.T. Advierte Mantero Sáenz, con razón, que la expresión «propuesta de regularización» engloba tanto la que se formula en las llamadas actas sin descubrimiento de deuda con regularización de la situación tributaria (artículo 53 del R.G.I.T.) como la propuesta de liquidación de las actas con descubrimiento de deuda. Aunque muchas veces se pasa por alto este hecho, lo cierto es que, en el caso de las actas de comprobado y conforme (artículo 52 del R.G.I.T.), el inspector no efectúa ninguna propuesta de regularización; en su lugar, declara que la situación tributaria del sujeto inspeccionado se estima ajustada a Derecho. No olvidemos que «regularizar» significa hacer regular o someter a las normas que resulten aplicables y, por tanto, subsumir el supuesto de hecho fáctico en el supuesto de hecho normativo y extraer sus consecuencias jurídicas. De manera que, según especifica el artículo 49.2g) del R.G.I.T., la propuesta de regularización no forma parte del contenido mínimo o necesario sino del contenido accidental del acta de inspección. Ésta debe limitarse a constatar los elementos integrantes del hecho imponible, como correspondía a las antiguas actas de presencia que regulaba el Real Decreto-Ley de 30 de marzo de 1926.

En relación con la tercera de las cuestiones apuntadas, analicemos brevemente qué sujetos de obligaciones tributarias intervienen en la fase de comprobación del procedimiento de liquidación y firman el acta manifestando su conformidad o disconformidad con ella. Es obvio que, en la mayoría de los casos, el acta de inspección se refiere al propio contribuyente, la persona que realiza el hecho imponible y, en consecuencia, ha de cumplir la obligación tributaria principal (artículo 31.1 de la L.G.T.). Con carácter excepcional (artículos 23.2 y 102.2 de la L.R.H.L., y 31 de la L.I.R.N.R.),

¹¹³ A. Mantero Sáenz, «La sentencia de 24 de abril de 1984», *cit.*, pág. 18.

el acta se extiende con el sustituto, obligado a cumplir las prestaciones materiales y formales derivadas de la realización del hecho imponible en lugar del contribuyente, justamente para facilitar la gestión del tributo. Además, puede extenderse un acta para dejar constancia de la realización del presupuesto de hecho de la obligación de retención a cuenta por parte de un sujeto determinado, que la firmará o no en su condición de retenedor (artículos 82.2 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas —en adelante, L.I.R.P.F.— y 146.1 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre Sociedades —en adelante, L.I.S.—). A estos tres sujetos, contribuyente, sustituto y retenedor, hacen referencia los artículos 145.1d) de la L.G.T. y 49.2h) del R.G.I.T.

Pero ambos preceptos mencionan también al responsable tributario, que, como es sabido, se coloca junto al sujeto pasivo y cumple la obligación tributaria a falta de pago por el deudor principal. Precisamente por ello, no se explica que se incluya entre los sujetos inspeccionados cuya situación tributaria se hace constar en un acta de inspección. Como señala Mantero Sáenz, el responsable tributario no interviene en el procedimiento de liquidación sino en el procedimiento de recaudación, una vez que ha sido fijada la cuantía de la deuda tributaria en relación con el sujeto pasivo. Finalizado el procedimiento de recaudación en período voluntario (responsable solidario) o ejecutivo (responsable subsidiario) sin que el sujeto pasivo haya satisfecho la deuda, la Administración podrá dirigirse contra el responsable para su cobro. Y, obviamente, a tal fin no precisa repetir las actuaciones comprobadoras e investigadoras tendentes, primero, a la fijación de los hechos con trascendencia tributaria, y, después, a la determinación del *an* y el *quantum* de la obligación tributaria de la que aquél responde.

Las últimas observaciones que hemos de formular a la tesis de Mantero Sáenz se refieren a una cuestión, la de los efectos jurídicos del acta de inspección, que está en

íntima relación con la de su naturaleza jurídica. Escribíamos en el epígrafe anterior que el acta constituye un documento con valor probatorio limitado. Por tanto, los efectos del acta se producirán en juicio, donde se desarrolla una actividad probatoria en sentido estricto y rigen plenamente las reglas sobre la carga de la prueba y la valoración de los medios de prueba (principio de libre valoración de la prueba). No olvidemos que los hechos comprobados directamente por el inspector y consignados en el acta se presumen ciertos y, verdaderamente, se dan por probados si el sujeto inspeccionado no demuestra lo contrario. Por otro lado, apuntábamos que el acta también produce importantes efectos jurídicos en el seno del procedimiento de gestión tributaria. De hecho, conforme a la tesis que examinamos, «la liquidación no es otra cosa que el conocimiento, la fijación de la deuda tributaria, lo que generalmente se lleva a efecto como consecuencia de la incoación de un acta»¹¹⁴. Ésta recoge todos los elementos constitutivos del presupuesto de hecho de la obligación tributaria, proporcionando al inspector jefe, como tantas veces se ha dicho, la base para la práctica de la liquidación correspondiente. Especialmente en los supuestos de falta de presentación de la autoliquidación, es obvio que la aplicación del tributo sólo resulta posible en virtud de la actuación comprobadora llevada a cabo por los órganos competentes y reflejada en un acta de inspección.

Así, por todo lo expuesto, debemos afirmar que tanto dentro como fuera del procedimiento de liquidación, la verdadera trascendencia jurídica del acta reside en la determinación de los hechos, y no en la propuesta de liquidación o regularización de la situación tributaria sometida a comprobación. Su inclusión en el acta obedece al único propósito de agilizar la gestión tributaria.

¹¹⁴ A. Mantero Sáenz, *Procedimiento en la inspección tributaria*, cit., pág. 649.

VIII. EL ACTA COMO ACTO ADMINISTRATIVO Y COMO DOCUMENTO PÚBLICO

A) La tesis del profesor Romero Pi

1. Enunciación de la tesis

Las actas de inspección tributaria también han sido estudiadas con particular atención por el profesor Romero Pi¹¹⁵. En opinión de este autor, conforme a la doctrina de González Navarro¹¹⁶, el procedimiento de liquidación tributaria es un procedimiento administrativo integrado o complejo, un auténtico procedimiento de procedimientos, compuesto por el procedimiento de inspección y el procedimiento de liquidación en sentido estricto. Obviamente, existe una estrecha relación entre ambos, pues la fijación de los hechos fruto de la comprobación inspectora hace posible la declaración imperativa de la deuda tributaria. Así, cada uno de estos procedimientos concluye con la práctica de un acto administrativo, respectivamente el de comprobación y el de liquidación¹¹⁷. En especial, «las actividades de comprobación desarrolladas por la Inspección en forma de procedimiento, culminan en su fase de instrucción mediante un acto de documentación que produce la permanencia o fijación de los datos comprobados o investigados por el Inspector actuario mediante su concentración formal en un documento: el acta»¹¹⁸.

¹¹⁵ J. Romero Pi, «Algunas consideraciones sobre la actividad de documentación ... », *cit.*, págs. 557 y sigs.; *id.*, «El procedimiento de inspección y la documentación inspectora en el Derecho Tributario alemán y en el Derecho Tributario español», Tesis Doctoral, Universidad de La Laguna, 1987; *id.*, «Una aproximación conceptual a las actas de inspección tributaria», *cit.*, págs. 1.483 y sigs.

¹¹⁶ *Cfr.* F. González Navarro, «Procedimiento administrativo común, procedimientos triangulares y procedimientos complejos», en *Administración y Constitución*, Madrid, 1982, págs. 349 y sigs., citado por J. Romero Pi, *El procedimiento de inspección y la documentación inspectora en el Derecho Tributario Alemán y en el Derecho Tributario español*, *cit.*, pág. 1.067.

¹¹⁷ En contra de esta tesis, como veíamos, el profesor Palao Taboada afirma que sólo existen dos procedimientos, el de comprobación y el de liquidación, si se da un acto de comprobación especial, de fijación de los elementos determinantes de la deuda tributaria, vinculante para la Administración. No ocurre así, explica, en aquellos supuestos en que la comprobación es sólo un momento del acto de liquidación. (C. Palao Taboada, «Naturaleza y estructura del procedimiento de gestión tributaria en el Derecho español», *cit.*, págs. 46-47, 51-53). Asimismo, en este sentido, F. Clavijo Hernández, «Notas sobre el procedimiento de liquidación en el Derecho Tributario español», *cit.*, págs. 143-145.

¹¹⁸ J. Romero Pi, *El procedimiento de inspección y la documentación inspectora ...*, *cit.*, págs. 1.067 y sigs.

Según la tesis del profesor Romero Pi, las actas de inspección constituyen «actos de documentación procedimental, expresión del principio de formalización del procedimiento de inspección, que con carácter de trámite realiza el Inspector actuario una vez ha efectuada la instrucción del procedimiento, con el fin de instruir al Inspector Jefe sobre los hechos comprobados que determinan la base imponible del tributo a liquidar, y en su caso mediante una declaración de deseo, cuando el acta contiene una propuesta de acto de liquidación». Se trata, *ex lege* (artículo 145 L.G.T.), de documentos tributarios cuyo contenido excede del simple reflejo de las actuaciones comprobadoras e investigadoras de la Administración. En consecuencia, el autor atribuye a las actas naturaleza de actos administrativos y al mismo tiempo naturaleza documental. Por una parte, explica, son actos administrativos de trámite¹¹⁹, porque se insertan en el procedimiento de liquidación como actos de comprobación¹²⁰. Específicamente, dentro de la categoría de los actos de trámite pertenecen a los actos de instrucción, puesto que aportan al procedimiento «una declaración de conocimiento o de juicio del Inspector sobre los hechos y circunstancias que permiten determinar la base imponible, y, en su caso, de deseo, cuando se incorpora al acta una propuesta sobre la regulación de la situación tributaria». Y, a la vez, se conciben como actos de documentación

¹¹⁹ Cfr. C. Lozano Serrano, «La actividad inspectora y los principios constitucionales», en *Impuestos*, núm. 9, t. I, 1990, pág. 229; I. Pérez Royo, «Documentación de las actuaciones inspectoras: contenido de las actas de inspección», *cit.*, págs. 71-72; M. Navarro Egea, «Notas sobre la conformidad del interesado con las actas de la inspección (I) y (II)», en *Quincena Fiscal*, núms. 9 y 10, 2001, págs. 9 y sigs. Para el profesor Rosembuj Erujimovich, el acta es un acto preparatorio, instrumentalmente dirigido a la liquidación (T. Rosembuj Erujimovich, «Inspección. Documentación», en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, Libro-Homenaje al Profesor D. Fernando Sáinz de Bujanda, *cit.*, págs. 1.693 y 1.696). Por su parte, Pueyo Masó afirma que «las actas de inspección como actos administrativos que limitan derechos subjetivos de los ciudadanos deben ser motivadas con sucinta referencia de hechos y fundamentos de derecho» (J.A. Pueyo Masó, «Los actos y el procedimiento de actuación de la Inspección Tributaria. El Real Decreto 412/1982, de 12 de febrero», en *Hacienda Pública Española*, núm. 75, 1982, pág. 160; *id.*, «Las funciones de la Inspección de los Tributos en la Ley General Tributaria», en *Crónica Tributaria*, núm. 50, 1984, pág. 271; *id.*, Comentario a los artículos 140-146, en *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, dir. por N. Amorós Rica, t. II, Editorial de Derecho Financiero, 1983, pág. 419). Por el contrario, Montalvo Santamaría expresamente niega a las actas el carácter de actos administrativos (M. Montalvo Santamaría, *Cómo actuar ante la Inspección de Hacienda*, *cit.*, págs. 163-164).

procedimental o de constancia documental, ya que su finalidad consiste en «la permanencia de los datos investigados y comprobados por el Inspector actuario mediante su plasmación en un documento». De manera que, por otra parte, las actas constituyen documentos públicos que expide el inspector «para que su contenido, en cuanto narra la actividad de investigación de la inspección, adquiera el carácter formal de verdad»¹²¹.

En su condición de acto administrativo, afirma el profesor Romero Pi, el acta debe cumplir ciertos requisitos que condicionan su validez: subjetivos, objetivos, de forma, lugar y tiempo. Así, el acta es un acto del inspector actuario cuyo contenido especifica el artículo 49.2 del R.G.I.T. Básicamente, ha de contener los elementos esenciales del hecho imponible, pero también la medición de tales hechos y circunstancias o, lo que es lo mismo, la determinación de la base imponible. Pues el acta recoge, además, «una propuesta de acto de liquidación en caso de que la base determinada por el Inspector no coincida con la establecida por el sujeto pasivo, o contendrá una propuesta de regularización». En este sentido, afirma el autor que las actas no son siempre documentos directamente preparatorios de las liquidaciones tributarias, porque no incorporan una propuesta de liquidación cuando no existe deuda a ingresar (actas sin descubrimiento de deuda)¹²².

Asimismo, interesa destacar que, a pesar de lo dispuesto en el artículo 145.1d) de la L.G.T. [artículo 49.2h) del R.G.I.T.], el autor explica, igual que Mantero Sáenz¹²³, que el acta no recoge en ningún caso la conformidad o disconformidad del responsable tributario. En su opinión, se trata de una equivocación del legislador, que olvidó que la

¹²⁰ J. Romero Pi, *El procedimiento de inspección y la documentación inspectora ...*, cit., pág. 1.071.

¹²¹ J. Romero Pi, «Algunas consideraciones sobre la actividad de documentación ...», cit., n. 20, págs. 567 y 571; *id.*, *El procedimiento de inspección y la documentación inspectora ...*, cit., págs. 727-750; *id.*, «Una aproximación conceptual a las actas de inspección tributaria», cit., págs. 1.491 y sigs.

¹²² Cfr. J.J. Ferreiro Lapatza, *Curso de Derecho Financiero Español*, cit., pág. 182.

¹²³ A. Mantero Sáenz y M. Cuesta Rodríguez, *Procedimiento en la inspección tributaria*, cit., págs. 255-256.

relación entre el responsable tributario y la Administración se desarrolla en el procedimiento de recaudación y no en el de comprobación tributaria.

En cuanto a los requisitos formales, el autor pone de relieve el deber de los inspectores de extender las actas en los correspondientes modelos oficiales, como consecuencia del mencionado principio de formalización que informa el procedimiento de inspección. De hecho, advierte que las actas «sólo existen como actos escritos y no son simple documentación de actos que tienen su existencia aparte del propio documento». Respecto al lugar de extensión del acta, se apunta la facultad de la Inspección de optar entre los lugares a que se refiere el artículo 20 del R.G.I.T. (domicilio fiscal del sujeto inspeccionado, lugar donde exista alguna prueba del hecho imponible, oficinas de la Administración), considerando que los artículos 145.2 de la L.G.T. y 58 del R.G.I.T. no contienen ninguna regla especial que lo contradiga. No obstante, el ejercicio de esta facultad se encuentra limitado tanto por razón del lugar donde deban desarrollarse las actuaciones comprobadoras e investigadoras, como por razón de la competencia territorial del órgano y de la materia objeto de inspección. Por fin, señala el profesor Romero Pi que la extensión del acta ha de producirse una vez que haya finalizado la instrucción del procedimiento y pueda fijarse la cuantía de la deuda tributaria, ya sea en su totalidad o en parte. Si, en efecto, el acta se extiende para hacer constar el resultado de las actuaciones comprobadoras e investigadoras, éstas han de realizarse y conducir a un resultado determinado para que proceda el levantamiento del acta¹²⁴.

Respecto a las clases de actas, el profesor Romero Pi nos recuerda que los criterios de clasificación que se adopten no se excluyen entre sí sino que se superponen,

¹²⁴ J. Romero Pi, *El procedimiento de inspección y la documentación inspectora ...*, cit., págs. 753, 756 y sigs.; *id.*, «Algunas consideraciones sobre la actividad de documentación ...», cit., pág. 568; *id.*, «Una aproximación conceptual a las actas de inspección tributaria», cit., n. 6, págs. 1.468-1.469, 1.496 y sigs.

de manera que un acta con descubrimiento de deuda puede ser previa o definitiva, de conformidad o disconformidad, etc. Desde un punto de vista procedimental, nos dice, ha de distinguirse fundamentalmente entre actas de conformidad y disconformidad. Por su parte, las actas previas, a diferencia de las definitivas, son aquéllas que «por calificación del inspector actuario o por calificación *ex lege*» determinan liquidaciones provisionales a cuenta de las definitivas. Así, considera este autor que las actas a que se refiere el apartado tercero del artículo 50 del R.G.I.T. determinarían liquidaciones definitivas si el legislador no les hubiera atribuido el carácter de previas. Por último, con relación a las actas de prueba preconstituida cabe señalar, conforme a la tesis que examinamos, que su objeto consiste en una prueba preexistente al procedimiento de inspección, relativa tanto al hecho imponible como a la base, ya que el acta incluye una propuesta de liquidación. De modo que en estos casos, añade el autor, sólo se desarrolla un procedimiento sumario de comprobación¹²⁵.

Finalmente, nos corresponde examinar qué efectos jurídicos producen las actas de inspección según la postura del profesor Romero Pi. En primer lugar, observa que la propia Ley General Tributaria califica el acta de documento público y le atribuye valor probatorio respecto a los hechos que motiven su formalización (artículo 145.3). Es más, igual que el acta de la Inspección de Trabajo, la de la Inspección tributaria está dotada de presunción *iuris tantum* de veracidad¹²⁶. En consecuencia, se invierte «totalmente» la carga de la prueba en perjuicio del sujeto inspeccionado, pues el inspector actuario es un testigo cualificado que tiene, por mandato de la ley, la potestad de dar fe de los hechos

¹²⁵ Cfr. A. Mantero Sáenz, «El acta con prueba preconstituida», *cit.*, pág. 214; *id.*, «Inspección. Documentación», *cit.*, pág. 1.718.

¹²⁶ Cfr. M.A. García Rubio, *La presunción de certeza de las actas de la Inspección de Trabajo y Seguridad Social*, *cit.*, págs. 23 y sigs.

observados y comprobados por él¹²⁷. En definitiva, el acta, como acto de comprobación «produce certeza “erga omnes” de los datos y circunstancias narrados por él, lo que desde un punto de vista jurídico no es más que una situación jurídica de presunción de verdad, derivada del crédito que posee la persona que los narra». Mas, el inspector actúa en calidad de fedatario público sólo respecto de los hechos y circunstancias que ha comprobado personalmente (por ejemplo, el incumplimiento de los deberes contables), sin que la presunción de veracidad se extienda también a las magnitudes y bases tributarias consignadas en el acta. De modo que, en contra de la opinión de algunos autores¹²⁸, la presunción de veracidad del acta no vulnera el derecho fundamental a la presunción de inocencia del sujeto inspeccionado^{129,130}.

En segundo lugar, advierte el profesor Romero Pi que, según los artículos 145.3 de la L.G.T. y 62 del R.G.I.T., el acta no sólo goza de valor probatorio, sino que, además, tiene efectos vinculantes para la Administración. En este sentido, insiste en que la extensión del acta obedece al propósito de fijar los hechos comprobados e investigados, de manera que se pueda concluir la instrucción del procedimiento de

¹²⁷ Cfr., A. Mantero Sáenz, «El acta con prueba preconstituida», *cit.*, pág. 208; A. Mantero Sáenz y M. Cuesta Rodríguez, *Procedimiento en la inspección tributaria*, *cit.*, pág. 240.

¹²⁸ Cfr. J. González Pérez, «La Constitución y la modificación parcial de la Ley General Tributaria», en *Gaceta Fiscal*, núm. 25, pág. 100; A. Pacheco Delgado, «Algunas cuestiones polémicas en la reforma de la Ley General Tributaria», en *Gaceta Fiscal*, núm. 25, pág. 119. Por su parte, Polo Soriano opina que la norma del artículo 145.3 de la L.G.T. «hace sentirse al sujeto pasivo en una posición de indefensión», de modo que, en rigor no, puede concebirse ni como presunción de veracidad ni como tasación legal de prueba (A. Polo Soriano, «La presunción de veracidad de los documentos de la Inspección», *cit.*, págs. 285-287).

¹²⁹ J. Romero Pi, «Algunas consideraciones sobre la actividad de documentación ... », *cit.*, págs. 568-570; *id.*, *El procedimiento de inspección y la documentación inspectora*, *cit.*, págs. 747, 753, 755, 1.058 y sigs.; *id.*, «Una aproximación conceptual a las actas de inspección tributaria», *cit.*, págs. 1.495-1.496; C. Lozano Serrano, «La actividad inspectora y los principios constitucionales», *cit.*, pág. 229; A. Delgado Pacheco, «Algunas cuestiones polémicas en la reforma de la Ley General Tributaria», en *Gaceta Fiscal*, núm. 25, 1985, pág. 119. En opinión del profesor F. Escribano, «la simple iniciación de una actuaciones inspectora, en cuanto sólo se produce respecto de una minoría de sujetos, como consecuencia de la hipoactividad que caracteriza la actuación administrativa en materia tributaria, ha de estar rodeada de todas las garantías, ha de ser motivada, fundada, y será un principio de presunción de veracidad de lo actuado por el contribuyente lo que habrá de ser destruido.» (F. Escribano, «El procedimiento tributario tras la reforma de la L.G.T.», en *Quincena Fiscal*, núm. 10, 1996, pág. 13).

liquidación. Y, justamente, el acto de liquidación se dictará con base en los datos consignados en el acta por el inspector actuario¹³¹.

En tercer lugar, nótese que las actas se conciben como «actos de trámite que finalizan la fase de instrucción del procedimiento de liquidación, cuyo fin procedimental es el de impulsar el procedimiento a la siguiente fase: la de liquidación en sentido estricto». Por tanto, los efectos jurídicos del acta de inspección no se limitan a lo dispuesto en los preceptos mencionados, pues esta afirmación nos permite apreciar su importancia decisiva en la aplicación del tributo¹³².

Por último, cabe destacar los efectos que producen determinadas actas de inspección según la tesis que exponemos. De una parte, las actas de comprobado y conforme firmadas de conformidad por el sujeto inspeccionado provocan la elevación a definitiva de la correspondiente autoliquidación. El mismo efecto atribuye el autor a las actas con regularización de la situación tributaria respecto de las que también haya manifestado su conformidad el sujeto, siempre que revelen un crédito a su favor. En fin, la autoliquidación se convierte en liquidación definitiva por obra del acta sin descubrimiento de deuda con conformidad, igual que la propuesta de liquidación formulada en un acta de prueba preconstituida con conformidad¹³³.

2. Observaciones críticas

La postura del profesor Romero Pi se centra en la consideración del acta como acto administrativo y como documento público o, lo que es lo mismo, en la doble

¹³⁰ Puede consultarse la sentencia del Tribunal Constitucional 76/1990, de 26 de abril (Fundamento Jurídico octavo).

¹³¹ J. Romero Pi, *El procedimiento de inspección y la documentación inspectora ...*, cit., págs. 1.071-1.072.

¹³² J. Romero Pi, «Algunas consideraciones sobre la actividad de documentación ...», cit., pág. 571.

¹³³ J. Romero Pi, *El procedimiento de inspección y la documentación inspectora ...*, cit., págs. 1.048-1.049 y 1.057.

naturaleza jurídica del acta de inspección. Incluso el concepto de acta que propone nos muestra el acta como acto de documentación procedimental con carácter de trámite. Sin embargo, no alude a la verdadera esencia del acta, que constituye una declaración de conocimiento del inspector actuario sobre los hechos y circunstancias determinantes del *an* y el *quantum* de la obligación tributaria. Únicamente, como acto de instrucción, nos dice el autor, el acta «supone la aportación al procedimiento de una declaración de conocimiento o de juicio del Inspector sobre los hechos y circunstancias que permiten determinar la base imponible, y, en su caso, de deseo, cuando se incorpora al acta una propuesta sobre la regulación de la situación tributaria»¹³⁴.

En efecto, la declaración que formula el inspector actuario sobre los hechos objeto de comprobación hace posible la determinación de la base imponible y, en consecuencia, de la cuota tributaria. Pero sólo si entendemos que el inspector expresa lo que sabe o le consta acerca de tales hechos una vez realizadas las actuaciones comprobadoras e investigadoras, en cuyo caso se trata de una declaración de conocimiento y no de juicio. En realidad, el inspector no propone los hechos a tener en cuenta para la práctica de la liquidación tributaria, no opina sobre ellos. Lo único que propone es la regularización de la situación tributaria del sujeto inspeccionado (actas con descubrimiento de deuda o actas sin descubrimiento de deuda con propuesta de regularización), o bien manifiesta su conformidad a Derecho (actas de comprobado y conforme). Y, por tanto, en este sentido sí emite una declaración de juicio o propuesta sobre las consecuencias tributarias de los hechos sometidos a inspección, que, como decimos, no forma parte de la esencia del acta. Mas en ningún caso formula una declaración de deseo.

¹³⁴ J. Romero Pi, *El procedimiento de inspección y la documentación inspectora ...*, cit., pág. 746; *id.*, «Una aproximación conceptual a las actas de inspección tributaria», cit., pág. 1.495.

Idénticas observaciones críticas pueden hacerse en relación con otro de los elementos que integran el contenido del acta de inspección, la declaración de conformidad o disconformidad del sujeto pasivo (nunca del responsable). Se trata de una declaración de conocimiento sobre los hechos constatados por el inspector que pertenece al contenido accidental del acta de inspección.

Respecto a la naturaleza jurídica del acta, pensamos que, ciertamente, es un acto administrativo de trámite y, al mismo tiempo, un documento público. Como pone de relieve el profesor Romero Pi, el acta proporciona al inspector jefe la base para poder dictar el acta de liquidación. De forma que, como se ha señalado repetidamente, el acta tiene carácter instrumental, pues está al servicio de la liquidación tributaria. Asimismo, los hechos con trascendencia tributaria se hacen constar por escrito en un documento público, junto con los demás requisitos que especifican los mencionados artículos 145.1 de la L.G.T. y 49.2 del R.G.I.T. Pero no debe olvidarse que, conforme a lo dispuesto en el artículo 1.216 del C.C., las actas ya constituían documentos públicos con anterioridad a la nueva redacción dada al artículo 145 de la L.G.T. por la Ley 10/1985, de 26 de abril.

Precisamente, el Código Civil también establece en su artículo 1.218 que los documentos públicos hacen prueba de los hechos que motiven su otorgamiento. Y así es, tanto si los ha expedido un notario como otro funcionario público. El acta tiene efectos probatorios porque la extiende un funcionario público en el ejercicio de sus competencias. Por el contrario, el inspector actuario no goza de la condición de fedatario público, pues si tuviese competencia y autoridad para asegurar *per se* la verdad de los datos consignados en el acta, ello se manifestaría no sólo en juicio (medio de prueba) sino también en el seno del procedimiento de liquidación. El inspector jefe no podría hacer uso de las facultades que le confieren los apartados segundo, tercero y cuarto del artículo 60 del R.G.I.T. Especialmente, no podría dejar sin eficacia el acta incoada, ni

corregir posibles errores en la apreciación de los hechos. En rigor, el acta produciría efectos vinculantes para la Administración, que debería dictar el acto de liquidación de acuerdo con los hechos y circunstancias reflejados en el acta de inspección. Es sabido, sin embargo, que el acta no lleva aparejados tales efectos, según pone de manifiesto el propio artículo 60 del R.G.I.T. Realmente, como decimos, el acta no es el acto de comprobación, pues éste lo dicta el inspector jefe.

Resumiendo, en el marco de la gestión tributaria el acta se limita a impulsar el procedimiento sin predeterminar, *de lege lata*, el contenido del acto resolutorio. Obviamente, en ningún caso el acta convierte la autoliquidación en liquidación definitiva, ya que se trata de dos actos jurídicos distintos tanto desde el punto de vista de los sujetos que los emiten como de sus efectos en la aplicación de los tributos.

B) La tesis de Calero Rodríguez

1. Enunciación de la tesis

En su conocido trabajo sobre la conformidad del sujeto inspeccionado¹³⁵, Calero Rodríguez nos explica en qué consisten las actas de inspección y cuál es su significado en el procedimiento de gestión tributaria. Siguiendo al profesor Entrena Cuesta, asegura que todo procedimiento administrativo se compone de una cadena de actos de distinto contenido e importancia, los actos de trámite, que permiten ir formando la voluntad administrativa hasta que se dicta el acto resolutorio o definitivo¹³⁶. En realidad, a la Administración le resulta difícil «señalar la realización de un hecho imponible, acreditar suficientemente su existencia y cuantificar la realidad económica». Por ello, se atribuye a

¹³⁵ J.R. Calero Rodríguez, «La conformidad del sujeto pasivo con las actas de inspección», en *Estudios de Derecho Tributario*, vol. II, I.E.F., Madrid, 1979, págs. 1.433 y sigs.

¹³⁶ R. Entrena Cuesta, *Curso de Derecho Administrativo*, Tecnos, 9ª. ed., Madrid, 1990, pág. 269.

la Inspección de los Tributos la tarea de fijar los hechos con trascendencia tributaria, para, acto seguido, practicar la liquidación que corresponda.

En consonancia con estas ideas, Calero Rodríguez entiende que «las actas de inspección son actos de trámite mediante los cuales se aportan datos a un procedimiento en el que la Administración va progresivamente formando su voluntad, que se concreta en el acto resolutorio o definitivo, que en este caso particular es la liquidación tributaria [...]». El acta pertenece a la categoría de los «actos trámite o actos-procedimiento», aunque según especifica el autor, no debe considerarse «un acto de “mero trámite”, sino un importante acto de gestión». En rigor, el acta ha de limitarse a recoger datos de hecho, pues su finalidad reside en instruir al órgano competente para dictar el acto de liquidación. Y ello explica que no pueda impugnarse por separado, sino mediante la presentación del correspondiente recurso contra el acto de liquidación que se dicte como consecuencia del acta. En definitiva, el acta «documenta una actividad administrativa de marcado carácter procedimental». De manera que no sólo constituye un acto de trámite o instrucción, sino que, además, «es un documento en el que un órgano de la Inspección de Hacienda hace constar el conocimiento a que ha llegado de la existencia de elementos de hecho que pueden ser el supuesto normativo de una relación jurídico-tributaria, así como la propuesta de cuantificación de la correspondiente deuda tributaria, previa la determinación de la base imponible»¹³⁷.

2. Observaciones críticas

Apenas hemos de formular algunas observaciones críticas a la tesis de Calero Rodríguez, para no repetir lo que ya se ha dicho. Simplemente, interesa destacar el acierto que supone trasladar los conceptos de procedimiento y acto administrativo al

ámbito tributario. Aunque no todos los actos que preceden al acto de liquidación definitiva son actos de trámite —piénsese en el acto de liquidación provisional—, es obvio que el acta se incluye entre ellos, como tantas veces hemos apuntado. En realidad, el acta no sólo proporciona al inspector jefe los elementos necesarios para dictar el acto de liquidación, sino que, además, decide el procedimiento de gestión tributaria. Como señala el autor, la fijación o determinación de tales elementos es, «básicamente», un efecto del acta, derivado de su naturaleza de acto de instrucción.

C) La tesis de Mendizábal Allende

1. Enunciación de la tesis

Otro de los autores que estudia las actas de inspección tributaria en su condición de actos administrativos y de documentos públicos, apoyándose en la jurisprudencia del Tribunal Supremo y del Tribunal Constitucional, es Mendizábal Allende¹³⁷.

Desde un punto de vista procesal, explica, las diligencias, comunicaciones y actas que extiende la Inspección de los Tributos «no son resoluciones administrativas de carácter definitivo, sino actos de trámite que no deciden el fondo del asunto, ni siquiera indirectamente». Por esta razón, no son impugnables de forma autónoma o independiente ni en vía económico-administrativa ni en vía contenciosa. Las actas, añade el autor, contienen una declaración de conocimiento del inspector actuario sobre los hechos relevantes para la liquidación tributaria. Asimismo, recogen una propuesta de regularización de la situación tributaria del sujeto inspeccionado, o bien una declaración sobre su conformidad a Derecho. De esta forma, el acta pone fin a la fase de instrucción

¹³⁷ J.R. Calero Rodríguez, «La conformidad del sujeto pasivo con las actas de inspección», *cit.*, págs. 1.437, 1.446-1.448, 1.452-1.453, y 1.459, n. 11 y 12.

¹³⁸ R. Mendizábal Allende, «Las actas de Inspección Tributaria», en *Gaceta Fiscal*, núm. 100bis, 1992, págs. 15 y sigs.; *id.*, «El fraude fiscal y la inspección financiera a la luz de la doctrina del Tribunal Constitucional», en *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 214, 2001, págs. 137 y sigs.

del procedimiento de liquidación. Específicamente, respecto a las actas previas, Mendizábal Allende nos dice que «reflejan circunstancias sustantivas, relacionadas directamente con el hecho imponible y la base, sobre las cuales se ha producido la conformidad del sujeto». Dejan constancia de la realización de una actividad preparatoria, instrumental, «mediante la cual se va desbrozando el camino de la comprobación hasta llegar a la fase terminal, propia del acta definitiva». En suma, concluye el autor, «el acta previa se inserta en el desarrollo de una función informativa de la Hacienda pública».

Desde otro punto de vista que se considera «más general», el acta es un documento público que goza de la presunción de veracidad en cuanto a los hechos consignados en ella. De esta forma, igual que ocurre en el ámbito de la inspección de trabajo, se traslada la carga de la prueba al sujeto inspeccionado, pues el acta ya constituye *per se* un elemento de juicio o medio de prueba válido en Derecho. No obstante, el autor advierte que la presunción de veracidad sólo se refiere a aquellos hechos que, efectivamente, resulten de su constancia personal para los actuarios (párrafo primero del artículo 62.2 del R.G.I.T.), «sin que pueda extenderse a los demás, extramuros de esa apreciación directa e inmediata, por la simple circunstancia de que hayan sido “manifestados o aceptados por los interesados”» (párrafo segundo del artículo 62.2 del R.G.I.T.). En ningún caso, la presunción de veracidad del acta de inspección puede oponerse al derecho a la presunción de inocencia del sujeto inspeccionado, ni en vía administrativa ni en sede judicial¹³⁹. Mientras el acta constituye

¹³⁹ Para el profesor Pont Mestres, «la configuración de esa presunción “*iuris tantum*” invierte por completo la carga de la prueba y fulmina toda la doctrina jurídica española elaborada en torno a las actas de la Inspección. La inspección ya no ha de probar lo que afirma, sino que lo que afirma se identifica con la prueba, vía presunción. El contribuyente, por lo que parece, no puede invocar el derecho fundamental invocado en el art. 24.2 de la Constitución vigente, de presunción de inocencia que se halla establecido para todos los españoles incluidos los contribuyentes, como tampoco puede acudir al art. 114.1 de la L.G.T. que ordena que [...] El contribuyente, por excepción, no puede alegar su inocencia,

un primer medio de prueba, corresponde a los interesados demostrar que esos hechos no son ciertos, mediante la aportación de otros medios probatorios, que deberá valorar el juez conforme al principio de libre valoración de la prueba. En definitiva, la presunción de veracidad no tiene carácter absoluto e indiscutible, pues, de ser así, resultaría contraria a la Constitución.

2. Observaciones críticas

Los trabajos de Mendizábal Allende sobre las actas de inspección tributaria, igual que el de Calero Rodríguez que examinamos en el epígrafe anterior, insisten en su doble naturaleza jurídica, de documentos públicos y de actos administrativos de trámite. Ciertamente, no se trata de actos resolutorios, decisorios ni definitivos, como corresponde a las declaraciones de voluntad de la Administración, sino, por el contrario, de declaraciones de conocimiento. Como tantas veces se ha escrito en este capítulo, en el ejercicio de las funciones que tiene atribuidas, el inspector actuario comprueba o verifica unos determinados hechos y los hace constar en el acta para que puedan extraerse las consecuencias que la norma tributaria vincula a la realización de tales hechos. Por tanto, el acta pone fin a la comprobación, total o parcial, de los hechos con relevancia tributaria y, a la vez, promueve la práctica de la liquidación correspondiente. Y no sólo el acta previa, también el acta definitiva implica la realización de una actividad preparatoria o instrumental y es, en sí misma, un acto preparatorio de la liquidación definitiva como aquélla de la liquidación provisional.

sino que debe probarla. En otro caso opera el contenido del acta, por más que muestre disconformidad y se declare inocente.» (M. Pont Mestres, «En torno a las características de la Ley 10/1985, de Modificación Parcial de la Ley General Tributaria», en *Gaceta Fiscal*, núm. 25, 1985, pág. 130; *id.*, «Examen de la sentencia del Tribunal Constitucional, de 26-4-1990, sobre supuesta inconstitucionalidad de diversos preceptos de la Ley General Tributaria», *cit.*, pág. 35).

D) La tesis del profesor Arrieta Martínez de Pisón1. Enunciación de la tesis

Un análisis extenso y minucioso de las actas de inspección tributaria es el que nos ofrece el profesor Arrieta Martínez de Pisón¹⁴⁰. En su obra, este autor agota el examen de todas las cuestiones que se plantean respecto a su evolución histórica, características, naturaleza jurídica, contenido, clasificación de las actas, tramitación, efectos jurídicos, medios de impugnación, e incluso respecto al propio concepto de acta de inspección, entre otras. Veámoslo.

Como punto de partida, se estudia la evolución normativa de las actas de inspección para entender su verdadero significado en el marco del procedimiento de liquidación¹⁴¹. En opinión del profesor Arrieta Martínez de Pisón, ya en el período de 1845 a 1926 se sentaron las bases de la regulación de las actas de inspección que se inicia a partir de 1926, sobre todo, desde la perspectiva de la futura ampliación de funciones a cargo de los órganos inspectores. En este sentido, el autor llama la atención sobre el hecho de que los informes que desde 1926 se extendían para acompañar al acta, constituyan, en realidad, el «antecedente inmediato al contenido actual de las actas de la Inspección». Asimismo, advierte que la propia Ley General Tributaria impulsó la simplificación del procedimiento de gestión¹⁴², que más tarde llevarían a cabo el Decreto 2.137/1965 y el Real Decreto 1.920/1976. El primero, recuerda, permitía que por fin se incluyeran en las actas «liquidaciones en firme», mientras el Real Decreto 1.920/1976 no

¹⁴⁰ J. Arrieta Martínez de Pisón, *Las actas de la Inspección de los Tributos*, cit.

¹⁴¹ Cfr. G. Casado Ollero y otros, *Cuestiones tributarias prácticas*, cit., págs. 398 y sigs.

¹⁴² Cfr. D. Carvajo Vasco, «Una nota sobre la simplificación tributaria», en *R.D.F.H.P.*, núm. 186, 1986, págs. 1.269 y sigs.

sólo suprimió la etapa de liquidación provisional, sino que, además, acogía la posibilidad de omitir la fase de comprobación a tenor de lo dispuesto en su artículo 1¹⁴³.

Con estas premisas, el autor señala que el concepto de acta debe tener en cuenta tres aspectos fundamentales: «en primer lugar, considerar el acta como acto enmarcado en un procedimiento administrativo; en segundo lugar, considerar el acta desde su vertiente documental, con unos requisitos específicos y un contenido preciso; y en tercer lugar, considerar los efectos jurídicos que despliegan las actas de cara a diferenciar las distintas figuras jurídicas.» El error de las que denomina tesis «procedimentalistas» y «documentalistas» consiste, precisamente, en ignorar, bien que el acta es un documento, o bien que se inserta en un procedimiento administrativo. De manera que, con el propósito de cumplir los tres requisitos mencionados, se propone el siguiente concepto de acta de inspección: «es aquel documento público que, formalizado como resultado de las actuaciones del inspector en el marco de una actividad administrativa, da constancia del conjunto de hechos y circunstancias que, presuntamente ciertas, determinan la situación tributaria del sujeto pasivo, y en el que se pronuncia éste sobre tales extremos para que pueda ser finalmente dictado el acto administrativo por el inspector-jefe con el que concluye el procedimiento administrativo»¹⁴⁴.

¹⁴³ El artículo 1 del Real Decreto 1.920/1976 disponía: «En los supuestos de autoliquidación tributaria por el sujeto pasivo, según las disposiciones vigentes, se prescindirá de la práctica de la liquidación provisional, sin perjuicio de que al acordarse la liquidación definitiva conforme determina el artículo ciento veintidós de la Ley General Tributaria se tengan en cuenta los datos consignados en las respectivas declaraciones tributarias a los efectos que resulten procedentes en derecho.» En opinión del profesor Clavijo Hernández, «jurídicamente ambas funciones, comprobación y liquidación, no pueden realizarse conjuntamente». Por ello, denunciaba que el Real Decreto 1.920/1976 suponía «una auténtica extralimitación sustancial de la potestad reglamentaria de la Administración financiera al prescindir de la liquidación provisional sin autorización expresa, que vicia el Real Decreto de 16 de julio de 1976 de ilegalidad». Asimismo, por vulnerar el principio de jerarquía normativa al atribuir funciones liquidadoras a la Inspección de los Tributos, el autor lo consideraba viciado de nulidad de pleno derecho. (F. Clavijo Hernández, «El procedimiento simplificado de liquidación del Real Decreto 1.920/1976, de julio», en *Civitas R.E.D.F.*, núm. 19, 1978, págs. 389 y sigs.; *id.*, «La sentencia del Tribunal Supremo de 24 de abril de 1984 en relación al Decreto 412/1982», en *Revista Jurídica de Catalunya*, núm. 4, 1985, págs. 201 y sigs.).

¹⁴⁴ J. Arrieta Martínez de Pisón, *Las actas de la Inspección de los Tributos*, *cit.*, págs. 215-222.

Respecto a la distinción entre actas y diligencias, el profesor Arrieta Martínez de Pisón asegura que las actas no siempre contienen una propuesta de liquidación. Así ocurre, con claridad, en los supuestos de actas de comprobado y conforme a las que presta su conformidad el sujeto inspeccionado¹⁴⁵. Por ello, «la distinción tradicionalmente instituida es insuficiente e incompleta». La diferencia entre ambas reside, según el autor, en que las actas «recogen los resultados, las conclusiones, los acuerdos (*sic*)¹⁴⁶, las decisiones (*sic*)¹⁴⁷», mientras que las diligencias hacen constar simples hechos o circunstancias que sirven para preparar la decisión final¹⁴⁸.

En cuanto a la naturaleza jurídica de las actas, nos dice el autor que se trata de «actos administrativos formales que se redactan o exteriorizan como acto administrativo al final de actuaciones de comprobación e investigación, y ello porque las actas son documentos directamente preparatorios de las liquidaciones». Además, especifica que «son actos de trámite o, si se prefiere por ser muy discutible esta terminología, actos de ordenación del procedimiento que preparan una resolución final, esto es, actos instrumentales de las resoluciones». Por sí mismas, las actas no deciden el fondo del asunto, «no ponen término al procedimiento administrativo ni suspenden o hacen imposible su continuación». Por el contrario, constituyen simples propuestas, «actos en

¹⁴⁵ En este sentido, J.J. Ferreiro Lapatza, *Curso de Derecho Financiero Español, cit.*, pág. 182. También la profesora Frías Marrero, siguiendo al profesor Ferreiro Lapatza, afirma que las actas no incorporan siempre una propuesta de liquidación, como ocurre en los casos de actas de comprobado y conforme y actas con regularización de la situación tributaria que no implican la existencia de una deuda a favor de la Hacienda Pública. [B. Frías Marrero, «Inspección. Documentación (art.144)», en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, Libro-Homenaje al Profesor D. Fernando Sáinz de Bujanda, I.E.F., Madrid, 1991, págs. 1.675 y sigs.].

¹⁴⁶ Como se explicará en el capítulo cuarto de este trabajo, el acta no refleja ningún acuerdo entre inspector actuario y sujeto inspeccionado, ni respecto a los hechos, ni respecto a la aplicación de las normas tributarias.

¹⁴⁷ Asimismo, en el capítulo cuarto de este trabajo se explicará que el acta no contiene ninguna decisión, pues el inspector actuario no decide nada, sino que expone los hechos por él comprobados y, en su caso, propone la liquidación o regularización correspondiente. Sólo el inspector jefe tiene competencia decisoria.

¹⁴⁸ J. Arrieta Martínez de Pisón, *Las actas de la Inspección de los Tributos, cit.*, pág. 193-200.

fase instructora cuya finalidad es recabar toda serie de datos, hechos, informes, etc.» y aportarlos al inspector jefe para que pueda practicar la liquidación tributaria.

Unos y otros, los actos de trámite y el acto definitivo o resolutorio del procedimiento, integran el «conjunto de actos distintos y diferenciados entre sí que articulan ordenadamente el *iter* de la actuación administrativa»¹⁴⁹. Justamente por esta razón, sólo los actos definitivos son impugnables, y no, en cambio, las actas de inspección. Sin embargo, esto no quiere decir, así lo señala el autor, que los actos de trámite escapen a toda clase de recurso. Simplemente, en aras de la propia eficacia del procedimiento administrativo, la impugnación de tales actos se hará a través de la impugnación de la resolución final¹⁵⁰. Pues «el *objeto* de impugnación es el acto de liquidación, y el *motivo* de impugnación puede ser cualquier acto (de trámite o resolutorio) que se haya producido a lo largo de la actuación inspectora, tanto en la iniciación como durante el desarrollo y extensión del acta, como en la terminación con el acto de liquidación»¹⁵¹.

En el procedimiento de inspección, señala el profesor Arrieta Martínez de Pisón, «existen dos actos bien diferenciados, el acta de la Inspección y el acto de liquidación». Así lo evidencia el examen del contenido del acta, que se refiere básicamente a los elementos esenciales del hecho imponible. En este sentido, en cuanto a los requisitos objetivos del acta, explica el autor que, con carácter general, han de consignarse en el acta los elementos constitutivos del hecho imponible y de su atribución al sujeto pasivo o retenedor, conforme al principio del contenido completo y detallado¹⁵². Es más, en opinión del profesor Arrieta Martínez de Pisón, «la motivación del acto administrativo de

¹⁴⁹ J. Arrieta Martínez de Pisón, *Las actas de la Inspección de los Tributos*, cit., págs. 349-351 y 381 y sigs.

¹⁵⁰ Cfr. E. García de Enterría y T.-R. Fernández, *Curso de Derecho Administrativo*, cit., pág. 558-560.

¹⁵¹ J. Arrieta Martínez de Pisón, *Las actas de la Inspección de los Tributos*, cit., págs. 343 y sigs.

la Inspección a fin de que no produzca indefensión al interesado, es la razón que justifica el que se tengan que reflejar todos los elementos esenciales del hecho imponible atribuibles al sujeto pasivo o retenedor»¹⁵³. Asimismo, en el acta han de calificarse los hechos desde el punto de vista tributario, si bien, realmente, sólo procede regularizar la situación tributaria cuando existan diferencias entre los datos declarados y los comprobados por el inspector¹⁵⁴.

Entre los requisitos subjetivos del acta, se estudian los datos relativos a la identificación personal de los actuarios y del interesado o su representante¹⁵⁵, la firma de la persona con la que se entienden las actuaciones, y la conformidad o disconformidad manifestada al acta. Interesa resaltar que, frente a la expresión «sujeto pasivo», el autor prefiere hablar del «obligado tributario»¹⁵⁶, categoría que parece englobar al contribuyente, al sustituto, al responsable y al sujeto colaborador o auxiliar «por razón de la gestión de los tributos»¹⁵⁷.

Por último, el acta ha de cumplir determinados requisitos formales, de modo que en ella quedará constancia del lugar y fecha de su formalización, los trámites ulteriores del procedimiento y recursos que procedan contra el acto de liquidación, y, tratándose de empresarios o profesionales, la situación de los libros y registros obligatorios. Además, en todo caso las actas se extenderán en los modelos oficiales correspondientes.

¹⁵² El autor nos recuerda que este principio ha sido acuñado por el profesor Cervera Torrejón (F. Cervera Torrejón, *La inspección de los tributos. Garantías y procedimiento*, cit., pág. 147).

¹⁵³ Cfr. J.H. Lacasa Salas y J.M. del Paso Bengoa, *Procedimiento de la Inspección de los Tributos*, CISS, Valencia, 1990, págs. 269-270; M. Montalvo Santamaría, *Cómo actuar ante la Inspección de Hacienda*, cit., pág. 170; J.A. Pueyo Masó, Comentario a los artículos 140-146, en *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, cit., pág. 448.

¹⁵⁴ J. Arrieta Martínez de Pisón, *Las actas de la Inspección de los Tributos*, cit., págs. 254-267.

¹⁵⁵ Cfr. J. Banacloche, «Ordenanzas Municipales, Diligencia inspectora y Acta», en *Impuestos*, núm. 4, 1991, págs. 1.437 y sigs.

¹⁵⁶ Cfr. J.M. Lago Montero, *La sujeción a los diversos deberes y obligaciones tributarios*, Marcial Pons, Madrid/Barcelona, 1998; E. Eseverri Martínez, «Las posiciones subjetivas derivadas de la aplicación del tributo», en *Estudios de Derecho y Hacienda*, Homenaje al Profesor D. César Albiñana García-Quintana, vol. II, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1987, págs. 833 y sigs.; F. Clavijo Carazo y E.

Interesa, por fin, destacar qué efectos jurídicos produce el acta de inspección en opinión del profesor Arrieta Martínez de Pisón. Las actas, nos dice, producen dos tipos de efectos: por un lado, la regularización tributaria, y, por otro, la presunción de veracidad¹⁵⁸. En cuanto al primero de ellos, considera el autor que se trata no sólo del efecto primordial e inmediato de las actas de inspección, fruto de la asunción de competencias liquidadoras por parte de los órganos inspectores, sino del objetivo básico que persiguen. No obstante, únicamente se da cuando la situación tributaria comprobada no coincide con la declarada, y, por tanto, en los supuestos de actas con descubrimiento de deuda y con regularización de la situación tributaria. La regularización tributaria, señala el autor, «requiere un proceso deductivo que consiste en analizar unos hechos, calificar jurídicamente tales hechos, y aplicarles, finalmente, las normas tributarias». De ahí que la regularización «supondrá la determinación de una deuda tributaria». Los funcionarios al servicio de la Inspección no deben ser «meros consignatarios de hechos», añade. Incluso, estima que el ejercicio de las funciones de liquidación por la Inspección de Tributos proporciona «el marco idóneo en el que se desarrolla ágil y eficazmente la actuación inspectora, y donde encuentra plena justificación el contenido de las actas y los efectos que ellas despliegan». Pues, como declaró el Tribunal Constitucional en su sentencia 76/1990, de 26 de abril, no se dan mayores garantías con la separación de órganos que con la separación de personas¹⁵⁹.

Eseverri Martínez, «El nuevo Reglamento para la Inspección tributaria: ¿garantía para la Administración o para los administrados?», en *Impuestos*, núm. 10, 1987, págs. 184 y sigs.

¹⁵⁷ J. Arrieta Martínez de Pisón, *Las actas de la Inspección de los Tributos*, cit., págs. 232-237.

¹⁵⁸ E. Guerrero Arias y E. Rossich Romeu se refieren a la presunción de veracidad o «efecto de “cosa juzgada”» (E. Guerrero Arias y E. Rossich Romeu, «Desarrollo y terminación del procedimiento de inspección tributaria», en *Impuestos*, núm. 4, 1986, págs. 973 y 979).

¹⁵⁹ J. Arrieta Martínez de Pisón, *Las actas de la Inspección de los Tributos*, cit., págs. 408 y sigs. Sobre la necesidad de diferenciar las actuaciones inspectoras de las actuaciones de la Inspección a raíz de la sentencia del Tribunal Supremo de 28 de febrero de 1996 (Ar. 1764), el profesor Arrieta Martínez de Pisón advierte que «no se puede caer en la confusión entre la función y el órgano» (J. Arrieta Martínez de Pisón, «La interrupción injustificada de actuaciones inspectoras y los efectos que se derivan en materia de prescripción», en *Tribuna Fiscal*, núm. 68, 1996, págs. 53 y sigs.).

Por otra parte, respecto al segundo de los efectos que apuntábamos, el profesor Arrieta Martínez de Pisón afirma que «se trata simplemente de dar un valor presuntamente cierto y probatorio a los hechos [...] que se consignen por la Inspección» en un documento público. Mas, en realidad, no puede hablarse de presunción de veracidad, «ya que, si bien tiene naturaleza procesal probatoria, la presunción ha de partir de un hecho material y cierto del que la Ley o la lógica otorgan sus consecuencias o efectos a otro hecho que normalmente se desconoce»¹⁶⁰. Ciertamente, señala el autor, «en la presunción de veracidad de las actas y diligencias falta la conexión entre los dos hechos, por cuanto existe un solo hecho —el afirmado por el inspector actuario— al que se otorga la presunción de ser cierto». Lo que ocurre, explica, es que el contenido del acta, y el deseo de dotarla de un valor veraz por actuar el inspector investido de una serie de facultades singulares, justifican la vigencia de la presunción¹⁶¹. No obstante, ésta debe entenderse, conforme a la mencionada sentencia del Tribunal Constitucional 76/1990, de 26 de abril, como presunción *iuris tantum* que deberá apreciarse por el juez según el principio de libre valoración de la prueba, y no como una dispensa a la Administración de toda prueba o como presunción que no admite prueba en contrario.

Además, en opinión del autor, los efectos probatorios que se producen en vía administrativa no coinciden con los que se producen en vía contenciosa¹⁶². En vía administrativa, simplemente queda atenuada la actividad probatoria de la Administración, de manera que no se da un desplazamiento de la carga de la prueba sino de la carga de accionar¹⁶³. La prueba en contrario que aporte el sujeto inspeccionado deberá demostrar

¹⁶⁰ Cfr. M.A. García Rubio, *La presunción de certeza de las actas de la Inspección de Trabajo y de la Seguridad Social*, cit., págs. 23-24.

¹⁶¹ Como se recordará, para Mantero Sáenz y Cuesta Rodríguez, la presunción se deriva de la consideración del inspector como fedatario público. (A. Mantero Sáenz y M. Cuesta Rodríguez, *Procedimiento en la Inspección Tributaria*, cit., págs. 240 y 553).

¹⁶² Cfr. R. Mendizábal Allende, «Las actas de Inspección Tributaria», cit., págs. 15 y sigs.

¹⁶³ Cfr. G. Casado Ollero y otros, *Cuestiones tributarias prácticas*, cit., págs. 477 y sigs.

la falsedad de los hechos, pero no puede pretender destruir la presunción como prueba admisible. Con posterioridad, en juicio, el acta se valorará de forma objetiva e independiente, sin que prevalezca frente a otros medios de prueba¹⁶⁴.

2. Observaciones críticas

De la tesis del profesor Arrieta Martínez de Pisón destacan algunos aspectos que nos parece oportuno comentar en este lugar. Primero, hemos de referirnos al concepto de acta que se propone, luego al contenido, y ,finalmente, a los efectos que se atribuyen a las actas de inspección.

Empezando por el concepto de acta que formula el autor, pensamos que en ningún caso debe aludir a la postura que adopte el sujeto inspeccionado respecto al contenido de aquélla. Ya se ha dicho que, primordialmente, el acta es constatación de hechos. Y la conformidad o disconformidad, sólo un elemento accidental, no necesario, y que, por tanto, no nos dice nada acerca de la verdadera esencia del acta de inspección. Es más, en el supuesto de las actas sin firma no hay, en rigor, un pronunciamiento del sujeto, aunque el legislador haya equiparado la ausencia de firma a la manifestación de la disconformidad. Por otro lado, no se explica que el acta sólo pueda extenderse en relación con el «sujeto pasivo» y no se aluda al retenedor, sobre todo considerando que el propio autor prefiere hablar de obligados tributarios en el procedimiento de inspección.

En segundo lugar, respecto al contenido del acta, no creemos que en ella se recojan acuerdos ni decisiones, diferenciándose así de las diligencias. Realmente, el acta refleja aquellos hechos con trascendencia tributaria que han sido objeto de comprobación. Y, en su caso, incorpora, como en efecto ya hacían los informes según el

¹⁶⁴ J. Arrieta Martínez de Pisón, *Las actas de la Inspección de los Tributos*, cit., págs. 440 y sigs.

Reglamento de Inspección de 13 de julio de 1926 (artículo 62), una propuesta de liquidación o regularización que el inspector jefe acepta o rechaza. Pero se trata, justamente, de una simple propuesta o, lo que es lo mismo, de una declaración de juicio, y no de una declaración de voluntad. Sólo el inspector jefe tiene facultades decisorias para dictar el acto de liquidación que proceda. Por lo demás, tampoco parece sostenible que la consignación en el acta de la situación de los libros o registros obligatorios para empresarios y profesionales constituya uno de los requisitos formales que ha de tener en cuenta el inspector actuario en la extensión del acta. Nos encontramos, en rigor, ante un elemento necesario para determinar con exactitud su situación tributaria y, en definitiva, la existencia y cuantía de la deuda tributaria.

En último lugar, conviene precisar que la regularización de la situación tributaria no es un efecto propio del acta de inspección. Como se ha visto, ni siquiera en el aspecto puramente fáctico el acta vincula al inspector jefe. Incluso, el profesor Arrieta Martínez de Pisón reconoce que, si bien las circunstancias y hechos reflejados en las actas son «determinados», no resultan «determinantes», pues su «fuerza y valor definitivos» no se producen hasta que el inspector jefe dicta el correspondiente acto de liquidación¹⁶⁵. La propuesta de regularización no supone en absoluto la determinación de la deuda. Y, obviamente, el interés en el desarrollo ágil y eficaz de la actuación inspectora no puede aducirse como argumento para que así sea. Lo que ocurre, como venimos diciendo, es que los hechos que constan en el acta se tienen por ciertos, salvo que el sujeto inspeccionado demuestre su falsedad. Precisamente porque el inspector actúa como funcionario público al servicio de la Administración tributaria, la ley atribuye a los hechos que comprueba y que refleja en el acta un especial valor probatorio. De esta forma se

¹⁶⁵ J. Arrieta Martínez de Pisón, *Las actas de la Inspección de los Tributos*, cit., pág. 346.

justifica la inversión de la carga de la prueba tanto en vía administrativa como contenciosa.

IX. RESUMEN DEL DEBATE DOCTRINAL Y CONCLUSIONES CRÍTICAS

El análisis hasta aquí realizado sobre las actas de la Inspección de los Tributos en la doctrina lleva a unas reflexiones críticas que, al tiempo que cierran esta sección, sirven de pauta para el desarrollo de esta Tesis en el capítulo cuarto.

1. El acta es un documento que hace constar el resultado de las actuaciones comprobadoras e investigadoras llevadas a cabo por los órganos de inspección, reflejando, al mismo tiempo, a diferencia de las diligencias, una propuesta de liquidación o de regularización de la situación tributaria del contribuyente. Este planteamiento no es más que lo que establece el artículo 49 del R.G.I.T. Pero los autores (Albiñana García-Quintana, Sáinz de Bujanda, Cervera Torrejón, Palao Taboada, Mantero Sáenz y Calero Rodríguez) coinciden en afirmar, también, que el acta documenta los hechos y circunstancias determinantes de la existencia y cuantía de la obligación tributaria y, por tanto, constituye la base para la práctica del acto de liquidación.

2. Desde el punto de vista de su naturaleza jurídica, el acta se incluye en la categoría de los documentos públicos (Albiñana García-Quintana, Sáinz de Bujanda, Ferreiro Lapatz, Palao Taboada), según especifican los artículos 145.3 de la L.G.T. y 62.1 del R.G.I.T. Nótese, sin embargo, que, como señalan algunos autores (Palao Taboada y Arias Velasco), el acta ya era un documento público con anterioridad a la Ley 10/1985, de 26 de abril. Pues la expide un funcionario público competente con las

solemnidades establecidas en la ley, conforme al artículo 1.216 del C.C. Por otra parte, en las últimas décadas una minoría doctrinal (Mendizábal Allende, Calero Rodríguez, Arias Velasco, Romero Pi y Arrieta Martínez de Pisón) afirma que, desde un punto de vista procedimental, el acta es, además, un acto administrativo de trámite. En realidad, muchos (Albiñana García-Quintana, Sáinz de Bujanda, Ferreiro Lapatza, Palao Taboada, Arias Velasco, Mantero Sáenz, Calero Rodríguez y Mendizábal Allende) ven en el procedimiento de gestión un conjunto de actos coordinados entre sí y orientados a la consecución de un fin específico, la determinación y exigibilidad de la obligación tributaria. Sin embargo, no todos ellos conciben el acta como uno de esos actos preparatorios de la decisión final.

3. Junto a los hechos con trascendencia tributaria, la propuesta de liquidación o regularización forma parte del contenido mínimo o necesario del acta de inspección, de acuerdo con los artículos 145.1 de la L.G.T. y 49.2 del R.G.I.T. Muchos autores (Albiñana García-Quintana, Sáinz de Bujanda, Cervera Torrejón, Palao Taboada, Mantero Sáenz y Calero Rodríguez) rechazan que así sea, y advierten que los datos fácticos parecen confundirse con los datos jurídicos, sin que se ponga de manifiesto que se trata de dos declaraciones distintas del inspector actuario. Éste no sólo expone los hechos por él comprobados, sino que, además, realiza el juicio de subsunción de ese supuesto de hecho real en el supuesto de hecho normativo. En suma, el acta contiene una declaración de conocimiento sobre los hechos objeto de comprobación (Sáinz de Bujanda, Mantero Sáenz y Romero Pi), y una propuesta sobre sus consecuencias tributarias. Así lo exige la atribución de funciones liquidadoras a los órganos de inspección. Únicamente algunos autores (Ferreiro Lapatza, Mantero Sáenz, Romero Pi y Arrieta Martínez de Pisón) advierten que las actas no siempre recogen una propuesta de

liquidación o de regularización de la situación tributaria del sujeto inspeccionado. En cualquier caso, la doctrina de forma unánime reconoce que, en muchos supuestos, el acta anticipa el contenido del acto de liquidación que dicta el inspector jefe (Arias Velasco).

4. Por regla general, se acepta, conforme a lo dispuesto en la propia Ley General Tributaria [artículo 145.1d)] y el Reglamento General de Inspección [artículos 49.2g) y h), 55.1, 56.1 y 3, y 58], que el acta se extiende para dejar constancia de la situación tributaria del sujeto pasivo, retenedor o responsable tributario. Sólo con carácter excepcional entre los autores (Mantero Sáenz y Romero Pi), se advierte que el responsable no interviene en el procedimiento de liquidación sino en el de recaudación, una vez que ha sido fijada la deuda tributaria a cargo del deudor principal sin que éste la haya satisfecho.

5. Precisamente por tratarse de un documento público, se atribuyen al acta efectos probatorios (Albiñana García-Quintana, Sáinz de Bujanda, Ferreiro Lapatza, Palao Taboada, Arias Velasco, Mantero Sáenz, Romero Pi, Mendizábal Allende y Arrieta Martínez de Pisón). Hoy no es necesario que, asimismo, tales hechos resulten acreditados en virtud de otros medios de prueba. Pues el inspector actúa en el ejercicio de sus funciones como testigo cualificado e incluso como fedatario público (Mantero Sáenz y Romero Pi). *De lege lata*, los hechos comprobados de forma personal y directa por el inspector se presumen ciertos, y, en consecuencia, tiene lugar una inversión de la carga de la prueba en perjuicio del sujeto inspeccionado. Para algunos (Albiñana García-Quintana, Arias Velasco y Mantero Sáenz), tales efectos probatorios se desarrollan no sólo en el proceso contencioso sino también en el marco de la aplicación del tributo. Aquí el acta produciría, según algún autor (Sáinz de Bujanda, Ferreiro Lapatza y

Romero Pi), un efecto de impulso del procedimiento, e, incluso (Romero Pi), vincularía al inspector jefe respecto a la práctica de la liquidación tributaria, en contra, como decíamos, de lo dispuesto en el artículo 60 del R.G.I.T.

Sobre todo esto, volveremos en el capítulo cuarto en el que expondré el análisis dogmático de las actas de inspección.

SECCIÓN SEGUNDA: EL DEBATE DOCTRINAL SOBRE LAS ACTAS DE CONFORMIDAD

Un salto en el análisis de las actas nos franquea la entrada al mundo de las actas de conformidad: acta ésta que, de un modo meramente aproximado, podemos describir como aquella que «incorpora» una declaración de conformidad del contribuyente.

El estudio de estas actas lo vamos a realizar en dos apartados, lógicamente encadenados: en primer lugar, se hará una aproximación histórica a sus problemas dogmáticos, para luego, en epígrafe aparte, realizar un análisis doctrinal de la declaración de conformidad *stricto sensu* del sujeto inspeccionado. Tales son las cuestiones que se examinarán en esta sección.

I. APROXIMACIÓN HISTÓRICA A LOS PROBLEMAS DOGMÁTICOS DE LAS ACTAS DE CONFORMIDAD

Para empezar, tenemos que remontarnos al Real Decreto de 11 de mayo de 1888, que aprobó el primer Reglamento General para el Servicio de Investigación de la Hacienda Pública, pues es la única forma de analizar la evolución que han experimentado las actas de conformidad, y, al propio tiempo, advertir los problemas que han planteado esta clase de actas. Como veremos, muchos de estos problemas han estado originados por el tratamiento legal que han recibido las actas de conformidad en nuestro Derecho, que aún persisten en la Ley General Tributaria y el Reglamento General de Inspección.

Si se examina la regulación que han tenido las actas de conformidad, se aprecia que, en nuestro Derecho, existe una cierta confusión acerca del sujeto que manifiesta originariamente la conformidad. Así, llama la atención que, a tenor de lo dispuesto en el mencionado Real Decreto de 11 de mayo de 1888 y, con posterioridad, en el Reglamento para los Servicios de la Inspección de la Hacienda Pública de 13 de octubre

de 1903, la conformidad la prestaba bien el contribuyente o bien el propio inspector¹⁶⁶. Adolecían de la misma imprecisión en este sentido los Reales Decretos de 4 de septiembre de 1922 y 30 de abril de 1923, que reformaban parcialmente el Reglamento de 1903. Ambos señalaban que en las actas se haría constar la conformidad o disconformidad de la Inspección con las altas o declaraciones de riqueza presentadas. Incluso, años después, el Reglamento para el ejercicio de la Inspección de la Hacienda Pública de 13 de mayo de 1926 aludía a la conformidad del inspector actuante con las altas, bajas, declaraciones o expedientes por él comprobados. Por su parte, la Ley de Reforma del Servicio de la Inspección de 20 de diciembre de 1952 seguía induciendo a la confusión, cuando menos terminológica, al calificar de «expedientes de conformidad» aquéllos que constatasen que, según el resultado de las actuaciones comprobadoras e investigadoras, las obligaciones tributarias ya habían sido correctamente liquidadas. Es más, hoy en día, aunque, por fin, los artículos 145.1d) de la L.G.T. y 55.1 del R.G.I.T. establecen que la conformidad pueden prestarla el sujeto pasivo, el retenedor y la persona obligada a efectuar ingresos a cuenta, pero también el responsable solidario¹⁶⁷, el artículo 52.1 del R.G.I.T. dispone lo siguiente:

«Si la Inspección estimase correcta la situación tributaria del sujeto pasivo o retenedor, lo hará constar en acta, en la que detallará los conceptos y períodos a que la conformidad se extiende. Dicha acta se denominará de comprobado y conforme. Se extenderá acta de comprobado y conforme por todos los períodos impositivos o de declaración o de declaraciones tributarias a que la conformidad se extienda y respecto de cada tributo o concepto objeto de comprobación.»

¹⁶⁶ Adviértase que, según el párrafo segundo del artículo 62.6 del Reglamento para el Servicio de Investigación de la Hacienda Pública de 1988, cuando al terminar la inspección «apareciesen faltas cometidas, el Inspector extenderá el acta circunstanciada de las que advierta, y exigirá al interesado o funcionario responsable que exprese a continuación su conformidad, o lo que en su defecto estime oportuno». Y, por su parte, el artículo 54.2 del Reglamento para los Servicios de la Inspección de la Hacienda Pública de 1903 señalaba que correspondía a la Inspección comprobar las altas o declaraciones de riqueza presentadas y, acto seguido, levantar «un acta que deberá ajustarse al modelo correspondiente, en que se hará constar la conformidad o disconformidad con la declaración».

¹⁶⁷ En el capítulo cuarto explicaré, como se ha visto, que el responsable no puede prestar su conformidad al acta porque no interviene en el procedimiento de liquidación sino en el de recaudación.

Naturalmente, se trata, en estos casos, de la conformidad a Derecho de la situación tributaria objeto de comprobación, a juicio del actuario.

Otro aspecto de las actas de conformidad cuya regulación legal ha ido variando de forma notable, se refiere al ámbito objetivo de la conformidad del contribuyente. Para el Real Decreto de 14 de noviembre de 1899, la conformidad podía reflejarse al margen del acta, de modo que no se prestaba sólo a los hechos recogidos en ella. En este sentido, el Real Decreto de 30 de marzo de 1926 especificaba que la conformidad se manifestaba respecto al acto de liquidación que dictaban los órganos gestores a partir de los datos consignados en las actas. Por el contrario, la Real Orden de 23 de septiembre de 1927 dispuso que la conformidad se prestaba a la propuesta de rectificación de la situación tributaria que hacía el inspector en las actas de invitación. Con todo, es sabido que, en la práctica, estas «actas amarillas» incluían la firma del sujeto pasivo en su anverso, bajo la exposición de los hechos y las bases, mientras la propuesta de liquidación se hacía constar en el reverso del ejemplar original y no en la copia que se entregaba a aquél. Años más tarde, las Órdenes Ministeriales de 10 de abril y 18 de diciembre de 1954 confirmarían la tesis de la extensión del ámbito objetivo de la conformidad más allá de los simples hechos. Y, finalmente, a partir de la promulgación de la Ley General Tributaria, que hace referencia sin más a la conformidad del sujeto pasivo a las circunstancias reflejadas en las actas, los diversos Decretos y Reales Decretos que se dictaron con posterioridad, y, por último, el Reglamento General de la Inspección de los Tributos, señalan que el sujeto inspeccionado también da su conformidad a la propuesta de regularización o de liquidación consignada en el acta¹⁶⁸.

¹⁶⁸ Entre otros, se manifiesta en este sentido Montalvo Santamaría (M. Montalvo Santamaría, *Cómo actuar ante la Inspección de Hacienda*, cit., págs. 167 y 176).

Asimismo, creemos no exagerar al decir que el carácter recurrible o irrecurrible del acto de liquidación derivado del acta de conformidad es una de las cuestiones que más fluctuaciones ha experimentado en la regulación de estas actas¹⁶⁹. Sobre este aspecto, la Ley de 28 de marzo de 1941, desconociendo que el acta constituye un simple acto de trámite, estableció por primera vez la prohibición de impugnar no sólo las propias actas de conformidad, sino también los actos de liquidación derivados de esta clase de actas. Así lo disponía su artículo 2, al entender que el sujeto aceptaba tanto los hechos como la propuesta de rectificación de su situación tributaria. En cambio, la Orden Ministerial de 18 de diciembre de 1954, aunque establecía la «firmeza» de las bases aceptadas, reconocía a los contribuyentes el derecho a presentar los correspondientes recursos contra las liquidaciones tributarias derivadas de las actas, siempre que la aplicación indebida de las normas vigentes se hubiera traducido en una fijación errónea de la obligación tributaria.

Pues bien: a partir del Decreto 2.137/1965, de 8 de julio, comenzó a admitirse no sólo el carácter recurrible del acto de liquidación por motivos estrictamente jurídicos, sino además la posibilidad de impugnar los hechos aceptados mediante prueba del error de hecho¹⁷⁰ que, en su caso, se hubiera cometido¹⁷¹. Éste se concibe como error objetivo o discordancia entre los hechos contenidos en el acta y los producidos en la realidad, no como error subjetivo de la voluntad. Hoy día, el Reglamento General de Inspección también establece la necesidad de probar la comisión del error de hecho respecto a los datos fácticos a los que se prestó la conformidad (artículo 61.2), al mismo tiempo que

¹⁶⁹ Cfr. M. Sáenz de Santa María, en AA.VV., *Régimen de Inspección de la Hacienda Pública*, cit., págs. 641 y sigs.

¹⁷⁰ Cfr. M. Ortiz Vidal, «Actas de conformidad: su impugnación», en *Las inspecciones financiera y tributaria y el estatuto del contribuyente*, XXXI Semana de Estudios de Derecho Financiero, I.E.F., Madrid, 1986, págs. 492 y sigs.

reconoce que, en cualquier supuesto, pueden impugnarse los actos de liquidación dictados conforme a las propuestas de liquidación contenidas en esta clase de actas¹⁷².

Por otra parte, tampoco la esencia jurídica de las actas de conformidad ha escapado de la confusión de nuestro legislador. La Real Orden de 23 de septiembre de 1927 abordaba esta cuestión en relación con las antiguas actas de invitación, calificándolas como «declaraciones o partes de alta» que excluían la imposición de sanciones tributarias. Si bien fue el Decreto 2.137/1965, de 8 de julio, el que por primera vez asimilaba la conformidad del sujeto a la confesión extrajudicial¹⁷³. En este sentido, el apartado tercero de su artículo segundo disponía que la conformidad tendría la eficacia señalada en el artículo 117 de la L.G.T., en definitiva, la de una confesión sobre los hechos. De la misma manera la calificaba el Real Decreto 1.920/1976, de 16 de julio.

¹⁷¹ Con relación al Real Decreto 412/1982, puede consultarse J.M. Martínez Berga, «La impugnación de las actas de conformidad en el Real Decreto 412/1982, de 12 de febrero», en *Crónica Tributaria*, núm. 41, 1982, págs. 69 y sigs.

¹⁷² Cfr. J. Sobrevals Bellet, «Fundamentos jurídicos de la posible impugnabilidad de las actas con descubrimiento de deuda y conformidad del sujeto pasivo a tenor del ordenamiento tributario vigente», en *R.D.F.H.P.*, núm. 192, 1987, págs. 1.261 y sigs.

¹⁷³ Es preciso advertir que, a diferencia de la derogada Ley de Enjuiciamiento Civil de 1881 (artículos 579 y sigs.), la nueva Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil no se refiere a la confesión como medio de prueba. Ahora, los artículos 301 y sigs. de la L.E.C. se dedican al interrogatorio de las partes, que reemplaza a la confesión extrajudicial al ser considerado un medio de prueba más ágil y flexible. De hecho, la Exposición de Motivos de la Ley señala: «La confesión, en exceso tributaria de sus orígenes históricos, en gran medida superados, y, por añadidura, mezclada con el juramento, es sustituida por una declaración de las partes, que se aleja extraordinariamente de la rigidez de la “absolución de posiciones”. Esta declaración ha de versar sobre las preguntas formuladas en un interrogatorio libre, lo que garantiza la espontaneidad de las respuestas, la flexibilidad en la realización de preguntas y, en definitiva, la integridad de una declaración no preparada.» Con todo, nótese que el artículo 299 de la Ley no establece un *numerus clausus* de medios de prueba. Es más, el apartado tercero de este precepto dispone que, a instancia de parte, el tribunal admitirá como prueba cualquier otro medio no expresamente previsto en los apartados anteriores en virtud del cual pudiera obtenerse certeza sobre hechos relevantes. Incluso, la propia Exposición de Motivos de la Ley añade: «En cuanto a la valoración de la declaración de las partes, es del todo lógico seguir teniendo en consideración, a efectos de fijación de los hechos, el dato de que los reconozca como ciertos la parte que ha intervenido en ellos y para la que resultan perjudiciales. Pero, en cambio, no resulta razonable imponer legalmente, en todo caso, un valor probatorio pleno a tal reconocimiento o confesión. Como en las últimas décadas ha venido afirmando la jurisprudencia y justificando la mejor doctrina, ha de establecerse la valoración libre, teniendo en cuenta las otras pruebas que se practiquen.» En definitiva, es posible seguir considerando la declaración de conformidad o disconformidad del sujeto inspeccionado como confesión extrajudicial que el juez admitirá y valorará según las reglas de la sana crítica.

En cualquier caso, debe tenerse presente que las normas promulgadas en los últimos años coinciden en atribuir a la conformidad unos efectos jurídicos concretos. De una parte, ya la promulgación del Decreto 2.137/1965, de 8 de julio, supuso, en aras de la simplificación del procedimiento de gestión, que la extensión de un acta con descubrimiento de deuda que reflejase la conformidad del sujeto imponía a éste el deber de ingresar el importe de la deuda tributaria sin necesidad de que se dictase a continuación un acto de liquidación expreso. Así lo señala, hoy también, el vigente artículo 55.2 del R.G.I.T. De otra parte, como acaba de apuntarse, comienza a atribuirse a la conformidad, bien de un modo expreso o implícito, la eficacia probatoria de una declaración de conocimiento o confesión extrajudicial sobre los hechos, al exigir que se pruebe la comisión del error objetivo en la aceptación de tales hechos para proceder a su impugnación. Por fin, ha de destacarse la reducción en un 30 por ciento del importe de la sanción que, en su caso, resulte procedente, a tenor de lo dispuesto en el apartado séptimo del artículo 63bis del R.G.I.T. (artículo 82.3 del R.G.I.T.); sólo la Real Orden de 23 de septiembre de 1927 establecía que la conformidad excluiría por completo la imposición de sanciones tributarias¹⁷⁴.

II. LA DECLARACIÓN DE CONFORMIDAD

A) Introducción

Las actas de conformidad participan de la naturaleza de actas que extiende la Inspección de los Tributos en que, en esencia, constituyen una constatación de hechos determinantes de la existencia y cuantía de la obligación tributaria¹⁷⁵. Por ello, debe subrayarse desde estas primeras líneas que la declaración de conformidad del sujeto

¹⁷⁴ Cfr. J. Arrieta Martínez de Pisón, *Las actas de la Inspección de los Tributos*, cit., págs. 31 y sigs.

¹⁷⁵ Cfr. F. Cervera Torrejón, «Impugnación de actas de invitación», en *Crónica Tributaria*, núm. 11, 1974, pág. 193.

pasivo, retenedor u obligado a efectuar ingresos a cuenta no forma parte nunca de la esencia del acta de inspección. Su inclusión en ella no supone en absoluto una alteración de su naturaleza jurídica. En este sentido, conviene no perder de vista al estudiar estas actas que en un único documento de la Inspección (artículos 145.3 de la L.G.T. y 62.2 del R.G.I.T.) se incluyen, junto a la constatación del hecho imponible (acto de trámite de comprobación), otros dos actos: por un lado, la propuesta de regularización o de liquidación del actuario sobre la obligación tributaria (acto de trámite de liquidación), y, por otro, la declaración del sujeto que se muestra conforme con los hechos contenidos en el acta. La constancia escrita de estos tres actos jurídicos en el acta de inspección tributaria no puede inducirnos a afirmar que nos encontramos ante un solo acto administrativo fruto de la actividad de comprobación tributaria, ni tampoco que la esencia jurídica del acta de inspección varíe en función de la actitud del sujeto respecto de los hechos consignados en ella. La declaración de conformidad del sujeto inspeccionado es un elemento extrínseco al acta de inspección, que podría, perfectamente, a nuestro juicio, excluirse de ella sin que por ello cambie su naturaleza jurídica.

Estas ideas nos ponen sobre la pista de cuál es el problema dogmático que plantea este tipo de acta: esto es, si la conformidad del sujeto tiene o no naturaleza transaccional, o mejor, constituye una declaración de voluntad o de conocimiento.

Frente a las tesis que defienden la naturaleza transaccional o bien de acto de comprobación consensual del acta, e incluso la que define la conformidad como un acto de adhesión del sujeto pasivo al contenido total o parcial del acta, se ha impuesto la doctrina de la naturaleza confesoria de la conformidad¹⁷⁶. Mientras que para los autores

¹⁷⁶ Cfr. R. Molina y R. Vargas, «Actas de conformidad; naturaleza y efectos», en *Carta Tributaria*, núm 83, 1988, págs. 6 y sigs.

que suscriben esta tesis, la conformidad consiste en una declaración de conocimiento del sujeto sobre los datos fácticos reflejados en el acta, los que mantienen que en la práctica se produce una transacción entre el inspector y el contribuyente, obviamente, ven en la conformidad una declaración de voluntad que forma parte integrante del acta. A su vez, la tesis según la cual nos encontramos ante un acto jurídico del sujeto pasivo que se adhiere al contenido de un acto de instrucción que emana de la Inspección de los Tributos, concibe también la conformidad como una declaración de voluntad, basada, no obstante, en un acto cognoscitivo sobre la exactitud objetiva de los datos consignados en el acta.

Estas precisiones iniciales sobre la naturaleza de la conformidad permiten abordar el debate doctrinal de estas actas en tres subapartados: en el primero, analizaremos la tesis de la naturaleza transaccional; en el segundo, la del acto de fijación, y por último, la de la conformidad como confesión extrajudicial. Por este orden, examinaremos cada una de estas tesis.

B) La tesis de la naturaleza transaccional del acta de conformidad

Una primera aproximación legal al estudio de las actas de Inspección tributaria enseguida nos lleva a desechar la idea de que el inspector actuario y el sujeto inspeccionado fijen, de común acuerdo, los hechos con trascendencia tributaria¹⁷⁷. Sin embargo, si nos apartamos de este planteamiento legalista, advertimos que, en efecto, la

¹⁷⁷ El Código Civil (artículo 1.809) define la transacción como aquel contrato por el cual las partes dando, prometiendo o reteniendo cada una alguna cosa, evitan la provocación de un pleito o ponen término al que habían comenzado. Y, según el Diccionario de la Real Academia, transigir significa consentir en parte con lo que no se cree justo, razonable o verdadero, a fin de acabar con una diferencia. Se trata, en definitiva, de la confluencia de dos o más voluntades para alcanzar un fin específico, o, lo que es lo mismo, un acuerdo que pretende resolver la controversia o eliminar la incertidumbre existente acerca de una situación o relación jurídica mediante recíprocas concesiones de las partes.

tesis de la naturaleza transaccional del acta de conformidad encuentra su fundamento en la propia realidad de las cosas. Así lo han señalado, entre otros¹⁷⁸, los profesores Albiñana García-Quintana y Ferreiro Lapatza.

¹⁷⁸ En este sentido, afirma Gota Losada que las actas de invitación «han significado en muchos casos verdaderos acuerdos transaccionales entre el contribuyente y la Inspección, de modo que las oficinas gestoras se han limitado a la mera formalidad de dictar el acto administrativo, respecto del cual se habían decidido previamente todas las cuestiones sustantivas» (A. Gota Losada, *Tratado de Impuesto sobre la Renta, cit.*, vol. V, pág. 150). Por su parte, el profesor Rosembuj Erujmovich señala que: «El acuerdo o conformidad del particular a la propuesta de liquidación tiene un claro contenido negocial, en virtud del cual queda limitada la *provocatio ad opponendum* —el derecho del particular a impugnar y discrepar de la resolución administrativa—, mediante un reglamento contractual, en el que coincide en un único acto la voluntad administrativa y la del particular, inspiradas por intereses contrapuestos a la disciplina consensuada de la relación jurídica tributaria y dotadas ambas de poderes análogos, en orden al efecto jurídico. Se trata de un contrato de derecho público (Sandulli) que se inserta en el procedimiento de imposición y está destinado a prevenir y resolver cualquier litigio en orden a la cuantía de la base imponible, a través de una determinación consensuada.» Así, «la propuesta de liquidación es una *provocatio ad opponendum* cuya conformidad o aceptación transforma la potestad administrativa en parte de un contrato, del que nace su derecho a exigir el pago de lo acordado, basado en concesiones mutuas, en evitación de disputas o litigios. La Administración puede ejercer su derecho de crédito y el contribuyente conforme no puede volver sobre los hechos y las bases a los que prestó su asentimiento.» No obstante, este autor añade lo siguiente: «La voluntad pacticia sobre la sanción para moderar el derecho del particular a impugnar y discrepar de la propuesta de liquidación, provocando su conformidad, revela una solvente y fundada expresión de incoherencia, porque altera el mecanismo de transacción hacia fórmulas unilaterales de adhesión: una declaración unilateral de la Administración y la adhesión del particular, estimulada por la morigeración.» (T. Rosembuj Erujmovich, «Inspección. Documentación», en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, Libro-Homenaje al Profesor D. Fernando Sáinz de Bujanda, vol. II, I.E.F., Madrid, 1991, págs. 1.696-1.699). En opinión de Mantero Sáenz, la declaración del sujeto constituye un reconocimiento de deuda —en rigor, innecesario, tratándose de obligaciones *ex lege*— o negocio jurídico unilateral en cuanto a la propuesta de regularización o de liquidación, y una promesa de comportamiento en cuanto al ingreso de la deuda, puesto que no sólo se acepta la liquidación sino que, además, se asume el compromiso de no impugnarla. No obstante, este autor niega que el acta de conformidad recoja una transacción entre el inspector y el contribuyente, porque en ningún caso ambos dan, prometen o retienen alguna cosa, según exige el artículo 1.809 del C.C. (A. Mantero Sáenz, «Ley General Tributaria (Derecho Probatorio)», *cit.*, págs. 231-237; *id.*, «La función inspectora tributaria», *cit.*, págs. 18-19; *id.*, «La prueba en la Ley General Tributaria», *cit.*, pág. 251; *id.*, *Procedimiento en la inspección tributaria, cit.*, pág. 661; *id.*, «Inspección. Documentación», *cit.*, págs. 1.712-1.713). Al igual que Mantero Sáenz, Arias Velasco asegura que la conformidad constituye una declaración de conocimiento sobre los hechos y una manifestación de voluntad respecto a las consecuencias jurídicas de tales hechos (J. Arias Velasco, *Procedimientos Tributarios, cit.*, pág. 179). Y, en idéntico sentido se pronuncia Martínez Berga (J.M. Martínez Berga, «La impugnación de las actas de conformidad en el Real Decreto 412/1982, de 12 de febrero», en *Crónica Tributaria*, núm. 41, 1982, pág. 73). También, Sobrevals Bellet, acoge la posibilidad de que el acta de conformidad documente un acuerdo de voluntades o bien un contrato de adhesión (J. Sobrevals Bellet, «Fundamentos jurídicos de la posible impugnabilidad de las actas con descubrimiento de deuda y conformidad del sujeto pasivo a tenor del ordenamiento tributario vigente», *cit.*, pág. 1.268). A favor de la finalización de los procedimientos administrativos mediante pacto o convenio, F. Delgado Piqueras, *La terminación convencional del procedimiento administrativo*, Aranzadi, Pamplona, 1995, págs. 199 y sigs. (reseñado por el profesor Albiñana García-Quintana, en *Crónica Tributaria*, núm. 81, 1997, págs. 229 y sigs.). Por último, puede consultarse J.R. Ruiz García,

1. La tesis del profesor Albiñana García-Quintana

Consciente de la imposibilidad de que se produzca una transacción en materia tributaria por indisponibilidad del objeto, el profesor Albiñana afirmaba que en las antiguas actas de invitación quedaba reflejada «una transacción *sui generis* entre la Administración representada por la Inspección y el contribuyente», ya que éste aceptaba la calificación tributaria de los hechos mientras aquella renunciaba a la imposición de la multa correspondiente. Como elemento de ese «negocio jurídico-tributario de tipo transaccional» que, a juicio de este autor, se celebraba en la mayoría de los casos, destaca la «promesa de fallo a la que no le falta nada más que la material liquidación ajustada a las bases tributarias que el acta refleja para que sea eficaz acto administrativo». Por ello, para el profesor Albiñana, las actas de conformidad fueron «más liquidaciones tributarias “anticipadas” o “prometidas” que resultado de la propia actuación de la Inspección tributaria». Debido a que el acuerdo se celebraba con anterioridad a la liquidación del tributo, tenía por objeto, nos dice, derechos en gestación y no derechos perfectos y exigibles; de ahí la expresión «transacción *sui generis*», considerada «como acto simplemente declarativo, puesto que no existen transferencias o adquisiciones de cosas o derechos, sino de pretensiones que tenían sobre ellos cada una de las partes».

Obviamente, el propio autor asegura que no cabe la transacción *stricto sensu* sobre derechos de la Hacienda, ya que «la Ley, y sólo la Ley, ha de determinar la deuda tributaria a exigir en cada caso»; de hecho, «cuando un acta inspectora de la clase que examinamos refleja una base imponible convenida, está ocultando todos los elementos necesarios para la aplicación del respectivo tributo». A pesar de ello, insiste, en sus

La liquidación en el ordenamiento tributario, cit., pág. 180; M. Navarro Egea, «Notas sobre la conformidad del interesado con las actas de la inspección (II)», *cit.*, pág. 18.

orígenes, el acta de invitación constituía el resultado del acuerdo al que habían llegado la Administración y el contribuyente. Incluso, añade, mientras siga manteniéndose el beneficio de la reducción automática de la sanción¹⁷⁹ habrá que admitir que, en realidad, se da la transacción, aunque sea «al margen de la legalidad»¹⁸⁰. A cambio de tal beneficio, el sujeto acepta los hechos y las bases tributarias, presta su conformidad a la situación tributaria reflejada en el acta, que en este sentido produce, empleando la terminología procesal, el efecto de la *res judicata*, es decir, no resulta ya discutible¹⁸¹.

Respecto a la postura del contribuyente, en opinión del profesor Albiñana, han de destacarse dos manifestaciones de diversa índole: en primer lugar, la relativa a los hechos y circunstancias determinantes del nacimiento y cuantía de la obligación tributaria, y, en segundo lugar, la aceptación de la calificación jurídico-fiscal de tales hechos y circunstancias, en definitiva, la fijación de sus consecuencias tributarias. El propio autor advierte que no se trata de auténticas declaraciones de voluntad, según impondría la aceptación sin reservas de la tesis de la naturaleza transaccional del acta de conformidad; por el contrario, en relación a la finalidad básicamente probatoria que, a su juicio, corresponde a la actividad administrativa de comprobación tributaria, asegura que la conformidad constituye una confesión sobre los hechos contenidos en el acta. La Inspección, afirma el profesor Albiñana, «tendrá a su cargo la actividad probatoria

¹⁷⁹ Cfr. A. Martínez Lafuente, *La condonación de las sanciones tributarias*, cit., págs. 180 y sigs.; M.A. Martínez Lago, «Consideración de un criterio de graduación de las sanciones tributarias. La conformidad del sujeto pasivo, del retenedor o del responsable a la propuesta de liquidación que se le formule», en *Gaceta Fiscal*, núm. 63, 1989, págs. 131 y sigs.

¹⁸⁰ C. Albiñana García-Quintana, «La llamada acta de invitación», cit., pág. 4; *id.*, «Porfiando sobre el acta de invitación», en *La Acción Administrativa y Fiscal*, núm. 417, 1951, pág. 6; *id.*, «La Inspección de los Tributos: una evolución significativa», cit., págs. 777 y 779; *id.*, *Derecho Financiero y Tributario*, cit., pág. 675; *id.*, «Presentación» a *Crónica Tributaria*, núm. 41, cit., pág. 19; *id.*, «Los pactos con la Hacienda Pública», cit., pág. 5; *id.*, «Las actas de la Inspección de los Tributos y la prueba de los hechos en los delitos contra la Hacienda Pública», cit., pág. 11; *id.*, «Soluciones pactadas y arbitrales en los conflictos tributarios», cit., págs. 277-278, 292.

¹⁸¹ C. Albiñana García-Quintana, «Pretendidos expedientes de comprobación», cit., pág. 6; *id.*, «Porfiando sobre el acta de invitación», en *La Acción Administrativa y Fiscal*, núm. 416, cit., págs. 4-5; *id.*, «Porfiando sobre el acta de invitación», en *La Acción Administrativa y Fiscal*, núm. 417, cit., págs.

cuando ésta haya de realizarse fuera de la sede de la Administración tributaria o haya de recabar la colaboración del sujeto pasivo para disponer de los medios de prueba —entre ellos, la confesión que regula el artículo 117 de la L.G.T.— que en cada caso sean pertinentes». Aunque especifica que esta prueba no puede equipararse, como es obvio, a la prueba típica de cualquier proceso judicial, la Administración no sólo ha de fijar el hecho imponible sino que, además, tiene que demostrar su existencia.

Precisamente, la conformidad, si bien puede prestarse tanto respecto a los hechos como a las operaciones de liquidación tributaria, sólo produce efectos jurídicos en relación con los primeros (determinación del hecho imponible). Puesto que las manifestaciones del contribuyente sobre las consecuencias tributarias de los hechos consignados en el acta ni le resultan vinculantes en el sentido de que no pueda oponerse con posterioridad al acto de liquidación¹⁸², ni generan ningún otro tipo de efecto jurídico. No olvidemos que el acto de liquidación lo dicta el inspector jefe y no el inspector actuario. Es más, como se recordará, para el autor «las actas de la Inspección de los Tributos deberán ser algo más que “documentos liquidables” y contar siempre con documentos o soportes que acrediten su propio contenido fáctico, ya que las cuestiones relativas a la aplicación de las normas jurídicas no deben incluirse en el cuerpo de tales documentos, puesto que sobre ellas no cabe la confesión»¹⁸³.

5-7; J. Guasp-P. Aragoneses, *Derecho Procesal Civil*, cit., págs. 539 y sigs.; V. Gimeno Sendra y otros, *Curso de Derecho Procesal Administrativo*, cit., págs. 245 y sigs.

¹⁸² En opinión de Navarro Egea, las actas de conformidad tienen efectos preclusivos para las partes [M. Navarro Egea, «Notas sobre la conformidad del interesado con las actas de la inspección (II)», cit., págs. 9 y sigs.].

¹⁸³ C. Albiñana García-Quintana, *Derecho Financiero y Tributario*, cit., pág. 678; *id.*, «Presentación» a *Crónica Tributaria*, núm. 41, cit., pág. 20; *id.*, «El titular de la función inspectora de los tributos: rasgos distintivos», cit., 541-542, 545; *id.*, «Ley General Tributaria: nuevo arreglo», págs. 11-12; *id.*, «Las actas de la Inspección de los Tributos y la prueba de los hechos en los delitos contra la Hacienda

2. La tesis del profesor Ferreiro Lapatza

Con un planteamiento similar, el profesor Ferreiro¹⁸⁴ comienza por denunciar el grave deterioro que sufre el sistema de sanciones en nuestro ordenamiento tributario, como consecuencia de su utilización como instrumento de la Inspección para lograr la conformidad del contribuyente. Lamentablemente, señala, en vez de suprimir la anomalía en que incurrió el Real Decreto de 30 de marzo de 1926, al establecer que la conformidad del contribuyente se prestaría al acto de liquidación dictado por la Administración de Rentas Públicas, el legislador optó por abandonar de un modo paulatino la especialización y separación entre órganos inspectores y liquidadores, en perjuicio de las garantías del contribuyente y, en definitiva, del principio fundamental de indisponibilidad de la obligación tributaria.

Ya a tenor de la Real Orden de 23 de septiembre de 1927 podía prestarse, ante el propio inspector, la conformidad a la situación tributaria comprobada. Y, si bien originariamente las actas sólo hacían constar hechos, como es sabido, enseguida empezaron a reflejar también calificaciones jurídicas, de manera que al final «la conformidad se presta a los hechos imponibles comprobados por el inspector y a la no aplicación de sanciones; esto es lo que contiene la propuesta de la Inspección». Pues, incluso, la propia Ley General Tributaria (artículo 82.3) establece que la conformidad a la propuesta de regularización determina una reducción de las sanciones aplicables por la comisión de infracciones tributarias graves. Mas, obviamente, ello no impide al autor manifestar su rechazo a este criterio de graduación de las sanciones tributarias¹⁸⁵.

Pública», págs. 10-11; *id.*, «De la prescripción y su interrupción en las actuaciones inspectoras tributarias», pág. 11.

¹⁸⁴ J.J. Ferreiro Lapatza, «Las funciones liquidadoras de la Inspección de los Tributos», *cit.*, págs. 422-423.

¹⁸⁵ J.J. Ferreiro Lapatza, «Las funciones liquidadoras de la Inspección de los Tributos», *cit.*, págs. 403 y sigs., 415 y sigs., 424 y sigs.

En realidad, advierte el profesor Ferreiro, los órganos inspectores han de finalizar su tarea con la puesta de manifiesto a los órganos gestores de los hechos impositivos no declarados o declarados de forma incorrecta¹⁸⁶. Sin embargo, tanto la propia Real Orden de 27 de septiembre de 1927 como la Orden Ministerial de 18 de diciembre de 1954, el Decreto 2.137/1965, de 8 de julio, el Real Decreto 1.920/1976, de 16 de julio, e incluso el sistema de sanciones establecido en la Ley General Tributaria obedecen al propósito de eliminar la incertidumbre acerca de los hechos que pudiera darse en determinados supuestos, y, en este sentido, obligan a la Inspección a una actuación rápida, ágil y eficaz. Así, «cuando el inspector ha alcanzado la certeza sobre los hechos impositivos realizados y la calificación que merecen, ninguno de los extremos antes aludidos, hecho imponible, base, cuota, sanciones, pueden ser negociados. Ninguno puede ser objeto de una transacción. El carácter *ex lege* de la obligación tributaria lo impide.»

Pero, en ocasiones, ocurre que el conocimiento de la Administración respecto a los hechos relevantes para la fijación de la existencia y cuantía de la obligación tributaria o, lo que es lo mismo, de los elementos integrantes del hecho imponible, es incierto. Entonces se «permite, en definitiva, en evidente contradicción con las normas que proclaman el carácter *ex lege* de la obligación tributaria, que se realice una transacción, entendiendo por tal, según nos enseña Castán, “el contrato por el cual las partes, mediante recíprocas concesiones, ponen fin a la incertidumbre que entre ellas mediaba acerca de la existencia, contenido o extensión de una relación jurídica”». A juicio del autor, las citadas normas incluso imponían que en las actas de invitación o en las antiguas actas definitivas quedase constancia en ciertos casos de la transacción entre Administración y contribuyente. Tal posibilidad se califica de «extremadamente grave»,

¹⁸⁶ Cfr. C. Albiñana García-Quintana, «La Inspección de los Tributos: una evolución significativa», *cit.*, págs. 776 y sigs.; *id.*, «Soluciones pactadas y arbitrales en los conflictos tributarios», *cit.*, pág. 271.

ya que supone que «la obligación tributaria *ex lege* pueda ser sustituida por una obligación *ex contractu*».

Con todo, para el profesor Ferreiro, la comprobación tributaria cumple, también, una finalidad de obtención de pruebas, según se desprende de su definición de la Inspección de los Tributos como «un conjunto de órganos cuya misión esencial es conseguir los datos y pruebas sobre los hechos imponibles realizados por los contribuyentes, necesarios para asegurar la aplicación de los tributos en los términos queridos por la Ley»¹⁸⁷.

3. Observaciones críticas

Parece obvio que el propio carácter *ex lege* y, por ende, indisponible de la obligación tributaria (artículo 31.3 de la C.E.) impide calificar de transacción cualquier operación encaminada a la determinación de su importe, se haya realizado o no con la colaboración del contribuyente. En consecuencia, en el curso del procedimiento de gestión tributaria no puede darse ningún acuerdo de voluntades, fruto de la autonomía privada o poder que el ordenamiento jurídico reconoce a los particulares para la libre configuración de sus relaciones jurídicas e intereses legítimos. De hecho, la Exposición de Motivos del Reglamento General de Inspección nos advierte que «el acta de conformidad no puede en absoluto concebirse como el resultado de una transacción», no sólo por el mencionado carácter *ex lege* de la obligación tributaria, que constituiría motivo suficiente, sino, además, por la propia razón de ser de las actuaciones inspectoras. Que no es otra que la comprobación o verificación de las declaraciones-liquidaciones presentadas por los sujetos y la investigación de los hechos imponibles no

¹⁸⁷ J.J. Ferreiro Lapatza, *Curso de Derecho Financiero Español*, cit., pág. 178.

declarados, para garantizar de esta forma el cumplimiento del mandato del artículo 31.1 de la Constitución.

Mas, la tesis de la naturaleza transaccional del acta de conformidad se ha explicado por la doctrina a la luz de la regulación anterior al Reglamento General de Inspección. Por ello, si queremos ser rigurosos, debemos precisar si esas normas vigentes permitían o imponían, como incluso se ha dicho, que se celebrase la transacción. Hoy, resulta indiscutible *de lege lata* (artículos 31.3 de la C.E. y 39.1 de la L.G.P.) que no cabe la transacción en materia tributaria, pero, a pesar de esto, hemos de examinar si en la práctica se da la transacción, aun al margen del ordenamiento jurídico. Examinemos por separado cada una de estas cuestiones.

— En primer lugar, es sabido que, desde sus orígenes, el acta de invitación aparece vinculada, por un lado, al beneficio de la condonación de la sanción aplicable, y, por otro, al carácter irrecurrible del acto administrativo de liquidación dictado como consecuencia de aquélla, peculiaridades que, con las salvedades que ya conocemos, se mantienen hasta nuestros días. En rigor, la Real Orden de 23 de septiembre de 1927 puede inducirnos a pensar que, en efecto, era posible que se produjese un acuerdo sobre la aplicación de las normas legales. Pues señalaba que «los inspectores del tributo iniciarán su actuación cerca de los contribuyentes que no hayan cumplido las obligaciones fiscales que reglamentariamente les correspondan, invitándoles a rectificar su situación tributaria, previa exposición y razonamiento de los textos legales que obligan a este cambio de situación». Sin embargo, esta interpretación del precepto no nos parece correcta. En él no se hace referencia a la fijación convencional de los hechos ni a la determinación, de común acuerdo, de las normas aplicables al supuesto concreto.

Simplemente, se trata de dar a conocer al contribuyente, para su aceptación o rechazo¹⁸⁸, una propuesta de rectificación de la situación tributaria comprobada que elabora de forma unilateral el inspector actuario. Lo veíamos en páginas anteriores: el acta es un acto unilateral de la Administración. Pero el legislador ha querido que la colaboración de los particulares en la aplicación del tributo, aceptando la propuesta de rectificación de su situación tributaria formulada por el inspector, e, incluso, renunciando a impugnar el ulterior acto de liquidación, fuese tenida en cuenta como criterio de reducción de la sanción que, en su caso, resultase procedente.

Justamente, la limitación y hasta negación del derecho a presentar el correspondiente recurso contra el acto de liquidación derivado del acta de inspección obedece no sólo al propósito de que los créditos tributarios nacidos a favor de la Hacienda Pública sean liquidados de un modo rápido y eficaz. También responde a la errónea idea de que la conformidad abarca tanto las cuestiones de hecho como las relativas a la determinación de sus consecuencias tributarias o, lo que es lo mismo, a la aplicación de las normas jurídicas (artículo 1.2 del Decreto 2.137/1965, de 8 de julio). En este sentido se comprende que si el contenido del acta es sometido en su totalidad a la conformidad del sujeto inspeccionado, *a posteriori* no cabe la posibilidad de reclamar contra la propia acta o contra los consiguientes actos administrativos previamente aceptados. Y, además, la imposibilidad de interponer recurso pone de relieve que *de lege lata* no había lugar a la transacción, si bien en la práctica la escasez de medios técnicos y personales al servicio de la Administración tributaria obligaría con frecuencia a buscar soluciones transaccionales para permitir la aplicación del tributo.

¹⁸⁸ Cfr. J. García Añoveros, «Los poderes de comprobación, la actividad de liquidación y la discrecionalidad de la Administración Financiera», en *Civitas R.E.D.F.*, núm. 76, 1992, pág. 607.

Hoy día, la situación sigue siendo la misma. Es ocioso decir que inspector y contribuyente no configuran la relación jurídico-tributaria conforme a sus intereses, sino que el contenido de esta relación jurídica viene establecido por las leyes reguladoras de los distintos tributos. En el momento de la realización del hecho imponible o del presupuesto de hecho normativo se produce el nacimiento de la obligación tributaria y del consiguiente derecho de crédito a favor de la Hacienda Pública. El cometido del inspector actuario consiste en comprobar y hacer constar los hechos determinantes del nacimiento y cuantía de tal obligación y, acto seguido, en formular la propuesta de regularización o de liquidación que proceda, según lo dispuesto en las normas legales. Las consecuencias que, desde el punto de vista tributario, producen los hechos realizados son las queridas por la norma jurídica, no las que pudiese determinar a su arbitrio el inspector actuario, de manera que se excluye toda posibilidad de autocomposición. Sin autonomía de la voluntad no hay contrato bilateral, consensual y oneroso, o lo que es lo mismo, no hay transacción, cosa que, por otra parte, sería, a mi juicio, imposible, de acuerdo con los artículos 31.3 de la C.E. y 39.1 de la L.G.P.

— En segundo lugar, hemos de advertir que si realmente existiera en estos casos un acto bilateral de voluntad¹⁸⁹, los hechos tal y como se recogen en el acta resultarían vinculantes no sólo para el sujeto pasivo, retenedor u obligado a efectuar ingresos a cuenta sino también para la propia Administración. Si, en efecto, ambas partes determinan cuáles son los hechos con trascendencia tributaria, con posterioridad ninguna de ellas puede oponerse a tales hechos salvo prueba de haber incurrido en un vicio o error en el consentimiento. Mas, es sabido que el inspector jefe goza de amplias

¹⁸⁹ Afirma Ortiz Vidal que el acta es otorgada por el interesado y por el inspector (M. Ortiz Vidal, «Actas de conformidad: su impugnación», *cit.*, pág. 489).

facultades para corregir cualquier error, objetivo, en la apreciación de los hechos, e, incluso, para dejar sin eficacia el acta y ordenar que se practiquen nuevas actuaciones inspectoras, que, en su caso, darán lugar a la extensión de una segunda acta que sustituirá a la anterior. Por tanto, no hay efecto de la cosa comprobada¹⁹⁰, a diferencia de lo que dispone el artículo 1.816 del C.C. respecto de la transacción, a la que atribuye la autoridad de la cosa juzgada¹⁹¹. Asimismo, al dictar el acto de liquidación correspondiente, el inspector jefe puede apartarse de aquellos datos jurídicos que se incluyan en el acta de inspección (calificación de los hechos desde el punto de vista tributario, constatación de supuestos de no sujeción o de exención, propuesta de regularización de la situación tributaria, etc.).

De manera que, en la práctica, el inspector actuario y el sujeto inspeccionado tampoco celebran una transacción con el fin de eliminar la incertidumbre sobre la relación jurídica que los une. De nuevo, la Administración rectificará de forma unilateral los errores que se hubiesen cometido en la aplicación de las normas jurídicas. Y, por su parte, el sujeto inspeccionado podrá recurrir contra el acto de liquidación que ponga fin al procedimiento. ¿Qué tipo de acuerdo sería éste que sólo vincula a una de las partes, mientras la otra puede modificar unilateralmente «el objeto del contrato»? No cabe la menor duda de que si estuviéramos ante una auténtica transacción, el inspector jefe no podría rectificar nada, ni en el aspecto puramente fáctico ni en el jurídico.

En suma: este tipo de acta no constituye ninguna transacción, ya que no existe ningún acuerdo de voluntades entre la Inspección y el sujeto pasivo, retenedor u obligado a efectuar ingresos a cuenta.

¹⁹⁰ Cfr. C. Palao Taboada, «Naturaleza y estructura del procedimiento de gestión tributaria en el Derecho español», *cit.*, pág. 46.

¹⁹¹ Cfr. J. Guasp-P. Aragoneses, *Derecho Procesal Civil*, *cit.*, págs. 539 y sigs.

C) La tesis del acta de conformidad como acto de fijación definitiva o comprobación consensual de los elementos necesarios para la aplicación del impuesto1. La tesis del profesor Palao Taboada

Para el profesor Palao Taboada, la conformidad constituye una declaración de voluntad del sujeto que se produce, no al margen del acta, sino que forma parte integrante de ella. De ahí que entienda que el acta de conformidad constituye un «acto de comprobación consensual», fruto del consentimiento mutuo que otorgan inspector y sujeto inspeccionado¹⁹². Si antes criticábamos la tesis de la transacción, puede avanzarse que esta tesis del acta de conformidad como acto de comprobación consensual o acto administrativo de carácter negocial no nos parece acertada por razones muy parecidas a las de entonces. Pero si además recordamos que el acta carece de efectos vinculantes para el inspector jefe, es obvio que estaremos ante un acto de fijación de los elementos integrantes del presupuesto de hecho de la obligación tributaria —por «fijación» se entiende la reconstrucción intelectual y consiguiente constatación de una situación de hecho preexistente, para hacer posible su encuadramiento en la correspondiente situación de Derecho¹⁹³—, aunque de características muy singulares, pues en ningún caso este acto tiene carácter definitivo. Mas, no avancemos en nuestra crítica sin analizar primero con detenimiento los argumentos que aduce el profesor Palao en defensa de su tesis.

Al igual que los profesores Albiñana y Ferreiro, el profesor Palao advierte que el acta de invitación creada en 1927 «pone en las manos del inspector una poderosa palanca para inclinar la voluntad del contribuyente y aproxima peligrosamente la actividad inspectora a una transacción con el sujeto pasivo». No obstante, este autor se opone a la consideración del «acuerdo de voluntades entre la Administración y el contribuyente»

como contrato transaccional, producto, a su juicio, como la propia tesis de la naturaleza confesoria de la conformidad, de la errónea concepción probatoria del procedimiento de comprobación tributaria.

Además, el profesor Palao apunta la falta de claridad de que adolecen las diversas normas reguladoras de las actas de conformidad, como causa fundamental de la confusión existente acerca de este tipo de actas de inspección. Ni puede haber transacción, según explica, por el carácter legal e indisponible de la obligación tributaria, ni estamos ante una confesión extrajudicial del sujeto¹⁹⁴, básicamente porque, mientras la confesión sólo se refiere a hechos, se entiende que la conformidad se presta a los hechos y a la propuesta de regularización o de liquidación formulada por el inspector (artículo 1.2 del Decreto 2.137/1965, de 8 de julio).

Así, la conformidad se califica de «verdadera declaración de voluntad y no de conocimiento», que, junto con la declaración del inspector, da lugar a un acto de determinación, fijación definitiva o comprobación de los elementos necesarios para la aplicación del impuesto¹⁹⁵. Y si atendemos al propósito de simplificar la gestión tributaria que inspiró la redacción del mencionado Decreto 2.137/1965 (artículo 2.4), ese acto de determinación del hecho imponible, según el profesor Palao, goza de efectos vinculantes, tanto para el sujeto que presta su conformidad como para la propia Administración.

Por otra parte, el profesor Palao, aunque defiende el carácter negocial del acta, señala, también, que cualquier manifestación del sujeto inspeccionado sobre la aplicación de las normas jurídicas «hay que reputarla completamente irrelevante», ya que es una

¹⁹² Por su parte, el profesor Rosembuj Erujmovich estima que las actas son «actos compuestos en los que participan el sujeto pasivo y el funcionario actuario con el objeto de dar certeza a una determinada situación tributaria» (T. Rosembuj Erujmovich, «Inspección. Documentación», *cit.*, pág. 1.693).

¹⁹³ Cfr. C. Furno, *Negocio de fijación y confesión extrajudicial*, *cit.*, págs. 117-121.

¹⁹⁴ M. Navarro Egea, «Notas sobre la conformidad del interesado con las actas de la inspección (II)», *cit.*, pág. 12.

materia que «no puede quedar a expensas de la voluntad ni de la Administración ni del contribuyente». El efecto preclusivo que el profesor Palao atribuye a las actas de conformidad se limita únicamente a los datos fácticos consignados en el acta, pues la conformidad se presta a los hechos al margen de cualquier calificación jurídica.

Lo que ocurre, explica el autor, es que, al tratarse de un acto de fijación del hecho imponible, el acto de liquidación está predeterminado por el contenido fáctico del acta de inspección. Por ello, al sujeto inspeccionado sólo le resulta posible oponerse a los hechos a los que dio su conformidad mediante la prueba de haber incurrido en error de hecho o vicio subjetivo de la voluntad, quedando obligado, en caso contrario, a efectuar el ingreso de la deuda reflejada en el acta. Pues, en opinión del profesor Palao, «la conformidad del contribuyente transforma [...] la simple propuesta inspectora en una verdadera liquidación, lo cual se explica como una anticipación de los efectos de la liquidación definitiva, condicionada a la aceptación del sujeto pasivo»¹⁹⁶. De esta forma, el acta de conformidad permite agilizar¹⁹⁷ el procedimiento de liquidación, cumpliendo así el objetivo para el que fue creada.

Finalmente interesa resaltar que, para esta tesis, las actas de disconformidad constituyen, a diferencia de las de conformidad, meros documentos internos de la Inspección de los Tributos. Y, en este sentido, el profesor Palao Taboada manifiesta que

¹⁹⁵ Cfr. R. Molina y R. Vargas, «Actas de conformidad: naturaleza y efectos», en *Carta Tributaria*, núm. 83, 1988, pág. 10.

¹⁹⁶ En contra de esta tesis, señala, con razón, el profesor Ruiz García que «la conformidad prestada por el sujeto pasivo no transforma por sí sola la propuesta del Inspector en liquidación; la conformidad del sujeto es un acto que determina tan sólo la diferente tramitación a seguir» (J.R. Ruiz García, *La liquidación en el ordenamiento tributario*, cit., pág. 183).

¹⁹⁷ Cfr. M. Pont Mestres, «En torno a las características de la Ley 10/1985, de Modificación Parcial de la Ley General Tributaria, cit., pág. 130; id., «Examen de la sentencia del Tribunal Constitucional, de 26-4-1990, sobre supuesta inconstitucionalidad de diversos preceptos de la Ley General Tributaria», cit., pág. 29.

estas actas conservan su función originaria de comunicación o constancia de hechos al órgano competente para practicar la liquidación, que hoy es la propia Inspección¹⁹⁸.

2. Observaciones críticas

Como ya hemos adelantado, a esta tesis pueden hacerse las mismas objeciones que formulábamos a la de la naturaleza transaccional. Si se dice que, al contrario del acuerdo transaccional, el acto de fijación de los hechos parte de la realidad con la única finalidad de fijar esa realidad, es obvio que esto no sucede en las actas de conformidad, por la sencilla razón de que el inspector y el sujeto inspeccionado no realizan ningún negocio jurídico. El negocio, no lo olvidemos, es fruto de la autonomía de la voluntad, que permite a los particulares configurar libremente sus relaciones jurídicas, pero esto no tiene cabida en el seno de la relación jurídico-tributaria¹⁹⁹. Ni hay negocio unilateral de la Administración, cuya única voluntad se reputa capaz de generar efectos jurídicos contra terceros, ni hay negocio bilateral o acuerdo de voluntades entre la Inspección y el sujeto pasivo, retenedor u obligado a efectuar ingresos a cuenta, que tratan de conseguir un resultado específico tutelado por el ordenamiento jurídico.

En el curso del procedimiento de inspección no se pretende regular, crear o modificar relaciones jurídicas, sino fijar la existencia o inexistencia y, en su caso, la magnitud de unos hechos con trascendencia tributaria: los hechos existen o no existen y, de confirmarse su existencia, habrá de establecerse también su cuantía, volumen, periodicidad, etc. para poder dictar el acto de liquidación. Mas, el acto que se dicta con la finalidad de constatar esos hechos, no tiene carácter negocial, pues, como señala

¹⁹⁸ C. Palao Taboada, «Naturaleza y estructura del procedimiento de gestión tributaria en el Derecho español», *cit.*, pág. 26; *id.*, «Naturaleza y efectos jurídicos de la conformidad del contribuyente con las actas de la Inspección», *cit.*, págs. 167-173; *id.*, «El nuevo procedimiento de la Inspección Tributaria», *cit.*, págs. 15 y sigs.; *id.*, «Las actas de inspección en la Ley General Tributaria», *cit.*, pág. 279; *id.*, «El nuevo Reglamento de Inspección. Una disposición tardía e insuficiente», *cit.*, pág. 133.

Furno, la fijación o determinación exacta de los hechos no consiste nunca en una declaración de voluntad, sino, simplemente, en un acto puramente cognoscitivo²⁰⁰. Incluso si admitiéramos (que no es el caso) que los hechos se fijan de forma conjunta por el inspector y el sujeto inspeccionado, también éste lo que haría sería formular una declaración de conocimiento sobre su existencia o veracidad y su magnitud, y no una de voluntad²⁰¹.

Pero no sólo por esto es criticable esta tesis del acto de fijación. También lo es, porque el acta de conformidad carece de efectos vinculantes para el inspector jefe²⁰². Es cierto que el ámbito objetivo de la conformidad se reduce a los datos fácticos contenidos en el acta, y que sólo de un modo indirecto se aceptan las consecuencias jurídicas impuestas por la norma, mas ni siquiera en este aspecto es posible atribuir al acta la mencionada fuerza vinculante. Ya que el acta nunca fija de un modo definitivo los hechos ni tiene tampoco un efecto de cosa comprobada. Tanto el acto de comprobación *sensu stricto* como el acto de liquidación, expreso o tácito, los dicta el inspector jefe, en ningún caso el inspector actuario. Y, para ello, nuestro Derecho atribuye incluso al inspector jefe la potestad de apartarse del contenido del acta, siempre que, a su juicio, resulte procedente. Una vez que se ha practicado la liquidación tributaria por el inspector jefe, es cuando el acto de comprobación puede ser debatido, pues no olvidemos que este acto no tiene un carácter definitivo sino instrumental de la liquidación, cuya funcionalidad está en que sirve para prepararla o hacerla posible. La prohibición de que la Inspección de los

¹⁹⁹ Cfr. J. Castán Tobeñas, *Derecho Civil Español Común y Foral*, t. I, vol. II, *cit.*, págs. 619 y sigs.

²⁰⁰ C. Furno, *Negocio de fijación y confesión extrajudicial*, *cit.*, págs. 21 y 33.

²⁰¹ Señala González Méndez que únicamente la manifestación de conocimiento sobre los hechos produce efectos jurídicos, pues la voluntad del contribuyente no es jurídicamente relevante (A. González Méndez, «La conformidad al acta inspectora como criterio de graduación de las sanciones tributarias», *cit.*, págs. 73 y 79).

²⁰² En opinión del profesor Ruiz García, «si quiere observarse simetría o paridad respecto de la situación jurídica en que se encuentran ambas partes —Administración y sujeto pasivo— debe reconocerse a ambas idénticas facultades» (J.R. Ruiz García, *La liquidación en el ordenamiento tributario*, *cit.*, pág. 185).

Tributos vuelva a comprobar los mismos hechos, no impide que se realicen nuevas actuaciones complementarias, la corrección de aquellos errores que se hubieran advertido en la apreciación de los hechos, o de errores materiales, etc. Así se desprende del artículo 60 del R.G.I.T., al disponer:

«2. 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 administrativo a que se refiere 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.

3. Si el Inspector-Jefe observase en la propuesta de liquidación formulada en el acta error en la apreciación de los hechos en que se funda o indebida aplicación de las normas jurídicas, acordará de forma motivada la iniciación del correspondiente expediente administrativo, notificándolo al interesado dentro del plazo de un mes a que se refiere el apartado anterior.

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.»

Por último, si bien la propuesta de liquidación efectuada por el inspector actuario en el acta de conformidad adquiere el carácter de liquidación provisional o definitiva por el transcurso del tiempo, esto no supone, según se señala, que se transforme en verdadero acto de liquidación, pues, insistimos, *de lege lata* la competencia para liquidar el tributo queda reservada al inspector jefe. Los efectos de la conformidad son únicamente procedimentales y probatorios, pero nunca liquidatorios, pues el acto de liquidación es siempre una decisión del inspector jefe²⁰³.

D) La tesis de la conformidad como acto de adhesión

1. La tesis de Calero Rodríguez

La tesis de Calero Rodríguez se basa en la idea de que la fijación de los hechos con trascendencia tributaria corresponde en exclusiva a la Administración, aunque a tal

fin ésta puede contar con la colaboración del sujeto pasivo²⁰⁴. En consecuencia, define la conformidad del sujeto inspeccionado como «un acto jurídico del administrado por el que se adhiere a todo o parte del contenido de un acto de instrucción formulado por el órgano de la Inspección de los Tributos», sin desvirtuar la esencia del acto administrativo, ni desplazar la manifestación de voluntad del sujeto pasivo de su categoría de acto jurídico del administrado.

Las actas de conformidad, como las actas de inspección en general, pertenecen, a juicio del autor, a la categoría de los actos administrativos de trámite (propuestas): de ahí su carácter de actos unilaterales de la Inspección de los Tributos. Y ello a pesar de que en las actas de conformidad se incluye, junto a la determinación de los hechos necesarios para dictar los actos definitivos o resolutorios que procedan, una declaración de voluntad del sujeto que se fundamenta, no obstante, en un acto cognoscitivo sobre la exactitud objetiva de tales hechos. Mediante la declaración de voluntad, el sujeto expresa, según nos explica el autor, su deseo de aceptar en su totalidad o en parte el contenido del acta. Si bien, en realidad, la conformidad sólo se presta respecto a los

²⁰³ Cfr. J.R. Ruiz García, *La liquidación en el ordenamiento tributario*, cit., pág. 183.

²⁰⁴ Cfr. J. Sobrevals Bellet, «Fundamentos jurídicos de la posible impugnabilidad de las actas con descubrimiento de deuda y conformidad del sujeto pasivo a tenor del ordenamiento tributario vigente», cit., pág. 1.268. Para el profesor Checa González, «la conformidad no es más que un acto de voluntad unilateral del sujeto pasivo en base al cual se adhiere en todo en parte al contenido del acta» (C. Checa González, «La asunción de funciones liquidadoras por la Inspección de los Tributos: historia de una evolución», cit., pág. 297). Por su parte, la profesora González-Cuéllar Serrano considera que «no existe una fijación mutua de los hechos y las cuestiones jurídicas, sino que el contenido del acta de Inspección lo integra exclusivamente la voluntad de la Administración a través de sus criterios y pruebas, sin dar cabida a la voluntad del obligado tributario, que en nada puede modificar aquellos criterios y pruebas. La conformidad constituye una declaración de voluntad unilateral de adherirse a lo dispuesto por el actuario; un acto unilateral de disposición de la pretensión por el contribuyente.» (M.L. González-Cuéllar Serrano, *Los procedimientos tributarios: su terminación transaccional*, Colex, 1997, págs. 385 y sigs.). También, Navarro Egea señala que la conformidad es un acto jurídico unilateral del contribuyente que «puede instrumentarse a través de una fórmula que combine un encuentro en contradicción entre ambas partes, Administración y particular, y la adhesión a la propuesta de liquidación como forma de terminación del procedimiento abreviada [...] » (M. Navarro Egea, «Notas sobre la conformidad del interesado con las actas de la inspección (II)», cit., pág. 20). Y González Méndez entiende que la conformidad es un acto tributario de adhesión al acta inspectora (A. González Méndez, «La conformidad al acta inspectora como criterio de graduación de las sanciones tributarias», cit., págs. 68-69, 71-72, 75, 78-79, 83, 85).

hechos (pues se desconocen sus consecuencias jurídicas), se refiere también esta actitud del sujeto a la regularización de la situación tributaria y a la liquidación del impuesto. De todos modos, Calero Rodríguez afirma que «desde un punto de vista práctico, (le) parece de muy poca utilidad la adhesión formulada sobre calificaciones jurídicas», pues, en este campo, la conformidad carecerá de efectos jurídicos. Es más, considera que, al ser un acto de trámite, las actas de inspección habrían de reflejar únicamente cuestiones fácticas y no cuestiones jurídicas²⁰⁵.

Además, Calero Rodríguez, siguiendo la doctrina de los actos propios²⁰⁶, entiende que el sujeto inspeccionado sí queda vinculado por la aceptación o reconocimiento de la certidumbre objetiva de los datos fácticos. Hasta tal punto que los motivos de impugnación del ulterior acto de liquidación se ven reducidos para el sujeto inspeccionado, pues no puede «combatir» los hechos a los que ha prestado su conformidad, salvo que demuestre que ha incurrido en error de hecho. Sin embargo, el inspector jefe no está vinculado por el contenido del acta, ya que al ser un acto de trámite, cuya función es la de contribuir a formar la voluntad administrativa en el curso del procedimiento de liquidación, el inspector jefe puede apartarse de las consideraciones expuestas en el acta.

Por último, Calero Rodríguez señala, lo mismo que el profesor Palao Taboada, que los efectos del acta de conformidad se reducen a permitir la supresión de trámites y proporcionar mayor rapidez y agilidad al procedimiento de liquidación²⁰⁷. Pero, aparte de

²⁰⁵ En opinión de Gota Losada, la asunción de funciones gestoras por los inspectores de tributos es una «triste realidad» (A. Gota Losada, *Tratado del Impuesto sobre la Renta*, cit., vol. V, pág. 310).

²⁰⁶ Sobre los requisitos de aplicabilidad del principio del Derecho *venire contra factum proprium non valet*, puede consultarse F. Claro Casado, «Estudio sobre la doctrina de los actos propios en el Derecho Tributario», en *R.D.F.H.P.*, núm. 178, 1985, págs. 889 y sigs.

²⁰⁷ *Cfr.* M. Pont Mestres, «Examen de la sentencia del Tribunal Constitucional, de 26-4-1990, sobre supuesta inconstitucionalidad de diversos preceptos de la Ley General Tributaria», en *Revista Técnica Tributaria*, núm. 9, 1990, pág. 29. Para González Méndez, «la conformidad cumple una función puramente recaudatoria si se tiene en cuenta que sólo el acta tramitada con la conformidad del sujeto pasivo hace nacer directamente la obligación de pagar la deuda tributaria», cit., pág. 73 (A. González

este efecto, denominado «de ordenación procedimental», el autor destaca el efecto de instrucción que, a su juicio, produce la conformidad del sujeto con el acta de inspección. Con ello pone de relieve la «especial fijeza» de los datos determinados por el inspector y aceptados por el sujeto inspeccionado. En este caso, dice, no hay efecto de «cosa comprobada», que sólo corresponde a los actos definitivos, sino «fijación de la certeza»²⁰⁸ de unos datos concretos. Con lo cual, la «recompensa» de la condonación de la sanción es fruto, añade, de la actitud colaboradora con la Hacienda Pública mostrada por el sujeto, que se traduce en la conformidad total (no parcial) al acta de la Inspección de los Tributos²⁰⁹.

2. Observaciones críticas

Para empezar, ha de señalarse que nos parece acertada la tesis que mantiene Calero Rodríguez de la naturaleza de actos de trámite de las actas de inspección en general y de las de conformidad en particular. Ciertamente, la conformidad no determina que esta clase de actas goce de una naturaleza jurídica singular, distinta de las restantes actas de inspección. Al margen de que se trate de un único documento, las declaraciones que contiene nos revelan que nos encontramos, de un lado, ante un acto jurídico de la Administración consistente en la determinación de los elementos del hecho imponible, y, de otro, ante un acto jurídico del sujeto que manifiesta su conformidad a esos hechos. Este acto del sujeto, que sabe de qué forma y en qué medida se han realizado los hechos

Méndez, «La conformidad al acta inspectora como criterio de graduación de las sanciones tributarias», *cit.*, pág. 73).

²⁰⁸ Cfr. T. Rosembuj Erujimovich, «Inspección. Documentación», en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, Libro-Homenaje al Profesor D. Fernando Sáinz de Bujanda, *cit.*, pág. 1.693. En contra de esta tesis, L. González-Cuéllar Serrano, *Los procedimientos tributarios: su terminación transaccional*, *cit.*, pág. 382.

²⁰⁹ J.R. Calero Rodríguez, «La conformidad del sujeto con las actas de inspección», *cit.*, págs. 1.437, 1.441 y sigs., 1455 y sigs.; J. Romero Pi, «Una aproximación conceptual a las actas de inspección tributaria», *cit.*, págs. 1.488 y 1.493; J. Arrieta Martínez de Pisón, *Las actas de la Inspección de los Tributos*, *cit.*, págs. 389 y sigs.

relevantes para la fijación de la existencia y cuantía de la obligación tributaria, constituye, a nuestro juicio, como ya hemos dicho, un acto cognoscitivo, no volitivo. Por ello, no creemos que esté «integrado básicamente por una declaración de voluntad, por la que el sujeto pasivo o su representante manifiesta su deseo de aceptar todo o parte del contenido del acta». Lo que se pide al sujeto inspeccionado es que confirme o niegue que los hechos son o no tal y como se consignan en el acta. En este sentido, su voluntad o deseo de aceptar carece de relevancia jurídica no sólo en cuanto a la fijación de los hechos sino también en cuanto a la determinación de sus consecuencias tributarias. Así lo viene a reconocer, incluso, el autor, cuando afirma que la ulterior impugnación de los hechos aceptados exige que se pruebe su inexactitud objetiva, y no el vicio subjetivo de la voluntad.

Pero además, debe destacarse que la conformidad hace prueba de los hechos a los que se presta. Se trata, a la vista del artículo 299.3 de la L.E.C., de un medio de prueba de los hechos recogidos en el acta que deberá valorarse libremente por el juez. Sin embargo, Calero Rodríguez se olvida de esto y señala que, aunque el Derecho positivo atribuya a la conformidad la misma eficacia probatoria que la confesión, no por ello nos encontramos ante una confesión extrajudicial, lo cual no llega a entenderse, desde la perspectiva conceptual en la que se mueve esta tesis. ¿Qué es entonces? Diga lo que se diga, el acta dota de mayor rapidez y agilidad al procedimiento de liquidación, precisamente porque la Administración ya cuenta con una prueba o justificación de los hechos objeto de comprobación, y esa prueba es la conformidad del contribuyente.

E) La tesis de la conformidad como confesión extrajudicial

1. Introducción

La tesis de la conformidad como confesión extrajudicial²¹⁰ no sólo es seguida por la mayoría de los autores²¹¹ sino que, además, se encuentra respaldada, en parte, por la misma Exposición de Motivos del Reglamento General de Inspección:

«La conformidad constituye un pronunciamiento procesal acerca de la certeza de los hechos imputados por la Inspección, pudiendo comprender en cierto modo una confesión, y de la corrección de la propuesta de liquidación. A la conformidad llega el interesado como

²¹⁰ El artículo 1.231 del Código Civil disponía que la confesión puede ser judicial y extrajudicial. La confesión extrajudicial no se consideraba como prueba judicial de confesión (artículo 1.239 del C.C.), sino como un hecho sometido a la apreciación de los Tribunales según las reglas establecidas sobre la prueba. Por su parte, señalaba el profesor Guasp que la confesión judicial y la confesión extrajudicial constituyen «dos figuras absolutamente distintas» (J. Guasp, *Derecho Procesal Civil*, 4ª. ed., Civitas, Madrid, 1998, pág. 325). Por el contrario, afirma Furno que «la distinción entre confesión judicial y extrajudicial se basa en la sede (el lugar), el tiempo y el modo o el mecanismo de comunicación del acto, no ya en la esencia jurídica y la función técnica de la declaración de confesión; mientras que la declaración judicial se produce por primera vez en el proceso en contacto inmediato con el juez, la extrajudicial se forma fuera del juicio y exige a su vez un medio (normal y preferiblemente el documento, pero también la prueba testifical) que la revele y la demuestre al juez. [...] una distinción que pretendiese apoyarse sobre argumentos deducidos de pretendidas diversidades de objeto (como, por ejemplo, la distinción, todavía aceptada, entre confesión — del hecho — y reconocimiento — de la relación o del derecho —) carecería evidentemente de fundamento jurídico.» (C. Furno, *Negocio de fijación y confesión extrajudicial*, cit., págs. 279-280).

²¹¹ Considera Arias Velasco que «la conformidad prestada por el sujeto pasivo, en cuanto que recae sobre hechos, no puede ser sino una declaración de conocimiento y, por ende, una confesión, al ser susceptible de efectos desfavorables» (J. Arias Velasco, *Procedimientos Tributarios*, cit., pág. 179). Por su parte, Morillo Méndez señala que se trata de confesiones extrajudiciales sobre hechos personales, que hacen prueba contra el confesante, si bien añade que en el acta se expone «la postura de la Administración que va dirigida al sujeto pasivo (declaración de voluntad recepticia), quien necesariamente ha de prestar su conformidad para que este acto administrativo típico nazca y produzca los efectos que le son propios». (A. Morillo Méndez, «Naturaleza y contenido de las actas y actos de la Inspección Tributaria», en *Las inspecciones financiera y tributaria y el estatuto del contribuyente*, XXXI Semana de Estudios de Derecho Financiero, I.E.F., Madrid, 1986, págs. 469 y 478). Y en opinión del profesor Pont Mestres, estamos ante una confesión extrajudicial, que versa exclusivamente sobre hechos y no sobre el resultado de aplicar las normas legales, que quedan al margen de la confesión, pues, en caso contrario, ésta constituiría un contrasentido (M. Pont Mestres, «Los documentos de la Inspección: diligencias, comunicaciones, informes y actas», cit., págs. 697-698, 708). Puede consultarse, también, J.L. Pérez de Ayala, *Derecho Tributario*, vol. I, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1968, pág. 285 (citado por R. Molina y R. Vargas, «Actas de conformidad: naturaleza y efectos», cit., pág. 7); A. Carretero Pérez, *Derecho Financiero*, Santillana, Madrid, 1968, pág. 524 (citado por R. Molina y R. Vargas, «Actas de conformidad: naturaleza y efectos», cit., pág. 7); A. Gota Losada, *Tratado del Impuesto sobre la Renta*, cit., vol. IV, pág. 550; A. Polo Soriano, «La presunción de veracidad de los documentos de la Inspección», cit., pág. 282; R. Lanau Viñals, «La finalización del procedimiento inspector: las actas», cit., págs. 898 y sigs.; B. Frías Marrero, «Inspección. Documentación», en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, Libro-Homenaje al Profesor D. Fernando Sáinz de Bujanda, cit., pág. 1.685; V. Verger, «La inspección de los tributos. Perspectivas de una organización eficaz», en *Impuestos*, núm. 17, 1990, págs. 132 y sigs.; M. Montalvo Santamaría, *Cómo actuar ante la Inspección de Hacienda*, cit., pág. 160; I. Pérez Royo, «Documentación de las actuaciones inspectoras: contenido de las actas de inspección», cit., pág. 73.

consecuencia de las pruebas aportadas por la Inspección y del juicio que le merece la calificación jurídica que la Inspección efectúa [...]»

Para el Reglamento, existe, pues, una posible confesión en relación con los hechos; si bien la conformidad supondría, al mismo tiempo, un juicio sobre la ausencia de errores o defectos en la propuesta de liquidación formulada en el acta por el inspector actuario. Además, el Reglamento General de Inspección establece en su artículo 62.2 *i.f.* la necesidad de probar el error de hecho como requisito para instar la rectificación de los hechos manifestados o aceptados en el acta. Con lo cual, como ya hicieron el Decreto 2.137/1965, de 8 de julio, y el Real Decreto 1.920/1976, de 16 de julio, no cabe duda de que, a nivel reglamentario, ha querido identificarse la conformidad con la confesión de los hechos.

De las distintas formulaciones que se han hecho en nuestra doctrina de esta tesis, nos vamos a ocupar tan sólo de la del profesor Sáinz de Bujanda, por ser, obviamente, la más elaborada, pero, también, porque en ella se han basado muchos autores al formular su tesis.

2. La tesis del profesor Sáinz de Bujanda

Para el profesor Sáinz de Bujanda, «la declaración de conformidad del sujeto pasivo no es, contrariamente a lo que la terminología empleada pudiera hacer pensar, una declaración de voluntad, sino una declaración de ciencia. Efectivamente, la llamada conformidad del contribuyente no es sino una confesión extrajudicial, esto es, un reconocimiento de la exactitud del contenido del acta [...]» No obstante, el autor especifica que la conformidad no se presta a todos los elementos del acta: únicamente se

reconocen o se aceptan los hechos, mas no la aplicación de las normas jurídicas y la consiguiente determinación de las consecuencias tributarias de aquéllos.

Así, no existe ningún impedimento para calificar la conformidad de verdadero medio de prueba, ya que éstos han de referirse siempre a supuestos de hecho. Sólo los hechos son objeto de prueba. Es más, al tratarse de hechos perjudiciales para el sujeto pasivo, el profesor Sáinz de Bujanda atribuye a la conformidad el carácter de prueba legal o tasada, capaz de producir plenos efectos según impone el propio Derecho Procesal. Por ello, afirma, «la Administración queda eximida de la carga de la prueba por los hechos consignados en el acta. El mecanismo confesorio sirve precisamente, en cuanto se refiere a los hechos que perjudican al confesante, para obtener ese resultado. La Administración está obligada, en principio, a probar los hechos constitutivos de su derecho, pero si esos hechos aparecen reconocidos o confesados en acta de inspección por el sujeto pasivo, ese reconocimiento relevará a la Administración de la carga de la prueba, lo que supone que podrá liquidar el tributo y exigir la cuota pertinente con el exclusivo apoyo del reconocimiento prestado.»

También, puntualiza el profesor Sáinz de Bujanda que la aceptación de los hechos no impide, como es lógico, que el sujeto pueda impugnarlos, siempre que pruebe la comisión del error de hecho. En contra de la concepción negocial o consensual del acta que, en opinión del profesor Sáinz de Bujanda, estaba presente en el Decreto 2.137/1965, de 8 de julio, si se impugna el acta, lo que hay que probar es la inexactitud o falsedad objetiva de los hechos consignados en el acta, mas no el vicio subjetivo de la voluntad (o discordancia entre la declaración manifestada y los hechos efectivamente

contenidos en el acta), pues este vicio o error carece de relevancia jurídica, al no ser el acta un acto negocial²¹².

3. Observaciones críticas

A la hora de examinar la tesis del profesor Sáinz de Bujanda, debemos de tener en mente que la confesión extrajudicial supone el reconocimiento de la exactitud de ciertos hechos con trascendencia jurídica que resultan perjudiciales o desfavorables para el confesante, y que, por ello, se dan por probados. Pues bien: partiendo de esta idea, hemos de hacer las siguientes precisiones críticas a esta tesis:

— En primer lugar, no debe perderse de vista que no siempre los hechos que se aceptan tienen carácter desfavorable o perjudicial para el sujeto. Son muchos los ejemplos que pueden citarse: en las actas de comprobado y conforme, o en las actas sin descubrimiento de deuda pero que ponen al descubierto la realización de un ingreso indebido, e incluso en las de descubrimiento de deuda que, por error en la apreciación de los propios hechos, no reflejan la verdadera magnitud del hecho imponible. Es más, las actas pueden hacer constar, de un lado, hechos favorables, como determinadas circunstancias personales que se traducen en ciertas deducciones en la base o en la cuota como consecuencia del carácter subjetivo del impuesto, pero, también, de otro, hechos desfavorables, como la obtención de una ganancia patrimonial sometida a imposición. Por ello, puede afirmarse que no es exacto decir que la conformidad se presta a los hechos desfavorables. Obviamente, la declaración del sujeto comprende los favorables y desfavorables, sin distinción. Lo contrario se opondría al espíritu de la ley. Pues no se

²¹² AA.VV., *Notas de Derecho Financiero*, cit., págs. 961 y sigs.; F. Sáinz de Bujanda, *Lecciones de Derecho Financiero*, cit., págs. 299-301.

entendería que el sujeto preste una conformidad parcial a los hechos que le resulten favorables y una disconformidad también parcial a los que le sean desfavorables, aunque sí puede aceptarse, indirectamente, en su totalidad o en parte, la propuesta de regularización o de liquidación.

— En segundo lugar, debe destacarse que la conformidad constituye una declaración del sujeto inspeccionado sobre los hechos consignados en el acta, y su valor probatorio deriva de la diversa naturaleza de los hechos a los que se presta. Por ello, en mi opinión, la conformidad nunca podría incluirse dentro de las pruebas legales o tasadas, aptas para producir plenos efectos probatorios. Puesto que la declaración del contribuyente se refiere, precisamente, tanto a hechos que le resultan favorables como a otros que le resultan desfavorables. Sólo si la conformidad tuviese por objeto hechos perjudiciales para el sujeto podría, en verdad, constituir una prueba legal o tasada²¹³. Pero, como digo, esto no sucede en las actas de conformidad. De ahí que la conformidad deba valorarse por el órgano jurisdiccional, según las reglas de la sana crítica. Así lo exigía el principio de indivisibilidad de la confesión contenido en el artículo 1.233 del C.C., que resultaba aplicable en el ámbito tributario, de acuerdo con el artículo 115 de la L.G.T.

— Por último, la presunción de certeza de que gozan los hechos «manifestados o aceptados por los interesados» conforme al artículo 62.2 del R.G.I.T. no es una consecuencia de su carácter confesorio, sino del *plus* de autenticidad que supone para los hechos consignados en el acta la aceptación del sujeto inspeccionado. Dado que, como

²¹³ Nos recuerda el profesor Guasp que toda prueba legal tiene carácter excepcional (J. Guasp-P. Aragoneses, *Derecho Procesal Civil*, cit., págs. 362-364).

se ha dicho, los efectos de la conformidad no pueden seccionarse, según sean los hechos desfavorables o no: la presunción de certeza es de todos los hechos a los que el sujeto presta su conformidad, siendo esta presunción *iuris tantum*, por lo que, para destruirla, le corresponderá al propio contribuyente probar el error de hecho en que incurrió al prestar la conformidad.

F) Resumen del debate doctrinal y conclusiones críticas

El estudio de las distintas teorías sobre la conformidad del contribuyente muestra una serie de conclusiones que, al tiempo que sirven para finalizar esta sección, nos marcan las directrices que debemos seguir para realizar, en el capítulo cuarto, el análisis dogmático de las actas de conformidad.

1. Las actas de conformidad, como las actas de inspección en general, nos dice Calero Rodríguez, son actos administrativos de trámite que dicta unilateralmente la Inspección de los Tributos. En efecto, así es, a pesar de que la mayoría de los autores (Albiñana García-Quintana, Ferreiro Lapatza, Palao Taboada) parecen concebir estas actas como actos bilaterales de la Administración y los contribuyentes, al ver en la conformidad un elemento intrínseco a ellas. Mas, la conformidad del sujeto inspeccionado, como ya se ha dicho, no convierte el acta en un acto bilateral. Obviamente, conviene insistir en ello, no puede haber transacción o acuerdo de voluntades (Albiñana García-Quintana, Ferreiro Lapatza), pues lo impide el carácter *ex lege* de la obligación tributaria. Y tampoco se trata de un acto de comprobación o de fijación, ya que éste lo dicta el inspector jefe. En definitiva, también las actas de conformidad son documentos que, fundamentalmente, recogen los hechos con trascendencia tributaria comprobados por el inspector.

2. Respecto a la naturaleza jurídica de la conformidad, en las últimas décadas la mayoría de los autores (Sáinz de Bujanda, Arias Velasco, Morillo Méndez, Pont Mestres) la conciben como una confesión extrajudicial. Por tanto, la conformidad constituye una declaración de conocimiento o de ciencia, en ningún caso una declaración de voluntad. El contribuyente simplemente declara que son ciertos los hechos consignados en el acta.

3. La conformidad se presta, por un lado, a los hechos, y, por otro, a la propuesta de regularización o de liquidación formulada por el actuario. En este sentido se pronuncian los autores prácticamente de forma unánime, apoyándose en los artículos 50.2a) y 5, 54, 55.1 y 56.1 del R.G.I.T. Incluso, el artículo 146.1 de la L.G.T. dispone que el sujeto pasivo manifiesta la conformidad en relación con las circunstancias consignadas en el acta. Sin embargo, a mi juicio, esto no es así: la conformidad se presta a los hechos (Sáinz de Bujanda), y sólo indirectamente se aceptan las consecuencias tributarias derivadas de la realización del presupuesto de hecho normativo, manifestación que, además, carece de efectos jurídicos (Albiñana García-Quintana, Palao Taboada y Calero Rodríguez).

4. El acto de liquidación que se dicta como consecuencia de un acta de conformidad es susceptible de recurso, tanto respecto a la determinación de los elementos integrantes del hecho imponible como a la aplicación de las normas jurídicas. El contribuyente únicamente ha de probar que incurrió en error de hecho al prestar la conformidad, o lo que es lo mismo, que los hechos reflejados en el acta son falsos o inexistentes. Sólo, en este aspecto, el acta de conformidad tiene carácter vinculante para

el sujeto inspeccionado (Albiñana García-Quintana, Ferreiro Lapatza, Palao Taboada, Sáinz de Bujanda). Pero en ningún caso lo tiene para la Administración (Calero Rodríguez), pues el inspector jefe puede apartarse del contenido del acta al dictar el acto de liquidación.

5. La conformidad del contribuyente simplifica en gran medida el procedimiento de liquidación, dotándolo de mayor rapidez. Así lo advierten de forma expresa algunos autores (Palao Taboada, Calero Rodríguez). Sin embargo, este efecto procedimental no se deriva en sí mismo del acta, sino del valor probatorio de la conformidad, que, como confesión o reconocimiento de los hechos, constituye un verdadero medio de prueba (Sáinz de Bujanda).

A todas estas cuestiones nos referiremos con detenimiento en el último capítulo de este trabajo, al exponer nuestra postura sobre las actas de conformidad.

CAPÍTULO II

LAS ACTAS EN LA JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO

I. INTRODUCCIÓN

Nos dice el Título Preliminar del C.C. (artículo 1.6) que la jurisprudencia cumple la función de complemento del ordenamiento jurídico con la doctrina que, de modo reiterado, establezca el Tribunal Supremo al interpretar y aplicar la ley, la costumbre y los principios generales del Derecho. En materia de actas de inspección tributaria, especialmente en las últimas décadas, la jurisprudencia del Tribunal Supremo es abundantísima y de gran trascendencia para la correcta interpretación y aplicación de las normas legales y reglamentarias. No pretendemos hacer aquí una simple enumeración descriptiva de las sentencias que se han dictado desde la década de los treinta. Nuestro propósito es más amplio. Queremos reflejar, examinar y sistematizar la doctrina jurisprudencial en esta materia.

A partir de 1930 fue cuando comenzaron a plantearse ante el Tribunal Supremo cuestiones relativas a las actas que extendía la Inspección de los Tributos según las disposiciones del Real Decreto de 30 de marzo de 1926 y el Reglamento de Inspección de 13 de julio del mismo año. Por ello, el análisis que efectuamos en las páginas que siguen comprende las sentencias pronunciadas por el Tribunal Supremo entre los años 1930 y 2000. En este período de tiempo, la postura que se ha mantenido respecto a muchas cuestiones que suscitan las actas de inspección (elementos subjetivos, objetivos, de actividad, efectos, tramitación, clases, etc.) ha sido cambiante como consecuencia de las innumerables modificaciones legislativas que se han sucedido. Acerca de la naturaleza jurídica de las actas, desde 1955, el Tribunal Supremo también ha defendido criterios dispares e incluso opuestos entre sí. Además, conviene destacar que muchas de las sentencias que estudiamos se refieren a las actas de conformidad y, en particular, a la naturaleza de la declaración de conformidad del sujeto inspeccionado, su valor como medio de prueba, la impugnación limitada de las liquidaciones tributarias

correspondientes a este tipo de actas, etc. Por ello, este capítulo va a dividirse básicamente en dos partes: en la primera nos ocuparemos, con carácter general, de las actas de inspección, exponiendo cuál ha sido la evolución de la doctrina jurisprudencial sobre cada uno de los aspectos mencionados; y en la segunda, nos limitaremos a examinar las distintas peculiaridades que presentan las actas de conformidad.

SECCIÓN PRIMERA: ANÁLISIS JURISPRUDENCIAL DE LAS ACTAS DE INSPECCIÓN

I. NATURALEZA JURÍDICA DE LAS ACTAS

A) Introducción

De forma expresa, como es sabido, la Ley 10/1985, de 26 de abril, de modificación parcial de la Ley General Tributaria, atribuyó a las actas de inspección la condición de documentos públicos. Desde entonces, el artículo 145.3 de la L.G.T. dispone que las actas y diligencias de la Inspección de los Tributos son documentos públicos con valor probatorio. No obstante, conviene insistir en ello, antes de la reforma las actas ya pertenecían a la categoría de los documentos públicos según lo dispuesto en el artículo 1.216 del C.C. En efecto, se trata de un documento público que expide un funcionario público en el ejercicio de sus competencias con las formalidades establecidas en la ley. Consciente de ello, el Tribunal Supremo ha reiterado en numerosas ocasiones, incluso con anterioridad al año 1985 al hablar de documentos «administrativos» o «fiscales», que ésta es la naturaleza del acta. Y al mismo tiempo ha afirmado, sobre todo de forma insistente a partir de la década de los ochenta, que el acta constituye un acto administrativo. Sin embargo, existen algunos pronunciamientos en sentido contrario que no reconocen que el acta sea un acto de trámite.

En definitiva, podemos ordenar las sentencias que se pronuncian sobre la naturaleza del acta de inspección en cinco grupos: un primer conjunto de sentencias que, conforme a las disposiciones vigentes, únicamente alude al acta como documento; en segundo lugar, destacamos una sentencia que califica el acta de documento oficial; un tercer grupo que, con mayor precisión, advierte que se trata de un documento de carácter público; un cuarto grupo que concibe el acta como acto de trámite; y,

finalmente, un quinto grupo que niega de forma explícita que el acta sea un acto administrativo.

B) El acta como documento

Ya en el año 1953, la sentencia del Tribunal Supremo de 17 de enero (Ar. 294) se refirió a las actas como documentos, basándose en el artículo 299 del Decreto para la ordenación provisional de las Haciendas Locales, de 25 de enero de 1946. En idéntico sentido se expresa la sentencia de 19 de junio del mismo año (Ar. 1819) en relación con un acta de invitación, conforme a lo dispuesto en el artículo 2 de la Ley de la Inspección de Hacienda de 28 de marzo de 1941; y, años más tarde, la sentencia de 13 de abril de 1957 (Ar. 1435), respecto a un acta modelo 9 que recogía las diferencias entre los datos declarados por el contribuyente y los comprobados por el inspector. De hecho, en este caso el Tribunal Supremo observó:

« [...] al tratar la Inspección de realizar el servicio que le fue encomendado por el Jurado de Estimación, encontró una resistencia pasiva por parte del señor Ll., que dio lugar a que la toma de datos y antecedentes de sus libros de contabilidad se dilatasen varios meses, y cuando el celo y constancia del Inspector actuario consiguió que el día 18 de febrero, aceptaran al parecer dicho contribuyente y su apoderado los términos del acta y conviniesen suscribirla el día 19, ya que por lo avanzado de la hora no podía hacerse aquel mismo día, el señor Ll., persistiendo en su actitud se negó a firmar el documento ya extendido en su presencia [...] »

Por su parte, la sentencia de 8 de octubre de 1957 (Ar. 2778), al examinar el acta, advierte que el contribuyente manifestó «en el documento» que en su día expresaría lo que estimase conveniente a sus intereses. Y también las sentencias de 4 de abril de 1960 (Ar. 1772), 8 de junio de 1963 (Ar. 2695) y 24 de junio de 1968 (Ar. 3499) califican el acta de documento. La primera de ellas versa sobre un acta modelo 9 que señalaba la procedencia de remitir el expediente al Jurado Tributario ante la imposibilidad de determinar los hechos sujetos a imposición. Mientras que la segunda declara la validez de un acta de 27 de marzo de 1957, en la que el inspector hacía

constar que se habían tomado los datos precisos para la comprobación de las declaraciones presentadas. Y, finalmente, la de 24 de junio de 1968 afirma que la conformidad del sujeto inspeccionado se presta a los hechos reflejados en el acta.

Además, la sentencia de 25 de septiembre de 1956 (Ar.2980) señala:

« [...] no procediendo la admisión de un recurso económico-administrativo interpuesto contra meros actos de comprobación e investigación, que por sí solos, y hasta que recayese, en su caso, el acto administrativo liquidatorio de responsabilidades, no podían lesionar derecho alguno de la Entidad expedientada, ya que las actas de la Inspección de Hacienda, no constituyen sino documentos iniciales de expedientes, en los que luego han de recaer las resoluciones que dicten las competentes Autoridades y Organismos de la Hacienda [...] »

Y particular interés tiene asimismo la sentencia de 30 de abril de 1960 (Ar. 1837), al declarar:

«Que tampoco se puede estimar la nulidad del acta modelo 9, inicial del expediente, porque no es contrario a derecho, como afirma la sentencia apelada, el que la Administración, extendiese el documento de constancia de hechos, en el despacho del Agente de Aduanas que presentó las declaraciones de Importación Aduanera [...] »

Mientras que la de 1 de octubre de 1979 (Ar. 4000) alude al acta como prueba documental, la de 3 de octubre de 1988 (Ar. 10294) hace referencia a los documentos que recogen la acción inspectora. Por tanto, ya no se habla de simples documentos, como demuestran asimismo las sentencias de 12 de noviembre de 1957 (Ar. 3535), 3 de marzo de 1959 (Ar. 966), 21 de junio de 1960 (Ar. 2682) y 2 de abril de 1969 (Ar. 1813). Las tres primeras califican las actas de «documentos administrativos». Verbigracia, en la de 21 de junio de 1960, el Tribunal Supremo señaló:

« [...] ni en realidad tiene trascendencia que los hechos consignados en las referidas actas, que son reflejo exacto de los libros de las empresas, se recogieran en el mes de diciembre de 1956 o en el de enero de 1957, porque se refieren a situaciones de hecho producidas con anterioridad a la discutida fecha del documento administrativo, [...] sin que, además esa supuesta falta pudiera alterar el contenido de los extremos consignados en el cuerpo del documento que inició las actuaciones de la Administración, en su función inspectora.»

Y, por fin, en la de 2 de abril de 1969 se dice:

«Que, en efecto, las partes están de acuerdo en que, en una fecha, la de 30 junio 1958, el contribuyente presentó su declaración y su ingreso a cuenta refiriéndolos al gravamen que le afectaba; y también que ninguna de ellas niega que, en otra, la de 27 junio 1963, la Administración por medio de su Inspector, levantó acta de comprobación, acta que hubo de serlo con la presencia de persona de la entidad contribuyente no recusada por ésta, y formada por ella, con las advertencias y demás requisitos propios de dichos documentos fiscales, entre ellos lo que consigo llevan de notificación en cada caso, haya o no conformidad del interesado [...]»

De manera que nos encontramos ante documentos administrativos, también denominados fiscales, que, al dejar constancia de los hechos con trascendencia tributaria, cumplen la función de iniciar o, más exactamente, como veremos, de impulsar el procedimiento de gestión.

C) El acta como documento oficial

Merece especial atención una sentencia, la de 21 de octubre de 1955 (Ar. 3139), que concibe el acta como documento oficial. Para ello, se basó el Tribunal Supremo en que, según los preceptos del Real Decreto de Bases de la Inspección de 30 de marzo y el Reglamento de la Inspección de los Tributos de 13 de julio de 1926, el acta no es simplemente un documento, sino un documento oficial, que, como tal, se caracteriza porque ha de respetar determinadas formalidades de garantía, cuyo incumplimiento comporta su nulidad. En este sentido, señaló:

«Que ni de la Base 31 de las aprobadas por Real Decreto de 30 de marzo de 1926 para la Inspección de los Servicios de la Hacienda Pública y de los Tributos, ni del Reglamento para la Inspección del Tributo promulgado en 13 de julio del mismo año, se desprende la nulidad del acta levantada por la Inspección en 22 de noviembre de 1952 originaria del expediente que motivó el acuerdo ahora recurrido de la Dirección General de la Contribución sobre la Renta y cuya nulidad pretende la parte demandante, porque esa nulidad se opera cuando no se cumplen las formalidades de garantía que implica el documento oficial citado, mas no por la circunstancia de hacerse constar en él más o menos hechos, ya que, aun tendiendo a lograr todos los datos y detalles que puedan ilustrar a la Administración para el correspondiente acto administrativo, ni está tasada la consignación de hechos, ni pueden éstos someterse a una medida determinada, que varía según las circunstancias de la comprobación o investigación a que el acta responde [...]»

D) El acta como documento público

Que conozcamos, la sentencia de 3 de diciembre de 1987 (Ar. 8916) ha sido la primera en señalar que el acta constituye un documento público. Interesa destacar que, aunque efectivamente se dictó tras la reforma de 1985, el Tribunal Supremo advirtió que con anterioridad las actas ya cumplían los requisitos del artículo 1.216 del C.C. para ser consideradas documentos públicos. De hecho manifestó:

« [...] esa declaración de conocimiento del inspector goza de la presunción de veracidad configurada en el art. 1.218 del Código Civil y hace prueba del hecho al cual se refiere, por tratarse de un documento emanado de un “empleado público competente” en el ejercicio de su función y con las solemnidades requeridas legalmente (art. 1.216). Esta calificación y aquellos efectos se contemplan ahora de modo explícito en el art. 145, párrafo 3º, de la Ley General Tributaria, según la redacción de tal precepto en virtud de la Ley 10/1985, de 26 de abril.»

En el mismo sentido se han pronunciado las sentencias de 13 de febrero (Ar. 3448), 19 de junio (Ar. 7766) y 5 de septiembre (Ar. 7130) de 1991, 10 de diciembre de 1992 (Ar. 9726), 22 de enero (Ar. 1114), 1 de febrero (Ar. 592), 7 (Ar. 7399) y 8 de octubre (Ar. 7402) de 1993, 16 de septiembre de 1994 (*Normacef Fiscal*), 15 de diciembre de 1995 (Ar. 9293), 9 de abril de 1997 (Ar. 3122), 9 de mayo de 1998 (Ar. 3948), 9 de octubre de 1999 (Ar. 7813) y 14 de septiembre de 2000 (Ar. 7610). Incluso, las de 13 de febrero y 19 de junio de 1991, sin distinguir entre sí las actas y las diligencias, subrayan:

« [...] las actas y diligencias son la documentación donde se reflejan las actuaciones practicadas por la Inspección de los Tributos, haciendo constar los hechos relevantes para la liquidación tributaria que se produzcan en el procedimiento inspector, así como las manifestaciones de las personas con las que actúe la Inspección, y, en definitiva, los resultados de la comprobación e investigación llevada a cabo, proponiendo la regulación (*sic*) de la situación tributaria del sujeto pasivo o declarando correcta la misma.»

Además, la sentencia de 14 de noviembre de 1998 (Ar. 4148) afirma que, según reiteradísima jurisprudencia que ha sido acogida por el Reglamento General de Inspección (artículo 62.1), el acta tiene el carácter de mero documento público expedido

por funcionario idóneo en el ejercicio de su cargo. De manera que, una vez más, el Tribunal Supremo reconoce que el acta cumple los requisitos del artículo 1.216 del C.C. Y, por su parte, las sentencias de 1 de abril (Ar. 4278 y 4279) y 18 de octubre (Ar. 8694) de 1996 insisten en la condición del acta como documento público recordando la sentencia del Tribunal Constitucional 76/1990, de 26 de abril (RTC 1990/76).

E) El acta como acto administrativo

Para empezar, debe advertirse que la doctrina del Tribunal Supremo ha excluido de la categoría de los actos administrativos aquéllos que no tengan carácter resolutorio o decisorio, declarando derechos o imponiendo obligaciones, en suma, los que no constituyan actos definitivos susceptibles de recurso. De manera que, de acuerdo con esta doctrina, no son actos administrativos los que se dictan en el curso del procedimiento administrativo con la única finalidad de impulsarlo, de preparar la decisión final, y que *per se* no son actos recurribles, como nos recuerda, verbigracia, la sentencia de 3 de junio de 1974 (Ar. 2698). Esta identificación entre acto administrativo y acto recurrible se pone de manifiesto, entre otras, en la sentencia de 7 de mayo de 1979 (Ar. 2260), al señalar:

«Que es de esencia del acto administrativo [...] constituir una especie de acto jurídico emanado de un órgano administrativo en manifestación de voluntad creadora de una situación jurídica —SS. de 5 y 17 diciembre 1974 (R. 5165), y 20 mayo 1977 (R. 2235)—. Estas notas excluyen de este concepto, cualquier otra declaración o manifestación que aunque provenga de Órganos administrativos no sea por sí misma creadora o modificadora de situaciones jurídicas, es decir, carezca de efectos imperativos o decisorios. Así, no pueden merecer el calificado (*sic*) de actos impugnables los dictámenes e informes, manifestaciones de juicio, que siendo meros actos de trámite provienen normalmente de Órganos consultivos, ni tampoco las contestaciones a consultas de los administrados. Aunque éstas provengan de Órganos decisorios, por su propia naturaleza carecen de los elementos esenciales definitorios de una resolución y por tanto de la trascendencia creativa consustancial del acto administrativo propiamente dicho.»

Asimismo, en la sentencia de 5 de noviembre de 1979 (Ar. 3783) el Tribunal Supremo declara:

« [...] mediante el acto administrativo, la Administración manifiesta su voluntad de definir y determinar, frente al particular, una situación jurídica individualizada y ejecutiva, mientras que, por el contrario, con la propuesta no se pone en ejercicio las facultades de imperio [...] »

Y a la vez, de acuerdo con el principio de economía procedimental, las sentencias de 28 de febrero de 1961 (Ar. 1074), 13 de marzo de 1969 (Ar. 1595) y 29 de julio de 1983 (Ar. 4005) insisten en el carácter irrecurrible de los actos de mero trámite que no deciden directa ni indirectamente el fondo del asunto, poniendo término al procedimiento o haciendo imposible su continuación. Se trata de actos, según la sentencia de 29 de julio de 1983, que van seguidos de otros posteriores desembocando en una liquidación.

Con estas premisas, no debe extrañar que las sentencias de 17 de junio de 1955 (Ar. 2258) y 1 de junio de 1957 (Ar. 1894) califiquen las actas de actos de gestión. Es más, la de 13 de abril de 1957 (Ar. 1435) señala:

«Que el artículo 61 del Reglamento de Inspección de Tributos de 13 de julio de 1926 [...] se refiere a los actos de gestión, de indudable trascendencia, cuyo resultado ha de reflejarse en las actas originarias del proceso normalmente establecido para la exacción de las contribuciones e impuestos [...] »

Incluso, la sentencia de 30 de enero de 1965 (Ar. 219) afirma que las actas son «constitutivas de un trámite preparatorio del que ha de ser determinante de la cuota tributaria». Y casi treinta años después, el Tribunal Supremo, en la sentencia de 28 de febrero de 1983 (Ar. 950) alude a los actos de trámite reflejados en las actas de inspección, como actos preparatorios de la liquidación tributaria.

Sin embargo, en principio no parece que se utilice la expresión «acto de trámite» —igual que hace la sentencia de 15 de abril de 1982 (Ar. 1986) respecto al informe complementario del acta— con el significado de acto administrativo. Puesto que, por un lado, las actas no contienen declaraciones de voluntad sino declaraciones de

conocimiento del inspector actuario, y, por otro lado, se trata obviamente de actos irrecurribles. Así lo asegura el Tribunal Supremo en numerosas sentencias como las de 3 de diciembre de 1987 (Ar. 8916), 5 de septiembre de 1991 (Ar. 7130), 10 de diciembre de 1992 (Ar. 9726), 1 de febrero (Ar. 592), 7 (Ar. 7399) y 8 de octubre (Ar. 7402) de 1993, 16 de septiembre de 1994 (*Normacef Fiscal*), 15 de diciembre de 1995 (Ar. 9293), 9 de abril de 1997 (Ar. 3122), 30 de abril (Ar. 3317) y 9 de mayo (Ar. 3948) de 1998, y 31 de mayo de 2000 (Ar. 4470); lo impugnabile, advierte el Tribunal, es el acto administrativo de gestión tributaria o liquidación que se dicte como consecuencia del acta. Sólo la sentencia de 20 de febrero de 1991 (*Normacef Fiscal*) afirma que, «salvo casos excepcionales, las actas de la Inspección no son actos susceptibles de impugnación independiente», olvidando que, incluso en los supuestos de actas de conformidad, el recurso se dirige contra el acto de liquidación presunto del inspector jefe.

Pues bien, fruto de esta doctrina, se dictaron las sentencias de 3 de octubre de 1988 (Ar. 10294), 2 de octubre de 1989 (Ar. 7402 y 7017), 13 de febrero (Ar. 3448) y 19 de junio (Ar. 7766) de 1991. En ellas se precisa:

« [...] los documentos que recogen la acción inspectora (diligencias, comunicaciones y actas) no son resoluciones administrativas de carácter definitivo sino actos de trámite que no deciden el fondo del asunto ni siquiera indirectamente, como exige el artículo 37 de la Ley Reguladora de esta Jurisdicción. Tampoco aparecen comprendidos entre los actos o las actuaciones que son impugnables en la vía económico-administrativa según establecen los artículos 15 del Texto articulado de la Ley de Bases 39/1980, de 5 de julio —Real Decreto Legislativo 2795/1981, de 12 de diciembre— y 41 del Reglamento de procedimiento de las reclamaciones administrativas —Real Decreto 1999/1981, de 20 de agosto—. Y es que, en definitiva, en este ámbito tan sólo la liquidación tributaria pone fin al procedimiento de gestión y constituye el título para la exigibilidad de la deuda tributaria, liquidación en la que podrá o no recogerse lo propuesto en el Acta de la Inspección, ya que la misma se inserta en el simple desarrollo de una función informativa de la Hacienda Pública consistente en la investigación para comprobar los elementos determinantes de la deuda tributaria, actividad, pues, puramente instrumental dirigida a los órganos de gestión tributaria decisorios de los que habrá de emanar la liquidación. »

Asimismo, las sentencias de 15 de noviembre de 1996 (Ar. 9583), 12 de marzo (Ar. 3923) y 22 de octubre (Ar. 7930) de 1998, y 27 de noviembre de 1999 (Ar. 9265)

destacan el carácter irrecurrible del acta debido a su naturaleza de acto de trámite. De hecho, en la primera de ellas, el Tribunal Supremo declara:

« [...] las Actas de la Inspección de Hacienda, sean de conformidad o de disconformidad, son, como ha dicho esta Sala en numerosísimas sentencias, un mero acto de trámite, no recurribles; en cambio, sí son recurribles los actos de liquidación que se dicten como consecuencia de los hechos descubiertos y puestos de manifiesto en dichas Actas de Inspección, y que deriven de las propuestas de regularización hechas por los Inspectores Actuarios, como claramente dispone el artículo 61 del Reglamento General de las Inspección de los Tributos, citado.»

Y también, en la de 12 de marzo de 1998 se dice que sobre esta cuestión existe ya una doctrina jurisprudencial constante y consolidada. Obviamente, así es respecto al carácter irrecurrible del acta y no a su naturaleza de acto de trámite, pues, como estudiaremos en el siguiente epígrafe, existen diversas sentencias que niegan tal condición al acta, en contra de las que aquí analizamos. Con todo, aún han de resaltarse en este lugar algunos pronunciamientos del Tribunal Supremo que ven en el acta un acto administrativo. Si bien la de 6 de julio de 1990 (Ar. 5925) sólo alude al acta como instrumento apto para regularizar la situación tributaria del contribuyente sin calificarla, consecuentemente, de acto de trámite, la de 20 de octubre de 1993 (Ar. 7422) se refiere a la necesidad de acreditar la representación para firmar las actas, teniendo en cuenta que no se trata de actos de mero trámite (artículo 27.3 del R.G.I.T.). Y la de 14 de diciembre de 1993 (Ar. 9325) concibe el acta como un acto administrativo que debe estar motivado para que el administrado pueda ejercer eficazmente su derecho de defensa.

En resumen, a partir de la década de los ochenta, conforme a la jurisprudencia del Tribunal Supremo, el acta contiene una declaración de conocimiento del inspector actuario que no puede ser recurrida con independencia del acto de liquidación¹. Como

¹ Defienden esta tesis, entre otras muchas, las sentencias de 24 de octubre de 1955 (Ar. 2842), 17 de abril de 1959 (Ar. 1464), 26 de abril de 1963 (Ar. 1982), 3 de junio de 1974 (Ar. 2698), 30 de mayo de 1981

es obvio, sólo la declaración de voluntad del órgano competente para fijar la existencia y cuantía de la deuda tributaria tiene carácter decisorio y, en consecuencia, recurrible. Por el contrario, el acta es un instrumento al servicio de la liquidación tributaria, un acto preparatorio que no decide ni siquiera de forma indirecta el fondo del asunto ni puede producir indefensión. De acuerdo con su inserción en el procedimiento de liquidación como acto preparatorio de la decisión final, en distintas ocasiones el Tribunal Supremo ha declarado que el acta constituye un acto de trámite².

F) La negativa a concebir el acta como acto de trámite

La postura del Tribunal Supremo acerca de la naturaleza jurídica del acta de inspección no ha estado, como se ha visto, exenta de problemas y contradicciones. Ya la citada sentencia de 24 de junio de 1968 (Ar. 3499) advierte:

« [...] el verdadero acto administrativo, definidor de derechos y obligaciones, no es el acta, sino el subsiguiente acto liquidatorio del tributo [...] »

Y, por su parte, la sentencia de 2 de octubre de 1979 (Ar. 3280) dice:

«Que tampoco puede prosperar la tesis que eleva al rango de actos administrativos declarativos de derechos a las actuaciones inspectoras realizadas por la Administración, porque sin duda el hecho de que su resultado fuera negativo no dice sino de la falta de aprehensión en tales ocasiones por el sujeto inspector de los datos, hechos y circunstancias concurrentes a la sazón [...], mas en modo alguno implica necesaria y concluyentemente la inexistencia real de defectos o irregularidades en la actividad inspeccionada [...]»

En efecto, el acta no constituye un acto definidor de derechos y obligaciones. Ello se explica, ya lo hemos visto, porque el acta, con o sin descubrimiento de deuda, contiene una declaración de conocimiento del inspector actuario sobre los hechos objeto de comprobación, y no una declaración de voluntad sobre la existencia y cuantía de la

(Ar. 2067), 16 de octubre de 1989 (Ar. 7555), 20 de febrero (Ar. 1118), 5 de septiembre (Ar. 7130) y 18 de diciembre (Ar. 1332) de 1991, 22 de enero de 1993 (Ar. 1114), 18 de noviembre de 1994 (Ar. 9093), 13 de marzo de 1997 (Ar. 1799), 30 de abril de 1998 (Ar. 3317), y 14 de septiembre de 2000 (Ar. 7610).

obligación tributaria. Precisamente en este sentido se pronuncia también la sentencia de 22 de enero de 1993 (Ar. 1114, F.J. 26), con base en la citada de 3 de diciembre de 1987 (Ar. 8916). Sin embargo, el 22 de enero de 1993 (F.J. 25) el Tribunal Supremo manifestó:

« [...] como reiteradamente tiene declarado esta Sala (SS. 3-10-1988 y 5-9-1991, entre otras varias) las actas de la Inspección no tienen el carácter de acto administrativo (y, por tanto, no son impugnables administrativa ni jurisdiccionalmente) por lo que, menos aún, podrían ser objeto del procedimiento especial de revisión del art. 154 de la Ley General Tributaria. Las actas de la Inspección, se ha dicho reiteradamente, no tienen otra naturaleza que la de “documento público” emanado de funcionario competente con las solemnidades requeridas por la ley (art. 1.216 del Código Civil), de forma que las obligaciones tributarias no nacen de ellas, sino de los actos administrativos de gestión tributaria o liquidaciones que de las mismas se dimanen.»

Obsérvese que esta postura parece ser la que ha mantenido el Tribunal Supremo en sus sentencias anteriores. Pero llama la atención la referencia a las de 3 de octubre de 1988 (Ar. 10294) y 5 de septiembre de 1991 (Ar. 7130). Como se expone líneas más arriba, en la primera de ellas se afirma expresamente que los documentos que recogen la acción inspectora no son resoluciones administrativas de carácter definitivo sino actos de trámite que no deciden el fondo del asunto ni siquiera indirectamente. Mientras que en la de 5 de septiembre de 1991, igual que en la de 3 de diciembre de 1987, nada se dice acerca de la pertenencia del acta a la categoría de los actos administrativos; simplemente se explica que el acta contiene una declaración de conocimiento del inspector que goza de la presunción de veracidad por tratarse de un documento público, y, por otro lado, que el acta en sí misma no es susceptible de recurso. Es más, idéntica crítica puede formularse a la sentencia de 10 de junio de 1994 (Ar. 4657), ya que de nuevo el Tribunal Supremo señala:

« [...] según reiterada y constante doctrina de esta Sala, las actuaciones inspectoras no tienen intrínsecamente el carácter de acto administrativo que, en lo que al caso afecta, sólo «puede predicarse de la “liquidación tributaria” que de las mismas dimanen (Ss. por ejemplo, de 3 de diciembre de 1987, 5 de septiembre de 1991 y 10 de diciembre de 1992).»

² Sobre la consideración de las comunicaciones del artículo 45 del R.G.I.T. como actos de mero trámite puede consultarse la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 9 de marzo de 2000, en *Tribuna Fiscal*, núm. 126, 2001, pág. 26.

Sin embargo, tampoco la sentencia de 10 de diciembre de 1992 (Ar. 9726) niega que el acta constituya un acto administrativo: igual que la de 5 de septiembre de 1991, repite que la declaración de conocimiento del inspector se presume cierta por estar recogida en un documento público, y que el acta no es impugnabile *per se* ni en vía administrativa ni contenciosa. En definitiva, lo que implícitamente está afirmando el Tribunal Supremo es que el acta no se concibe como acto administrativo puesto que se trata de una declaración de conocimiento de carácter irrecurrible.

Por su parte, la sentencia de 24 de febrero de 1993 (Ar. 564) pone de relieve que el acta no es un verdadero acto administrativo al señalar:

« [...] ni el Acta ni el Informe de la Inspección, constituyen aisladamente actos administrativos impugnables por sí mismos con independencia del verdadero acto administrativo en el que desembocan.»

Y, con mayor precisión, la de 14 de mayo de 1998 (Ar. 4148) entiende:

« [...] ha sido jurisprudencialmente reiteradísimo que las actas de la inspección tributaria no son, en sí, susceptibles de recurso por no constituir acto administrativo alguno y tener el mero carácter de documento público expedido por funcionario idóneo en el ejercicio de su cargo, doctrina que, incluso ha llegado a tener acogimiento en el Reglamento General de la Inspección de los Tributos de 1986. Lo impugnabile, por constituir propiamente acto administrativo, es la liquidación resultante de ellas [...] »

Por último, las sentencias del Tribunal Supremo de 9 de octubre de 1999 (Ar. 7813) y 14 de septiembre de 2000 (Ar. 7610) no sólo repiten los mismos argumentos que la de 22 de enero de 1993 (F.J. 25), sino que además añaden:

«El acta, importa recordarlo, no pasa de ser más que una simple propuesta—art. 42.2e) y art. 60, apartados 2 y 3 del Reglamento aquí considerado— cuyo contenido liquidatorio no vincula al Inspector-Jefe.»

Como es sabido, el artículo 60 del R.G.I.T. atribuye al inspector jefe la potestad, bien de rectificar los errores materiales apreciados en la propuesta formulada en el acta, bien de dejar sin efecto el acta y ordenar que se completen las actuaciones inspectoras, bien de corregir, incluso, los posibles errores que observe en la determinación de los

hechos o la indebida aplicación de las normas jurídicas. De manera que el propio precepto pone de relieve que el acta carece de efectos vinculantes.

En resumen, las razones que aduce en los últimos años el Tribunal Supremo para negar al acta la condición de acto de trámite son las siguientes:

— En primer lugar, que el acta sólo refleja una simple propuesta del actuario que el inspector jefe acepta o rechaza, pues el contenido de aquélla no es vinculante respecto a la práctica de la liquidación tributaria.

— En segundo lugar, que la exigibilidad de las obligaciones tributarias no deriva del acta, sino del acto de liquidación.

— Y, en tercer lugar, que el acta *per se* no es susceptible de recurso.

Por ello, dice el Tribunal Supremo, el acta constituye un mero documento público que recoge los datos de los que básicamente adquiere conocimiento el inspector actuario en el curso de las actuaciones inspectoras, proponiendo a la vez la liquidación o regularización de la situación tributaria del sujeto inspeccionado.

G) Conclusiones críticas

De acuerdo con la doctrina del Tribunal Supremo, las actas de inspección tributaria tienen naturaleza de documentos públicos. No sólo porque así lo establecen los artículos 145.3 de la L.G.T. y 62.1 del R.G.I.T., sino, además, porque de hecho cumplen todos los requisitos de los documentos públicos que exige el artículo 1.216 del C.C. En cambio, respecto a la pertenencia del acta a la categoría de los actos administrativos no puede hablarse de una doctrina jurisprudencial constante y consolidada. Pues, junto a las sentencias que afirman que el acta es un acto de trámite, existen otras, menos numerosas, que dicen lo contrario.

Obsérvese que entre todas ellas tan sólo dos se refieren de forma expresa al acta como documento público que reúne los requisitos del artículo 1.216 del C.C., y, al mismo tiempo, como acto administrativo de trámite que se inserta en el procedimiento de gestión tributaria proporcionando al inspector jefe la base para la práctica de la liquidación correspondiente. Nos referimos a las sentencias de 13 de febrero (Ar. 3448) y 19 de junio (Ar. 7766) de 1991. En ellas, se afirma que las actas constituyen documentos públicos, pero también, advierte el Tribunal Supremo, son actos instrumentales, es decir, preparatorios de la liquidación tributaria, y que, por tanto, no constituyen resoluciones administrativas de carácter definitivo. Por ello, las obligaciones tributarias no son exigibles del acta, ni su contenido vincula al inspector jefe, de ahí que no sean recurribles con independencia del acto de liquidación. Precisamente, de acuerdo con todo esto, entendemos que el acta es un acto administrativo de trámite que contiene, como ha declarado el Tribunal Supremo en repetidas ocasiones, una declaración de conocimiento del inspector actuario sobre los elementos determinantes de la existencia y cuantía de la obligación tributaria.

II. ELEMENTOS DE LAS ACTAS DE INSPECCIÓN

A) Introducción

Desde el año 1930, el Tribunal Supremo se ha pronunciado con frecuencia sobre los elementos objetivos de las actas de inspección. Especialmente desde la entrada en vigor de la Ley General Tributaria, ha anulado muchas actas que, al no cumplir los requisitos mínimos del artículo 145, no proporcionaban al órgano de gestión o al inspector jefe, hoy, los datos necesarios para fijar con exactitud la existencia y cuantía de la obligación tributaria. Al mismo tiempo, diversas sentencias han puesto de manifiesto el incumplimiento de los requisitos de actividad propios de las actas de

inspección (lugar y tiempo de extensión), si bien tal incumplimiento no ha provocado, a juicio del Tribunal Supremo, la nulidad de aquéllas. Pues en ningún momento el sujeto inspeccionado ha estado en una situación de indefensión. En cambio, casi nada ha dicho el Tribunal Supremo sobre los elementos subjetivos del acta de inspección. Únicamente las sentencias de 10 de febrero de 1995 (*Normacef Fiscal*) y 18 de julio de 1998 (Ar. 7508)³ aluden a la incompetencia del subinspector para levantar un acta, conforme a lo dispuesto en las Órdenes Ministeriales de 5 de mayo de 1982, sobre funciones atribuidas al Cuerpo Especial de Gestión de la Hacienda Pública, especialidad Inspección Auxiliar, y 26 de mayo de 1986, por la que se desarrolla el Reglamento General de la Inspección de los Tributos en el ámbito de la competencia de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria, respectivamente. De ahí que en este epígrafe nos limitemos a analizar la doctrina del Tribunal Supremo en relación con dos aspectos del régimen jurídico de las actas de inspección: en primer lugar, los elementos objetivos del acta; y, en segundo lugar, los requisitos de actividad que han de observarse en la extensión de las actas de inspección.

B) Elementos objetivos de las actas de inspección

De nuevo, vamos a ordenar las sentencias del Tribunal Supremo que hacen referencia a los elementos objetivos del acta en cuatro apartados: en el primero incluiremos aquellas sentencias que afirman que las actas solamente contienen los hechos objeto de comprobación o, lo que es lo mismo, meros datos fácticos y no jurídicos; en el segundo, aquellas que especifican que la conformidad a Derecho de las actas depende de que en ellas se consignen de forma expresa todos los elementos esenciales del hecho imponible; el tercer apartado estará compuesto por las sentencias

³ Cabe resaltar que, de acuerdo con la sentencia de 21 de enero de 1981 (Ar. 11), la falta de consignación en el acta de los nombres y apellidos de los inspectores actuarios no constituye un defecto invalidante del

que se refieren a la determinación en las actas de las bases imponibles; y, por fin, un cuarto conjunto de sentencias que advierten que incluso la propuesta de liquidación o regularización de la situación tributaria del sujeto inspeccionado forma parte del contenido mínimo del acta de inspección.

1. Los simples hechos objeto de comprobación

Como es sabido, hasta la entrada en vigor de la Ley General Tributaria, las actas de inspección sólo recogían los hechos con trascendencia tributaria comprobados por el inspector. La propia Exposición de Motivos del Real Decreto de 30 de marzo de 1926, de Bases de la Inspección, indicaba que los órganos inspectores debían desarrollar una actuación pura y exclusivamente investigadora. Es por ello que las sentencias de 20 de marzo (Ar. 1397) y 26 de junio (Ar. 2835) de 1959, y 26 de octubre de 1962 (Ar. 3931) revisten particular interés en cuanto al contenido y, por tanto, a la función originaria del acta, pues señalan que aquélla se limita a constatar datos puramente fácticos. En idéntico sentido, las de 20 de marzo y 26 de junio de 1959 incluyen el siguiente fundamento:

«Que, la Inspección del Tributo al extender la referida acta, se ajustó, en el presente caso, a lo prevenido en el artículo 61 en armonía con el 62, ambos del Reglamento para el Servicio del citado Organismo de 13 de julio de 1926; toda vez que consignó en ella todos los elementos de hecho y datos precisos, que han de servir de base a la liquidación [...] así como los que fueron origen de la discrepancia entre la Inspección y el recurrente, como establecen los indicados preceptos; y si bien hizo constar en la expresada acta la frase “debe pasar al Jurado Central de la Renta”, ello no entraña, como pretende el actor, acuerdo tomado por dicha Inspección, que implique ingerencia en las facultades atribuidas a la competencia de otros Organismos de la Administración ni por lo tanto una verdadera calificación jurídica que invalide los hechos relacionados en aquélla; ya que dicha frase no puede interpretarse en otro sentido que el de propuesta a la Oficina gestora, para que ésta, como única competente, promueva a su vez, la del Organismo que según el criterio de la Inspección deberá conocer el expediente.» (Considerando Segundo)

Y en la de 26 de octubre de 1962, con mayor claridad, el Tribunal Supremo explica:

acta, ya que no ocasionó indefensión a la entidad inspeccionada.

«Que la supuesta nulidad del acta inspectora —originaria del expediente— se trata de fundamentar en una extralimitación de funciones de la Inspección de Hacienda al no ceñirse tal documento a la escueta narración de hechos y entrar a declaraciones jurídico-fiscales; pero es lo cierto que el Acta aludida tan sólo refleja hechos cuales son las rentas declaradas por el contribuyente y la venta de unos pisos [...]»

De manera que en el acta no se incluía ni la calificación jurídica de los hechos comprobados ni tampoco la determinación de sus consecuencias desde el punto de vista tributario. Esta tarea estaba reservada, como advierte el Tribunal Supremo, a las oficinas de gestión (Administración de Rentas Públicas), que dictaban el acto de liquidación sobre la base de los datos (rentas procedentes del trabajo, del capital, gastos, etc.) consignados en el acta. Ciertamente, en las sentencias de 20 de marzo y 26 de junio de 1959, el Tribunal Supremo reconoce que, junto a la exposición de los hechos, el acta contenía una propuesta del inspector actuario sobre la competencia del Jurado Tributario para la estimación de la base imponible. Con todo, advierte que el inspector no realizaba una verdadera calificación jurídica de aquellos hechos. Es más, en nuestra opinión, podría decirse que simplemente incluía en el acta una declaración de juicio sobre la procedencia de la aplicación del régimen de Jurado.

2. El contenido mínimo del acta: los hechos determinantes del *an* y el *quantum* de la obligación tributaria

Es sabido que, desde sus orígenes, incluso según el Real Decreto de 11 de mayo de 1888, que aprobó el Reglamento General para el Servicio de Investigación de la Hacienda Pública, el acta de inspección cumple la finalidad de proporcionar al órgano de gestión los datos necesarios para la práctica de la liquidación tributaria. Por ello, en el acta han de reflejarse básicamente todos los elementos constitutivos del hecho imponible. De lo contrario, se trata de actas nulas de pleno Derecho conforme a la jurisprudencia del Tribunal Supremo. Conviene destacar que es, sin embargo, en la década de los noventa cuando el Tribunal Supremo comienza a referirse de forma

expresa a los elementos esenciales del hecho imponible. Con anterioridad, venía exigiendo que se consignaran en el acta todos los datos y detalles que puedan ilustrar a la Administración en su acuerdo, y, en su caso, los hechos origen de la discrepancia entre lo declarado por el contribuyente y lo comprobado por el inspector. En este sentido se pronunciaba la Base 31 de las que se aprobaron mediante Real Decreto de 30 de marzo de 1926 y el artículo 61 de la Real Orden de 13 de julio de 1926, que aprobó el Reglamento para el ejercicio de la Inspección de la Hacienda Pública. Nótese que esos datos y detalles que debían ilustrar a la Administración en su acuerdo no son, obviamente, más que los hechos y circunstancias determinantes del *an* y el *quantum* de la obligación tributaria; y precisamente sobre ellos versarán las posibles diferencias entre el contribuyente y el inspector que han de consignarse en el acta de inspección.

En las páginas que siguen estudiaremos, primero, los pronunciamientos del Tribunal Supremo que se basan en las normas del Real Decreto de 30 de marzo y la Real Orden de 13 de julio de 1926, y, acto seguido, aquellas sentencias dictadas con posterioridad a la entrada en vigor de la Ley General Tributaria y el Reglamento General de Inspección, que, como decíamos, exigen que se reflejen en el acta los elementos constitutivos del hecho imponible.

a) Los datos y detalles que puedan ilustrar a la Administración en su acuerdo

Ya desde muy pronto, la sentencia de 18 de enero de 1930 (Ar. 2442) estima que el acta adolecía de un contenido insuficiente y, en este sentido, señala:

« [...] si ha de interpretarse en su verdadero sentido el artículo 46 del Reglamento de la Inspección de Hacienda pública de 13 de julio de 1926, no debe olvidarse que se trata de un acta de presencia para comprobar una denuncia, que debe atenerse de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 76, a los requisitos exigidos por el 61, ambos de la misma soberana disposición, y que, por tanto, debió haber procurado que en ella hubieran tenido reflejo todas las circunstancias que pudieran haber ilustrado el juicio de la Administración, especialmente en lo que hace referencia a la naturaleza, importancia y característica de la industria, comercio o base imponible [...] »

Años más tarde, la sentencia de 8 de abril de 1953 (Ar. 965) y, con idéntico pronunciamiento, la de 14 de mayo de 1956 (Ar. 1896), anulan sendas actas de inspección modelo 9 que, aparte de otros defectos, no reflejaban los hechos origen de la discrepancia entre lo declarado por el contribuyente y lo observado por el inspector, según exigía el artículo 61 del Reglamento de Inspección de 13 de julio de 1926. Asimismo, la sentencia de 30 de mayo de 1956 (Ar. 2321) declara:

« [...] hay que tachar de nulas las mencionadas actas, máxime si ellas no contienen tampoco, [...] todos los datos y detalles que puedan ilustrar a la Administración de Rentas Públicas para la realización de su ulterior cometido, cual acaece también con las actas combatidas por el actor, pues en ellas sólo se consigna el particular criterio de la Inspección de que las rentas del contribuyente se estiman superiores a 60.000 pesetas, dato único que cubre el cuerpo de los documentos investigatorios al efectuar el servicio con referencia a cada uno de los ejercicios de 1944 a 1947.»

Por su parte, la sentencia de 17 de mayo de 1956 (Ar. 2283) pone de relieve que en el acta modelo 9 no se habían especificado los hechos origen de la discrepancia entre el contribuyente y la Inspección en cuanto a los rendimientos sujetos a gravamen, de manera que hubo de subsanarse tal omisión. Mientras que en la sentencia de 21 de octubre de 1955 (Ar. 3139) el Tribunal Supremo considera:

«Que ni de la Base 31 de las aprobadas por Real Decreto de 30 de marzo de 1926 para la inspección de los Servicios de la Hacienda Pública y de los Tributos, ni del Reglamento para la Inspección del Tributo promulgado en 13 de julio del mismo año, se desprende la nulidad del acta levantada por la Inspección en 22 de noviembre de 1952 [...] porque esta nulidad se opera cuando no se cumplen las formalidades de garantía que implica el documento oficial citado, mas no por la circunstancia de hacerse constar en él más o menos hechos, ya que, aun tendiendo a lograr todos los datos y detalles que puedan ilustrar a la Administración para el correspondiente acto administrativo, ni está tasada la consignación de hechos, ni pueden éstos someterse a una medida determinada, que varía según las circunstancias de la comprobación o investigación a que el acta responde, y menos aún cabe macularla de nulidad en el caso presente cuando se trata de un acta modelo 9, destinada a consignar la diferencia entre lo declarado por el contribuyente y lo que resulte del examen de los libros u otros elementos de trabajo, habiendo hecho concisa y breve el acta discutida precisamente la ausencia de declaración por parte del interesado y la falta de libros y datos fidedignos respecto de sus operaciones, causas ambas imputables al actor y que han hecho imposible la consignación de todos los elementos de juicio que para el cumplimiento del fin tributario persiguen las actas de presencia de la Inspección.»

Es obvio que en las actas modelo 9 no sólo se hacían constar las diferencias entre los hechos declarados por el contribuyente y los comprobados por el inspector.

Principalmente, se reflejaban en ellas los hechos determinantes de la existencia y cuantía de la obligación tributaria, que son, ya lo decíamos, los que pueden ilustrar a la Administración en su acuerdo, según disponía la base 31 del mencionado Real Decreto de 30 de marzo de 1926. Así lo entiende la sentencia de forma implícita en el considerando primero que acaba de transcribirse. Y, además, tratándose de un acta de presencia modelo 9, se especificaba cuáles de esos hechos eran motivo de oposición entre las declaraciones del contribuyente y del propio inspector. En rigor, de no referirse a los elementos constitutivos del hecho imponible, no procedía consignar las diferencias entre ambas en el acta de inspección. Nótese, en este sentido, que no corresponde al inspector actuario decidir si han de recogerse en el acta más o menos hechos, sino que se trata de proporcionar al órgano competente para practicar la liquidación todos y no sólo algunos de los datos necesarios a tal fin, teniendo siempre en cuenta las circunstancias del caso concreto.

Presentan, por ello, particular interés las sentencias de 4 (Ar. 1772) y 25 de abril (Ar. 1817) de 1960, y 18 de junio de 1964 (Ar. 3274). En ellas, el Tribunal Supremo declara la validez de las actas de inspección, si bien de su texto no parece que proporcionasen a la Administración los datos necesarios para poder dictar el acto de liquidación. De hecho, en la primera de estas sentencias, el Tribunal Supremo argumentó:

«Que la pretendida nulidad del acta levantada por la Inspección de Hacienda de la provincia de Córdoba, fundada en no contener hechos que sirvan de base para la declaración de competencia del Jurado, no es admisible, y, por consiguiente, debe rechazarse, puesto que en dicho documento ya se consigna “que durante los años 1952 y 1953, ha obtenido unos ingresos líquidos, que teniendo en cuenta los precios de los productos y los gastos de cultivo son superiores a 60.000 pesetas, y el interesado es soltero y mayor de 25 años”, y además, en el informe ampliatorio y en donde se precisan los hechos motivo del expediente, también se exponen datos concretos que son conocidos por el interesado, sirviéndole para formular sus alegaciones en un extenso escrito [...]»

Por su parte, la sentencia de 25 de abril de 1960 advierte:

«Que en cuanto a la nulidad del Acta que el recurrente sostiene al estimarla inajustada a derecho, por no acreditarse en ella la existencia de ningún acto sujeto a imposición que no se hubiese declarado, es inaceptable, porque según expresa la información reglamentaria —obstante a los folios 22 al 26 del expediente administrativo— fueron muchos los datos omitidos en las declaraciones [...]»

Y asimismo, la sentencia de 18 de junio de 1964 declara la validez del acta que, junto al breve relato de los hechos origen de la discrepancia entre el contribuyente y la Inspección (cuantía de la renta obtenida por el arrendamiento de dos fincas), dejaba constancia de la negativa de aquél a aportar justificantes de ingresos y gastos.

Por último, debe resaltarse aquí la sentencia de 28 de febrero de 1983 (Ar. 950), que, aunque pone de relieve que en el acta no se recogían todos los datos precisos para fijar la base imponible (de manera que no podía fundamentarse en ella una posterior liquidación), el Tribunal Supremo —apartándose de su doctrina— anula la liquidación, mas revoca la sentencia apelada en cuanto declaraba la nulidad de las actuaciones realizadas a partir del momento en que se levantó el acta. Para ello, se basa, de un modo sorprendente, en que un acta así no perjudicaba al administrado; pero olvidándose de que no es esto lo que dice la Ley General Tributaria. El artículo 145.1 de la L.G.T. exige unos requisitos mínimos a las actas, y ésta no los cumplía.

b) Los elementos esenciales del hecho imponible y de su atribución al sujeto pasivo o retenedor

La exigencia de consignar en el acta los elementos esenciales del hecho imponible figuraba ya en la redacción originaria del artículo 145.1b) de la Ley General Tributaria. En rigor, sin la determinación de los elementos constitutivos del hecho imponible y de su atribución al sujeto pasivo o retenedor, el acta de inspección carecería de razón de ser. No ocurre lo mismo, en cambio, con los otros datos a que hacen referencia las letras a), c) y d) de este precepto, cuya omisión no supondría, a nuestro

juicio, más que la existencia de vicios no invalidantes en el acta de inspección. Pues, a falta de cualquiera de ellos (identificación de la persona con la que se extiende el acta y carácter o representación con que comparece, regularización de la situación tributaria, y conformidad o disconformidad del sujeto inspeccionado), el acta conservaría su propia esencia como acto preparatorio de la liquidación tributaria.

Lo cierto es que, a pesar de la entrada en vigor de la Ley General Tributaria en el año 1963, únicamente la jurisprudencia más reciente del Tribunal Supremo alude a la necesidad de reflejar en las actas los elementos integrantes del hecho imponible. Especialmente, a partir de la promulgación del Reglamento General de Inspección (artículo 49.2e), el incumplimiento de este requisito ha sido empleado como argumento capital en la *ratio decidendi* de aquellas sentencias que han declarado la nulidad del acta de inspección. Se trata, en la mayoría de los casos, de actas de conformidad que no especificaban los hechos determinantes del *an* y el *quantum* de la obligación tributaria [sentencias de 22 de julio de 1991 (Ar. 7128), 10 de diciembre de 1992 (Ar. 9726), 7 de octubre de 1993 (Ar. 7399), 14 de marzo de 1995 (Ar. 2473), 22 de septiembre de 1997 (Ar. 6816), 27 de abril de 1998 (Ar. 3932), 8 de marzo de 1999 (Ar. 1985) y 10 de mayo de 2000 (Ar. 4491), entre otras]⁴. No obstante, como decíamos, en este lugar sólo vamos a ocuparnos de la jurisprudencia tributaria relativa a actas no suscritas con la conformidad del sujeto inspeccionado.

Destaca, en este sentido, la sentencia de 10 de marzo de 1993 (Ar. 1736) al poner de manifiesto:

«Conforme al art. 49 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos de 25-4-1986 que es aplicable a todas las actas de la inspección, independientemente de su resultado, en ellas han de consignarse, entre otros extremos los elementos esenciales del hecho imponible y de su atribución al sujeto pasivo o retenedor, con expresión de los hechos y circunstancias con trascendencia tributaria que hayan resultado de las actuaciones inspectoras o referencia a las diligencias donde se hayan hecho constar y tales extremos no figuran en el acta levantada el 23-12-1987 de la que, como se refleja en la sentencia apelada, no resultan ni los motivos que llevan

⁴ Se estudian estas sentencias más adelante, en el apartado III.A) de la sección segunda de este capítulo.

a fijar la fecha en que se produce la ampliación de la superficie sujeta, ni los datos de donde aquélla se obtiene ni la procedencia de la tarifa aplicable. Ciertamente tales deficiencias habrían debido conducir al Tribunal de instancia a la anulación del acta y no a la nulidad de actuaciones a partir de ella [...]»

Ello se explica, además, porque, según advierte el Tribunal Supremo en el anterior Fundamento de Derecho, la falta de conocimiento de los elementos que condujeron a la liquidación practicada provocó la indefensión del contribuyente. También la sentencia de 20 de diciembre de 1994 (Ar. 9918) recuerda que, en virtud del artículo 145.1b) de la L.G.T., han de reflejarse en el acta los elementos esenciales del hecho imponible y de su atribución al sujeto pasivo o retenedor.

Por su parte, la sentencia de 21 de abril de 1997 (Ar. 3712) anula el «acta de comprobación» extendida por una Corporación Municipal en concepto de Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, y declara:

«El acta de comprobación, como se ha dicho, carece de las mínimas especificaciones para reflejar el comienzo de obra alguna. Además de no consignar el lugar en que se aprecian los trabajos que en la misma se citan, ni su extensión, ni si constituye o no parte del dominio público, hidráulico, tampoco describe mínimamente en qué consistían los movimientos de tierras en cuestión, ni su situación, ni los accesos que se dice se han abierto, ni las medidas, características y circunstancias de todo ello, ni viene acompañada de documentos gráficos, fotografías, etc. En tales condiciones, esos juicios de valor sin soporte objetivo alguno no pueden ser decisivos a la hora de concluir si se había o no iniciado la construcción, la instalación o la obra.»

En definitiva, el acta no dejaba constancia de los hechos sujetos a gravamen, y, por tanto, no permitía fijar con exactitud ni la existencia ni la cuantía de la obligación tributaria. E, igualmente, en la sentencia de 18 de febrero de 2000 (Ar. 2792), el Tribunal Supremo estima la pretensión del recurrente de que se anulara «totalmente» el acta de disconformidad relativa al Impuesto Especial sobre el Petróleo, sus Derivados y Similares, por no contener ningún dato sobre las características del producto que se pretendía gravar. Al respecto, el Tribunal Supremo afirma:

«Existe un hecho fundamental que debería haber quedado acreditado en el acta de disconformidad núm. 106282, de 22 de marzo de 1985, y es la naturaleza del producto denominado Incusol 07. Según el Actuario se trata de “un producto sujeto en el artículo 23 de la

Ley 39/1979 de los Impuestos Especiales, tarifa 4ª, epígrafe 6a), sin repercutir el Impuesto Especial a clientes que no poseían tarjeta de exención por dicho epígrafe 6a)”; en tanto que el representante de CEPSA manifiesta “Que no está conforme ... por cuanto no acepta las características del producto expresadas, ni el hecho de que las ventas del mismo hayan de tributar por el Impuesto Especial”. Tal discrepancia respecto de la naturaleza del producto se resuelve indebidamente por la Inspección acudiendo al acta de hechos entendida precedentemente con “Alcoholes Aroca, S.A.”, en cuyas actuaciones se tomaron muestras de un Heptano que se dice fabricado por CEPSA, pero en cuyo acta ninguna intervención tuvo esta Compañía. Es evidente, por tanto, que si se pretendía gravar en el acta de 22 de marzo de 1985 un producto en razón de su composición química, negada por el contribuyente, era preciso que la Administración justificara, mediante el análisis científico de muestras reglamentariamente tomadas precisamente de ese producto, que reunía las características que le hacían gravable, sin que sea válido sostener que era al contribuyente a quien incumbía demostrar el hecho negativo de no reunir aquellas condiciones, pues obrar así incumple la exigencia de que el acta contenga los elementos esenciales del hecho imponible y de su atribución al sujeto pasivo, con expresión de los hechos y circunstancias con trascendencia tributaria que hubieran resultado de las actuaciones inspectoras, en todo caso exigibles.»

Nótese que es justamente la falta de consignación en el acta de los elementos esenciales del hecho imponible la que impide no sólo determinar con exactitud la existencia y cuantía de la obligación tributaria, sino, además, que aquéllos puedan considerarse probados. Pues al no reflejar los hechos que motivan su formalización, no cabe que el acta, como documento, haga prueba de tales hechos.

Por último, en cuanto a la determinación del sujeto pasivo al que se imputan los hechos objeto de comprobación⁵, interesa destacar la sentencia de 20 de febrero de 1991 (*Normacef Fiscal*). En ella, el Tribunal Supremo declara que el acta estaba «incompleta» porque el sujeto inspeccionado era un mero fiduciario que actuó por cuenta de una determinada sociedad, verdadero sujeto pasivo del impuesto. De manera que sólo el patrimonio de la entidad experimentó un incremento notable como consecuencia de la adquisición de valores mobiliarios Y, obviamente, a ella debía referirse el acta de inspección, una vez comprobada su propia situación tributaria, según se afirma en el quinto Fundamento de Derecho de la sentencia. Por su parte, la sentencia de 15 de diciembre de 1995 (Ar. 2654) declara la nulidad de todas las actuaciones

incluida el acta de inspección, que se extendió a quien no se considera sujeto pasivo del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados. En lugar del banco prestamista, lo es la entidad prestataria, adquirente del dinero a título de préstamo (artículo 29 de la L.I.T.P. y A.J.D.).

En suma, hemos agrupado bajo este epígrafe un conjunto de sentencias que expresan la obligatoriedad de recoger en el acta los elementos esenciales del hecho imponible y de su atribución al sujeto pasivo. En idéntico sentido, como decíamos, se pronuncian numerosas sentencias del Tribunal Supremo en relación con las actas suscritas de conformidad por el sujeto inspeccionado; a ellas dedicaremos la última parte de este capítulo. Además, muchas de las sentencias que ya ponen de manifiesto la determinación de la base imponible o la consignación de la propuesta de liquidación o regularización de la situación tributaria en la propia acta de inspección, también hacen referencia a los hechos objeto de comprobación sobre los que tales propuestas se apoyan. No se olvide que es la constatación de los hechos la que permite que se determine la base imponible y, acto seguido, la cuantía de la obligación tributaria. Examinaremos estas sentencias a continuación.

3. La determinación de la base imponible

Una vez más, la mayoría de las sentencias en las que el Tribunal Supremo se ha pronunciado acerca de la determinación de la base imponible por el inspector actuario versa sobre actas de conformidad [sentencias de 4 de octubre de 1960 (Ar. 3813), 20 de febrero de 1975 (Ar. 841) y 16 de enero de 1980 (Ar. 6), entre otras]. De hecho, los artículos 2b) y c) de la Orden Ministerial de 10 de abril de 1954 y 1 de la Orden

⁵ Cabe resaltar la sentencia de 21 de octubre de 1957 (Ar. 3313), que desestima la petición de nulidad del acta a pesar de que en ella no se precisaba si el verdadero contribuyente era una comunidad familiar de

Ministerial de 18 de diciembre del mismo año, ambas de desarrollo de la Ley de Reforma del Servicio de la Inspección de los Tributos de 20 de diciembre de 1952, se referían a las bases impositivas propuestas por la Inspección en actas de invitación, atribuyéndoles «el carácter de firmes» siempre que fuesen aceptadas por los contribuyentes⁶. Hay que esperar a la entrada en vigor de la Ley General Tributaria para encontrarnos con el artículo 140, que establece que corresponde a los órganos inspectores, junto a la investigación de los hechos imposables, la integración definitiva de las bases tributarias. Así, hemos de resaltar aquí —sin perjuicio de comentar más adelante las sentencias relativas a la fijación de las bases imposables en actas de conformidad— las sentencias de 2 de octubre de 1989 (Ar. 7015) y 1 de febrero de 1993 (Ar. 593). En la primera de ellas, el Tribunal Supremo confirma la validez tanto del acta de inspección que proponía un incremento de las bases declaradas en virtud del régimen de estimación indirecta, como de las consiguientes liquidaciones tributarias practicadas por el órgano de inspección. Por el contrario, en la de 1 de febrero de 1993 se anulan los actos administrativos impugnados que también se dictaron en aplicación del régimen de estimación indirecta de la base imponible, al entender el Tribunal Supremo:

«Practicadas las correspondientes actuaciones inspectoras, se extendió acta de disconformidad en 23-6-1987, donde, aplicando el régimen de estimación indirecta, se imputan a don José C. unos rendimientos positivos de la actividad empresarial (el 50 por 100) de 657.083 pesetas. Sin embargo, no expresa la mencionada acta las razones por las cuales no puede venirse en conocimiento, en virtud de la declaración presentada, de los datos necesarios para la estimación completa de las bases y, aún más, el propio Tribunal Económico-Administrativo Provincial de Baleares, en el tercer “considerando” de su Resolución de 28-4-1989 (impugnada en este litigio) literalmente expresa “que si bien ha de reconocerse que la Inspección ha podido conocer la magnitud fundamental de las compras consumidas, a través de los datos que el propio interesado le ha facilitado, que constan en el registro de existencias, lo que, en principio, hacía innecesario el régimen de estimación indirecta ...” llega a solución distinta, lo que evidentemente vulnera lo dispuesto en el art. 50 de la Ley General Tributaria, en su doble vertiente de contener los datos facilitados por el contribuyente elementos bastantes para la aplicación del régimen de estimación objetiva singular, así como resultar éstos de la contabilidad de la Empresa, que en ningún caso se ha desechado por incumplimiento sustancial de las obligaciones que implica.»

bienes o una o varias personas individuales (Considerando sexto).

⁶ Véase el apartado III.A) de la sección segunda de este capítulo.

Aunque, en realidad, la reclamación económico-administrativa se presentó contra la liquidación resultante del acta de inspección, es obvio que ésta adolecía asimismo de vicios que la invalidaban. En lugar de reflejar en el acta los elementos constitutivos del hecho imponible, declarados por el contribuyente o comprobados por él mismo, el inspector actuario se limitó a fijar la base imponible conforme al régimen de estimación indirecta, sin explicar el porqué de su procedencia. De ahí que, como puede apreciarse, el acta no permitía establecer con exactitud la cuantía de la obligación tributaria a cargo del sujeto inspeccionado.

4. La propuesta de liquidación o regularización de la situación tributaria

La atribución a los órganos inspectores de la potestad de practicar las liquidaciones tributarias resultantes de las actuaciones de comprobación e investigación se hizo, como es sabido, mediante la Ley 10/1985, de 26 de abril, de modificación parcial de la Ley General Tributaria. De hecho, muchas actas que se extendieron conforme a lo dispuesto en el Real Decreto 412/1982, de 12 de febrero, sobre régimen de determinadas liquidaciones tributarias (artículo 2), se han declarado nulas por el Tribunal Supremo en la parte relativa a la fijación de la deuda, al haberse considerado nulo de pleno derecho el propio Real Decreto por vulneración del principio de jerarquía normativa [S.T.S. de 24 de abril de 1984 (Ar. 2711)⁷]. Lo cierto es que, desde la entrada en vigor del Reglamento de Inspección de 13 de julio de 1926, los órganos inspectores formulaban propuestas de liquidación, aunque tales propuestas se incluían en el informe que acompañaba al acta. Veamos, en las páginas que siguen, cómo ha evolucionado la doctrina del Tribunal Supremo conforme a los cambios legislativos que se han ido produciendo en estos años.

⁷ Cfr. A. Durán-Sindreu Buxadé, «Comentarios a la sentencia del Tribunal Supremo de 24-4-84 en relación al Real Decreto 412/1982», en *R.D.F.H.P.*, núm. 172, 1984, págs. 951 y sigs.

a) La propuesta de liquidación en el informe de la Inspección según el Reglamento de Inspección de 13 de julio de 1926

La propuesta de liquidación tributaria, como se recordará, ya debía incluirse en el informe que acompañaba al acta según lo dispuesto en el párrafo segundo del artículo 62 del Reglamento de Inspección de 13 de julio de 1926. Conforme a este precepto, el inspector actuante tenía que informar, en pliego unido al acta, acerca de los hechos consignados en ella, bien ampliándolos o bien ratificándolos en la forma que estimase conveniente. Además, en el mismo informe reflejaría todos los datos y razonamientos conducentes a ilustrar el juicio de la Administración y propondría la liquidación que en su opinión resultase procedente. Así lo señala el Tribunal Supremo en sus sentencias de 20 de marzo (Ar. 1397) y 26 de junio (Ar. 2835) de 1959. En ellas se dice que la Inspección de Tributos recogió en el acta todos los datos «que han de servir de base a la liquidación que en su informe reglamentario propone, y, que, a su juicio, ha de practicarse en su día por la Administración». También en este sentido se pronunciaron las sentencias de 16 de julio (Ar. 2255) y 21 de octubre (Ar. 3139) de 1955 respecto a sendas actas de conformidad⁸ y disconformidad. Ciertamente, como es sabido, las funciones inspectoras y liquidadoras aún estaban atribuidas a órganos distintos, siendo entonces la oficina gestora (Administración de Rentas Públicas) la única competente para dictar el acto de liquidación.

b) La propuesta de rectificación según la Orden Ministerial de 10 de abril de 1954

En desarrollo de la Ley de Inspección de los Tributos de 20 de diciembre de 1952, la Orden Ministerial de 10 de abril de 1954 establecía que en las actas de inspección modelos 16 y 9 formularía el inspector una propuesta de rectificación, mientras que en las actas modelo 14 se contendría una propuesta de liquidación. En

primer lugar, las actas modelo 16 se extendían para hacer constar los errores apreciados en la liquidación practicada por el contribuyente, proponiendo el inspector su rectificación. En segundo lugar, las actas modelo 9 incluían, junto a la exposición de los hechos, circunstancias y razonamientos legales que le servían de fundamento, una propuesta de rectificación de la situación tributaria objeto de comprobación. Y, en tercer lugar, las actas modelo 14 hacían constar las diferencias entre las bases declaradas y las estimadas por la Inspección, aceptando el contribuyente las rectificaciones efectuadas por el actuario; además, éste proponía, en el ejemplar que entregaba al inspector jefe, la liquidación que estimase procedente.

Pues bien, son varias las sentencias del Tribunal Supremo que aluden a la Ley de 20 de diciembre de 1952. Destacan, entre otras, las de 18 (Ar. 1794), 25 (Ar. 1817) y 30 (Ar. 1837) de abril, 5 de mayo (Ar. 1854) y 17 de octubre (Ar. 3132) de 1960, que admiten que en las actas de inspección se fijasen las bases imponibles y se propusiesen las rectificaciones de las liquidaciones tributarias provisionales ya practicadas. Por su parte, la sentencia de 25 de enero de 1961 (Ar. 148) desestima el recurso interpuesto contra un acta de inspección de 26 de junio de 1957 en la que se contenía la correspondiente propuesta de liquidación, argumentando, con razón, que, al no tratarse de actos administrativos definidores de derechos u obligaciones, las actas no son susceptibles de impugnación independiente.

c) La propuesta de regularización según la Ley General Tributaria

Tras la entrada en vigor de la Ley General Tributaria [artículo 140b)], como decíamos, corresponde a la Inspección de los Tributos no sólo la comprobación e investigación de los hechos sino también la integración definitiva de las bases tributarias. Es más, ya en su redacción originaria el artículo 145.1c) prescribía que en el

⁸ Véase el apartado III.A) de la sección segunda de este capítulo.

acta debe consignarse, junto a los elementos esenciales del hecho imponible, la regularización de la situación tributaria del sujeto inspeccionado que el inspector actuario juzgue procedente. Por ello, desde entonces son muchas las sentencias del Tribunal Supremo que se pronuncian acerca de la propuesta de regularización de la situación tributaria objeto de comprobación, o bien, como también se la denomina, acerca de la propuesta de liquidación. Algunas de ellas incluso afirman que se trata de un elemento esencial del acta de inspección.

Han de resaltarse, en este sentido, las sentencias de 11 de octubre de 1968 (Ar. 4099) y 7 de diciembre de 1971 (Ar. 4871), pues ambas ponen de manifiesto que en las actas se proponen liquidaciones tributarias. Años después, en la sentencia de 14 de mayo de 1975 (Ar. 4619), el Tribunal Supremo advierte que en el acta de inspección se contiene no sólo la regularización de la situación tributaria sino, además, la propuesta de liquidación correspondiente. Y asimismo, en la de 1 de octubre de 1979 (Ar. 4000), señala que en el acta se fija la deuda a ingresar, en concepto de Impuesto sobre el Tráfico de Empresas relativo a los ejercicios de 1970 a 1973, de 413.315 pesetas. Por ello, no es exagerado afirmar que para el Tribunal Supremo, la propuesta de liquidación es un elemento del contenido del acta, aunque, realmente, nada dice en este sentido la Ley General Tributaria.

d) La regularización o liquidación tributaria según el Real Decreto 1.920/1976, de 16 de julio

Ciertamente, la finalidad primordial del Real Decreto 1.920/1976, de 16 de julio, sobre régimen de determinadas liquidaciones tributarias, consistía en permitir a la Administración prescindir de la práctica de la liquidación provisional en los supuestos de autoliquidación tributaria por el sujeto pasivo (artículo primero). Además, en su artículo segundo establecía que en las actas previas y definitivas de la Inspección de

Tributos debían consignarse «las liquidaciones que el Inspector actuario estime procedentes para regularizar la situación tributaria que haya sido objeto de comprobación e investigación».

Pues bien, que conozcamos, la doctrina del Tribunal Supremo sólo se ha referido expresamente a las actas de inspección conforme a su regulación mediante este Real Decreto en tres ocasiones. La primera, en la sentencia de 3 de octubre de 1988 (Ar. 10294), en la que se limita a señalar que las actas previas reflejan circunstancias sustantivas relacionadas directamente con el hecho imponible y la base. La segunda, en la sentencia de 21 de mayo de 1992 (Ar. 4175), que constata que el acta de inspección de 31 de marzo de 1982, en la que se recogía una propuesta de regularización de la situación tributaria del sujeto inspeccionado, se había remitido a la Dependencia de Relaciones con los Contribuyentes, que había practicado la correspondiente liquidación tributaria. Y por último, en la sentencia de 15 de noviembre de 1994 (Ar. 10641), cuando reconoce que el acta de inspección objeto de impugnación se había formalizado conforme a las disposiciones del Real Decreto 1.920/1976, de 16 de julio, al haber sido declarado nulo el Real Decreto 412/1982, de 12 de febrero mediante sentencia de 24 de abril de 1984. Enseguida analizaremos, con algún detenimiento, estas sentencias, justamente en el epígrafe relativo a los efectos de la declaración de nulidad del citado Real Decreto.

e) La liquidación tributaria según el Real Decreto 412/1982, de 12 de febrero

Como se recordará, el artículo 2 del Real Decreto 412/1982, de 12 de febrero, sobre régimen de determinadas liquidaciones tributarias, dispuso que en las actas se harían constar los datos establecidos en el artículo 145 de la L.G.T., se fijaría la deuda a

cargo del sujeto pasivo, y, en su caso, se reflejarían las infracciones que se hubieran apreciado así como los intereses de demora y la sanción aplicable.

La sentencia del Tribunal Supremo de 24 de abril de 1984 (Ar. 2711) tiene especial trascendencia, no sólo porque declara la nulidad de este Real Decreto por vulneración del principio de jerarquía normativa, sino, además, porque insiste en la tesis que apuntábamos en el epígrafe anterior: lejos de diferenciar la regularización de la situación tributaria de la propuesta de liquidación, el Tribunal Supremo consideró que se trata de una misma cosa. En este sentido, afirmó:

« [...] dicha Ley General Tributaria atribuye a la Inspección funciones exclusivamente inspectoras: comprobación e investigación de los hechos imponibles, nunca de liquidación; sin que proceda objetar a esta interpretación, que el art. 145 de la propia Ley, permita incluir en el acta “calificaciones jurídicas”, al preceptuar que “en las actas de inspección que documenten el resultado de las actuaciones, se consigne ... c) la regularización de las situaciones tributarias que estimen procedentes, ciertamente porque tal regulación, en lo que consiste —como pone de manifiesto una interpretación sistemática de la tan referida Ley General Tributaria—, 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.»

Regularizar consiste así en regular, rectificar o proponer la liquidación correspondiente. De hecho, tanto el Decreto 2.137/1965, de 8 de julio, sobre simplificación del procedimiento de gestión de los tributos, como el Real Decreto 1.920/1976, de 16 de julio, sobre régimen de determinadas liquidaciones tributarias, apoyan esta idea. Ambos prescribían que las actas debían recoger «las liquidaciones que el Inspector actuario estime procedentes para regularizar la situación tributaria objeto de su investigación o comprobación».

Pues bien, como decíamos, un grupo muy numeroso de sentencias que se dictaron a finales de la década de los ochenta y principios de los noventa declara la nulidad de las actas de inspección en lo relativo a la liquidación que en ellas se practicó conforme al Real Decreto 412/1982, de 12 de febrero, ordenando su conservación en

todo lo demás. Ello se explica fácilmente, como advierten las sentencias de 23 de enero (Ar. 109) y 30 de mayo (Ar.5096) de 1988:

«Nos encontramos, pues, ante la anulación judicial de la norma que sirvió de base para que la Inspección de la Hacienda [...] practicara a la sociedad apelada una liquidación por el Impuesto sobre Sociedades, y dicha anulación debe ser equiparada al acto de derogación de aquélla, al tener idéntico alcance general, según ya se ha declarado en las Sentencias de 21 de octubre de 1986 y 28 de diciembre de 1987, lo que no es equiparable, en términos de dichas sentencias, a una eficacia “erga omnes”, la cual supone precisamente un pronunciamiento singular, dotado de una fuerza expansiva —Sentencia de 25 de octubre de 1984—, sino que se está en presencia simplemente de la desaparición de una norma jurídica y su efecto tan inmediato como automático consiste en dejar sin cobertura a los actos administrativos de aplicación individual. Las conclusiones expuestas aparecen previstas en el artículo 120 de la Ley de Procedimiento Administrativo, cuyo párrafo primero equipara anulación y derogación de las disposiciones generales y permite tan sólo la subsistencia de los actos firmes derivados de los mismos.»

De acuerdo con este razonamiento, la sentencia de 27 de abril de 1988 (Ar. 3107) confirma la sentencia apelada y, así, la nulidad de todas las actuaciones realizadas, para que fuese la oficina gestora, en lugar del inspector de tributos, la que dictase la liquidación tributaria. Obsérvese que en las actas de 6 de octubre de 1983 no sólo se incluían las liquidaciones correspondientes sino también las sanciones a aplicar. En este sentido, ya en el Fundamento de Derecho primero de la sentencia, el Tribunal Supremo consideró:

«Reiteradamente alega el Letrado del Estado, como motivo esencial de su recurso de apelación, que entre los actos administrativos impugnados no existía una liquidación tributaria sino solamente una propuesta que el Inspector hacía, para que en su día fuera practicada. Esta afirmación no puede mantenerse. Basta con leer los términos en los que están redactadas las Actas extendidas por el Inspector Actuario, que acordó el pase al Inspector Jefe —que era él mismo— a efectos de fijar las bases tributarias mediante estimación indirecta, para ver que el Inspector fue quien practicó —no propuso— una liquidación en cada una de las dos Actas. Así resulta de los términos literales de cada una de ellas, en las que se dice textualmente: “La Inspección estima procedente la siguiente regularización tributaria ... Base imponible comprobada ... Por mayores bases o ingresos no contabilizados ... por otros conceptos ... y de acuerdo con el contenido de la presente acta, practica la siguiente liquidación: ... Cuota ... Intereses ... Sanción ... Deuda Tributaria.” Negar, por lo tanto, que existen dos liquidaciones tributarias, es negar la evidencia, y por lo tanto queda sin otro fundamento el recurso de apelación [...]»

Particular atención merecen, además, otras sentencias como la de 30 de mayo de 1989 (Ar. 4614), que ordena reponer las actuaciones administrativas «al momento en que la inspección levantó acta, es decir, al día 9 de marzo de 1984, que deberá ser

mantenida, salvo en lo que se refiere a la liquidación practicada, siguiendo el expediente instruido por sus trámites reglamentarios». Asimismo, la sentencia de 3 de julio de 1989 (Ar. 5243) confirma, por un lado, la validez del acta y del informe de la Inspección y, por otro, la nulidad del acto liquidación, ordenando la remisión del expediente a la Dependencia de Gestión Tributaria. Y, también, en este sentido, se pronuncian las sentencias de 2 de octubre de 1989 (Ar. 7017 y 7402), al entender que la anulación de la liquidación practicada por el inspector jefe no afectó al acta ni al informe de inspección. Incluso, en la sentencia de 22 de septiembre de 1989 (Ar. 6432), el Tribunal Supremo advierte:

«[...] es evidente que el criterio expresado por la sentencia apelada, respecto a que la nulidad de los Reales Decretos 412 y 1.547 de 1982, dispuesta por la Sentencia de este Tribunal de 24 de abril de 1984, alcanza al ejercicio de las funciones propias de la “gestión tributaria” por los funcionarios pertenecientes a los Cuerpos que constituyen la Inspección de Hacienda; mas, en ningún caso, aquella decisión privó de validez o eficacia a las “actuaciones inspectoras” llevadas a cabo por tales funcionarios inspectores.»

Poco después, la sentencia de 16 de octubre de 1989 (Ar. 7555)⁹, apoyándose en la de 24 de abril de 1984, añade:

«Por lo tanto, y con base en la propia doctrina de la sentencia mencionada, serán válidas y eficaces aquellas actuaciones propias de la Inspección, y en cambio, no lo serán aquellas otras en las que la Inspección invadió las competencias propias de los órganos de gestión. Esto es así según la doctrina de la sentencia mencionada, pero también lo es por aplicación de los principios contenidos en los artículos 50 y 51 de la Ley de Procedimiento Administrativo, ya que en el Acta de la Inspección se contiene una invalidez parcial, cual es la referente a la liquidación practicada, pero una validez también parcial, que es la referente a las actuaciones inspectoras realizadas dentro de su competencia, que son independientes de la liquidación, y que deben ser mantenidas en virtud del principio de conservación del acto.»

Y, justamente, en la sentencia de 13 de febrero de 1991 (Ar. 3448), respecto a la impugnación de la liquidación provisional que se hizo constar en un acta previa por el inspector actuario, el Tribunal Supremo volvió a declarar:

⁹ Aparte de la citada en el texto, las sentencias del Tribunal Supremo de 8 de febrero de 1988 (Ar. 806), 20 de diciembre de 1989 (Ar. 9162), 27 de junio (Ar. 4937), 22 de octubre (Ar. 8289), 2 de noviembre (Ar. 8647) y 21 de diciembre (Ar. 1991\1700) de 1990, 20 de febrero (Ar. 1118), 1 (Ar. 4881) y 19 (Ar. 7766) de junio, y 18 de diciembre (Ar. 1992\1332) de 1991 mantienen esta misma doctrina.

«Ahora bien, la nulidad de la liquidación así practicada no conlleva la del acta, que subsiste en lo demás (sentencias de 30 de mayo y 22 de septiembre de 1989), se produce, en palabras de otra de 16 de octubre de 1989, un invalidez parcial en ese aspecto y una correlativa validez parcial respecto de las actuaciones inspectoras realizadas dentro de su competencia y separables de la liquidación. En definitiva, son evidentes por sí mismas, desde tales premisas, la ineficacia de la provisional practicada el 5 de octubre de 1983 por el Subinspector actuante respecto de la tasa sobre el juego (máquinas automáticas tipo B), por una parte, así como la conservación del resto del acta, por la otra.»

Lo cierto es que la determinación de los elementos constitutivos del hecho imponible por el inspector actuario resultaba conforme a lo dispuesto en el artículo 145.1b) de la L.G.T. Pues no olvidemos que la función originaria, esencial del acta de inspección, consiste en proporcionar al órgano de gestión todos los datos necesarios para fijar la existencia y cuantía de la obligación tributaria.

Especial importancia reviste la sentencia de 19 de junio de 1993 (Ar. 4583), que de nuevo pone de manifiesto la nulidad de la liquidación practicada en un acta de inspección, una vez que ya se había declarado nulo el Real Decreto 412/1982, de 12 de febrero. El Tribunal Supremo advirtió:

«Esta Sala no comparte los razonamientos de la sentencia apelada, por lo que seguidamente se razona. Hay que partir, ante todo, del hecho de que la liquidación que luego se apremió, fue practicada por la propia Inspección de Hacienda, por lo que tal liquidación, practicada en el mismo Acta, era radicalmente nula, por haber sido practicada por órgano manifiestamente incompetente. Y fue esta liquidación, que consta en el Acta de 27-7-1984, la que se notificó a quien dice ser “representante verbal” del inspeccionado o sujeto pasivo, indicándose en el propio Acta los recursos procedentes. Para salvar esta nulidad radical, la Delegación de Hacienda: a) por un anexo sin fecha alguna dice que todas las referencias que constan en el Acta a la Inspección o al Inspector Jefe, se entienden hechas a la Dependencia de Relaciones con los Contribuyentes, ante los cuales formulará, en su caso el interesado, cuantas alegaciones o recursos procedan, y por los que se dictarán los actos administrativos que correspondan; b) en el propio Acta, estampa un tampón, mediante el que se dice que la Dependencia de Relaciones con los Contribuyentes presta su conformidad al Acta, así como a la liquidación practicada, con la particularidad de que ni el “Anexo” mencionado, ni el tampón, llevan fecha alguna, y solamente aparece firmado, en nombre del “interesado” por ese “representante verbal”, el “anexo” pero no la rectificación del Acta mediante el tampón.»

Obviamente, el intento de la Administración de conservar intacta el acta de inspección mediante el instrumento de la convalidación no resultó, pues, como señaló el Tribunal Supremo, sólo son convalidables los actos anulables (artículo 53 de la L.P.A.) y no los radicalmente nulos.

Cabe destacar aún la sentencia de 28 de octubre de 1994 (Ar. 8211), que, de nuevo, declara la nulidad de las liquidaciones tributarias que se hacían constar en distintas actas de inspección de 26 de septiembre de 1983, como consecuencia de la nulidad del Real Decreto 412/1982, de 12 de febrero¹⁰. Es más, en este caso, el Tribunal Supremo recordó:

« [...] es evidente que, como reiteradamente tiene declarado este Tribunal Supremo, dicha nulidad no arrastra o se comunica a lo que de actuación inspectora contiene aquel acta (Sentencias de 3 julio y 20 diciembre 1989, 27 junio 1990, 5 septiembre 1991, 21 mayo 1992 y 28 mayo 1993) cuya validez resulta incuestionable; de donde es procedente que, una vez declarada nula la liquidación contenida en aquélla, se remita el acta a la Dependencia de Relaciones con los Contribuyentes que corresponda para que practique la nueva liquidación a que hubiere lugar; siendo, en su caso, contra la nueva liquidación válida donde puedan ser esgrimidos los argumentos que aquí se invocan frente a una liquidación nula.»

Por fin, en la sentencia de 9 de diciembre de 1996 (Ar. 9115), referida a un acta de inspección de 17 de mayo de 1984, el Tribunal Supremo da la razón a la Audiencia Nacional, advirtiendo una vez más:

« [...] resulta claro que si la liquidación que figuraba en el Acta de la Inspección y que, con posterioridad y sin salir de dicho organismo, fue confirmada por el Jefe de la misma, se practicó después de la anulación judicial de las antecitadas disposiciones y antes del reconocimiento de la competencia para hacerlo a la Inspección y de que entrara en vigor el Reglamento de ésta de 25 de abril de 1986 —1º de junio de 1986—, a cuya fecha había diferido el momento de la efectividad del ejercicio de dicha competencia la Ley 10/1985, de 26 de abril, de Reforma de la General Tributaria —Disposición Transitoria—, es obligado concluir que la mencionada liquidación era nula de pleno derecho y no ya porque la anulación judicial de la disposición administrativa hubiera privado “manifiestamente” de competencia a la Inspección Tributaria para practicarla, sino, simplemente y como consecuencia lógica del principio de legalidad, porque había sido desprovista de la única cobertura legal que la sustentaba.»

Con todo, cabe destacar, en último lugar, que la sentencia de 27 de marzo de 1987 (Ar. 2102), a diferencia de las anteriores, declara la validez tanto de las actas denominadas «de comprobación», de 30 de julio de 1982, como del acta «de liquidación» de 10 de septiembre del mismo año, relativa al Impuesto General sobre la

¹⁰ También la sentencia de 25 de septiembre de 1993 (Ar. 3063) confirma la declaración de nulidad de la liquidación reflejada en el acta de conformidad de 29 de febrero de 1984, posteriormente practicada por la dependencia de gestión tributaria.

Renta de las Personas Físicas correspondiente a los ejercicios 1974 a 1976. En esta ocasión el Tribunal Supremo afirmó:

«De otro lado debe, asimismo, rechazarse la pretensión de la apelante respecto a que la “diferencia orgánica entre las distintas fases de la actividad tributaria que comportan la investigación y la liquidación de cada tributo, que corresponden competencialmente a órganos distintos del Ministerio de Hacienda”, determine violación de los arts. 90, 109 y 140 de la Ley General Tributaria, en el supuesto de que el órgano inspector formule propuesta de liquidación, ya que la diferencia que se marca en el primero (art. 90) afecta únicamente a los órdenes de “gestión” y de “resolución de reclamaciones”, que han de estar encomendados a “órganos diferentes”, en tanto que el art. 109 se limita a definir las funciones de comprobación e investigación y el art. 140 delimita la competencia de la Inspección de los tributos, la cual se completa con lo establecido en el Real Decreto 412/1982, de 12 de febrero, a cuyas normas se ajustó en un todo la Inspección actuante, sin que del cumplimiento de lo dispuesto en el mencionado Real Decreto pueda inferirse violación alguna de los preceptos mencionados.»

En definitiva, salvo excepciones, el Tribunal Supremo se encargó de devolver a las actas su función originaria como simples actos preparatorios de las liquidaciones tributarias. Es obvio que en lo relativo a la correcta determinación de los hechos con trascendencia tributaria no cabe discutir su conformidad a Derecho. Pues nótese que desde el Real Decreto de Bases de la Inspección, de 30 de marzo de 1926, las actas se conciben como instrumentos que deben permitir a la Administración conocer «todos los datos y detalles» necesarios para fijar con exactitud la cuantía de la deuda tributaria. Y, en realidad, para ello no es preciso que contengan ni siquiera una simple propuesta de liquidación o de regularización de la situación tributaria del sujeto inspeccionado.

Justamente, interesa destacar que, en contra de la sentencia de 24 de abril de 1984, sólo las citadas de 14 de mayo de 1975 (Ar. 4619) y 27 de abril de 1988 (Ar. 3107) diferencian, con razón, la propuesta de liquidación de la regularización de la situación tributaria del sujeto inspeccionado. Lo cierto es que, a pesar de lo dispuesto en el artículo 145.1c) de la L.G.T., no en todo caso es preciso regularizar en el sentido de rectificar la situación tributaria sometida a inspección, como ponen de relieve las actas de comprobado y conforme. De hecho, así lo entendió, años más tarde, el Reglamento General de Inspección [artículo 49.1 y 2g)]. Y tampoco forma parte del contenido

necesario de las actas de inspección la propuesta de liquidación, que no se incluye ni en las actas de comprobado y conforme ni en muchas de las actas sin descubrimiento de deuda con regularización de la situación tributaria del sujeto. Ello ocurre, por ejemplo, cuando estas actas rectifican la base imponible negativa declarada por el contribuyente, lo cual produce efectos jurídicos en ejercicios futuros; o bien corrigen ciertos errores en la contabilidad sin que esto suponga un aumento de la cuota tributaria. Así, fijar con exactitud la existencia y cuantía de la obligación tributaria implica regularizar o someter los hechos comprobados a la aplicación de las normas jurídicas. Básicamente, a este propósito, obedece el acta de inspección. Pero no toda propuesta de regularización determina una modificación de la cuota tributaria, en cuyo caso no va seguida de un acto de liquidación. Y, por otra parte, en supuestos excepcionales, el acta se extiende aunque no proceda regularizar la situación tributaria del sujeto inspeccionado, para dejar constancia de que ésta es conforme a Derecho.

f) Los efectos de la sentencia de 24 de abril de 1984

La trascendencia jurídica del Real Decreto 412/1982, de 12 de febrero, y de la sentencia de 24 de abril de 1984 se puso de manifiesto en la jurisprudencia del Tribunal Supremo incluso más allá de los pronunciamientos examinados en el epígrafe anterior. De hecho, así se refleja en algunas sentencias relativas a actas de inspección que no se extendieron bajo la vigencia o en aplicación del propio Real Decreto. Éste es el caso de la mencionada sentencia de 21 de mayo de 1992 (Ar. 4175), revocatoria de la sentencia apelada, que precisamente había anulado todos los actos de gestión realizados a partir de la extensión del acta el día 31 de marzo de 1982. Teniendo en cuenta que entonces aún resultaba aplicable el Real Decreto 1.920/1976, de 16 de julio, el Tribunal Supremo señaló:

«La sentencia apelada en el presente recurso anuló los actos administrativos impugnados en razón a la incompetencia de la Inspección de Hacienda para practicar liquidaciones tributarias, tras de la anulación por este Tribunal Supremo del Real Decreto 412/1982 y, desde luego, antes de la modificación de la Ley General Tributaria por la Ley 10/1985 [...] .

Mas es lo cierto que, como alega el Sr. Abogado del Estado, la Inspección de Hacienda de Madrid levantó acta a don Ángel de los S. C., por el mencionado Impuesto, ejercicio 1979, haciendo la correspondiente propuesta de regularización tributaria, y el Jefe de la Inspección, en 31-3-1982, acordó “... remitir estas actuaciones a la Oficina de Relaciones con el Contribuyente para su tramitación reglamentaria”. De esta forma, tal Oficina practicó liquidación, en 10-11-1982, que mereció el “conforme” del Jefe de la Dependencia de Relaciones con los Contribuyentes, así como de la Intervención, ambas de la Delegación de Hacienda de Madrid. Se infiere de lo que antecede que la Sala de instancia ha incurrido en un manifiesto error al entender que la liquidación fue practicada por la Inspección de los Tributos, cuando claramente resulta del expediente administrativo que el órgano autor de la misma fue la Dependencia de Relaciones con los Contribuyentes de la Delegación de Hacienda, cuya competencia para practicarla, en el momento que lo hizo, es indiscutible.»

Por su parte, como veíamos, la sentencia de 15 de noviembre de 1994 (Ar. 10641) también estima conforme a Derecho el acta de 28 de mayo de 1984 que contenía la liquidación correspondiente al Impuesto sobre Hidrocarburos, practicada por la Sección de Aduanas e Impuestos Especiales. Asimismo, en este supuesto, la documentación de las actuaciones inspectoras y la práctica de la liquidación tributaria se ajustaron a lo dispuesto en el Real Decreto 1.920/1976, de 16 de julio (artículo segundo), pues en el momento de la formalización del acta ya se había declarado nulo el Real Decreto 412/1982, de 12 de febrero. Con todo, el Tribunal Supremo consideró:

« [...] es preciso determinar en primer término si el principio de separación entre las facultades inspectoras y las propiamente liquidatorias, extraído de la Sentencia de 24 abril 1984 que anuló el Real Decreto 412/1982, de 12 de febrero, donde tal contingencia era admisible, alcanza a una situación jurídica individualizada como el acto liquidatorio controvertido, que encuentra su acomodo en el Real Decreto 1.920/1976, de 16 de julio que no ha sido anulado;

[...] no ofrece duda que el tracto administrativo y de gestión se ha desarrollado con anterioridad al 1 de junio de 1986, fecha en la que entró en vigor el Reglamento General de la Inspección de los Tributos aprobado por Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, que desarrolló básicamente los artículos 140 a 146 de la Ley General Tributaria, modificados parcialmente por la Ley 10/1985, de 26 de abril por lo que en principio cabría entender improcedente, la atribución de funciones liquidatorias al órgano inspector en el momento de practicarse la liquidación cuestionada.

Mayor dificultad presenta la eficacia de la concepción dicotómica cuando se enfrenta a un acto amparado por un reglamento intacto por no haber sido impugnado, aunque venga inspirado en un principio temporalmente ilegalizado respecto del Real Decreto 412/1982.

En rigor, la liquidación que se acomoda a una norma de tales características no engendra reproche alguno de ilegalidad porque emana de una disposición específica distinta de la anulada, que como el Real Decreto 1.920/1976 sigue formando parte del ordenamiento jurídico; y si bien podría invocarse la misma “ratio” que permitió erradicar del cuerpo normativo el Real Decreto 412/1982 [...] obligan a dotar de validez al Real Decreto 1.920/1076 para este caso, de acuerdo con la realidad social del tiempo en que la norma ha de ser aplicada [...]

[...] donde si bien en el acta de la Inspección de 28 de mayo de 1984, procede a juicio del Inspector actuante la regularización tributaria de la empresa mediante el ingreso de las cuotas

resultantes que se detallan”, también se dice que “se da por ultimada la presente actuación inspectora con las advertencias procedentes en caso de disconformidad” ... sin perjuicio del derecho que le corresponde (al inspeccionado disconforme) a formular reclamación ... al serle notificada la liquidación que se gire como resultado de aplicar las normas legales, lo que arguye que la liquidación quedó diferida hasta la confirmación de la propuesta de la Inspección de Impuestos Especiales, acaecimiento que tuvo lugar el 20 de junio de 1984 y que no aparece suscrito por el Inspector proponente, sino por el Inspector administrador ostentando esta última cualidad en virtud de la duplicidad de funciones atribuidas a un organismo en cuyo seno no obstante puede distinguirse cuándo actúa como inspector o como liquidador.»

Incluso, la sentencia de 18 de febrero de 2000 (Ar. 2792) señala que el acta de 22 de marzo de 1985 contenía una propuesta de ingreso de más de mil millones de pesetas por el Impuesto Especial sobre el Petróleo, sus Derivados y Similares (hoy, Impuesto Especial sobre Hidrocarburos). Sin embargo, como veíamos en el epígrafe anterior, al no especificarse en ella los hechos sujetos a gravamen, finalmente se declaró la nulidad tanto de la propia acta como del acto de liquidación dictado por el Inspector Administrador de Aduanas.

Cuando se levantó el acta sobre la que versa la sentencia de 8 de noviembre de 1994 (Ar. 8672) tampoco estaba en vigor el Real Decreto 412/1982, de 12 de febrero, pues ya había sido declarado nulo. Sin embargo, el Tribunal Supremo entendió:

«Ciertamente, lo que la entidad recurrente pidió fue la nulidad de la liquidación y la de la resolución del Tribunal Económico Administrativo que la confirmó, por lo que la estimación del recurso no podía conceder más de lo pedido, ni por ello, anular el acta. Ésta podrá anularse en cuanto que en ella se practicó una liquidación por órgano incompetente, pero esa nulidad no arrastra consigo el resto del acta, ni por lo tanto, las bases que en ella se contienen, ya que la inspección era competente para practicar esa diligencia [...], por lo que la anulación del acta impediría que el órgano gestor del impuesto practicara la liquidación correspondiente. Por ello, anulado por Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de abril de 1984 el Real Decreto 12 febrero 1982, que permitía a la inspección practicar las liquidaciones, debe de anularse el Acta de 9 de abril de 1985, pero solamente en cuanto que en ella se practica la liquidación, conservándola en el resto, para que el órgano gestor del impuesto practique la liquidación correspondiente.»

Nótese que, en este caso, era aplicable el Real Decreto 2.077/1984, de 31 de octubre, sobre régimen de determinadas actuaciones de la Inspección de los Tributos y de las liquidaciones derivadas de las mismas, que entró en vigor el 18 de noviembre de 1984. Por ello, la causa determinante de la nulidad del acta de inspección, en cuanto a la fijación de la deuda, no fue la nulidad del Real Decreto 412/1982, de 12 de febrero, sino

la incompetencia de la Inspección de Tributos para dictar el acto de liquidación, ya que ésta correspondía a la Dependencia de Relaciones con los Contribuyentes¹¹. De hecho, de forma sorprendente, en otra sentencia de 25 de noviembre de 1994 (*Normacef Fiscal*), señala el Tribunal Supremo que, al ratificar la oficina gestora la liquidación practicada por los inspectores en el acta, «esta convalidación posterior elimina la nulidad inicial». Así, observa:

« [...] el acta constaba de dos contenidos distintos: Uno, referido a los hechos reflejados, y otro, referido a la liquidación practicada por los Inspectores, con las distintas vías de impugnación, e incluso de eficacia de unos y otra, como resultado de la Sentencia de este Tribunal de 24 de abril de 1984, que declaró nulas todas las liquidaciones practicadas por la Inspección.»

Con todo, conviene advertir que el artículo 5 del Real Decreto 2.077/1984, de 31 de octubre, en que se basó el acta de 28 de enero de 1986, establecía que en las actas, únicamente, podía proponerse la regularización de las situaciones tributarias objeto de comprobación, ajustándose a lo dispuesto en el artículo 145.1 de la L.G.T. Lo cual significa, en otras palabras, que el acto de liquidación no constituía un elemento del contenido del acta.

g) La propuesta de regularización tras la modificación parcial de la Ley General Tributaria mediante Ley 10/1985, de 26 de abril

La modificación parcial de la Ley General Tributaria mediante la Ley 10/1985, de 26 de abril, no afectó al contenido de las actas de inspección. Esta modificación sólo atribuyó a la Inspección de los Tributos la potestad de practicar las liquidaciones tributarias resultantes de las actuaciones de comprobación e investigación. Esto significa que, *de lege lata* las actas debían seguir reflejando, junto a los elementos

¹¹ Así, la sentencia de 5 de septiembre de 1991 (Ar. 7130) declara la nulidad de las actas de conformidad de 15 de marzo de 1985 en cuanto a las liquidaciones tributarias que en ellas se hacían constar, por incompetencia del órgano inspector para dictarlas. Las actas, advierte el Tribunal Supremo, se extendieron con anterioridad a la modificación parcial de la Ley General Tributaria mediante Ley 10/1985, de 26 de abril, y a la entrada en vigor del Reglamento General de la Inspección de los Tributos

esenciales del hecho imponible, una simple propuesta de regularización de la situación tributaria objeto de comprobación, ya que el acto de liquidación no lo podía dictar el actuario, sino la Dependencia de Relaciones con los Contribuyentes (Real Decreto 2.077/1984, de 31 de octubre).

Por ello, no es de extrañar que la sentencia de 28 de mayo de 1993 (Ar. 3643) ponga de manifiesto la nulidad de las liquidaciones tributarias consignadas en actas de inspección por incompetencia del actuario. Así, el Tribunal Supremo señaló:

« [...] sin desconocer ni negar que a partir del 27-4-1985 la Inspección de los Tributos tiene competencia para la práctica de aquellas liquidaciones, el ejercicio de la misma no pudo efectuarse hasta el 1-6-1986. Entre tanto, es decir, en el intervalo que media entre una y otra fecha, continuaba aplicándose el régimen establecido por el Real Decreto 2.077/1984, de 31 de octubre, que sólo quedó derogado por el propio Reglamento General de la Inspección de los Tributos.

Sentado lo que antecede, es evidente que las liquidaciones practicadas en las actas de la Inspección de 20-2-1986 han de considerarse nulas por incompetencia del órgano que las practicó.»

Además, añade que la nulidad parcial de las actas no afecta a «lo que de actuación inspectora contienen», debiendo remitirse a la Dependencia de Relaciones con los Contribuyentes para que dicte las liquidaciones correspondientes.

Poco después, en la sentencia de 8 de octubre de 1993 (Ar. 7402), el Tribunal Supremo recordó que «la nulidad concierne sólo al acto administrativo de liquidación y no al ejercicio de la función inspectora, para lo que siempre ha tenido competencia el órgano de quien emana». Incluso explica:

« [...] ha de tenerse en cuenta dos circunstancias: primera, que se trata de un “acta previa”; y segunda, que se practicó en 4-10-1985, fecha en que regía la modificación de la Ley General Tributaria operada por la Ley 10/1985, de 26 de abril, pero por no haber sido aún promulgado el Reglamento General de la Inspección de los Tributos, aprobado por el Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, seguía vigente el Real Decreto 2.077/1984, de 31 de octubre.

Como ha dicho esta Sala en su S. 28-5-1993, la facultad conferida por el art. 140.1c) de la Ley General Tributaria no pudo ejercitarse con arreglo a la Disposición Transitoria de la Ley 10/1985 hasta que entró en vigor el Reglamento General de la Inspección de los Tributos el día 1-6-1986. Por consecuencia, hay que comenzar señalando que la liquidación practicada por la Inspección Tributaria en el acta de 4-10-1985 es nula de pleno derecho por manifiesta incompetencia para practicarla del órgano que la realizó.»

de 25 de abril de 1986. Por tanto, encomienda a la oficina liquidadora la práctica de nuevas liquidaciones tributarias.

En idénticos términos se pronunció el Tribunal Supremo en la sentencia de 18 de abril de 1994 (Ar. 1946). Y, por su parte, la de 10 de junio del mismo año (Ar. 4657) insiste en que la Inspección de los Tributos no pudo dictar las liquidaciones tributarias resultantes de las actuaciones de comprobación e investigación hasta el 1 de junio de 1986, fecha de la entrada en vigor del Reglamento General de Inspección¹².

Por último, obsérvese que en la sentencia de 28 de octubre de 1994 (Ar. 8211) el Tribunal Supremo efectúa estas mismas afirmaciones, a pesar de que, como veíamos en el epígrafe anterior, el recurso se había presentado contra la liquidación consignada en un acta de inspección de 26 de septiembre de 1983. De manera que ni siquiera se había producido aún la modificación parcial de la Ley General Tributaria.

En suma, hasta que por fin se promulgó el Reglamento General de Inspección en desarrollo de la Ley General Tributaria, los Jefes de Inspección no pudieron ejercitar las facultades liquidatorias que les atribuía, desde 1985, la Ley General Tributaria. Entretanto, como consecuencia de la aplicación del Real Decreto 2.077/1984, de 31 de octubre, las actas sólo debían reflejar una propuesta de regularización dirigida a la Dependencia de Relaciones con los Contribuyentes, competente para dictar el acto de liquidación. Aquellas actas que, no obstante, incluían el acto de liquidación fueron declaradas, con razón, parcialmente nulas.

¹² En la sentencia de 28 de diciembre de 1994 (Ar. 10453), relativa a la impugnación de una liquidación que se dictó después de la reforma de 1985, el Tribunal Supremo señala que: «La nulidad de la actuación inspectora ante la acumulación en este órgano de facultades de comprobación y liquidación, con base en la nulidad radical del Real Decreto 412/1982 por obra de la Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de abril de 1984, tampoco puede acogerse, dada la fecha del acto impugnado, posterior a la Ley 10/1985, de 25 de abril que modificó la Ley General Tributaria (artículo 140)». Mas, no se explica este planteamiento del Tribunal Supremo. Pues, con independencia de la reforma de 1985, es obvio que la Inspección de Tributos siempre estuvo facultada para realizar actuaciones propiamente inspectoras. Y si, por el contrario, se trataba de determinar la conformidad a Derecho de las «actuaciones inspectoras de liquidación» y, en definitiva, de la propia liquidación dictada por el órgano inspector, ya hemos visto que

h) La eventual propuesta de regularización conforme al artículo 49.2g) del R.G.I.T.

A diferencia de la Ley 10/1985, de 25 de abril, la promulgación del Reglamento General de Inspección supuso algunas modificaciones importantes en el contenido de las actas de inspección. Respetando, obviamente, lo dispuesto en el artículo 145.1 de la L.G.T., el artículo 49.2 del R.G.I.T. especifica todos los datos que han de consignarse en ellas. Es más, con mayor precisión que la Ley General Tributaria, establece en el apartado g) que sólo «en su caso» se incluirá en el acta la regularización de la situación tributaria que los actuarios estimen procedente. Con todo, lo cierto es que según el apartado primero de este mismo precepto, el acta recoge «en todo caso» una propuesta de regularización de la situación tributaria del sujeto inspeccionado. Además, obsérvese que el propio Reglamento General de Inspección no alude únicamente a la propuesta de regularización [artículos 50.2a), 51.2, 53.1 y 56.1 y 3], sino que, en varias ocasiones, se refiere a la formulación en el acta de una propuesta de liquidación (artículos 54, 55.1, 60.2 y 3).

Así, no debe extrañar que muchas de las sentencias dictadas desde la segunda mitad de la década de los noventa vean en la propuesta de liquidación o regularización de la situación tributaria un elemento esencial del acta de inspección. Incluso, si el inspector actuario descubría que se había cometido una infracción, no sólo determinaba en el acta la cuota tributaria sino también la sanción aplicable. La mayoría de estas sentencias, como veremos más adelante, versan sobre actas de conformidad¹³, de modo que apenas nos ocupamos aquí de tres de ellas.

éste no pudo ejercitar la competencia liquidatoria hasta la entrada en vigor del Reglamento General de Inspección.

¹³ Véase el apartado III.A) de la sección segunda de este capítulo, en el que se examinarán, entre otras, las sentencias de 14 de marzo de 1995 (Ar. 2473), 15 de noviembre de 1996 (Ar. 9583), 21 de abril (Ar. 3712) y 22 de septiembre (Ar. 6816) de 1997, 27 (Ar. 3932) y 30 de abril (Ar. 3317) 14 de mayo (Ar. 4148), 22 de octubre (Ar. 7930) y 13 de noviembre (Ar. 7951) de 1998, 9 de octubre de 1999 (Ar. 7813), y 10 de mayo de 2000 (Ar. 4491).

Conviene destacar, en primer lugar, la sentencia de 9 de abril de 1992 (Ar. 3286), que revoca la sentencia apelada y declara conformes a Derecho los actos de liquidación anulados por el Tribunal Superior de Justicia. Especialmente se admite como válida la sanción impuesta en el acta, inicialmente de conformidad, en concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al ejercicio 1984. En este sentido, el Tribunal Supremo expuso:

«Como antes se consignó, la acción inspectora se formalizó en acta “de conformidad” firmada en 22-12-1986. En ella —y bajo el imperio de la Ley 10/1985— el actuario formuló “propuesta de liquidación”, donde se contiene la imposición de una sanción equivalente al 150 por 100 de la cuota. Y, en el ap. 8º. del acta, se dice que “contra la liquidación tributaria producida conforme a la propuesta contenida en esta acta, el interesado podrá interponer ... reclamación económico-administrativa [...] Se trata, por tanto, de una “propuesta de liquidación” (en sí, no impugnabile) que la Administración puede rectificar dentro del mes siguiente al acta, o que se convierte en efectiva liquidación por el mero transcurso de aquel plazo. Pero en cualquier caso, antes de que la propuesta de liquidación contenida en el acta se convirtiera en liquidación, fue rectificadora (26-12-1986) elevando la sanción al 200 por 100, lo que se notificó al sujeto pasivo el 14-1-1987.»

Por su parte, la sentencia de 20 de diciembre de 1994 (Ar. 9918) simplemente pone de relieve que en el acta se propuso la imposición de una sanción¹⁴, sin especificar las circunstancias que obligaban a calificar la infracción tributaria cometida de defraudación. En consecuencia, se desestimó el recurso de apelación interpuesto por la Corporación Municipal que defendía la conformidad a Derecho del acta de inspección y de la liquidación correspondiente. Y también la sentencia de 22 de enero de 1993 (Ar. 1114), que justamente anula determinadas disposiciones del Reglamento General de Inspección, admite que el acta contiene datos derivados de la interpretación y aplicación de normas jurídicas, aparte de los datos puramente fácticos.

¹⁴ En idéntico sentido se pronuncian las sentencias del Tribunal Supremo de 27 de abril de 1988 (Ar. 3107), 30 de marzo de 1994 (Ar. 1969) y 9 de diciembre de 1996 (Ar. 9115), respecto a sendas actas de inspección de 6 de octubre de 1983, 19 de enero de 1989 y 17 de mayo de 1984. Por su parte, las de 15 de diciembre de 1995 (Ar. 2654) y 24 de mayo de 1996 (Ar. 9574) admiten la imposición de sanciones en actas de prueba preconstituida. E incluso la de 9 de diciembre de 1997 (Ar. 485) pone de manifiesto la imposición de una sanción de 2.593.730 pesetas en un acta previa, de 27 de julio de 1988, si bien el Tribunal Supremo entendió que no se había cometido ninguna infracción y que, por tanto, la sanción era improcedente.

Por último, interesa destacar en este lugar el Voto Particular que formuló Gota Losada a la sentencia del Tribunal Supremo de 28 de febrero de 1996 (Ar. 1764). En su Fundamento de Derecho tercero señala:

«Un acta incoada por la Inspección de los Tributos contiene además de los requisitos de lugar y tiempo de su formulación, la identificación del sujeto pasivo, y en su caso, la regularización que los actuarios estiman procedentes de las situaciones tributarias, con expresión, cuando proceda de las infracciones que aprecien, incluyendo los intereses de demora y las sanciones aplicables, con especificación de los criterios para su graduación, y determinando la deuda tributaria debida por el sujeto pasivo, además de otros datos que no se exponen [...] »

En efecto, según el artículo 49.2e) del R.G.I.T., vigente hasta la entrada en vigor del Real Decreto 1.930/1998, de 11 de septiembre, las actas de inspección contenían, en su caso, la regularización de la situación tributaria y, además, la fijación de la deuda en su totalidad. Por el contrario, como es sabido, el apartado g) del artículo 49.2 en vigor dispone que en las actas se hará constar, en su caso, la regularización de la situación tributaria con expresión de la deuda (cuota, recargos e intereses de demora) a cargo del sujeto inspeccionado. De manera que ahora, por un lado, regularizar implica determinar con exactitud la deuda tributaria; y por otro, se excluye la imposición de sanciones en el acta. Ésta se realiza mediante un expediente distinto del instruido para la comprobación e investigación de la situación tributaria, conforme a lo establecido en los artículos 34 de la L.D.G.C. y 28 del propio Real Decreto 1.930/1998. Se olvida, así, el artículo 49 del R.G.I.T. de las actas que no recogen una propuesta de regularización ni una propuesta de liquidación, como es el caso, conviene insistir en ello, de las actas de comprobado y conforme. Mas, el Tribunal Supremo aún no ha tenido ocasión de pronunciarse sobre los elementos que integran esta clase de actas. Y tampoco lo ha hecho sobre la incidencia de la separación del procedimiento sancionador en el contenido de las actas de inspección posteriores a la reforma de 1998.

En definitiva, a la vista de la jurisprudencia del Tribunal Supremo, las actas deben reflejar los hechos con trascendencia tributaria objeto de comprobación e investigación y, acto seguido, la propuesta de liquidación o regularización de la situación tributaria que proceda a juicio del inspector.

C) Requisitos de actividad de las actas de inspección

1. Introducción

Ciertamente, las actas de inspección no sólo han de cumplir los requisitos objetivos y subjetivos que establecen la Ley General Tributaria (artículo 145.1) y el Reglamento General de Inspección (artículo 49.2). En la extensión de las actas, los inspectores de tributos deben, además, observar ciertos requisitos de lugar, tiempo y forma que asimismo especifican tanto la Ley General Tributaria (artículo 145.2) y el Reglamento General de Inspección (artículos 42, 43, 49.5 y 58), como la Resolución de 16 de septiembre de 1998, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, sobre modelos de actas de inspección.

Si bien, en nuestros días, la doctrina del Tribunal Supremo ya no acostumbra a poner de manifiesto el incumplimiento de los requisitos de actividad de las actas (se limita a dejar constancia sólo de los defectos de consignación de los elementos esenciales del hecho imponible), no siempre ha sido así. En las décadas de los cincuenta y sesenta, no era infrecuente encontrar sentencias del Tribunal Supremo en que advertía irregularidades en la extensión de las actas de inspección, determinantes, a su juicio, de la nulidad de la propia acta y de todas las actuaciones posteriores. Con todo, el Tribunal Supremo entendía que el levantamiento del acta, por ejemplo, fuera del domicilio social de las personas jurídicas, o la omisión en el acta de la fecha de su formalización, no

constituían vicios invalidantes de aquélla, ya que no colocaban al sujeto inspeccionado en situación de indefensión.

2. Lugar de extensión de las actas de inspección

Como se recordará, el artículo 61 del Reglamento de Inspección de 13 de julio de 1926 disponía que, para la realización de los servicios de comprobación e investigación, los inspectores del tributo se presentarían en el local donde la sociedad o el individuo sujetos a tributación tuviesen su domicilio social, o en el que se ejerciese la industria, comercio, profesión u oficio objeto de inspección, y, después de darse a conocer, procederían a levantar la correspondiente acta de presencia con arreglo a modelo. Por su parte, el artículo 7 de la Ley de 20 de diciembre de 1952 prescribía que las actuaciones inspectoras podían desarrollarse indistintamente en el domicilio del contribuyente, en los lugares en que se verificase total o parcialmente la actividad que originase la imposición, o en cualquier otro lugar expresamente autorizado por el Ministerio de Hacienda.

Pues bien, la sentencia de 28 de enero de 1957 (Ar. 1027) señala que, a pesar de que el acta no se había extendido en el domicilio del sujeto inspeccionado sino en una finca de su propiedad, esto no determinaba una indefensión para el contribuyente, ya que él mismo la firmó manifestando que no estaba conforme y que se reservaba su derecho a formular alegaciones en el momento oportuno¹⁵. Por ello, a juicio del Tribunal Supremo, el acta resultaba conforme a Derecho¹⁶.

Igualmente, la sentencia de 8 de octubre de 1957 (Ar. 2778) dice:

¹⁵ Asimismo, pueden consultarse las sentencias de 13 de abril (Ar. 1435) y 17 de mayo (Ar. 1509) de 1957. Por su parte, la de 8 de enero de 1957 (Ar. 165) admite la validez del acta porque «las supuestas irregularidades no han causado indefensión».

¹⁶ Respecto a la extensión del acta en las Agencias de Aduanas que realizaron el despacho aduanero de las mercancías sometidas a imposición, pueden consultarse las sentencias de 18 (Ar. 1794), 25 (Ar. 1817) y 30 (Ar. 1837) de abril, y 5 de mayo (Ar. 1854) de 1960, 10 de febrero (Ar. 1034), 17 de marzo (Ar.

«Que [...] ha de comenzarse por los defectos atribuidos por el recurrente al acta levantada por la Inspección, la que según afirmación del interesado, lo fue en el edificio del Ayuntamiento de Castelló de Ampurias y no en el domicilio del contribuyente, pero, respecto de esta pretendida nulidad ha de tenerse en cuenta en primer término, que el señor B., aparece firmando el acta, en la que se expresa fue levantada en su domicilio, y sin que dicho señor formulase en el documento, ninguna otra manifestación, sino la de que en su día expresaría lo que estimase conveniente a sus intereses; no siendo las pruebas presentadas por el actor bastantes a demostrar de manera indubitable que el acta a pesar de estar firmada por el contribuyente como extendida en su domicilio, no lo fue en él, y sí en la mencionada Casa Consistorial; siendo por último de tener en cuenta, que en todo caso el lugar en el que firmara dicha acta el recurrente, no pudo producir al mismo indefensión, ya que al suscribirla, conoció íntegramente lo en ella consignado.»

También la sentencia de 21 de junio de 1957 (Ar. 1932) admite la validez del acta de 13 de marzo de 1954, que se extendió en las propias oficinas de la Inspección, pues, a juicio del Tribunal Supremo, este hecho no determinaba ninguna indefensión para el contribuyente, al haberse suspendido, a su solicitud, las actuaciones inspectoras en el lugar donde se desarrollaba la actividad sometida a gravamen, para reanudarlas luego en las oficinas inspectoras.

Otra sentencia, la de 21 de octubre de 1957 (Ar. 3313), mantiene esta misma doctrina con referencia a un acta de 15 de marzo de 1943 que se extendió en el local donde se ejercía la actividad comercial sujeta a imposición (una fábrica de harinas).

Sin embargo, la sentencia de 29 de marzo de 1959 (Ar. 1081), al advertir que el acta había sido extendida en un paraje donde sólo existía una porqueriza, y estaba firmada por un Guardia Civil, afirma:

«Que carece de toda eficacia el aducir como justificación de tan irreglamentario proceder que la Inspección se atemperó a lo que dispone el artículo 7º. de la precitada Ley de 20 de diciembre de 1952, por cuanto si bien ese texto preceptúa que la Inspección de los Tributos podrá realizarse indistintamente en el lugar en que el contribuyente tenga su domicilio o en el que se verifique total o parcialmente la actividad que origina la imposición, de ello no se sigue que ese servicio de indudable trascendencia, pueda llevarse a cabo en cualquier sitio donde no exista establecimiento, oficina o vivienda en donde poder encontrar siquiera testigos instrumentales, cual acontece con el lugar en que el acta de referencia aparece extendida, esto aparte de que ni ese precepto ni ningún otro de las disposiciones aplicables a la materia, autoriza a que la actuación inspectora se entienda exclusivamente con un Guardia municipal requerido para auxiliar al inspector actuante.»

1128), 29 de mayo (Ar. 2424) y 19 de junio (Ar. 2480) de 1961, 8 de noviembre de 1962 (Ar. 4005), 10 de junio de 1965 (Ar. 3252), y 11 de octubre de 1968 (Ar. 4099).

Incluso, la sentencia de 14 de diciembre de 1959 (Ar. 4832) declara:

«Que la Jurisprudencia ha venido apreciando con especial rigor el incumplimiento por los Inspectores de tributos de las exigencias establecidas por las normas que regulan su actividad, Reglamento de 13 de julio de 1926, R.O. de 23 de septiembre de 1927, que inicia un procedimiento tendente a ilustrar al contribuyente, al extremo de que la falta de dichas formalidades las ha estimado causantes de nulidad absoluta al amparo del artículo 4º. del Código Civil, por producir indefensión [...] ; y producidas en el acta con que se inicia el expediente omisiones tan trascendentes como las de producirse el requerimiento a persona que ostensiblemente no representaba a la Sociedad, acreditada la falta de apoderamiento en el recurso administrativo, y en uno de los establecimientos de ella pero no en su domicilio social, es obligada la estimación de la nulidad de la misma [...] »

Como se ve, el Tribunal Supremo rechazaba la extensión del acta en los lugares en que no se realizaba ninguna actividad con trascendencia tributaria, ya que de esta forma se impedía al sujeto inspeccionado tener conocimiento del acta y formular las alegaciones que considerase oportunas.

3. Tiempo de extensión de las actas de inspección

Determinar el momento en que procede la extensión de un acta de inspección es tarea fácil. Si nos fijamos, por ejemplo, en el artículo 61 del Reglamento de Inspección de 13 de julio de 1926, debía extenderse un acta de presencia modelo 8 cuando se hubiesen comprobado altas, bajas, declaraciones o expedientes y resultase conforme el inspector actuario; y, cuando en el curso de las actuaciones inspectoras se hubiesen puesto de manifiesto diferencias entre los datos declarados por el contribuyente y los comprobados por el inspector, se levantaría un acta de presencia modelo 9. En definitiva, como se infiere de la definición que nos ofrece hoy el artículo 49.1 del R.G.I.T., procede extender un acta para dejar constancia de los hechos con trascendencia tributaria de los que tiene conocimiento el inspector actuario una vez realizadas las actuaciones comprobadoras e investigadoras. Precisamente, por ello, en la sentencia de 30 de marzo de 1994 (Ar. 1969), el Tribunal Supremo declaró improcedente la extensión de un acta, al estimar que en su lugar debió formalizarse una

diligencia. Las razones en las que se basó el Tribunal Supremo para hacer esta declaración, son las siguientes:

« [...] hay que reconocer que en estas Contribuciones Especiales existe un dato que no es conocido ni puede serlo por el Ayuntamiento, aun utilizando los medios del artículo 43.1 de la Ordenanza, cual es el importe de las primas recaudadas por las Entidades aseguradoras que cubran el riesgo de incendios por bienes sitos en el Municipio [artículo 222.1.b) del Texto Refundido]: dato necesario para determinar las cuotas a asignar a cada contribuyente por tener que repartirse el importe total de las contribuciones especiales, proporcionalmente al mismo, no es menos cierto que para conocerlo, tras el incumplimiento por parte de cualquier Compañía de Seguros de su obligación de presentar la oportuna declaración en el plazo concedido, es pertinente la actuación de la Inspección de Tributos, mediante requerimiento tributario, que debería de documentarse por medio de la correspondiente diligencia [artículos 10, 11, 32, 36 y 47 del Reglamento General de la Inspección de Tributos] y no por Acta de Disconformidad con propuesta de regularización de la situación tributaria, con expresión de la infracción que, en su caso pudieran los actuarios apreciar y sanción aplicable, improcedente todo ello, hasta la determinación de las cuotas [...]

Es obvio que en el acta ha de especificarse la fecha de su formalización, y ello por distintas razones. Básicamente, porque si se trata de un acta de disconformidad, en ese momento se inicia el plazo en que el sujeto inspeccionado puede formular las alegaciones que estime convenientes a su derecho. Y en caso de actas de conformidad, porque, a partir de la fecha del acta, la oficina de gestión o el inspector jefe, hoy, ha de dictar el acto de liquidación en el plazo de un mes. Además, es sabido que, especialmente en las décadas de los cincuenta y sesenta, las actas fueron utilizadas como instrumentos para interrumpir la prescripción del derecho de crédito de la Administración. Ello explica que, según la sentencia de 21 de junio de 1960 (Ar. 2682), la fecha constituyese un «dato esencial» a consignar en el acta. Así lo señalan, indirectamente, las sentencias de 3 de julio (Ar. 2342) y 25 de septiembre (Ar. 2732) de 1957, cuando, sin anular las actas, dicen:

«Que el defecto formal argüido en relación al acta, es la omisión específica de la fecha del mes de octubre en que tal acto gestor tuvo lugar, y partiendo de la debida estimación de buena fe, tanto en el sujeto pasivo (visitado), como en los sujetos activos (visitadores), es a todos por igual imputable tal omisión, siendo, por ello, ante la conformidad de ambas partes de que se verificó dentro del mes de octubre de 1952, siendo la fecha corriente en este caso intrascendente, y examinar, y ello es lo fundamental, a efectos de la declaración de nulidad solicitada, si tal omisión produjo la indefensión (pues ésta es la determinante de nulidad), (sentencias de 8 de mayo de 1944, 28 de mayo de 1952 y 27 de marzo de 1954), y como quiera que la Oficina Gestora, confirmando la liquidación propuesta por el Inspector, notificó a don Luis O., dicha

liquidación y de ella se dio por notificado y articuló el correspondiente recurso ante el Tribunal Económico-Administrativo Provincial, no se generó indefensión y, por tanto, no hay base jurídica para la declaración de nulidad formal.» (el subrayado es mío)

También en este sentido se pronuncia la sentencia de 2 de diciembre de 1957 (Ar. 3600). Y, de nuevo, la de 10 de marzo de 1960 (Ar. 856) declara que la omisión de la fecha de formalización del acta no implica su nulidad, pues tampoco produjo la indefensión del contribuyente¹⁷. En esta ocasión, el Tribunal Supremo argumentó:

«Que si bien es incuestionable, que la data consignada en el acta de Inspección, no expresa la realidad de la en que se produjo, como alega el recurrente, y reconoce la propia Inspección en el informe que emitió —es lo cierto— que el recurrente, ha reconocido por actos propios y manifestaciones personales, que su contenido, es fiel reflejo de lo investigado; los términos de su redacción o narración son exactos, las firmas que la autorizan son auténticas, y la diligencia toda, extendida con él, y en domicilio legal para actuar la Inspección, ninguno de cuyos extremos ha sido objeto de impugnación, limitada a ésta, al de la inexactitud de la fecha —según el recurrente, anterior a la consignada—, por lo que, ha de estimarse, dadas aquellas circunstancias, totalmente inoperante e incapaz para generar su nulidad, pues siempre resultaría, que el contribuyente quedó enterado del acto que se practicaba en todos sus matices y detalles, como son, de quienes lo suscribieron con él, la calidad de Inspectores de los que le llevaban a cabo, pero sobre todo de los derechos que le asistían, como era del plazo otorgado para conocer el expediente a que daría lugar la inspección; y el hacer alegaciones, su derecho a obtener las legales condonaciones de multa que correspondiera; que fueron efectivamente utilizados con exacto conocimiento de su alcance, por medio de sendos escritos de alegaciones de 4 y 22 de febrero de 1952, lo que implica conformidad genérica con la existencia del acta y su contenido, que aleja toda idea de indefensión, y advoca en cambio a la conclusión de que el defecto apuntado, carece de relevancia en cuanto a la validez, doctrina que es reiteración de la de esta Sala en las sentencias citadas en los Vistos, y en la que se establece, que la omisión de fecha en el acta de Inspección —equivalencia a su inexactitud— es intranscendente, y no engendra nulidad ni produce indefensión, doctrina consecuente, a su vez, con la también jurisprudencial de carácter más general en materia de nulidad, que requiere la constante, de que se funde, en que el acto impugnado cause indefensión o perjuicios por incumplimiento del rito, y al no ocurrir así en este caso, no se infringió el Reglamento que le regula.»

Así, la omisión de la fecha de formalización del acta no se reputó como determinante de su nulidad, puesto que el Tribunal Supremo entendió que el sujeto inspeccionado tuvo conocimiento del acta y pudo formular las alegaciones que estimó convenientes. Conforme a esta doctrina, tampoco en nuestros días se trataría, *per se*, de un vicio invalidante del acta, sino tan sólo de un defecto subsanable.

D) Conclusiones críticas

Desde 1926, las actas de inspección siempre han recogido los hechos determinantes de la existencia y cuantía de la obligación tributaria. Si no fuera así, carecerían de razón de ser como documentos al servicio del acto de liquidación. Por ello, el incumplimiento de este requisito ha llevado al Tribunal Supremo a declarar la nulidad de las actas de inspección que no permitían al órgano liquidador conocer todos los datos necesarios para fijar con exactitud la obligación tributaria. Así ha ocurrido básicamente con las actas de conformidad, que han dado lugar a una abundantísima jurisprudencia de la que nos ocuparemos en la segunda parte de este capítulo. Lo cierto es que si el documento inspector no deja constancia de todos los elementos constitutivos del hecho imponible, ese documento no puede conceptuarse como acta, siendo más bien una diligencia. Pues éstas se conciben como documentos preparatorios de las actas, previas o definitivas, según el artículo 46.2 del R.G.I.T. Con razón, por tanto, el Tribunal Supremo se ha mantenido firme en la exigencia de este requisito.

Por otra parte, la jurisprudencia del Tribunal Supremo pone de relieve que las actas ya no se limitan a constatar datos fácticos, sino que, al mismo tiempo, incluyen la determinación de la base imponible y la propuesta de regularización o liquidación que proceda a juicio del inspector actuario. También en este sentido son las sentencias referidas a actas de conformidad las que presentan mayor interés, al considerar la propuesta de liquidación como uno de sus elementos esenciales. Sin embargo, como se ha dicho, en ningún caso lo es, ni la propuesta de regularización de la situación tributaria ni la propuesta de liquidación, ya que se trata, por el contrario, de elementos accidentales del acta de inspección.

¹⁷ Aparte de la citada en el texto pueden consultarse las sentencias de 3 de julio (Ar. 2342), 25 de septiembre (Ar. 2732) y 2 de diciembre (Ar. 3600) de 1957, y 21 de junio de 1960 (Ar. 2682).

En garantía de los derechos de los sujetos inspeccionados, ha de respetarse, además, lo dispuesto en los artículos 145.2 de la L.G.T. y 58 del R.G.I.T. sobre el lugar de extensión del acta. No sólo para que aquéllos puedan mostrar su conformidad o disconformidad, sino, también, para que puedan formular las alegaciones que en su caso estimen convenientes, a partir de la fecha de formalización del acta. De ello depende su ulterior tramitación como documento preparatorio de la liquidación tributaria.

III. EXTENSIÓN DE LAS ACTAS DE INSPECCIÓN Y VICIOS PROCEDIMENTALES DETERMINANTES DE SU NULIDAD

A) El incumplimiento de los trámites establecidos para la extensión de las actas

Son varias las sentencias que han examinado el incumplimiento por parte de la Administración de los trámites a seguir en la extensión de las actas de inspección. Especialmente, como decíamos, en las décadas de los cincuenta y sesenta, el Tribunal Supremo juzgó graves irregularidades en la extensión de las actas, que, a su juicio, determinaban su nulidad y la de todas las actuaciones posteriores, al encontrarse el sujeto inspeccionado en situación de indefensión. Destaca así, en primer lugar, la sentencia de 8 de mayo de 1956 (Ar. 2263), en la que el Tribunal Supremo, respecto a la previa resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, observó:

«Que en el acuerdo recurrido se reconoce que la Inspección al inutilizar la parte del impreso del acta en que se hace saber al interesado que puede comparecer ante la Administración para alegar lo que estimara conveniente, dejó claramente incumplido lo dispuesto en el apartado b) del artículo 61 del precitado Reglamento de Inspección de Tributos, no obstante lo cual, mantiene la declaración de validez del acta, fundándose en que la Administración para subsanar este defecto dictó su acuerdo de 27 de marzo de 1952, notificado al contribuyente, por lo que se le ponía de manifiesto el expediente a fin de que alegase lo que a su derecho conviniera; apreciación inadmisibles por cuanto que lo acordado en esta fecha y notificado el 3 de abril siguiente fue, que estimando acertada la propuesta de la Inspección de que actuase el Jurado de Estimación para la fijación de bases, procedía aceptarla y dar al interesado un plazo de diez días para formular las alegaciones que estime oportunas en pro o en contra de tal propuesta, con lo que no cabe entender que el defecto quedase subsanado, ya que para ello precisaba que dicha Oficina Gestora hubiese ordenado que en lugar del acta viciada con tan notoria informalidad, se procediese a levantar otra con estricta sujeción al Reglamento, dando así lugar al ejercicio de legítimo derecho por parte del contribuyente en aquel momento procesal, del expediente en que era oportuno hacerlo valer, con la mira de que no prosperase el criterio de la Inspección.»

En consecuencia, añadió, ante la inobservancia de «aquellas ritualidades procesales establecidas como garantía de los contribuyentes, ha de declararse ahora que el defecto sustancial que nos ocupa origina la invalidez del acta de referencia».

Por su parte, la sentencia de 14 de mayo de 1956 (Ar. 1896) advierte que, ante la negativa del sujeto a firmar el acta, la Inspección no había recabado la firma de dos testigos instrumentales como exigía el artículo 61B) del Reglamento de Inspección de 13 de julio de 1926, sino únicamente la de un Guardia Civil, con lo cual, a juicio del Tribunal, se habían incumplido los trámites procedimentales «impuestos tuitivamente por el legislador en protección debida de los derechos de los ciudadanos».

También la sentencia de 30 de mayo (Ar. 2321) del mismo año pone de manifiesto que, en las actuaciones inspectoras, se habían cometido distintas irregularidades, impidiendo que el sujeto inspeccionado tuviera conocimiento de las actas en el momento de ser formalizadas. Por ello, el Tribunal Supremo declaró «que, cuando tales formalidades no han sido cumplidas, hay que tachar de nulas las mencionadas actas».

Asimismo, la sentencia de 12 de noviembre de 1957 (Ar. 3535) destaca la indefensión del contribuyente, cuando el acta sólo aparece firmada por un alguacil, aparte de no constar que se hubiese extendido en el domicilio de la recurrente:

«Que esta infracción de los requisitos que, de manera tan expresiva, se señalan en el mencionado artículo 61 del Reglamento de la Inspección, al poner de manifiesto en la diligencia de entrega del duplicado del documento administrativo, revela que en la casa donde se dice se extendió el acta, no había ninguna persona que tuviese relación con la recurrente, ya que del duplicado de dicho documento, se hace entrega a una persona que no manifiesta qué relación tenía con la expedientada, ni se encontraba en la casa donde fue levantada el acta y que al carecer dicha diligencia de entrega de los requisitos esenciales de una notificación, que se intentaba hacer en el domicilio del notificado, no puede probar que la mencionada acta fuese levantada en el referido domicilio, y mucho menos que llegase a conocimiento de la interesada por lo que se evidencia que pudo producir indefensión de la referida contribuyente, siendo obligado declarar la nulidad del Acta de inspección, pues es reiterada doctrina jurisprudencial no permitir nunca indefensión al contribuyente que se considere agraviado por los actos de gestión de la inspección de tributos.»

Y, en el mismo sentido, se pronuncian las sentencias de 18 de junio (Ar. 2970) y 10 de diciembre (Ar. 3961) de 1956, que igualmente declaran la nulidad tanto del acta como de todas las actuaciones posteriores.

De nuevo, la sentencia de 30 de enero de 1965 (Ar. 219) confirma la nulidad del acta de inspección y de todas las actuaciones posteriores, aceptando, entre otros, el siguiente considerando de la sentencia apelada:

«Que la cuestión principal, por razón de su trascendencia, que por ello ha de ser examinada en primer término, es la constituida por la supuesta nulidad del acta de constancia de hechos [...] pues que en base a este hipotético vicio, el Tribunal Económico Administrativo de esta provincia anuló el conjunto de las actuaciones practicadas en tal expediente a raíz de ese trámite, por incumplimiento de los requisitos y formalidades estatuidas respecto de ese tipo de actos, al ser entendida por el Inspector actuante, aislado de todo contacto con el mundo exterior, sin que hiciera participar en la misma a ninguna otra persona, en lugar del contribuyente o contribuyentes interesados, si es que éstos no hacían acto de presencia; sustituyendo esta intervención con una notificación por correo del acta ya levantada.»

E incluso casi treinta años después, la sentencia de 22 de julio de 1994 (Ar. 5954) explica:

«Ante la carencia absoluta de prueba, esta Sala no puede admitir la tesis de la sentencia apelada, ya que ésta parte de la existencia de un Acta, y ese Acta ni está firmada por el representante de la Sociedad inspeccionada, con quien se dice que se entiende la diligencia de inspección, y que, sin embargo, no fue citado para intervenir en tal diligencia, ya que en ningún sitio aparece el domicilio de la calle Ollerías, 16 como domicilio de la Sociedad “Monturque, S.A.”, ni consta que, suponiendo que el domicilio fiscal de dicha Sociedad fuera el de la calle Extramuros sin número, esta entidad fuera notificada en forma para asistir a la diligencia de Inspección. Procede, por lo tanto, declarar la nulidad de todo lo actuado, con objeto de que la Inspección de Hacienda proceda a requerir a la Sociedad “Monturque, S.A.”, en su domicilio fiscal, practicando nuevamente la Inspección a la que se refieren las Actas de 30 de noviembre y 10 de diciembre de 1984.»

En suma, las infracciones cometidas en la extensión del acta que colocan al sujeto en situación de indefensión determinan su nulidad, como explicó el Tribunal Supremo, entre otras¹⁸, en su sentencia de 4 de mayo de 1959 (Ar. 2310):

¹⁸ También las sentencias de 13 de abril (Ar. 1435), 17 de mayo (Ar. 1509) y 1 de junio (Ar. 1894) de 1957, 19 (Ar. 2815) y 23 (Ar. 2822) de junio de 1959, 27 de enero (Ar. 353), 17 de marzo (Ar. 872), 14 de mayo (Ar. 2147), 3 de junio (Ar. 2217) y 17 de octubre (Ar. 3132) de 1960, 10 de junio de 1970 (Ar. 3124), y 21 de enero de 1981 (Ar. 11) defienden que el incumplimiento de las formalidades legales en la extensión del acta sólo determina su nulidad en caso de indefensión del sujeto inspeccionado.

« [...] aun en supuesto no acreditado, de que tales infracciones se hubieran cometido, ello no constituye vicio radical determinante de la nulidad de actuaciones, pues hubiera sido preciso, según reiteradamente ha declarado esta Sala que el recurrente quedara situado en estado de indefensión, los que no ha acontecido en el caso contemplado [...] »

B) Conclusiones críticas

El Reglamento de Inspección de 13 de julio de 1926 exigía que se extendiera el acta en presencia del contribuyente, que podía suscribirla junto al inspector o bien oponerse a su contenido, como ocurre hoy en las actas de conformidad o disconformidad. Por ello, es plausible esta doctrina del Tribunal Supremo ante el incumplimiento por parte de la Inspección de estos trámites. Pues, si no fuera así, el sujeto inspeccionado quedaría indefenso, ya que no podría formular las alegaciones que estimase convenientes en defensa de su derecho.

IV. EFECTOS DE LAS ACTAS DE INSPECCIÓN

A) Introducción

La doctrina del Tribunal Supremo sólo se ha referido de forma expresa a dos clases de efectos de las actas de inspección: en primer lugar, destaca un conjunto de sentencias dictadas básicamente entre los años cincuenta y sesenta, que admiten la utilización, entonces frecuente, de las actas como instrumentos para interrumpir la prescripción del derecho de la Administración a liquidar las deudas tributarias. Y, en segundo lugar, encontramos otra serie de sentencias que afirman que las actas tienen efectos probatorios, derivados, según establecen los artículos 145.3 de la L.G.T. y 62.2 del R.G.I.T., de su condición de documentos públicos. No obstante, existe un conjunto muy numeroso de sentencias que permite asegurar que, además, las actas producen un efecto de impulso del procedimiento de liquidación. Y, asimismo, conviene resaltar algunos pronunciamientos del Tribunal Supremo que niegan que el contenido del acta

—una vez más se trata de sentencias relativas, básicamente, a actas de conformidad— tenga efectos vinculantes para la práctica de la liquidación tributaria.

Examinamos a continuación estos cuatro grupos de sentencias: primero, las relativas a la utilización del acta con la única finalidad de interrumpir la prescripción (B); en segundo lugar, las que se basan en el efecto de impulso del procedimiento de liquidación característico del acta (C); en tercer lugar, las que advierten que el acta carece de efectos vinculantes para el inspector jefe (D); y, en último lugar, las que consideran que el acta goza de efectos probatorios (E).

B) El efecto de interrupción de la prescripción

La extensión del acta como medio de evitar la prescripción del derecho de la Administración a fijar la cuantía de las obligaciones tributarias está implícitamente prohibida en nuestros días por el artículo 29 de la L.D.G.C. Conforme a este precepto, desde la notificación al contribuyente del inicio de las actuaciones inspectoras y liquidadoras hasta su conclusión sólo puede transcurrir un período máximo de doce meses. Es más, ya el propio Reglamento General de Inspección quiso poner fin a la práctica administrativa consistente en comunicar al sujeto el inicio de las actuaciones comprobadoras e investigadoras, o incluso extender una simple diligencia, con el exclusivo propósito de interrumpir la prescripción. De hecho, en su redacción originaria el artículo 31 (hoy, artículo 31^{quater}) dispuso que, una vez comenzadas, las actuaciones inspectoras debían proseguir hasta su terminación, y en caso de que se paralizasen de forma injustificada, no se produciría la interrupción del plazo de prescripción, que es lo que ocurría hace años.

Nótese que la sentencia de 28 de enero de 1957 (Ar. 1027) pone de relieve que desde la extensión del acta hasta que se practicó la liquidación caucional transcurrieron casi dos años. No obstante, el Tribunal Supremo entendió:

« [...] desde el 26 de marzo de 1951, fecha de entrada de la declaración referente al ejercicio de 1950, que es la más lejana de las tres presentadas por el señor B. de Q., a la fecha de la liquidación caucional, 8 de octubre de 1955, no habían transcurrido los referidos 5 años, ello aparte de que la prescripción —si en hipótesis se admitiera su existencia—, siempre habría sido interrumpida por el levantamiento del acta de la Inspección en 25 de noviembre de 1953; y aparte también de que el interesado ingresó la liquidación caucional sin protesta ni reserva alguna respecto de esa supuesta prescripción.»

También, la sentencia de 17 de abril de 1959 (Ar. 1464) especifica:

« [...] ha de declararse prescrita la citada acción respecto del ejercicio de 1948-1949, sin que obste a ello, ningún otro acto de la Administración, porque sólo aquellos que tendían a la comprobación de la denuncia, y en los que tuvo intervención la Sociedad recurrente, pueden producir la interrupción de la prescripción, y el primero de ellos, esto es: el acta de comprobación de los hechos denunciados, es como queda consignado, de 9 de julio de 1954, fecha posterior al transcurso del término de los cinco años; no sucediendo así con relación a los ejercicios 1949-50 y 1950-51, respecto de los cuales el acta mencionada constituye motivo suficiente para que se entendiera interrumpida la tan reiteradamente citada prescripción.»

Como se ve, pasaron más de cuatro años entre la finalización del período impositivo 1949-1950 (el día 31 de mayo de 1950) y la extensión del acta de inspección; y así todo, el Tribunal Supremo entendió que esta actuación de la Inspección no merecía el reproche de ilegalidad.

Con todo, las sentencias de 4 (Ar. 2310) y 12 (Ar. 2317) de mayo de 1959 van más allá, al negar que hubiese prescrito el derecho de la Administración a liquidar, argumentando:

« [...] la acción aludida no pudo prescribir, toda vez que devengada la cuota correspondiente al ejercicio de 1943, que es la más antigua de las que se admiten en este recurso el 31 de diciembre de dicho año, habría prescrito el 31 de diciembre de 1947, si la gestión administrativa no hubiera interrumpido el plazo prescriptivo, lo que tuvo lugar por el acta de la Inspección de 16 de mayo de 1947, que fue anulada por el acuerdo de 1º de junio de 1949 del Tribunal Económico Administrativo Provincial desde cuya fecha comienza a contarse de nuevo el plazo de 5 años para ganar la prescripción, que hubiera vencido el 1º de junio de 1954, de no haberse otra vez interrumpido por el acta que en 16 de febrero de 1954 fue extendida por la mencionada Inspección, sin que desde esta fecha hasta la del acuerdo impugnado haya transcurrido tiempo suficiente para que se dé la prescripción.»

Igualmente, en la sentencia de 8 de junio de 1963 (Ar. 2659)¹⁹, respecto de la posible prescripción del derecho de la Administración a determinar la cuantía de la deuda, el Tribunal Supremo dijo:

«Que para resolver el problema se ha de partir de los hechos que las partes reconocen como ciertos, cuales son: [...] También ambas partes muestran su asentimiento al hecho de que un Inspector se constituye en el domicilio de la Empresa y de ello se extiende acta donde consta que se tomaron los datos precisos para la comprobación de las declaraciones afectantes a los ejercicios de 1954 y 1955, documento que suscribe el apoderado de la Empresa y en el que consta que sus efectos se extendían a considerar su fecha —27 marzo 1957— como de interrupción de prescripción.»

Es más, a ello añadió:

«Que el simple enunciado del referido documento revela su eficacia, ya que supone una auténtica actuación de la Administración en su facultad de comprobación de liquidaciones provisionales, y con ella inicia una labor de investigación y de gestión para fijar el alcance debido y exacto de la deuda tributaria, a cuyo efecto se toman los datos conducentes a ello, que culmina en el acta de 18 de noviembre de 1958, eficacia que se ve redoblada por la aceptación del contribuyente, quien al suscribirla sin reserva lo hace con todo su alcance incluso el que se refiere a los efectos de interrumpir la prescripción, y que tratándose de mera comprobación goza la Administración del plazo de cinco años para verificarla [...] »

De manera que, en realidad, la supuesta acta de 27 de marzo de 1957 sólo se extendió para dejar constancia de que se habían obtenido los datos necesarios para la comprobación de las declaraciones tributarias. Y, un año y medio después, se levantó la verdadera acta de inspección, como acto preparatorio de la liquidación tributaria. Incluso, la sentencia de 28 de abril de 1964 (Ar. 2131), relativa a un acta de 26 de mayo de 1952 y otra posterior, de 28 de mayo de 1956, entiende:

«Que la circunstancia de que determinadas actuaciones administrativas hayan sido anuladas, unas por el T. Econ. Adm. Central en su acuerdo de 9 diciembre 1960, y otra, concretamente el acta de 28 mayo 1956 por la S. 31 enero 1962, no puede estimarse como causa determinante de que tales actuaciones carecen de existencia, y por tanto de indudable eficacia para la interrupción de la prescripción alegada por la Sociedad demandante, ya que en relación con este supuesto es

¹⁹ Además de las citadas en el texto, pueden consultarse las sentencias de 22 de mayo de 1962 (Ar. 2114) y 30 de mayo de 1967 (Ar. 2542). Conforme a esta última, «para la interrupción prescriptiva son bastante los “hechos” o los “actos” que, exteriorizados por la Administración frente al interesado, manifiestan en ella todo lo contrario que una actitud de abandono u olvido de la acción administrativa; sin que a ello quepa oponer como obstáculo deficiencias formales cuya concurrencia sería así, óbice para poder tenerlo como un “acto administrativo” en su riguroso concepto, mas nunca para que pueda ser anotado como un “hecho” innegable en el sentido que le es propio, el de contrario al consentimiento de la consumación del efecto extintivo de la acción o de la pérdida del derecho que la prescripción implica.»

de aplicación la doctrina mantenida también por esta Sala en la S. 8 octubre 1959 en donde se recoge que “las diferentes actuaciones practicadas, aun cuando equivocadas y aun contradictorias, tuvieron una existencia real y tangible, haciéndose patente el deseo de la Administración de hacer efectivas las obligaciones fiscales”.»

También estimó correcta la actuación inspectora la sentencia de 17 de mayo de 1967 (Ar. 2365):

«Que por lo que se refiere a la nulidad de actuaciones alegada por la recurrente, por entender que no cabía levantar nueva acta después de las de 18 mayo 1960 y 12 julio 1961 motivando liquidaciones complementarias, es de tener en cuenta que el art. 38 del Regl. de 13 julio 1926, si bien impone que los Inspectores comenzarán por examinar la última acta de presencia podrán requerir sin embargo, mayores esclarecimientos entre otros casos cuando el contenido del acta “no responda a la realidad” de la industria, comercio, profesión u oficio y si bien la revisión en general aparece condicionada a determinados requisitos no es menos cierto que en el impuesto sobre la fundición no se gravaba un concepto único sino una multiplicidad de supuestos, y lo que se revisa en el caso concreto que nos ocupa es distinto de lo que fue objeto de inspección inicial [...] »

Por tanto, vemos que, con base en el propio Reglamento de Inspección de 13 de julio de 1926, la Administración podía levantar cuantas actas estimase oportuno para la determinación de los hechos, impidiendo de esta forma una y otra vez la prescripción de su derecho. En este sentido, la sentencia de 2 de abril de 1969 (Ar. 1813) pone de manifiesto, por un lado, que el contribuyente había presentado la correspondiente declaración tributaria el 30 de junio de 1958, y, por otro lado, que la Inspección levantó acta de comprobación el 27 de junio de 1963. Así, el Tribunal Supremo concluyó «que contempladas ambas fechas, resulta patente que para el transcurso de los cinco años faltaban aún tres días, esto es, que la prescripción quedaba interrumpida en tiempo y forma».

Además, la sentencia de 20 de enero de 1969 (Ar. 18) señala:

« [...] teniendo en cuenta el fundamento del instituto prescriptivo, que no es otro que proteger la seguridad jurídica, basándola en la interpretación de la conducta humana, se hace evidente que si la Administración comienza su actividad de gestión por el acta de 19 mayo 1960 cuando aún —lógicamente— había transcurrido mucho menos tiempo de los cinco años a que nos venimos refiriendo, se produce necesariamente una interrupción de tal plazo prescriptivo [...] »

Aunque posterior a la entrada en vigor del Reglamento General de Inspección, la sentencia de 27 de marzo de 1987 (Ar. 2102)²⁰ dice en su Fundamento de Derecho segundo:

«El propio escrito de alegaciones en acta alzada, claramente deja establecido (Alegación 2ª.) que: “1).-Con fecha 30 de mayo de 1975 formuló declaración por Contribución sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al ejercicio de 1974 ... ; 2).-El día 31 de mayo de 1976 formaliza idéntica declaración ... perteneciente al año 1975 ... ; 3).- ... con fecha 29 de junio de 1977 y para el ejercicio de 1976, el ahora recurrente hizo declaración por Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas ... ; añadiendo (Alegación 3ª.) que: A).- Con fecha 31 de octubre de 1978 se cursa oficio al Sr. G. G. en diligencia de comprobación al citado contribuyente respecto a Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas relativa a los ejercicios de 1974 a 1976 ... B).-Como secuela de esa notificación se instruye diligencia de comparecencia por el Sr. G. ahora recurrente ante los mencionados servicios de Inspección el día 19 de noviembre de 1978. Se suspendió la actuación citada para el 23 de iguales mes y año. C).- En esa fecha 23 de noviembre de 1978 se celebra nueva comparecencia del contribuyente ante los Servicios Inspectores actuantes ... extendiéndose acta de la misma para hacer constar que se aportaban los documentos interesados en la actuación anterior, y que se procedía a nueva suspensión hasta estudio, por la Administración, de los antecedentes facilitados. D).-En 4 de junio de 1982 se requiere nuevamente a D. Teodoro Juan G.G. ... para comprobación de todos los impuestos del año 1979 y anteriores no prescritos. E).-Con fecha 30 de julio de 1982 por los Servicios de Inspección actuante se instruyen al ahora recurrente actas que se dicen afectar a Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas correspondientes a los ejercicios 1974, 1975 y 1976 ... F).-En 10 de septiembre de 1982 ... se instruye a D. Teodoro Juan G.G. Acta de liquidación, recogiendo el resultado de las actas de comprobación antes referenciadas. Se notifican al interesado en 24 del mes citado en el acta de referencia ...”.

Con arreglo, por tanto, a la propia exposición fáctica de la apelante, el posible plazo de prescripción, que en su arranque más remoto habría que referirlo al 30 de mayo de 1975, quedó interrumpido en 31 de octubre de 1978 y, desde luego, mediante la comparecencia del contribuyente el 19 de noviembre siguiente, antes de que se consumara el transcurso de los cinco años; asimismo, suspendida la acción inspectora del 23 de noviembre de 1978 al 4 de junio de 1984, tampoco dicha interrupción pudo consumir aquélla, sin que, asimismo, se produjera respecto a actuaciones posteriores. De este modo puede afirmarse que el plazo de prescripción a que se refiere el art. 64-a) de la Ley General Tributaria o al art. 66-1-a) de la misma, con lo que es evidente la exigibilidad de la deuda tributaria.»

Pues bien, a pesar de esta doctrina, la sentencia de 14 de mayo de 1975 (Ar. 4619), que versa sobre un acta de inspección de 17 de febrero de 1967, relativa al período impositivo de 1 de enero de 1962 a 31 de diciembre de 1966, entendió que la extensión del acta no impidió la caducidad del derecho de la Administración a girar liquidaciones por atrasos superiores a dos años. Según explicó el Tribunal Supremo, el Reglamento del Impuesto sobre el Lujo de 6 de junio de 1947, entonces aplicable, disponía que los conceptos contributivos que no hubiesen sido declarados

²⁰ Asimismo, pueden consultarse las sentencias de 29 de abril de 1964 (Ar. 2006), 28 de septiembre de

oportunamente prescribirían a los cinco años, contados desde el último día en que se considerasen reglamentariamente devengados. Pero añadía que sólo podrían liquidarse en concepto de atrasos los dos años anteriores al corriente, tratándose de contribuyentes que continuasen siéndolo en el momento del descubrimiento de la ocultación o defraudación.

De modo que, a juicio del Tribunal, existía un plazo de prescripción de cinco años y otro de caducidad y decadencia para practicar las liquidaciones de dos años, «en cuanto que, tal caducidad o decadencia atiende sólo al hecho objetivo de la falta de ejercicio dentro del término prefijado y opera la extinción del derecho de la Administración de una manera directa, radical y automática».

Sin embargo, lo cierto es que el plazo de caducidad no podía afectar al derecho de crédito de la Administración sino a la potestad de comprobación, porque, de lo contrario, no tendría ningún sentido establecer un plazo de prescripción de cinco años. Por ello, el acta sólo podía referirse a los ejercicios 1966 y 1965, sin que produjese el efecto interruptor de la prescripción respecto de los ejercicios 1962-1964.

Por fin, otro hito en la doctrina del Tribunal Supremo lo marca la sentencia de 18 de diciembre de 1996 (Ar. 9309), en la que el Tribunal Supremo, teniendo en cuenta que se habían paralizado las actuaciones inspectoras durante más de seis meses por causas imputables a la Administración, consideró:

«[...] es aplicable el apartado 4, del artículo 31, del Reglamento General de la Inspección de los Tributos de 25 de abril de 1986, lo cual significa que todas las actuaciones realizadas por la Inspección de Hacienda para la comprobación del Impuesto sobre el Lujo, del 2º semestre de 1980, desde la primera citación de fecha 16 de septiembre de 1985, se han visto privadas del efecto interruptivo de la prescripción; por ello, como la fecha inicial del cómputo del plazo de prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, era conforme al artículo 65 de la Ley General Tributaria el día siguiente al de finalización del plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración, en el caso de Autos era el 1 febrero 1981, de manera que es claro que han transcurrido más de cinco años, desde dicha fecha hasta el 23 de septiembre de 1987, en que se formalizó el Acta previa de la

1961 (Ar. 3202), 5 de febrero de 1968 (Ar. 458), 19 de septiembre de 1986 (Ar. 5085), y 4 de junio de 1988 (Ar. 4848).

Inspección que da lugar a la deuda tributaria discutida, por lo que ha de predicarse de ella que estaba prescrita.»

En contra de esta doctrina, interesa destacar una vez más el Voto Particular que formuló Gota Losada en la sentencia de 28 de febrero de 1996 (Ar. 1764), llegando a la conclusión de que el entonces vigente apartado 4a) del artículo 31 del R.G.I.T. era nulo de pleno derecho por infringir el artículo 66 de la L.G.T.

Como es sabido, el artículo 66 de la L.G.T. disponía que los plazos de prescripción se interrumpen «por cualquier acción administrativa, realizada con conocimiento formal del sujeto pasivo, conducente al reconocimiento, regulación, inspección, aseguramiento, comprobación, liquidación y recaudación del tributo devengado por cada hecho imponible». Mientras que el artículo 31.4a) establecía, como veíamos, que la paralización injustificada de las actuaciones inspectoras por causas no imputables al sujeto inspeccionado implicaba la no interrupción del plazo de prescripción. Así, con razón, Gota Losada estimó:

«Es incuestionable [...] que las Actas de la Inspección de los Tributos, con descubrimiento de deudas tributarias ocultas, interrumpen la prescripción del derecho a comprobar y a liquidar los tributos, por las siguientes razones:

[...]

Tercera. Porque, si el Acta se ha incoado correctamente al sujeto pasivo (deudor), con conocimiento formal del mismo, y se han precisado debidamente los hechos impositivos comprobados, el Impuesto de que se trate y los periodos impositivos a que se reconduce la actuación inspectora, la deuda tributaria se halla perfectamente identificada, y por tanto, la interrupción de la prescripción cumple todos los requisitos objetivos, que la constante Jurisprudencia ha señalado.»

Y a ello añadió:

«El Reglamento ha incurrido en un grave error, que aparece en la propia Exposición de Motivos. En efecto, el Reglamento ignora en relación a la prescripción, que junto a los contribuyentes, cuya seguridad jurídica dice preocuparle, se halla siempre la Hacienda Pública, entendida como “el conjunto de derechos y de obligaciones de contenido económico cuya titularidad corresponde al Estado o a sus Organismos autónomos” [...] Hay además un artículo, el 105, apartado 2 de la Ley General Tributaria que tiene una gran trascendencia para la cuestión que estamos tratando, y que dispone [...] Este artículo significa que por virtud del principio de indisponibilidad por parte de la Administración General del Estado y de sus Organismos autónomos, de los recursos que integran el haber de la Hacienda Pública, les está prohibido por vía reglamentaria, conferir a los retrasos y paralizaciones de los procedimientos de gestión tributaria, efectos propios de la

caducidad, y añadimos nosotros, por su semejanza, o de eliminación del efecto interruptivo de la prescripción de las actuaciones que por su propia naturaleza y caracteres lo tengan. La idea es muy clara, la seguridad jurídica no sólo debe amparar a los contribuyentes singulares, sino también a la Comunidad, o lo que es lo mismo al patrimonio común de los ciudadanos, y así se comprende que el artículo 31, apartados 3 y 4, del Reglamento General de la Inspección de los Tributos es una respuesta inadecuada, pues deriva la responsabilidad de la Administración y sus Agentes, hacia el patrimonio común, eso sí, con el loable propósito de conseguir el máximo de seguridad jurídica de los contribuyentes, en detrimento de la Hacienda Pública, al privarla del efecto interruptivo de la prescripción de las actuaciones comprobadoras e investigadoras de los tributos que integran su haber, conducta que debe rechazarse, y que sólo podría decidirla la propia comunidad mediante ley.»

En efecto, la inobservancia de plazos por la Administración no determina la caducidad de la acción sino que permite a los sujetos inspeccionados reclamar en queja conforme al artículo 106 de la L.G.T. (artículo 79.2 de la L.R.J.A.P. y P.A.C.). De modo que, realmente, el acta interrumpe la prescripción del derecho de crédito de la Administración, según establece el artículo 66.1a) de la propia L.G.T. No obstante, aún en nuestros días, el artículo 31^{quater} del R.G.I.T. dispone que tanto la paralización injustificada durante seis meses de las actuaciones inspectoras y liquidadoras, por causas no imputables al sujeto, como el incumplimiento del plazo para la finalización de tales actuaciones, implican que no se considere interrumpida la prescripción.

C) El efecto de impulso del procedimiento de gestión tributaria

Nada dicen de forma expresa la Ley General Tributaria ni el Reglamento General de Inspección sobre el efecto de impulso del procedimiento de gestión tributaria del acta de inspección. Únicamente, el artículo 49.1 del R.G.I.T. dispone que las actas son documentos directamente preparatorios de las liquidaciones tributarias derivadas de las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación. Con mayor precisión, el Tribunal Supremo ha afirmado, en numerosas ocasiones, que el acta constituye el fundamento del acto de liquidación, aunque, en rigor, carece de efectos vinculantes para el inspector jefe, tanto respecto a los hechos como a la interpretación y aplicación de normas jurídicas.

Ya desde la sentencia de 29 de abril de 1933 (Ar. 3156), el Tribunal Supremo ha destacado:

«Que es doctrina constantemente mantenida por esta Sala la de que las actas o diligencias de inspección y comprobación de industria o riqueza sirven de base a los expedientes de ocultación y defraudación, y han de hallarse revestidas, so pena de nulidad, de cuantas circunstancias exigen los reglamentos, las que constituyen, no meras solemnidades rituales sin finalidad ni contenido, sino firmes garantías del contribuyente, como base de su responsabilidad o apoyo de su exculpación.»

Poco después, en la sentencia de 24 de octubre de 1935 (Ar. 2009), al confirmar la sujeción de una determinada sociedad a la Contribución Industrial, el Tribunal Supremo observó que la Inspección de Hacienda había levantado «el acta origen del expediente que motivó el acuerdo recurrido». También en estos términos se pronuncian las sentencias de 21 de octubre de 1955 (Ar. 3139) y 17 de noviembre de 1962 (Ar. 4466). Y, en el mismo sentido, las sentencias de 17 de enero de 1953 (Ar. 294), 23 de abril de 1954 (Ar. 1343) y 30 de mayo de 1956 (Ar. 2321) señalan que las actas son los documentos que encabezan y, en definitiva, sirven de base a los expedientes administrativos de liquidación. De hecho, la sentencia de 18 de mayo de 1953 (Ar. 1787) advierte:

« [...] el acta sólo es el origen de un expediente, en el que puede recaer finalmente resolución condenando o absolviendo al expedientado [...] »

Y, asimismo, en la de 25 de septiembre de 1956 (Ar. 2980) se asegura:

« [...] las actas de la Inspección de Hacienda, no constituyen sino documentos iniciales de expedientes, en los que luego han de recaer las resoluciones que dicten las competentes Autoridades y Organismos de la Hacienda [...] »

Además, cabe destacar las sentencias de 21 de junio de 1960 (Ar. 2681) y 5 de mayo de 1961 (Ar. 2018), en las que se aludía al acta como origen del expediente administrativo de liquidación. Especialmente, la de 5 de mayo de 1961 versaba sobre un acta de invitación modelo 14, de 17 de diciembre de 1957, que ponía de manifiesto las

diferencias entre las bases declaradas y las comprobadas por la Inspección [artículo 2b) de la Orden Ministerial de 10 de abril de 1954].

Por su parte, la sentencia de 3 de diciembre de 1960 (Ar. 4026) señala:

«Que la única cuestión postulada en el presente recurso se reduce a la supuesta nulidad de la liquidación practicada, como consecuencia de la base imponible fijada por el Jurado Central de la Contribución sobre la Renta por este tributo, al que ahora demanda y como correspondiente al ejercicio económico de 1950, alegándose en apoyo de la expresada tesis la existencia de defectos esenciales en el Acta levantada por la Inspección de Hacienda que dio origen al expediente administrativo básico del proceso que se enjuicia.»

Y, de nuevo, en la sentencia de 20 de enero de 1969 (Ar. 18) el Tribunal Supremo advirtió:

« [...] teniendo en cuenta el fundamento del instituto prescriptivo, que no es otro que proteger la seguridad jurídica, basándola en la interpretación de la conducta humana, se hace evidente que si la Administración comienza su actividad de gestión por el acta de 19 mayo 1969 cuando aún —lógicamente— había transcurrido mucho menos tiempo que los cinco años a que nos venimos refiriendo, se produce necesariamente una interrupción de tal plazo prescriptivo [...] »

Por tanto, vemos que según la doctrina del Tribunal Supremo, el acta, sea de conformidad²¹ o disconformidad²², constituye el fundamento de la liquidación tributaria. Así lo ponen de relieve, respectivamente, las sentencias de 20 de febrero de 1975 (Ar. 841) y 1 de octubre de 1979 (Ar. 4000). En la primera de ellas se dice:

« [...] en el caso de autos, del expediente resulta que la Inspección, al extender el acta de fecha 7 julio 1969, después de advertir que por circunstancias no imputables a la Sociedad inspeccionada, no fue incluida en el censo de evaluación global correspondiente a la Rama 12-4/B, hizo en la propia acta una determinación de la base con arreglo a los índices básicos y correctores, a los que mostró su conformidad el contribuyente y, que posteriormente, con base en dicha propuesta, fue practicada una liquidación por la Administración de Tributos [...] »

Es más, de forma expresa, la sentencia de 3 de diciembre de 1987 (Ar. 8916) concibe el acta de disconformidad como «fundamento a su vez de la posterior

²¹ Junto a las citadas en el texto, pueden consultarse las sentencias de 9 de mayo de 1958 (Ar. 1860), 27 de enero de 1960 (Ar. 353), 8 de febrero de 1966 (Ar. 534), 5 de mayo de 1978 (Ar. 1745), 30 de mayo de 1981 (Ar. 2067), 25 de septiembre de 1993 (Ar. 3063), 18 de noviembre de 1994 (Ar. 9093), 9 de octubre de 1999 (Ar. 7813), y 14 de septiembre de 2000 (Ar. 7610).

²² Aparte de las examinadas en el texto, pueden tenerse en cuenta las sentencias de 8 de enero de 1957 (Ar. 165), 4 de mayo de 1959 (Ar. 2310), 19 de junio de 1961 (Ar. 2480), 30 de enero de 1965 (Ar. 219),

liquidación». E igualmente, la sentencia de 26 de noviembre de 1979 (Ar. 3969) mantiene la misma tesis, ya que en esta ocasión el Tribunal Supremo consideró ajustada a Derecho la liquidación practicada a una Sociedad Anónima, explicando:

«Que no puede prevalecer como argumento en contra, que en la notificación de la liquidación faltaban los elementos determinantes de la deuda tributaria, ya que hay que tener muy en cuenta que quien utilizó este argumento en representación de la Sociedad, fue su Gerente, que es la misma persona con quien se entendieron las diligencias de la Inspección, y quien firmó, de conformidad, el acta levantada a la Sociedad, [...] y desde ese momento, una simple operación de multiplicación le facilitaba el importe de la cuota tributaria, que era el de 566.977 pesetas, que fue, precisamente, la que se hizo constar en la liquidación girada [...]»

De manera que, como también pone de manifiesto la sentencia de 16 de enero de 1980 (Ar. 6), el acta impele el desarrollo del procedimiento de gestión al formar parte de los elementos de la motivación del propio acto de liquidación.

Una vez más, en las sentencias de 2 de octubre de 1989 (Ar. 7017 y 7402), el Tribunal Supremo estimó que las actas de inspección producen un efecto de impulso del procedimiento de gestión tributaria, confirmando:

« [...] son plenamente válidos y suficientes el Acta e informe de la Inspección de Hacienda para que a partir de los mismos el expediente de gestión se reanude [...] Frente a lo resuelto en la sentencia apelada en orden a la validez del Acta e informe de la Inspección de Hacienda, se alza la Comunidad de Propietarios recurrente en la anterior instancia, que en esta apelación pretende que a la nulidad total del acto final de gestión tributaria —liquidación— debe acompañar el acto inicial del expediente —acta e informe de la Inspección—.»

En el mismo sentido se pronuncian las sentencias de 16 de octubre de 1989 (Ar. 7555) y 27 de abril de 1998 (Ar. 3932), que versaban sobre sendas actas de disconformidad y conformidad. Ambas especifican que el acto de liquidación es consecuencia del acta de inspección. Además, mientras que la sentencia de 27 de junio de 1990 (Ar. 4937) constata que las liquidaciones practicadas tenían su origen en un acta de disconformidad, la de 5 de septiembre de 1991 (Ar. 7130), en relación con un acta de conformidad, advierte:

3 de julio (Ar. 5243), 2 de octubre (Ar. 7015) y 20 de diciembre (Ar. 9162) de 1989, 22 de octubre (Ar. 8289) y 2 de noviembre (Ar. 8647) de 1990, y 22 de enero de 1993 (Ar. 1114).

«Como también ha dicho esta Sala en S. de 3-10-1988 (y en la actualidad recoge explícitamente el vigente Reglamento General de la Inspección de Tributos) las “actas” de la Inspección no son, en sí, impugnables en la vía económico ni contencioso-administrativa. Lo impugnable es el acto administrativo de gestión tributaria o liquidación que se practique como consecuencia o resultado de ellas; de donde lo predicado en el párrafo anterior ha de entenderse referido a la impugnación de tales actos administrativos y en cuanto el contenido del acta suponga soporte o fundamento de ellos.»

Incluso, en las sentencias de 18 de noviembre de 1994 (Ar. 9093) y 9 de abril de 1997 (Ar. 3122), el Tribunal Supremo alude a las actas de conformidad como soporte del acto administrativo de gestión.

Por su parte, las sentencias de 19 de octubre de 1992 (*Normacef Fiscal*) y 24 de mayo de 1996 (Ar. 9574) declaran que la liquidación practicada por la Inspección de Hacienda confirmaba la propuesta formulada en el acta por el inspector actuario. Y, de nuevo, en la sentencia de 22 de julio de 1994 (Ar. 5954) el Tribunal Supremo consideró:

« [...] como la liquidación girada tiene su cobertura precisamente en la diligencia de Inspección reflejada en las Actas, y éstas se anulan, la consecuencia es que la liquidación también debe ser anulada [...] »

Pues bien, por último interesa destacar aquí las sentencias de 14 de marzo de 1995 (Ar. 2473), 14 de mayo de 1998 (Ar. 4148) y 27 de noviembre de 1999 (Ar. 9265), 18 de febrero (Ar. 2792) y 10 de junio (Ar. 4471) de 2000. Las tres primeras ponen de manifiesto que la propia Inspección de Hacienda practicó las liquidaciones «resultantes» o «derivadas» de las actas de conformidad. Y las de 18 de febrero y 10 de junio de 2000 se refieren, en los mismos términos, a sendas actas de disconformidad.

Resumiendo, la jurisprudencia del Tribunal Supremo es constante en esta doctrina: las actas de inspección, sean de conformidad o disconformidad, no sólo, con frecuencia, inician el procedimiento de liquidación sino que, además, promueven su desarrollo ulterior. Incluso, cuando el sujeto inspeccionado ha cumplido el deber de

declarar, el acta impulsa el procedimiento de liquidación en su fase final hasta llegar a la correcta fijación de la existencia y cuantía de la obligación tributaria.

D) Efectos no vinculantes

Es sabido que *de lege lata* (apartados segundo, tercero y cuarto del artículo 60 del R.G.I.T.) el acta no tiene carácter vinculante respecto de la liquidación tributaria, aunque en la práctica, como acaba de exponerse, el acto de liquidación descansa sobre los hechos reflejados en el acta. Así lo ha manifestado, en varias ocasiones, el Tribunal Supremo, especialmente en relación con las actas de conformidad.

En primer lugar, es preciso resaltar la sentencia de 22 de enero de 1993 (Ar. 1114), cuyo Fundamento de Derecho vigésimo quinto precisamente declara la conformidad a Derecho de los apartados segundo, tercero y cuarto del artículo 60 del R.G.I.T., al entender el Tribunal Supremo:

«En lo que se refiere a los apds. 2 a 4 del art. 60, el Consejo General de Colegios de Economistas de España estima que una vez suscritas las actas (incluso las de disconformidad del ap. 4) no es viable que el Inspector-Jefe las deje sin efecto, pueda ordenar la práctica de otras actuaciones, la iniciación del correspondiente expediente o la rectificación de errores, ya que considera que son actos definitivos no susceptibles de revisión, salvo a través del procedimiento especial del art. 154 de la Ley General Tributaria. Sin embargo, como reiteradamente tiene declarado esta Sala [SS. 3-10-1988 y 5-9-1991, entre otras varias] las actas de la Inspección no tienen el carácter de acto administrativo (y, por tanto, no son impugnables administrativa ni jurisdiccionalmente) por lo que, menos aún, podrían ser objeto del procedimiento especial de revisión del art. 154 de la Ley General Tributaria. Las actas de la Inspección, se ha dicho reiteradamente, no tienen otra naturaleza que la de “documento público” emanado de funcionario competente con las solemnidades requeridas por la ley (art. 1.216 del Código Civil), de forma que las obligaciones tributarias no nacen de ellas, sino de los actos administrativos de gestión tributaria o liquidaciones que de las mismas se dimanen.»

En efecto, lo cierto es que el acto de comprobación lo dicta el inspector jefe y no el inspector actuario. Y, además, realmente las obligaciones tributarias no nacen del acta de inspección. Mas, como decíamos al comienzo de este capítulo, ello no impide que el acta constituya un acto preparatorio, al servicio de la liquidación tributaria. Justamente de ahí deriva su carácter irrecurrible, puesto que al no definir *per se* una situación

jurídica, la impugnación del acta debe hacerse mediante la presentación del correspondiente recurso contra el acto de liquidación que se dicte como consecuencia de aquélla.

Particular interés despierta la sentencia de 14 de marzo de 1995 (Ar. 2473) al examinar los efectos de las actas de conformidad. En este sentido, el Tribunal Supremo aseguró:

« [...] si llegase a concederse al acta en estas condiciones eficacia vinculante resultaría ocioso el ofrecimiento de unos recursos o reclamaciones que no podrían prosperar.»

Obviamente, hay que decir a este respecto, a la luz de esta sentencia, que si no son vinculantes las actas de conformidad, que ponen de manifiesto la coincidencia de las declaraciones del inspector y del sujeto inspeccionado en cuanto a los elementos constitutivos del hecho imponible, tampoco lo serán, añadimos nosotros, las de disconformidad.

Con mayor precisión que las anteriores, las sentencias de 9 de octubre de 1999 (Ar. 7813) y 14 de septiembre de 2000 (Ar. 7610) señalan, en este sentido:

«El acta, importa recordarlo, no pasa de ser más que una simple propuesta —art. 42.e) y art. 60, apds. 2 y 3 del Reglamento aquí considerado— cuyo contenido liquidatorio no vincula al Inspector-Jefe. Pero es precisamente porque éste no puede introducir elementos nuevos en la liquidación que no resulten de actuaciones documentadas en actas, por lo que se le habilita reglamentariamente para que pueda acordar completarla con las actuaciones que procedan, a practicar durante un plazo no superior a tres meses.»

E) Efectos probatorios

Decíamos, al hablar de la naturaleza jurídica de las actas de inspección, que la Ley 10/1985, de 26 de abril, les atribuyó expresamente la condición de documentos públicos con valor probatorio, si bien esta calificación, a mi juicio, era innecesaria, ya que, con anterioridad, las actas reunían los requisitos del artículo 1.216 del C.C. para ser

consideradas documentos públicos. Así lo puso de manifiesto el Tribunal Supremo en la sentencia de 3 de diciembre de 1987 (Ar. 8916), al afirmar:

« [...] esa declaración de conocimiento del inspector goza de la presunción de veracidad configurada en el art. 1.218 del Código Civil y hace prueba del hecho al cual se refiere, por tratarse de un documento emanado de un “empleado público competente” en el ejercicio de su función y con las solemnidades requeridas legalmente (art. 1.216). Esta calificación y aquellos efectos se contemplan ahora de modo explícito en el art. 145, párrafo 3º, de la Ley General Tributaria, según la redacción de tal precepto en virtud de la Ley 10/1985, de 26 de abril.»

Mas, lo cierto es que, hasta la reforma de 1985, el Tribunal Supremo sólo atribuyó efectos probatorios a las actas de inspección en una ocasión, sin vincular tales efectos a su naturaleza de documentos públicos. De hecho, en la sentencia de 17 de abril de 1959 (Ar. 1464) advirtió:

«En cuanto a la segunda de las expresadas cuestiones, que el acto de comprobación iniciado por la Inspección, en 9 de julio de 1954, y terminado en 26 de iguales mes y año, ha de considerarse válido y eficaz, porque en ello se hace referencia concreta a hechos y datos que demuestran, a juicio del Inspector, defraudaciones considerables en la Contribución de Utilidades, en los precitados ejercicios, demostradas, a su entender, por lo consignado en la denuncia y lo que aparece también con relación a la Empresa recurrente, en otra acta referente a los ejercicios 1951-52 y 1952-53, datos todos ellos detallados con amplitud en el informe complementario de la Inspección [...]»

También, antes de la reforma de la Ley General Tributaria, las sentencias de 9 de febrero de 1981 (Ar. 358), 3 de junio de 1982 (Ar. 3604) y 28 de febrero de 1983 (Ar. 950) constatan la insuficiencia probatoria de sendas actas de prueba preconstituida. En la primera de ellas el Tribunal Supremo afirmó:

« [...] la cuestión que debe examinarse seguidamente es la referente a si están o no acreditados en autos los ingresos o comisiones percibidas [...], lo que hay que resolver en sentido negativo, ya que lo único que aparece en el expediente administrativo remitido por el Tribunal Provincial de Vizcaya es una fotocopia de una carta [...]; pero el que tales fotocopias no tengan el valor de una prueba preconstituida, no puede significar la nulidad de actuaciones, como declaró la sentencia de instancia, sino que significará en todo caso la falta de prueba del hecho constitutivo del derecho de la Administración, y en este caso concreto, hallándonos ante una obligación tributaria, la falta de prueba equivale a la inexistencia de los elementos suficientes para fijar la base tributaria, base que únicamente podrá entenderse fijada cuando se lleven al expediente los documentos necesarios, en la forma establecida [...]»

Por su parte, la sentencia de 3 de junio de 1982 señaló:

«Que en cuanto se refiere al contenido y calificación del contrato de comisión mercantil [...] no aparece aportada a las actuaciones prueba preconstituida bastante para concretar cuál sea el contenido del contrato que determina y no puede imputarse tal deficiencia a la empresa inspeccionada, pues al notificarle la Inspección que actuaba con base en prueba preconstituida, recaba para sí expresamente la carga de tal prueba.»

Y, asimismo, en la sentencia de 28 de febrero de 1983, respecto a los datos, necesarios para la fijación de la obligación tributaria, que no fueron incorporados al expediente administrativo, el Tribunal Supremo declaró:

« [...] no pueden servir de base para girar una liquidación tributaria válida porque no pueden admitirse como prueba preconstituida, ni siquiera como mera prueba indiciaria, al no poder ser reconocidos, impugnados o combatidos por aquél a quien afectan, ni tampoco por los órganos administrativos y jurisdiccionales encargados de fiscalizar la legalidad del actuar de la Administración, uno de cuyos aspectos precisamente es el de tener que probar los hechos alegados, por imponerlo así el art. 114 de la Ley General Tributaria.»

Pues bien, es la sentencia de 13 de febrero de 1991 (Ar. 3448) la que vuelve a señalar que las actas constituyen documentos públicos con valor probatorio, además de actos de trámite. En este sentido, el Tribunal Supremo consideró:

«Desde otra perspectiva, más general y no constreñida por tanto a su aspecto procesal, esa declaración de conocimiento del inspector goza de la presunción de veracidad configurada en el art. 1.218 del Código Civil y hace prueba del hecho al cual se refiere, por tratarse de un documento emanado del empleado o funcionario público competente (autorizado para ello, en expresión de la Ley de Enjuiciamiento Civil) en el ejercicio de sus funciones y con las solemnidades requeridas legalmente (art. 1.216 C.C. y 596, 3º L.E.C.). Esta calificación y aquellos efectos se contemplan de modo explícito en el art. 145, párrafo 3º de la Ley General Tributaria, según la redacción recibida por virtud de la Ley 10/1985, de 26 de abril. Se traslada así la carga de la prueba al sujeto pasivo del tributo.»

De manera que, como también afirma la sentencia de 19 de junio (Ar. 7766) del mismo año, los datos consignados en las actas se presumen ciertos y corresponde, en su caso, al sujeto inspeccionado demostrar su falsedad o inexactitud. En los mismos términos se pronuncian las sentencias de 5 de septiembre de 1991 (Ar. 7130), 10 de diciembre de 1992 (Ar. 9726), 1 de febrero (Ar. 592), 7 (Ar. 7399) y 8 de octubre (Ar. 7402) de 1993, 16 de septiembre de 1994 (*Normacef Fiscal*), 15 de diciembre de 1995 (Ar. 9293), 9 de abril de 1997 (Ar. 3122), y 9 de mayo de 1998 (Ar. 3948), respecto a la declaración de conocimiento del inspector actuario reflejada en las actas de

conformidad. Todas ellas se basan, expresamente, en la ya citada de 3 de diciembre de 1987. Sin embargo, nótese que la sentencia de 22 de enero de 1993 (Ar. 1114), especifica:

«La cuestión fundamental que se plantea consiste en la pretendida discrepancia entre el art. 145.3 de la Ley General Tributaria y el art. 62.2 del Reglamento. Dispone el primero que “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”. Este precepto coincide con lo que establece el párrafo primero del ap. 2 del art. 62, en cuanto expresa que “Las actas y diligencias formalizadas con arreglo a las leyes hacen prueba, salvo que se acredite lo contrario, de los hechos que motiven su formalización y resulten de su constancia personal para los actuarios”, punto este último que no se halla contenido en la primera, pero que es inmanente a la condición de “documento público” que ésta les atribuye. Por su parte, el propio ap. 2 del art. 62 sigue diciendo en su párrafo segundo que “Los hechos consignados en las diligencias o actas y manifestados o aceptados por los interesados se presumirán ciertos y sólo podrán rectificarse por éstos mediante prueba de que incurrieron en error de hecho”. De esta forma, frente al principio general contenido en el párrafo primero (acorde con el art. 145.3 de la Ley General Tributaria), el párrafo segundo contempla el caso especial de los hechos manifestados o aceptados por el obligado tributario, es decir, el supuesto conocido, por lo general, como “actas de conformidad”.»

De manera que, conforme a esta doctrina, a la que se remite la sentencia de 10 de junio de 1994 (Ar. 4657), sólo los datos consignados en las actas de conformidad se presumen ciertos, mientras que las restantes actas producirían los efectos probatorios característicos de los documentos públicos. Lo cierto es que la sentencia de 22 de mayo de 1997 (Ar. 4161) de nuevo entiende que tanto los datos aceptados como los rechazados por el sujeto inspeccionado gozan de la presunción de veracidad. Con todo, el Tribunal Supremo estimó:

«[...] la actora no ha probado, ni intentado probar en estos autos, que la imputación contenida en el acta (que goza de la presunción de veracidad “iuris tantum” y, por tanto, susceptible de ser destruida mediante prueba en contrario) fuera inexacta.»

En definitiva, los hechos recogidos en las actas de inspección, ya sean de conformidad o de disconformidad, se presumen ciertos, si bien el sujeto inspeccionado puede presentar en todo caso las pruebas que considere oportunas para demostrar su falsedad o inexactitud.

Particular atención merecen las sentencias de 1 de abril (Ar. 4278 y 4279) y 18 de octubre (Ar. 8604) de 1996, pues, aunque referidas a sendas actas de conformidad, con carácter general el Tribunal Supremo declaró:

«El apartado 3, del artículo 145, reproducido, fue declarado plenamente constitucional, por la Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 76/1990, de 26 de abril, deduciéndose de dicha sentencia las siguientes conclusiones: 1ª.) Que no hay ningún obstáculo para considerar las actas y diligencias extendidas por la Inspección de los Tributos, como medio de prueba. 2ª.) Que las actas y diligencias mencionadas constituyen un primer medio de prueba sobre los hechos que constata, cuyo valor y eficacia ha de medirse a la luz del principio de la libre valoración de la prueba. 3ª.) El valor probatorio de estos documentos públicos sólo puede referirse a los hechos comprobados directamente por el funcionario, quedando fuera de su alcance las calificaciones jurídicas. 4ª.) Las actas y diligencias mencionadas pueden servir para destruir la presunción de inocencia, sin necesidad de reiterar en la vía judicial la actividad probatoria de cargo practicada en el expediente administrativo.»

Justamente, en relación con el valor probatorio de las actas de inspección en el proceso penal por delito fiscal, la sentencia de 23 de diciembre de 1991 (*Normacef Fiscal*) manifiesta:

« [...] es preciso tener en cuenta que, como declaró el Tribunal Constitucional (en S. del Pleno 76/1990, de 26 de abril), al examinar la eficacia que a las actas y diligencias de la Inspección haya de darse, según el citado artículo de la Ley General Tributaria, en el orden penal, en atención a la presunción constitucional de inocencia, a la luz de la doctrina constitucional sobre este derecho, “no es admisible que el proceso penal pueda resultar condicionado por una presunción previa derivada del procedimiento administrativo de inspección y comprobación de la situación tributaria del contribuyente, pues ello significaría que la documentación de la Inspección tendría a efectos penales un valor de certeza de los hechos que en la misma se hacen constar, viniendo obligado el pretendido infractor a destruir aquella certeza mediante la prueba en contrario de su inocencia.

Tal interpretación del artículo 145.3 de la Ley General Tributaria sería inconstitucional, ... Mas no es ésta la única exégesis posible del citado precepto, ya que el acta de la Inspección contiene la constatación de unos hechos de los cuales se infiere una *notitia criminis* suficiente para la apertura de un proceso penal, dentro del cual y en la fase del juicio oral tendrá el valor probatorio como prueba documental que el Juez penal libremente aprecie, con respecto a todos los derechos reconocidos por el artículo 24 de la Constitución Española ...” »

En suma, según la doctrina del Tribunal Supremo, las actas de inspección, como documentos públicos que son, hacen prueba de los hechos contenidos en ellas que hayan sido comprobados directamente por el inspector. De esta forma, se traslada al sujeto inspeccionado la carga de la prueba, ya que los hechos recogidos en el acta se

presumen ciertos, por haber sido constatados por un funcionario público en el ejercicio de sus competencias.

F) Conclusiones críticas

Este examen de la jurisprudencia del Tribunal Supremo nos advierte que su doctrina en relación con los efectos de las actas de inspección ha variado de forma considerable en los últimos años.

Si bien en las décadas de los cincuenta y sesenta, numerosas sentencias aceptaban la utilización del acta como instrumento de interrupción de la prescripción, en nuestros días son muchas las sentencias que señalan que el acta es un documento con efectos probatorios.

Incluso, con frecuencia se admite, aunque de forma implícita, que el acta produce un efecto de impulso del procedimiento de liquidación, pues, en rigor, constituye la base de la liquidación tributaria. Mas, verdaderamente, *de lege lata*, el contenido del acta no vincula al inspector jefe en el momento de dictar la correspondiente resolución.

Con todo, lo cierto es que, además, el acta interrumpe la prescripción del derecho de crédito de la Administración, pues se trata de un acto preparatorio, instrumental respecto del acto de liquidación.

V. CLASES DE ACTAS

A) Introducción

Muchas son las clases de actas que han coexistido desde la década de los cincuenta. Mientras el Reglamento de Inspección de 13 de julio de 1926 únicamente establecía dos modelos de actas de presencia, la Orden Ministerial de 10 de abril de

1954 ya regulaba seis modelos distintos de actas de inspección. Y aunque la Ley General Tributaria sólo se refiere de forma expresa a las actas previas y definitivas (artículo 144), según los Reales Decretos 412/1982, de 12 de febrero, y 2.077/1984, de 31 de octubre, y el vigente Reglamento General de Inspección, nos encontramos, además, con actas sin descubrimiento de deuda, de conformidad y disconformidad, y de prueba preconstituida.

Nuestro propósito no consiste en reflejar y examinar aquí todas las sentencias del Tribunal Supremo que se han referido a cada una de estas clases de actas, sino, únicamente, aquéllas que versan sobre actas previas y actas de prueba preconstituida. Nos mueve a ello el interés que ambas clases de actas suscitan: las primeras, en cuanto recogen sólo alguno o algunos de los elementos constitutivos del hecho imponible, y dan lugar a la práctica de una liquidación provisional; las segundas, porque se trata de actas que se formalizan sin la presencia del sujeto inspeccionado, y, con frecuencia, plantean ciertas dificultades respecto a la aceptación como tal de la prueba preconstituida en poder de la Administración. Así lo pone de manifiesto —con insistencia— la doctrina del Tribunal Supremo, como veremos en las páginas que siguen.

B) Actas previas

Fue la Ley General Tributaria la que por primera vez hizo referencia a las actas previas y definitivas²³. Ni la Ley de Reforma del Servicio de la Inspección de los Tributos de 20 de diciembre de 1952, ni la Orden Ministerial que la desarrolló, de 10 de

²³ Respecto a las actas definitivas, pueden consultarse las sentencias de 20 de febrero (Ar. 841), 14 de mayo de 1975 (Ar. 4619), y 6 de julio de 1990 (Ar. 5925). Por su parte, la de 18 de octubre de 1996 (Ar. 8604) versa sobre una primera acta que se denomina «de simple constancia de hechos», de 16 de septiembre de 1985, que hacía constar las ventas ocultadas por una determinada sociedad; mientras que en el acta definitiva que se extendió cuatro días después se especificaban todos los elementos que permitían fijar con exactitud la cuantía de la obligación tributaria.

abril de 1954, contienen ninguna mención a esta clase de actas. Simplemente, se establecía en qué casos procedía la extensión de cada uno de los modelos de actas que regulaban. Con todo, algunas sentencias del Tribunal Supremo entendieron que determinadas actas previas se habían formalizado conforme a los preceptos de ambas normas. Así, la sentencia de 21 de junio de 1960 (Ar. 2681) declara la validez de todas las actuaciones administrativas, con base en el siguiente razonamiento:

« [...] la Inspección de Hacienda de S., al levantar el acta previa en 22 de septiembre de 1955 y después la de comprobación el día 29 del mismo mes se atuvo a las normas que establece la Ley de 20 de diciembre de 1952 y la Orden Ministerial de 10 de abril de 1954, autorizando a extender esas actas, y la primera se hizo a presencia del propio actor, que suscribió la misma sin protesta alguna y, además, después interviene repetidas veces en las actuaciones administrativas, careciendo, por tanto, de fundamento, la distinción que se quiere hacer entre acta previa y acta de comprobación [...] »

Y también la sentencia de 19 de junio de 1961 (Ar. 2480)²⁴ versa sobre dos actas previas de 10 de marzo de 1955, a las que siguió un acta de disconformidad modelo 9 [artículo 2ºd) de la Orden de 10 de abril de 1954], de 5 de junio de 1956.

Más de veinte años después, la sentencia de 3 de octubre de 1988 (Ar. 10294) explica en qué consisten las actas previas de acuerdo con lo dispuesto en la Ley General Tributaria y el Real Decreto 1.920/1976, de 16 de julio, sobre régimen de determinadas liquidaciones tributarias. En este sentido, dice:

« [...] la Ley General Tributaria contempla en su art. 144 las distintas formas de documentar las operaciones inspectoras y, entre ellas, separa las actas previas de las definitivas. Aquéllas, eran en el tiempo del despacho de las mercancías y lo siguen siendo hoy, según las respectivas normas reglamentarias vigentes entonces y ahora, las que reflejan circunstancias sustantivas, relacionadas directamente con el hecho imponible y la base, sobre cuyas circunstancias se ha producido la conformidad del sujeto pasivo. En suma, se trata de una actividad preparatoria, mediante la cual se va desbrozando el camino de la comprobación hasta llegar a la fase terminal, propia del acta definitiva.»

Es más, a ello añade:

²⁴ Interesa destacar las sentencias de 8 de junio de 1963 (Ar. 2695), 28 de abril de 1964 (Ar. 2131), 28 de noviembre de 1978 (Ar. 3830), y 22 de julio de 1994 (Ar. 5954), relativas a sendas actas que hoy pueden calificarse de previas aunque nada dijo expresamente el Tribunal Supremo. Verbigracia, en la primera de estas sentencias se advierte que con el acta de 27 de marzo de 1957 se inició «una labor de investigación

«El acta previa puede originar, a su vez, una liquidación provisional, cuyo contenido en cierto modo queda prejuzgado, pero sin confundir una y otra, que ofrecen una fisonomía muy distinta. En efecto, aquella se inserta en el desarrollo de una función informativa de la Hacienda Pública, consistente en la investigación para comprobar los elementos determinantes de la deuda tributaria, actividad pues instrumental.»

En el mismo sentido, se pronuncian las sentencias de 13 de febrero (Ar. 3448) y 19 de junio (Ar. 7766) de 1991 respecto a sendas actas previas que se habían extendido bajo la vigencia del Real Decreto 412/1982, de 12 de febrero. Y, por su parte, la sentencia de 22 de enero de 1993 (Ar. 1114) declara conformes a derecho los apartados 2c) y 3c) del artículo 50 del R.G.I.T., impugnados, al entender:

«El artículo 50.1 establece que las actas de la Inspección “pueden ser previas o definitivas. Son actas previas las que dan lugar a liquidaciones de carácter provisional, a cuenta de las definitivas que posteriormente se puedan practicar”. Y el primer precepto aquí impugnado añade que “Procederá la incoación de un acta previa: ... 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” [art. 50.2.c)]. Lo que antecede es consecuencia de lo establecido en el art. 120 de la Ley General Tributaria, en la medida que distingue entre liquidaciones provisionales y definitivas, atribuyendo este último carácter a las practicadas previa comprobación del hecho imponible y de su valoración o las que no hayan sido comprobadas en el plazo que señale la ley de cada tributo; mientras que provisionales serán todas las demás. De esta manera, cuando no se haya podido comprobar el hecho imponible y su valoración nunca puede darse lugar, con arreglo a la Ley, a una liquidación definitiva y, si ello es así, el acta de la Inspección tampoco podrá tener este carácter. De ahí que haya de ser acta previa.

El artículo 50.2c) del Reglamento es, por tanto, una mera consecuencia de lo establecido en el artículo 120 de la Ley General Tributaria y, por ello, no puede prosperar su reproche en vía de revisión jurisdiccional.

En cuanto al art. 50.3.c) del Reglamento, imputa el carácter de previas a “Las actas que se formalicen en relación con los socios de una sociedad o entidad en régimen de transparencia fiscal, en tanto no se ultime la comprobación de la situación tributaria de la entidad”, lo cual es, asimismo, consecuente y plenamente concordante con el art. 122 de la Ley General Tributaria, al establecer que “Cuando en una liquidación de un tributo la base se determine en función de las establecidas para otros, aquélla no será definitiva en tanto estas últimas no adquieran firmeza”. Dadas las características y efectos de las sociedades o entidades en régimen de transparencia fiscal, donde las bases determinadas con arreglo a las normas de un impuesto se imputan proporcionalmente a los socios para la integración de las bases de otro tributo, el precepto reglamentario que se impugna no solamente es acorde con la Ley General Tributaria, sino que en cualquier caso no podría tener otro sentido. Ha de rechazarse, por tanto, la pretendida nulidad del párr. c) del ap. 3 del art. 50 del Reglamento.» (Fundamento de Derecho vigésimo cuarto)

También, la sentencia de 8 de octubre de 1993 (Ar. 7402), después de constatar que el hecho imponible podía ser desagregado a efectos de su comprobación o investigación, reconoce que procedía extender un acta previa conforme al artículo 10

y de gestión para fijar el alcance debido y exacto de la deuda tributaria, a cuyo efecto se toman los datos

del Real Decreto 2.077/1984, de 31 de octubre. Además, el Tribunal Supremo observó que así se hizo constar expresamente en la propia acta, en cumplimiento de lo dispuesto en el apartado tercero del citado precepto.

Especial atención merece la sentencia de 19 de octubre de 1994 (Ar. 8202). En ella se advierte que tanto la Administración como el sujeto inspeccionado habían atribuido a la actuación inspectora el carácter de «previa», y a la correspondiente liquidación tributaria, el de «provisional». Incluso se dice que, efectivamente, se hacía constar en el acta su condición de previa, y se señalaban las circunstancias determinantes de su incoación como tal, y los elementos del hecho imponible o de su valoración que fueron objeto de comprobación (artículo 50.4 del R.G.I.T.). Sin embargo, una vez examinada el acta, el Tribunal Supremo concluyó:

«A tenor del 50.2c) del Reglamento [...] Ante todo hay que anotar que para nada expresa el acta que la Inspección no pudiera ultimar sus actuaciones ni que fuera necesario suspenderlas, antes al contrario expresa que aquéllas se basaron en el “examen de la contabilidad aportada, así como de los correspondientes soportes documentales” (párrafo tercero del apartado 2º. del acta); y “Que la situación de la contabilidad y registros obligatorios a efectos fiscales del obligado tributario ... se encuentran actualizados y no se observan defectos o anomalías sustanciales para la exacción del tributo” (apartado 1º.) De esta manera, con arreglo al artículo 36 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, la base imponible se determinará en función de los datos **deducidos de la contabilidad del sujeto pasivo**, entendiéndose (artículo 37) que **la contabilidad refleja en todo momento la verdadera situación patrimonial de la entidad si se lleva conforme a lo dispuesto en los preceptos del Código de Comercio y demás disposiciones legales que sean de aplicación**. Por tanto si la contabilidad es correctamente llevada, si ha sido examinada sin limitaciones por la Inspección y si ésta comprobó que concuerda con “los correspondientes soportes documentales”, es evidente que la acción investigadora ha llegado a una determinación cierta y reglamentaria de la base tributaria que, en este caso, conduce a un acta definitiva de conformidad del artículo 55 del Reglamento General de la Inspección y a una liquidación definitiva; máxime cuando no se hace mención en el documento a ninguna situación atípica que pudiera llevar a solución contraria. A mayor abundamiento, el derecho constitucional a la seguridad jurídica (y su trasunto a la seguridad económica) conducen, también, a este resultado.»

De esta forma, nos recuerda el Tribunal Supremo —y ésta es su doctrina— que las actas previas sólo se pueden extender en supuestos excepcionales. Así, por

conducentes a ello, que culmina en el acta de 18 noviembre 1958».

ejemplo²⁵, lo señala la sentencia de 10 de febrero de 1996 (Ar. 3447), cuando afirma que caben estas actas en los supuestos de que se haya efectuado una comprobación abreviada de los hechos conforme al artículo 34 del R.G.I.T.:

« [...] la Inspección de Hacienda procedió a llevar a cabo una comprobación abreviada, a tenor de lo dispuesto en el artículo 34 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos [...], limitándose a contrastar la existencia de débitos tributarios vencidos y no autoliquidados ni ingresados, correspondientes a los siguientes conceptos [...], circunstancias que constituyen razón justificativa de estas comprobaciones abreviadas. La actuación inspectora se documentó con fecha 25 de septiembre de 1986 en las Actas mod. A01 [...], levantadas con el carácter de previas, como así se indica expresamente, todo ello en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 50 del Reglamento General de la Inspección de Tributos [...] precisando la Inspección que la actuación comprobadora se “limitaba a reflejar los datos deducidos de los libros de contabilidad, documentos y demás registros aportados por el sujeto pasivo, sin entrar en la comprobación de la exactitud y veracidad de los mismos”.

Posteriormente, la Inspección de Hacienda procedió a la comprobación definitiva de todos los posibles hechos imposables del Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas, incoando con fecha de 3 de julio de 1989, Acta [...]. Estos conceptos no habían sido comprobados en 1986 al levantar las Actas previas referidas.»

Esta misma es la doctrina del Tribunal Supremo en los casos de actas relativas a los socios de una sociedad en régimen de transparencia fiscal, y cuando no se haya ultimado la comprobación de la situación tributaria de la entidad [artículo 50.3c) del R.G.I.T.]. Así se pronuncian las sentencias de 1 de abril de 1996 (Ar. 8594), 24 de septiembre de 1999 (Ar. 7800), 9 de febrero (Ar. 2785) y 25 de julio (Ar. 7603) de 2000.

C) Actas de prueba preconstituida

Ya en su redacción originaria, el artículo 146.2 de la L.G.T. disponía que no será preciso que el sujeto pasivo o su representante autoricen la correspondiente acta de inspección cuando exista prueba preconstituida del hecho imponible. Con anterioridad al vigente Reglamento General de Inspección, los Reales Decretos 412/1982, de 12 de febrero (artículo 4), y 2.077/1984, de 31 de diciembre (artículo 9), también regulaban

²⁵ Aparte de las citadas en el texto, pueden consultarse las sentencias de 18 de diciembre de 1991 (Ar. 1992/1332), 18 de diciembre de 1996 (Ar. 9309), 18 de julio (*Normacef Fiscal*), y 9 de diciembre (Ar. 485) de 1997.

las actas de prueba preconstituida. Ambos preceptos señalaban que el acta reflejaría en qué consistía esa prueba, y exigían que se acompañase de un informe del inspector actuario; los dos documentos se notificarían al sujeto inspeccionado para que, en su caso, formulase las alegaciones que conviniesen a su derecho, tanto respecto a los posibles errores o inexactitud de la prueba como a la propuesta de liquidación contenida en el acta, o bien mostrase su conformidad sobre una o ambas cuestiones. En cambio, hubo que esperar hasta la promulgación del Reglamento General de Inspección para saber qué se entiende por prueba preconstituida del hecho imponible. Y así, el párrafo tercero del artículo 57.1 del R.G.I.T. dispone que existirá prueba preconstituida del hecho imponible cuando éste pueda considerarse probado según las reglas de valoración de la prueba de los artículos 114 a 119 de la L.G.T.

Pues bien, hasta hoy, el Tribunal Supremo, manteniendo una doctrina garantista de los derechos del contribuyente, ha entendido que la utilización de las actas de prueba preconstituida por la Administración ha sido incorrecta en muchos casos, ya que el hecho no quedaba probado con las pruebas aportadas por la Administración al expediente. Como paradigmática, interesa destacar la de 9 de febrero 1981 (Ar. 358), al decir:

«Que examinado el fondo del recurso, y estando ajustados al Ordenamiento Jurídico los acuerdos de los órganos de la Jurisdicción Económico-Administrativa, la cuestión que debe examinarse seguidamente es si están o no acreditados en autos los ingresos o comisiones percibidas por la entidad [...], lo que hay que resolver en sentido negativo, ya que lo único que aparece en el expediente administrativo remitido por el Tribunal Provincial de Vizcaya es una fotocopia de una carta dirigida por la Delegación de Butano en el Norte de España, en la que se adjuntan unas relaciones de Agentes Distribuidores de Butano, junto con las comisiones que se dicen percibidas, relación que se refiere a las Provincias de Guipúzcoa, Burgos y Álava, pero no a Vizcaya, cuya relación aparece en hoja aparte, también por fotocopia, sin carta alguna de remisión, y sin sello o firma que lo autentique, por lo que de ninguna forma debe tenerse como una prueba preconstituida; pero el que tales fotocopias no tengan el valor de una prueba preconstituida, no pueden significar la nulidad de actuaciones, como declaró la Sentencia de instancia, sino que significará en todo caso la falta de prueba del hecho constitutivo del derecho de la Administración, y en este caso concreto, hallándonos ante una obligación tributaria, la falta de prueba equivale a la inexistencia de los elementos suficientes para fijar la base tributaria, base que únicamente podrá entenderse fijada cuando se lleven al expediente los documentos necesarios, en la forma establecida para que puedan ser tenidos en cuenta, extendiéndolos con un mínimo rigor formal del que carecen los aportados [...], y, aquí lo que se discute es si las pruebas —actividad— que sirvieron para fijar la base de una liquidación —acto— reúnen o no los

requisitos mínimos que debe tener un documento o certificación, lo que no está amparado por la presunción de legalidad pretendida; partiendo de lo razonado, a la hora de establecer las conclusiones pertinentes, estos defectos podrían dar lugar a una estimación o desestimación del recurso por la Sala de Instancia, pero no a una declaración de la nulidad de lo actuado, ya que no se ha omitido total y absolutamente el procedimiento establecido, sino que se ha estimado como prueba preconstituida (para una actividad inspectora encaminada a fijar una base tributaria) unos documentos carentes de valor alguno con base en los cuales se ha practicado una liquidación tributaria, impugnada en el recurso, que por lo tanto, ha de ser estimado pero no anuladas las actuaciones administrativas.»

En el mismo sentido, la sentencia de 3 de junio de 1982 (Ar. 3604) estima que la prueba de que disponía la Administración no bastaba para acreditar la realización del hecho imponible:

«Que en cuanto se refiere al contenido y calificación del contrato de comisión mercantil, que se dice convenido entre “B., S.A.” y la empresa inspeccionada, ninguna prueba se ha aportado al expediente y solamente se hace una referencia de otros contratos que la sociedad citada ha convenido con otras empresas y que se consideran formalizados con base en un documento tipificado, pero este documento tampoco aparece incorporado a las actuaciones; lo que impide llegar a una calificación jurídica fundada de tal contrato a no ser que se parta de presunciones [...]; llevando todo ello a estimar que no aparece aportada a las actuaciones prueba preconstituida bastante para concretar cuál sea el contenido del contrato que las determina y no puede imputarse tal deficiencia a la empresa inspeccionada, pues al notificarle la Inspección que actuaba con base en prueba preconstituida, recaba para sí expresamente la carga de tal prueba.»

Es más, a ello se añadió:

«Que la prueba preconstituida, aportada a las actuaciones para acreditar cuál es el importe de las percepciones que la empresa inspeccionada haya recibido, como consecuencia del referido contrato, consiste en una fotocopia sin cotejar de carta que la Delegación Regional de “B., S.A.”, dirige a la Delegación de Hacienda, en la que hace referencia a una adjunta relación de kilogramos de mercancías suministradas y comisiones devengadas por los distribuidores adscritos a tal Delegación; pero la relación aportada a las actuaciones es una fotocopia de original sin membrete, firma ni signo alguno de identificación y sin que por otra parte esta fotocopia aparezca cotejada, por lo que carece de signos de autenticidad y como además, no ha sido reconocida por ninguna parte interesada, no puede ser considerada a efectos de prueba como documento privado y menos como documento público, pues carece de eficacia probatoria, a tenor de lo previsto en el art. 1.225 del C. Civ., para determinar el nacimiento de una obligación tributaria de notorias cuantía y trascendencia.»

Conviene resaltar, asimismo, otra sentencia, la de 28 de febrero de 1983 (Ar. 950), en el mismo sentido²⁶. En ella se advierte que, según el criterio de la Inspección, el acta había tenido en cuenta las facturas y datos suministrados por el sujeto

²⁶ Junto a las citadas en el texto, pueden tenerse en cuenta las sentencias de 2 de junio de 1987 (Ar. 4731) y 15 de diciembre de 1995 (Ar. 2654).

inspeccionado, y los que «obran en poder del señor Intendente de esta Delegación de Hacienda, facilitados por la Delegación Regional de “Butano, S.A.”». Sin embargo, éstos no fueron aportados al expediente administrativo, por lo que el Tribunal Supremo consideró:

« [...] mientras permanezcan en poder del señor Intendente, no pueden servir de base para girar una liquidación tributaria válida porque no pueden admitirse como prueba preconstituida, ni siquiera como mera prueba indiciaria, al no poder ser reconocidos, impugnados o combatidos por aquél a quien afectan, ni tampoco por los órganos administrativos y jurisdiccionales encargados de fiscalizar la legalidad del actuar de la Administración, uno de cuyos aspectos precisamente es el de tener que probar los hechos alegados, por imponerlo así el art. 144 de la Ley General Tributaria.»

Igualmente, las sentencias de 24 de mayo de 1996 (Ar. 9574) y 14 de noviembre de 1998 (Ar. 9904) insisten en la obligatoriedad de permitir al sujeto inspeccionado alegar los posibles errores o inexactitudes de la prueba preconstituida. Mientras que la primera de ellas constata que así ocurrió, de manera que no se produjo la indefensión del sujeto pasivo, la sentencia de 14 de noviembre de 1998 concluye:

«Forzoso es conceder la razón al apelante y declarar la nulidad del acta, pues el incumplimiento del artículo 146.2 no puede ser más flagrante. En efecto, no existe prueba preconstituida (no puede considerarse como tal a las propias actuaciones administrativas, sino a medios probatorias generados fuera del expediente) y aunque la hubiera habido tampoco se dio el traslado al interesado que ordena el precepto citado, cuyo incumplimiento arrastra la nulidad del acta y de la liquidación en ella practicada.»

Confirmando esta doctrina, pero admitiendo la validez del acta de prueba preconstituida, la sentencia de 6 de junio de 1998 (Ar. 3340) estima que el acta cumple los requisitos del artículo 146.2 de la L.G.T., al recoger determinados hechos con trascendencia tributaria (ocupación real de la vía pública mayor de la solicitada y concedida), a efectos de la Tasa por Utilización o Aprovechamiento Especial de Bienes o Instalaciones de Uso Público Municipal.

Por último, la sentencia de 10 de marzo de 2000 (Ar. 2807) declara, confirmando de nuevo esta doctrina, que «ya sea preconstituida o anticipada, de lo que

se trata es de una prueba, cuya valoración corresponde en exclusiva a la Sala sentenciadora» (el subrayado es mío). Esto quiere decir, en otras palabras, que la Administración no puede decidir por sí misma si han quedado probados los hechos constitutivos de su derecho; lo que explica la poca utilización de estas actas en la práctica, y su uso únicamente cuando el hecho sea notorio.

D) Conclusiones críticas

El examen de la doctrina del Tribunal Supremo respecto a las clases de actas de inspección pone de manifiesto que tanto las actas previas como las de prueba preconstituida tienen, en la práctica, un carácter excepcional. Únicamente procede la extensión de un acta previa si se da alguno de los supuestos establecidos por el legislador (artículo 50 del R.G.I.T.). En ningún otro supuesto cabe la extensión de estas actas. Así lo exige el principio de seguridad jurídica. De lo contrario, nos moveríamos en el terreno de la arbitrariedad, lo cual se opondría a lo dispuesto en el artículo 103 de la Constitución. Lo mismo debe decirse de las actas de prueba preconstituida. Su formalización sólo procede en supuestos excepcionales, que difícilmente se dan en la realidad, ya que, lo normal, es que la Administración obtenga los comprobantes y justificantes en el curso de las actuaciones inspectoras. Y la prueba preconstituida, por definición, tiene que darse antes de esas actuaciones.

SECCIÓN SEGUNDA: ANÁLISIS JURISPRUDENCIAL DE LAS ACTAS DE CONFORMIDAD

I. INTRODUCCIÓN

Las actas de conformidad que regula el Reglamento General de Inspección (artículos 55 y 60.2 y 3) tienen su origen, conviene recordarlo, en las actas de invitación creadas por la Real Orden de 23 de septiembre de 1927. Desde entonces, el Tribunal Supremo se ha pronunciado en numerosas ocasiones sobre las diversas cuestiones que se plantean en relación con esta clase de actas: por un lado, acerca de la naturaleza jurídica, el ámbito objetivo y los efectos jurídicos de la declaración de conformidad del sujeto inspeccionado; por otro, acerca del contenido de esta clase de actas, y las peculiaridades que presenta la impugnación de los actos de liquidación que se dicten como consecuencia de ellas. Ciertamente, la doctrina mayoritaria estima que se trata de actas que recogen una confesión extrajudicial de los hechos con trascendencia tributaria, que, como tal, produce efectos probatorios²⁷. Sin embargo, con frecuencia, estas actas no determinan con exactitud todos los elementos constitutivos del hecho imponible, por lo que incurren en el vicio de nulidad por incumplimiento de lo dispuesto en los artículos 145.1b) de la L.G.T. y 49.2e) del R.G.I.T., como ponen de manifiesto muchas sentencias del Tribunal Supremo.

Esto exige examinar, en primer lugar qué es la conformidad [II.A)], cuáles son los elementos del acta a los que se refiere [II.C)] y qué efectos jurídicos produce [II.B)]; y en segundo lugar, estudiaremos la doctrina del Tribunal Supremo sobre el contenido de las actas de conformidad [III.A)] y los motivos de impugnación de los actos de liquidación derivados de esta clase de actas [III.B)].

²⁷ Así lo expusimos en el apartado II.E)1. de la sección segunda del capítulo primero.

II. LA CONFORMIDAD DEL SUJETO INSPECCIONADO

A) Naturaleza jurídica de la conformidad

Son muchas, muchísimas, las sentencias del Tribunal Supremo, sobre todo en las últimas décadas, que versan de forma específica sobre las actas de conformidad. Sin embargo, de ellas, sólo algunas analizan la siempre difícil cuestión de la naturaleza de la declaración de conformidad del sujeto inspeccionado.

Para comenzar, debe destacarse la sentencia de 8 de febrero de 1966 (Ar. 534), que, precisamente, desestima el recurso interpuesto contra la liquidación derivada del acta de conformidad, al entender:

«Que la simple manifestación del interesado no puede enervar lo que consta indubitadamente, y toda vez que el recurrente prestó su aprobación a la base tributaria, no cabe desnaturalizar el contenido de esta conformidad, argumentando sobre la naturaleza del acta de invitación, ya que en la misma con toda claridad, se hace constar que la conformidad del interesado en este caso, reconoce la exactitud de los datos, dándose por enterado de que el Acta ha de ser calificada con arreglo a los preceptos legales vigentes en materia de Contribución sobre la Renta, y claro está que esta normativa no permite establecer otra consecuencia, que la de que no es posible desnaturalizar las consecuencias jurídicas de una manifestación de voluntad, de la que no existe en los autos principio de prueba que la contradiga o pueda calificarse de errónea.»

La conformidad se concebía así como una declaración de voluntad del sujeto inspeccionado, que reconocía la exactitud de los datos consignados en el acta y, en definitiva, la existencia de la obligación tributaria nacida de la realización del hecho imponible²⁸.

En contra de esta tesis, se han manifestado varias sentencias posteriores, como las de 26 de noviembre de 1979 (Ar. 396) y 16 de enero de 1980 (Ar. 6). En ellas, el Tribunal Supremo, con base en los artículos 1.3 y 2.3 del Decreto 2.137/1965, de 8 de

²⁸ También la disconformidad del sujeto inspeccionado se concibe como una declaración de voluntad en la sentencia de 12 de marzo de 1998 (Ar. 3923). En este sentido, el Tribunal Supremo declaró: «Aunque el Reglamento General de la Inspección de los Tributos no diga nada, es incuestionable que si la disconformidad posterior la muestra el sujeto pasivo ante la Inspección de Hacienda y en el plazo del mes, ésta deberá indefectiblemente iniciar el expediente administrativo previsto y regulado en el artículo 56 de dicho Reglamento, debiendo aclarar que la disconformidad así expuesta, no implica en absoluto el ejercicio de recursos, sino que es una manifestación o declaración de voluntad, acompañada de alegaciones jurídicas y de apreciación de hechos, a tener en cuenta en el correspondiente expediente administrativo contradictorio.»

julio, señaló que la conformidad del sujeto pasivo tiene la eficacia probatoria que establece el artículo 117 de la L.G.T., y, por tanto, la de una confesión sobre cuestiones de hecho.

También la sentencia de 30 de mayo de 1981 (Ar. 2067), apoyándose en los mismos argumentos que las anteriores, afirma que la conformidad tiene el valor de una confesión. Y, por su parte, la sentencia de 2 de febrero de 1980 (Ar. 390) advierte que el artículo 117 limita el objeto de la confesión a los datos puramente fácticos.

Pues bien, de nuevo transcurrieron más de diez años hasta que el Tribunal Supremo volvió a referirse a la naturaleza jurídica de la conformidad del sujeto inspeccionado. Lo cierto es que el Real Decreto 1.920/1976, de 16 de julio, (artículo 3.6) únicamente establecía que no podrían impugnarse los hechos y circunstancias a los que se dio la conformidad, salvo que el sujeto probase la comisión de un error de hecho, «según previenen los artículos ciento dieciséis y ciento diecisiete-uno de la Ley General Tributaria». Tampoco aludían a la naturaleza jurídica de la declaración de conformidad los Reales Decretos 412/1982 de 12 de febrero (artículo 7.1), y 2.077/1984, de 31 de octubre (artículo 11.5), sino que se limitaban a exigir la prueba del error de hecho para poder impugnar los actos de liquidación derivados de esta clase de actas.

Fue la sentencia de 18 de octubre de 1996 (Ar. 8604) la que volvió a equiparar la conformidad del sujeto inspeccionado a la confesión de los hechos. Es más, el Tribunal Supremo desestimó el recurso presentado contra el acto de determinación de la base imponible de una sociedad en régimen de transparencia fiscal, al entender:

« [...] que las pruebas presentadas de adverso, con posterioridad a los hechos anteriores, no han desvirtuado la eficacia y valoración de los mismos, en especial la conformidad prestada en el Acta definitiva que ha de considerarse como una confesión manifestada en documento público.»

Y, asimismo, la sentencia de 29 de octubre de 1997 (Ar. 9248) señala:

«En las actas incoadas con la conformidad del sujeto pasivo, mostrada personalmente o por sus representantes, hay que distinguir dos partes, la primera se refiere a la constatación de hechos,

que es un acta “de visu et auditu”, que se formaliza en presencia del sujeto pasivo o de su representante, y respecto de la cual, si el interesado ha aceptado tales hechos, no tiene sentido darle audiencia, pues se trata de una prueba de confesión, prevista en el artículo 117 de la Ley General Tributaria [...]»

Por el contrario, en la sentencia de 14 de marzo de 1995 (Ar. 2473) el Tribunal Supremo consideró:

«En cuanto a la eficacia que habrá de concederse a la conformidad del compareciente, no es equiparable a la que cabría atribuir a la confesión del art. 117 de la Ley General Tributaria ni aun en su versión extrajudicial, modalidad que dicho precepto no contempla, especialmente si se tiene en cuenta que en este caso la conformidad no se presta por el sujeto pasivo, sino por su representante, lo que por definición desnaturaliza la razón de ser de este medio de prueba.»

De manera que, según esta doctrina, sólo la conformidad prestada por el sujeto inspeccionado tiene naturaleza de confesión, no, en cambio, la manifestada por el representante. Nótese que hasta la entrada en vigor de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, el artículo 1.231 del C.C. disponía que la confesión debía recaer en todo caso sobre hechos personales del confesante. Y, por tanto, como acto personalísimo no podía hacerse mediante representante.

Es más, aun en contra de la consideración de la conformidad como confesión extrajudicial se manifestó, con cierta imprecisión, el Tribunal Supremo en la sentencia de 9 de mayo de 1998 (Ar. 3948):

«Rechaza la sentencia apelada la prueba practicada por la apelante, pues considera que las “actas de conformidad” tienen la naturaleza jurídica de “confesiones extrajudiciales”, “transacciones”, “concordatos tributarios”, “negocios de fijación” o “reconstrucción de la exacta realidad económica del sujeto pasivo”, dotándolas de tal fuerza vinculante que considera que en el caso presente quedaron fijados definitivamente los hechos, que han de ser aceptados por las dos partes.

Los intentos de asimilar la naturaleza jurídica de las actas de conformidad a las figuras antes citadas han adolecido siempre de graves reparos, derivados tanto del carácter innegociable de las relaciones tributarias como de la imposibilidad de que la conformidad pueda extenderse a meras apreciaciones jurídicas de la Administración.»

Lo mismo cabe decir de la sentencia de 10 de mayo de 2000 (Ar. 4491), en la que el Tribunal Supremo advirtió que el acta debe contener todos los elementos constitutivos del hecho imponible, justamente, «para que así el acto cognoscitivo y

volitivo en que consiste la conformidad a los hechos consignados en el acta, se lleve a cabo con conocimiento de causa» (el subrayado es mío).

En definitiva, la doctrina del Tribunal Supremo insiste en atribuir efectos probatorios a la conformidad del sujeto inspeccionado, aunque no ha llegado a afirmar de forma rotunda que se trata de una declaración de conocimiento sobre los hechos con trascendencia tributaria. Mas, lo cierto es que la concepción probatoria de la conformidad exige que la declaración sea de conocimiento, nunca de voluntad. La conformidad se presta, como explicaremos en su momento²⁹, a los simples hechos reflejados en el acta, no a las calificaciones jurídicas, pues, efectivamente, la obligación tributaria tiene carácter *ex lege*. De forma que no existe ningún obstáculo para afirmar que la conformidad constituía uno de los medios de prueba de las obligaciones que enumeraba el artículo 1.215 del C.C., entre los cuales figuraba la confesión, tanto judicial como extrajudicial (artículo 1.231). Calificación que, sin embargo, no puede extenderse a la conformidad prestada mediante representante.

B) Ámbito objetivo de la conformidad

1. Introducción

En cuanto al ámbito de la conformidad, son muchas las sentencias que afirman que la conformidad se presta respecto a los hechos, a la base, a la propuesta de liquidación o de regularización, o, en general, a los datos contenidos en el acta de inspección. La Real Orden de 23 de septiembre de 1927 sólo estableció una invitación al sujeto inspeccionado a rectificar la situación tributaria que le hacía la Inspección. Luego, la Orden Ministerial de 10 de abril de 1954 dispuso que la conformidad se prestaba a la rectificación de la base imponible o de alguno de sus elementos, en suma,

a la rectificación de la situación tributaria propuesta por el inspector. Por su parte, el artículo 146.1 de la L.G.T. señaló que la conformidad se manifestaba respecto de las circunstancias recogidas en el acta. Incluso el Decreto 2.137/ 1965, de 8 de julio, y el Real Decreto 1.920/1976, de 16 de julio, señalaban que en el acta debía especificarse si la conformidad se extendía a la regularización de las situaciones tributarias y a las consiguientes liquidaciones propuestas por la Inspección. Y, de forma expresa, los Reales Decretos 412/1982, de 12 de febrero, y 2.077/1984, de 31 de octubre, establecían que la conformidad se prestaba no sólo a los hechos sino también a todos los elementos determinantes de la cuantía de la deuda tributaria. Finalmente, de acuerdo con el vigente Reglamento General de Inspección (artículos 54 y 55.1), la conformidad se presta a la propuesta de liquidación formulada por el inspector en el acta. Por tanto, *de lege lata* el sujeto inspeccionado muestra su conformidad con los hechos y con la propuesta de liquidación reflejada en el acta. Con todo, la doctrina del Tribunal Supremo no siempre lo ha entendido así. Unas veces ha reconocido que la conformidad se presta a los simples hechos recogidos en el acta. Sin embargo, en otras ocasiones, ha señalado que, además de a los hechos, la conformidad se extiende a la base imponible y aun a la propuesta de liquidación del inspector actuario.

2. La conformidad a los hechos con trascendencia tributaria

Destaca, en primer lugar, la sentencia de 8 de octubre de 1956 (Ar. 3519)³⁰. En ella se advierte:

«Que en el acta de invitación se hizo constar por el Inspector los epígrafes “exceso previsión participación beneficios obreros”, donativos no exigidos por la explotación”, “exceso amortización inmuebles” y “exceso amortización material y mobiliarios”, a los que se concretó las cantidades que en la misma se señalen, con las que se debía incrementar la liquidación provisional por el ejercicio de 1947, de la entidad demandante, [...] a lo que aquélla, suscribiendo

²⁹ Véase el epígrafe II.B)1. de la sección segunda del capítulo cuarto.

³⁰ Pueden consultarse también las sentencias de 12 de julio de 1958 (Ar. 2668) y 27 de enero de 1960 (Ar. 353).

el acta de conformidad, admitió como efectivos dichos excesos, así como la concesión de donativos no exigidos por la explotación [...] »

La sentencia de 24 de junio de 1968 (Ar. 3499) apunta:

« [...] cuando se habla de que la conformidad del contribuyente en un acta de invitación representa para éste un acto propio, que no le es hacedero contradecir, por obra del conocido principio “venire contra factum proprium non valet” (SS. 5 mayo 1961, 16 junio 1965) se sobreentiende que ello corresponde al plano de los hechos, pues no cabe extender esta conformidad, ampliándola, a las consecuencias que de los mismos pretende sacar la Administración, si el particular entiende que no son las que corresponden legalmente a los hechos aceptados.

Además, la sentencia de 2 de febrero de 1980 (Ar. 390) pone de relieve que el objeto de la conformidad o, lo que es lo mismo, la confesión del sujeto pasivo se limita a los supuestos de hecho, «sin que sea válida cuando sea el resultado de aplicar las correspondientes normas legales»³¹. Igualmente, las sentencias de 30 de mayo de 1981 (Ar. (Ar. 2067), 8 (Ar. 8672) y 18 (Ar. 9093) de noviembre de 1994 aluden a la aceptación de los hechos recogidos en el acta, precisando que la conformidad sólo hace prueba de tales hechos. Por su parte, la sentencia de 30 de mayo de 1995 (Ar. 3706) señala que en el acta de conformidad relativa al Impuesto sobre Radicación (que grava, en el Municipio de Murcia, la utilización de locales para fines industriales), la contribuyente aceptó que había comenzado su actividad en el segundo semestre del año 1986. Asimismo, en la sentencia de 18 de octubre de 1996 (Ar. 8604), el Tribunal Supremo declaró que en el acta referida al Impuesto sobre Sociedades se aceptó de plena conformidad la realización de determinadas ventas que habían sido ocultadas a la Administración. Y, de nuevo, la sentencia de 10 de mayo de 2000 (Ar. 4491) afirma que la conformidad se prestó a los hechos consignados en el acta.

³¹ Por su parte, las sentencias de 26 de noviembre de 1979 (Ar. 3969), 10 de diciembre de 1992 (Ar. 9726), 22 de enero (Ar. 1114), 1 de febrero (Ar. 592) y 7 de octubre (Ar. 7399) de 1993, 26 de julio de 1994 (*Normacef Fiscal*), 15 de diciembre de 1995 (Ar. 9293), 9 de abril de 1997 (Ar. 3122), y 27 de noviembre de 1999 (Ar. 9265) consideran que el sujeto inspeccionado no puede oponerse con posterioridad a los hechos aceptados en el acta de inspección porque hacerlo supondría ir contra sus propios actos.

Especial atención merecen las sentencias de 3 de enero de 1958 (Ar. 145) y 18 de diciembre de 1991 (Ar. 1332)³². En ellas se constata que la conformidad se prestó exclusivamente a los hechos, manifestando el sujeto inspeccionado su disconformidad con los datos jurídicos consignados en el acta. Así, en la primera de ellas el Tribunal Supremo advirtió:

«Que habiendo reconocido el apoderado del señor J.M. al ser levantada el acta de 6 de noviembre de 1947, la certeza de los hechos que en la misma se hicieran constar, su disconformidad limitada a discrepar sólo en cuanto al epígrafe aplicable no debe ser motivo de imposición de sanción [...] »

Y en la de 18 de diciembre de 1991, si bien se desestima el recurso interpuesto contra la liquidación tributaria, se dice:

«Aceptado por el apelante el hecho de la instalación y explotación de máquinas recreativas tipo B, que determinó el acta de inspección de la Delegación de Hacienda de Ciudad Real, por el concepto de tasa fiscal sobre el juego y una deuda tributaria de [...], el contribuyente, sin estar de acuerdo con la argumentación jurídica relativa a la aplicación de dicho tributo, impugnó el acta [...] »

Finalmente, con gran acierto, la sentencia de 26 de marzo de 1997 (Ar. 2075), en concordancia con la sentencia del Tribunal Superior de Justicia, afirma:

«Tal como en ella se dice, la conformidad prestada en actas de inspección tributaria sólo alcanza a los datos conceptuales y numéricos, sin que pueda extenderse a cuestiones jurídicas, ni al cumplimiento de formalidades administrativas o garantías tributarias, como es la relativa a la previa inscripción en el Registro de Solares de los terrenos sujetos por ese tributo, cuya observancia incumbe a la Administración.»

En definitiva, es claro que la conformidad se presta a los hechos y no a los datos resultantes de la aplicación de las correspondientes normas jurídicas.

3. La conformidad a la base imponible

Sin embargo, junto a la doctrina anterior, existe otro conjunto de sentencias sobre la conformidad con la base imponible. Cabe resaltar, en este sentido, la sentencia

³² Puede consultarse, también, la sentencia de 24 de octubre de 1944 (Ar. 1158).

de 8 de febrero de 1966 (Ar. 534). En ella, el Tribunal Supremo estimó que el contribuyente había manifestado su conformidad «en cuanto a la fijación de la base imponible», y, al mismo tiempo, se dio por enterado de que el acta debía ser calificada con arreglo a los preceptos legales vigentes. Igualmente, las sentencias de 3 de julio (Ar. 2342) y 25 de septiembre (Ar. 2732) de 1957, y 16 de enero de 1958 (Ar. 155) señalan que el contribuyente había aceptado los hechos consignados en el acta y, especialmente, la cuantía de las partidas que habrían de integrar la base impositiva. Y también las sentencias de 31 de marzo de 1960 (Ar. 1367), 20 de febrero de 1975 (Ar. 841), 19 de mayo (Ar. 1779) y 21 de junio (Ar. 2202) de 1978 advierten que el contribuyente había prestado su conformidad a la determinación de la base imponible.

Por su parte, la sentencia de 17 de junio de 1978 (Ar. 2187)³³ afirma:

«Que no obstante el consentimiento» prestado por la Sociedad en el acta de invitación de la Inspección de Hacienda a la determinación exacta de la base imponible de la liquidación [...] se insiste todavía y en primer término en la apelación sobre la pretensión de dar ocasión a que se declare la competencia del Jurado territorial Tributario para que fije la base imponible [...] »

Además, la sentencia de 28 de mayo de 1991 (Ar. 4195) señala que el interesado había manifestado su conformidad a «las bases fijadas en el acta». Y es más, en la sentencia de 28 de enero de 1998 (Ar. 1088) el Tribunal Supremo declaró:

«De esta forma resulta que lo que se considera como hechos aceptados (ingresos totales por importe de 10.405.662 pesetas, de los que resulta un rendimiento neto de la actividad empresarial de 3.412.086 pesetas) son el resultado de la aplicación del régimen de estimación indirecta de bases, lo que constituye una cuestión de Derecho.»

Por último, interesa resaltar la sentencia de 13 de noviembre de 1998 (Ar. 7951), puesto que en esta ocasión se dijo:

« [...] efectivamente el tipo aplicable no es un elemento integrante de la base imponible, a cuyos datos conceptuales y numéricos presta su conformidad el inspeccionado; por el contrario, el tipo tributario es una cuestión jurídica [...] »

³³ Igualmente se refiere al «consentimiento del interesado» en el acta de inspección la sentencia de 19 de febrero de 1998 (Ar. 1673).

Nótese, sin embargo, a pesar de esta doctrina del Tribunal Supremo, que la determinación de la base imponible no es sólo una cuestión meramente fáctica: es también el resultado de la aplicación de una serie de normas jurídicas que permiten fijar la magnitud del hecho imponible en cada caso concreto, constituyendo el primer paso en el *iter* de la determinación del importe de la obligación tributaria. Por ello, cabe afirmar, a la luz de esta doctrina del Tribunal Supremo, que el sujeto ya no presta su conformidad sólo a los hechos sino también a la calificación jurídica de esos hechos de acuerdo con las normas tributarias.

4. La conformidad al contenido del acta y, en especial, a la propuesta de liquidación

Decíamos que *de lege lata*, ya desde la Orden Ministerial de 10 de abril de 1954 y hasta hoy, según lo dispuesto en el Reglamento General de Inspección (artículos 54 y 55.1), la conformidad se presta a la propuesta de regularización o liquidación del inspector actuario. Ello explica que, junto a las anteriores, exista un tercer conjunto de sentencias que considera que la conformidad se manifiesta respecto del contenido del acta, y, en especial, es la propuesta de liquidación la que acepta el sujeto inspeccionado³⁴.

En este grupo, están las sentencias de 9 de mayo de 1958 (Ar. 1860) y 18 de octubre de 1965 (Ar. 4542), que entienden que el contribuyente había aceptado de forma expresa en el acta tanto los hechos como las bases tributarias y las liquidaciones correspondientes. En el mismo sentido, apoyándose en el Decreto 2.137/1965, de 8 de julio de 1965, la sentencia de 14 de mayo de 1975 (Ar. 4619) recuerda que la conformidad se presta a las circunstancias consignadas en el acta y, particularmente, a la regularización de la situación tributaria y a la liquidación propuesta por la Inspección.

³⁴ En este sentido se pronuncia la sentencia 76/1990, de 26 de abril, del Tribunal Constitucional.

También, la sentencia de 5 de mayo de 1978 (Ar. 1745) advierte que la entidad inspeccionada «expresamente aceptó la propuesta de liquidación». Y en este sentido volvió a pronunciarse poco después el Tribunal Supremo, en la sentencia de 28 de noviembre (Ar. 3830) del mismo año.

Así, la sentencia de 6 de julio de 1990 (Ar. 5925) especifica:

« [...] en cuanto al carácter previo o definitivo del acta levantada por la Inspección, entendemos que se trata de un instrumento que para regularizar una situación tributaria, somete al contribuyente una explicación razonada de la base imponible, período impositivo, tipo de gravamen y cuota, para que eventualmente aquél preste su conformidad con la propuesta.»

Incluso, la sentencia de 8 de octubre de 1993 (Ar. 7402) afirma que la conformidad se prestó a los hechos, a todos los elementos determinantes de la cuantía de la deuda y a la liquidación tributaria. Y la de 10 de febrero de 1996 (Ar. 3447) declara que la comprobación abreviada de operaciones sujetas al Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas dio lugar «a sendas liquidaciones provisionales, aceptadas de conformidad» (el subrayado es mío).

También, en la sentencia de 9 de diciembre de 1997 (Ar. 1998/485), el Tribunal Supremo estimó que se había prestado la conformidad a los hechos y a la propuesta de regularización contenidas en las actas de inspección. Y mientras que la sentencia de 29 de octubre de 1997 (Ar. 9248) vuelve a referirse a la conformidad a la propuesta de regularización de la situación tributaria, la de 22 de octubre de 1998 (Ar. 7930) afirma que la conformidad se prestó a la propuesta de liquidación.

Además, como decimos, en diversas ocasiones el Tribunal Supremo ha considerado que la conformidad se manifestó respecto al contenido del acta, y, por tanto, básicamente a los hechos y a la propuesta de liquidación. En este sentido se pronuncian las sentencias de 19 de octubre de 1994 (Ar. 8202) y 1 de abril de 1996 (Ar. 4278 y 4279). Y de forma expresa, la de 15 de noviembre de 1996 (Ar. 9583) señala:

« [...] una vez aceptada el acta y todos los elementos integrantes de la misma, incluso la propuesta de liquidación definitiva en ella contenida [...] »

Asimismo, la sentencia de 19 de junio de 1997 (Ar. 6181) constata que, a pesar de que la entidad mercantil había aceptado de conformidad «el Acta de la Inspección de Hacienda y su propuesta de liquidación», impugnó el correspondiente acto administrativo de liquidación. Y, de nuevo, la sentencia de 24 de octubre de 2000 (Ar. 8394) advierte que el sujeto inspeccionado mostró su conformidad a todo el contenido del acta.

Finalmente, presentan, a mi juicio, especial interés dos sentencias, una de 18 de mayo de 1953 (Ar. 1787) y otra de 14 de mayo de 1998 (Ar. 4118), que no quiero dejar de examinar, ya que expresan de forma clara y rotunda la doctrina del Tribunal Supremo en esta materia. En la primera de ellas, se dice:

«Que el examen del contenido del acta antes relacionada pone de manifiesto que el compareciente que en la misma figura como administrador del contribuyente interesado no niega que percibiera el beneficio líquido de referencia a la disolución de la mencionada Entidad, pero en cambio muestra claramente su disconformidad con la apreciación jurídica de ser gravable como renta [...] »

Por ello, el Tribunal Supremo, al no mostrar el contribuyente su conformidad con la «apreciación jurídica», entendió que esta acta no era un acta de conformidad, «no obstante aparecer extendida en un impreso de los de esta clase».

Por su lado, la sentencia de 14 de mayo de 1998 señala:

« [...] resulta de las actuaciones que, en 20 abril 1988, la Inspección General de Rentas y Exacciones del Ayuntamiento de Granada levantó una presunta acta de conformidad, donde se establecieron unas “Bases de Liquidación”, la cuota de Licencia Fiscal estimable y el período reclamado; pero en tal supuesta acta, que es el documento al que dio su conformidad la interesada, no existe ninguna liquidación, ni propuesta de liquidación, del Impuesto municipal referido. La liquidación se practicó cinco días después (25 de abril de 1988) por el Jefe del Negociado de la Inspección de Tributos [...] y se notificó a la obligada tributaria mediante cédula de fecha 14 junio 1988, es decir, casi dos meses después de haber sido levantada el acta. Dice el art. 55 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos, de 25 abril 1986, a cuyo amparo se levantó el acta origen de estas actuaciones, que [...], ello sin perjuicio de lo dispuesto en los apartados 2 y 3 del art. 60 y art. 61. Resulta de las normas que anteceden que el acta de 20 abril 1988 es manifiestamente nula por falta del requisito esencial para que el obligado tributario prestara su conformidad, es decir, que contuviera una liquidación o propuesta de liquidación; y siendo nula tal acta carece de cobertura

la liquidación que cinco días después practicó el Negociado de Inspección de Tributos y notificó casi dos meses más tarde.»

Cabe, pues, concluir que la doctrina del Tribunal Supremo en esta materia es que la conformidad se manifiesta tanto en relación con los hechos como con la propuesta de liquidación formulada en el acta de inspección. Es más, si no hay conformidad con la propuesta de liquidación estaremos ante un acta de disconformidad.

C) Efectos de la conformidad

1. Introducción

Es frecuente leer en la doctrina³⁵ que la condonación de la sanción que, en su caso, debiera imponerse es la que ha inducido a los sujetos inspeccionados a manifestar su conformidad a los hechos recogidos en el acta de inspección. Algunos autores han afirmado, incluso, que las actas de conformidad encierran una transacción entre el contribuyente y la Administración, pues aquél se beneficia de la condonación o reducción de la sanción a cambio de renunciar a la impugnación del acto de liquidación que se dictase como consecuencia del acta.

Pero, aparte de este efecto, la conformidad tiene también efectos probatorios, por lo que no es de extrañar que la jurisprudencia del Tribunal Supremo se haya ocupado de esas cuestiones características de la conformidad del sujeto inspeccionado. Su estudio lo haremos, diferenciando, en primer lugar, sus efectos respecto a la condonación o reducción de la sanción (2); y, en segundo lugar, los efectos probatorios de la conformidad manifestada en el acta de inspección (3).

³⁵ Cfr. A. Martínez Lafuente, *La condonación de las sanciones tributarias*, cit., págs. 166-167 y 173; M. Pont Mestre, «Examen de la sentencia del Tribunal Constitucional, de 26-4-1990, sobre supuesta inconstitucionalidad de diversos preceptos de la Ley General Tributaria», cit., pág. 30.

2. La condonación o reducción de la sanción

Ya se ha dicho que, conforme a la Real Orden de 23 de septiembre de 1927, las actas de invitación implicaban la no imposición de sanción por los hechos en ellas reflejados. Sin embargo, ya la Ley de 28 de marzo de 1941 dispuso que a las cuotas tributarias que se liquidasen con base en actas de invitación se les aplicaría un recargo del 10 por ciento, salvo que se tratase de bases impositivas conocidas por la Administración, por constar su concepto y cuantía en documentos presentados por el contribuyente a los efectos tributarios. Y, de acuerdo con la Ley de 20 de diciembre de 1952, en los casos de aceptación de la propuesta de regularización efectuada por el inspector (expedientes de omisión), la cuota tributaria sufriría un recargo del 20 por ciento. Con posterioridad, el artículo 87.2 de la L.G.T. estableció que las sanciones correspondientes a infracciones de omisión o defraudación se reducirían, automáticamente, en un cincuenta por ciento cuando el sujeto pasivo o su representante diesen su conformidad a la propuesta de liquidación que se les formulase. Incluso, según el Decreto 2.137/1965, de 8 de julio, y el Real Decreto 1.920/1976, de 16 de julio, las actas de conformidad determinaban una reducción de la sanción que, en su caso, debiera imponerse. Por fin, la reducción de la sanción, siempre que se haya prestado la conformidad a la propuesta de regularización (cuota, recargos e intereses de demora), es del 30 por ciento, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 82.3 de la L.G.T. y 63*bis*.7 del R.G.I.T.

Pues bien, son muchas las sentencias del Tribunal Supremo que ponen de relieve que no cabe prestar la conformidad para beneficiarse de la condonación, y luego interponer el recurso correspondiente contra el acto de liquidación derivado del acta³⁶. Destaca, así, la sentencia de 24 de octubre de 1944 (Ar. 1158):

³⁶ En este sentido, cabe resaltar, entre otras, las sentencias de 15 (Ar. 111) y 17 (Ar. 294) de enero de 1953, 26 de marzo (Ar. 1072) y 22 de mayo (Ar. 1863) de 1957, 26 de abril de 1958 (Ar. 1826), 18 de

«Que la penalidad impuesta tiene su fundamento en el incumplimiento por parte de la Compañía de las obligaciones que a la misma imponen los artículos 7º, 8º. y 16 de la Ley de Utilidades en cuanto a la recaudación por medio de retención indirecta a favor del Estado de las cuotas correspondientes, y no enerva la procedencia de tal imposición de multa el precepto contenido en el número 2º. de la Real Orden de 23 de septiembre de 1927, sino que, por el contrario, la confirma, pues la prohibición que contiene se refiere expresamente a las actas de invitación autorizadas con la conformidad del contribuyente, que se equiparan a declaraciones espontáneas o partes de alta, y, por consiguiente, allí donde los hechos demuestren que no existe esa conformidad absoluta deja de ser aplicable la exención de penalidad y se procede por la Inspección en la forma señalada en el artículo 61 de su Reglamento, siendo éste el procedimiento aplicable al caso discutido, porque la Compañía interesada aceptó el contenido del acta con el fin de evitarse responsabilidades, según manifestó y sin perjuicio del derecho a discutir ante la Administración de Rentas Públicas, expresando asimismo que entendía no estar obligada a la tributación exigida; es decir, que, lejos de aceptar la invitación, pura y simplemente, la discute en principio y se reserva expresamente su derecho a impugnar no solamente el importe de la liquidación, sino la razón de su procedencia o improcedencia, y esa posición que la Compañía adopta, lejos de ser equivalente a una declaración de alta voluntariamente presentada, supone una actitud contraria en absoluto a lo que tales declaraciones significan [...]»

Por su parte, la sentencia de 23 de abril de 1954 (Ar. 1343) considera que en el acta de invitación de 31 de octubre de 1945 el sujeto inspeccionado no sólo mostró su conformidad con la base imponible, sino también con el incremento de la cuota tributaria como consecuencia del recargo del 10 por ciento establecido en la Ley de 28 de marzo de 1941³⁷. Mientras que las sentencias de 16 de enero de 1958 (Ar. 155) y 21 de noviembre de 1960 (Ar. 3890) constatan que el recargo aplicado sobre la cuota tributaria fue del 20 por ciento, según establecía la Ley de 20 de diciembre de 1952.

Casi veinte años más tarde, la sentencia de 19 de mayo de 1978 (Ar. 1779) confirma la procedencia de la imposición de una sanción del 25 por ciento de la cuota tributaria ocultada, por infracción de omisión. También, las sentencias de 26 de noviembre de 1979 (Ar. 3969) y 16 de enero de 1980 (Ar. 6) ponen de relieve que la conformidad dio lugar a la reducción de la sanción aplicable en virtud de lo dispuesto en el artículo 88.2 de la L.G.T. En ambas ocasiones, el Tribunal Supremo recordó:

octubre de 1965 (Ar. 4542), 21 de junio de 1978 (Ar. 2202), 6 de julio de 1990 (Ar. 5925), 19 de octubre de 1994 (Ar. 8202), y 24 de octubre de 2000 (Ar. 8394).

³⁷ Pueden consultarse, asimismo, las sentencias de 18 de mayo (Ar. 1787) y 19 de junio (Ar. 1819) de 1953, 8 de octubre de 1956 (Ar. 3519), 3 de enero (Ar. 145) y 9 de octubre (Ar. 3171) de 1958.

« [...] la aceptación o conformidad con tales circunstancias reducía automáticamente la sanción originada por su conducta tributaria al 50 por ciento, beneficiándose, por tanto, de esa reducción de la penalidad [...] »

Especial atención merece la sentencia de 9 de abril de 1992 (Ar. 3286), pues, precisamente, el contribuyente había impugnado la liquidación derivada del acta y, en especial, la sanción que le fue impuesta. En este sentido, el Tribunal Supremo dice:

«En la propuesta de liquidación contenida en el acta de 22-12-1986, la sanción se gradúa con arreglo al art. 13 del Real Decreto 2.631/1985 (aplicable al caso, por lo antes dicho) señalando: sanción mínima (el 50 por cien), más perjuicio económico (otro 50 por cien); más mala fe (un 100 por cien), lo que arroja un 200 por cien, del que se deduce el 50 por cien debido a la conformidad del interesado resultando una sanción del 150 por cien.

En la rectificación realizada 26-12-1986, la sanción se gradúa —con arreglo a igual norma— estimando: sanción mínima (el 50 por cien), más perjuicio económico (el 100 por cien), más mala fe (un 100 por cien) lo que arroja un 250 por cien, del que se deduce el 50 por cien debido a la conformidad del interesado, resultando una sanción del 200 por cien.

Posteriormente, al interponerse la reclamación económico-administrativa la Administración dictó acuerdo en 18-2-1987, eliminando como elemento para la graduación del importe de la sanción el derivado de la conformidad del interesado, con la que aquélla quedó establecida en el 250 por cien.

Nótese que en la normativa actual ya no se trata de aquella “condonación automática” que se establecía en las disposiciones precedentes para el caso de renuncia al ejercicio de acciones o recursos (ahora sólo existe la condonación graciable o discrecional del art. 89-2 de la Ley General Tributaria), sino de que “la conformidad del sujeto pasivo” opera como uno de los elementos para graduar la sanción tributaria que señala el art. 82-h).»

Justamente, respecto al artículo 61.2 del R.G.I.T. en su redacción originaria, se pronunció el Tribunal Supremo en su sentencia de 22 de enero de 1993 (Ar. 1114). Como se sabe, este precepto —hoy, el artículo 21 del Real Decreto 1.930/1998, de 11 de septiembre,— permitía a la Administración exigir la parte de la sanción reducida, en caso de interposición de recurso de reposición o reclamación económico-administrativa contra la liquidación tributaria que comprendiese una sanción impuesta de acuerdo con lo dispuesto en la letra h) del artículo 82 de la L.G.T. Entonces, el Tribunal Supremo dijo:

«La Ley 10/1985, de 26 abril, al modificar la Ley General Tributaria, ciertamente suprimió la condonación automática de sanciones caso de que el interesado renunciara a los recursos pertinentes, que venía a menoscabar el derecho a la tutela judicial efectiva del art. 24-1 de la Constitución. Sin embargo, a partir de esta Ley la conformidad del obligado tributario con la propuesta de la Administración se configura como una circunstancia para la graduación de la sanción que permite modularla. Desde el momento que el inspeccionado acepte la propuesta donde la sanción esté graduada teniendo en cuenta aquella conformidad y, posteriormente,

discrepe interponiendo los pertinentes recursos, es evidente que, con su propia conducta modifica los elementos de hecho tenidos en consideración para dictar el acto y, en razón a ello, la Administración da lugar a un nuevo acto donde la modulación desaparece. Por consecuencia, no es de estimar que el art. 61-2 del Reglamento vulnere ninguna norma de orden superior.» (Fundamento de Derecho vigésimo sexto)

Consecuente con esta doctrina, la sentencia de 31 de enero de 1997 (Ar. 362) admite la validez de la liquidación complementaria que se dictó para exigir la parte de la sanción condonada³⁸. En cambio, la de 9 de diciembre de 1997 (Ar. 485) concluye que «nada había que reponer o rehabilitar en punto a la cuantía de la sanción» una vez impugnada la liquidación tributaria derivada del acta. Puesto que la sanción del 50 por ciento impuesta al sujeto no obedecía a la manifestación de la conformidad, sino a la reducción de la base imponible como consecuencia de los ingresos que efectuó la propia Sociedad en concepto de autoliquidación.

Por último, interesa destacar la sentencia de 30 de abril de 1998 (Ar. 3317). En esta ocasión, el Tribunal Supremo entendió que la reclamación económico-administrativa se había presentado antes de que se dictara el acto de liquidación resultante del acta de inspección, de manera que debía considerarse extemporánea. Y ello dejó «de modo sobrevenido (“ex post facto”), totalmente sin justificación el acto administrativo de la Inspección de los Tributos que elevó la sanción en 50 puntos porcentuales, precisamente, porque, en su momento, este Órgano creyó que se había interpuesto dicha reclamación económico-administrativa».

En definitiva, es obvio que la manifestación de la conformidad con los hechos consignados en el acta produce el efecto de reducción de la sanción tributaria. Y aunque la reducción de la sanción no implica *a sensu contrario* la renuncia a presentar los oportunos recursos contra el acto de liquidación que se dicte como consecuencia del

³⁸ Junto a las citadas en el texto, pueden consultarse las sentencias de 28 de febrero (Ar. 1084), 19 de junio (Ar. 6181) y 29 de octubre (Ar. 9248) de 1997, y 25 de febrero de 1998 (Ar. 1409).

acta, la impugnación de ese acto legitima a la Administración para exigir la parte de la sanción reducida. Pues obsérvese que el artículo 82.3 de la L.G.T. dispone que la sanción se reducirá, justamente, cuando el sujeto inspeccionado se muestre conforme con la propuesta de regularización formulada en el acta, en cuyo caso no impugnaría, claro está, el acto de liquidación correspondiente.

3. Los efectos probatorios de la conformidad

Decíamos al hablar de la naturaleza jurídica de la conformidad del sujeto inspeccionado que la doctrina del Tribunal Supremo de las últimas décadas ha insistido en recordar, con base en las disposiciones vigentes, que se trata de un medio de prueba de los hechos contenidos en el acta. En este sentido se pronuncian las sentencias de 26 de noviembre de 1979 (Ar. 396), 16 de enero de 1980 (Ar. 6) y 30 de mayo de 1981 (Ar. 2067), que atribuyen a la conformidad el valor probatorio de una confesión sobre cuestiones de hecho. La misma doctrina la mantienen las sentencias de 2 de febrero de 1980 (Ar. 390) y 18 de octubre de 1996 (Ar. 8604), que, de forma implícita, reconocen que el valor probatorio de la conformidad se limita a los datos puramente fácticos. La sentencia de 29 de octubre de 1997 (Ar. 9248) también confirma esta doctrina al calificar la conformidad como prueba de confesión, igual que la de 14 de marzo de 1995 (Ar. 2473), al decir que nos encontramos ante un medio de prueba.

Incluso, la sentencia de 28 de mayo de 1991 (Ar. 4195) se refiere a la «presunción de certeza derivada de la conformidad del interesado con las bases fijadas en el acta». Y, también, en la de 22 de enero de 1993 (Ar. 1114), el Tribunal Supremo advirtió que, si bien con carácter general las actas hacen prueba de los hechos en ellas consignados por tratarse de documentos públicos, son sólo los hechos manifestados o aceptados por el sujeto inspeccionado los que se presumen ciertos (artículo 62.2 *i.f.* del

R.G.I.T.). De manera que tales hechos gozan de un valor probatorio reforzado, y, por tanto, el contribuyente únicamente puede oponerse a ellos mediante prueba de que al aceptarlos incurrió en error de hecho, o, lo que es lo mismo, demostrando su falsedad o inexactitud. Lo veremos enseguida.

D) Conclusiones críticas

Es cierto que la conformidad es una confesión o declaración de conocimiento del sujeto inspeccionado sobre los elementos constitutivos del hecho imponible recogidos en el acta de inspección. Y, también, es cierto que la conformidad no se presta ni a la base imponible ni a la propuesta de liquidación o regularización del inspector actuario, y que sólo de forma implícita, al aceptar los hechos, se aceptan también las consecuencias tributarias establecidas en la ley, pues, precisamente, la conformidad hace prueba de tales hechos. Por ello, estoy de acuerdo con la sentencia de 20 de febrero de 1975 (Ar. 841) en que un efecto de estas actas —o mejor, de la reducción de la sanción— es el de la simplificación de la tramitación administrativa y, en definitiva, del procedimiento de aplicación del tributo.

III. LAS ACTAS DE CONFORMIDAD

A) Contenido de las actas de conformidad

Decíamos al estudiar la doctrina del Tribunal Supremo respecto al contenido de las actas de inspección que, en la década de los noventa, el Tribunal Supremo declaró la nulidad de muchas actas de inspección por no reflejar, de una forma completa, los elementos del hecho imponible, ya que un acta así no permite al sujeto inspeccionado conocer con exactitud los hechos con trascendencia tributaria a los que presta su conformidad.

Ciertamente, el Real Decreto de 30 de marzo de 1926 (Base 31) disponía que las actas de presencia reflejarían todos los datos y detalles que pudieran ilustrar a la Administración en su acuerdo. Sin embargo, la Orden Ministerial de 18 de diciembre de 1954 señalaba que si el contribuyente prestaba su conformidad en todo o en parte a las bases impositivas propuestas por la Inspección, éstas devendrían firmes, aunque el acta «no contenga especificación de detalle».

Hoy día, conviene insistir en ello, tanto la Ley General Tributaria [artículo 145.1b)] como el Reglamento General de Inspección [artículo 49.2e)] exigen que se consignen en las actas los elementos esenciales del hecho imponible y de su atribución al sujeto inspeccionado, sea cual sea la clase de acta de que se trate.

Por ello, destaca la sentencia de 22 de julio de 1991 (Ar. 7128), que anula tanto las liquidaciones como las actas de inspección, con base en el siguiente razonamiento:

«Pero como las nuevas liquidaciones, pese a ser giradas por el órgano de gestión, provendrían de unas actas radicalmente nulas, razones de economía procesal obligan a resolver en este momento sobre esta cuestión, para evitar una actividad de la Administración y de los Tribunales que llevarían a la misma conclusión a la que ahora se llega, que es la nulidad de las Actas, al haberse extendido infringiendo totalmente lo dispuesto en el artículo 145b) de la Ley General Tributaria en relación con los artículos 3 y 13 de la Ley 8-9-1978, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y 2 y 5 de la Ley de 14-11-1977, del Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio, ya que como razona el Tribunal Económico-Administrativo Central en las Resoluciones antes dichas, la omisión en las actas de los elementos esenciales del hecho imponible no solamente produce indefensión al contribuyente, sino que impide el ejercicio de las funciones que en vía de gestión permiten a los órganos competentes rectificar errores en la apreciación de los hechos o indebida aplicación de las normas jurídicas y que se extiende a la vía de reclamación.»

Por su parte, la sentencia de 10 de diciembre de 1992 (Ar. 9726) recuerda que, según a lo dispuesto en el artículo 3 de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, debían recogerse en el acta tanto la obtención de rentas como el origen de tales rentas, la determinación del período impositivo y el sujeto pasivo. Se trata, según advierte el Tribunal Supremo, de elementos esenciales, sin los que el hecho imponible no puede darse, a diferencia de lo que ocurre con los elementos naturales, que son los que cada hecho imponible lleva

normalmente consigo, salvo que se hayan excluido de forma específica, y con los accidentales, que sólo existen si expresamente se han agregado al hecho imponible. En definitiva, el Tribunal Supremo entendió:

«En él, y por lo que se refiere a las actas correspondientes a los Ejercicios de 1982 y 1983, para nada se consignan los hechos o circunstancias que hayan resultado de la actuación inspectora; y afirmándose que los rendimientos se determinaron por la Inspección acudiendo al régimen de “estimación objetiva singular”, sistema normal, tampoco se hizo mención —salvo en algún punto aislado— de los supuestos para la determinación del rendimiento neto (elemento esencial del hecho imponible), que señala el art. 102 del Reglamento del Impuesto entonces aplicable. De esta forma, para nada se expresa si los volúmenes de ventas que estima la Inspección lo han sido sin incluir los impuestos indirectos que les afectaban; si se han deducido los costes de personal y Seguridad Social; en su caso, los consumos de energía y agua que pudieran ser deducibles, así como el posible costo de alquileres; la deducción de tributos no estatales, etc. Hay que concluir, por tanto, que tales actas no contienen parte de los hechos y circunstancias con trascendencia tributaria que constituyen elementos esenciales del hecho imponible, exigidos por el propio Reglamento de la Inspección (ni referencia a las diligencias donde se hayan hecho constar) y, por consecuencia, que tales actas no se ajustan a Derecho.»

Con base en estos mismos argumentos, las sentencias de 1 de febrero (Ar. 592) y 7 de octubre (Ar. 7399) de 1993 vuelven a declarar la nulidad del acta de inspección, añadiendo que «tal inconcreción y ambigüedad del acta, asimismo, impide que el inspeccionado pueda impugnarla, siendo de conformidad, por el único motivo que sería viable hacerlo, es decir, probando su manifiesto error al aceptar los hechos, que, al no aparecer consignados determinan su indefensión».

Igualmente, la sentencia de 27 de abril de 1998 (Ar. 3932) considera:

«En cuanto a los requisitos fijados en el art. 145 de la Ley General Tributaria, [...] no pueden entenderse cumplidos —como viene a pretender la parte apelante— con la mera expresión genérica de que no existe coincidencia entre la base declarada y la comprobada, con fijación de una cifra resultante y la propuesta de liquidación, como sucede en las Actas controvertidas, pero sin indicación alguna, por sucinta que fuera, del origen y causas de esa diferencia y por lo tanto del incremento de base.

Es precisamente la existencia en el acta de esa motivación justificadora de la no aceptación del resultado presentado en la declaración del contribuyente y su sustitución por otra base mayor, como mínima, pero suficiente explicación de los datos y documentos en que se funde, la que permite al inspeccionado decidir libremente si lo acepta y presta su conformidad, o lo rechaza, mostrándose en disconformidad con lo pretendido por la Inspección Tributaria.

Es más, a ello añade:

«La circunstancia de prever la conformidad del contribuyente, al iniciar la redacción del Acta, no exonera del cumplimiento de los referidos requisitos, en la parte correspondiente al contenido de

aquella, porque constituye una garantía tributaria de ineludible cumplimiento, cuya inobservancia acarrea la nulidad del procedimiento.»

También la sentencia de 13 de noviembre de 1998 (Ar. 7951) advierte que «la circunstancia de ser de conformidad no releva a la Inspección Tributaria de la obligación de redactar las actas conforme a las normas legales y reglamentarias». Incluso, las sentencias de 27 de noviembre de 1999 (Ar. 9265) y 10 de mayo de 2000 (Ar. 4491) se manifiestan en este sentido. Nótese que en la segunda de ellas el Tribunal Supremo declaró:

«La Sala entiende que es un error de los Inspectores actuarios el creer que la conformidad prestada por el contribuyente les libera de la obligación de consignar en el Acta los datos precisos, y, por ello, incurrir en el riesgo de que el contribuyente, en defensa de sus legítimos derechos, impugne la liquidación, por entender que la omisión de los datos precisos le origina indefensión, o dicho de otro modo, la conformidad prestada a las actas de la Inspección, no excluye el que éstas deban, en todo caso, contener los datos necesarios para evitar que el contribuyente quede indefenso, por desconocimiento de los hechos, a su vez es innegable que todo contribuyente puede impugnar las liquidaciones, pero para ejercitar tal derecho debe estar en condiciones de identificar y comprender los elementos del hecho imponible, calificados e interpretados jurídicamente en la liquidación.»

Asimismo, interesa destacar la sentencia de 21 de abril de 1997 (Ar. 3712)³⁹.

Esta sentencia, después de calificar el acta (relativa a la construcción de un embalse, sujeta al Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras) de escueta y nada descriptiva, observó:

«El acta de comprobación, como se ha dicho, carece de las mínimas especificaciones para reflejar el comienzo de obra alguna. Además de no consignar el lugar en que se aprecian los trabajos que en la misma se cita, ni su extensión, ni si constituye o no parte del dominio público hidráulico, tampoco describe mínimamente en qué consistían los movimientos de tierras en cuestión, ni su situación, ni los accesos que se dice se han abierto, ni las medidas, características y circunstancias de todo ello, ni viene acompañada de documentos gráficos, fotografías, etc. En tales condiciones, esos juicios de valor sin soporte objetivo alguno no pueden ser decisivos a la hora de concluir si se había o no iniciado la construcción, la instalación o la obra.»

En suma, conforme a la doctrina del Tribunal Supremo, las actas de conformidad, igual que las de disconformidad, y ya se trate de actas previas o

definitivas, han de recoger todos los elementos constitutivos del hecho imponible. No se trata esta exigencia de un requisito accesorio. Al contrario, es un elemento esencial del acta, constituyendo un requisito de su validez. Fundamentalmente, por tres motivos. En primer lugar, porque el inspector jefe puede determinar si se han apreciado correctamente los hechos y se han aplicado con exactitud las normas jurídicas correspondientes (artículo 60.2 y 3 del R.G.I.T.). Pero, además, porque el sujeto inspeccionado debe conocer los hechos con trascendencia tributaria que se le imputan, y podrá así saber con facilidad si son verdaderos o falsos, y podrá manifestar su conformidad o disconformidad a los mismos. Y al propio tiempo, al conocer los hechos y circunstancias determinantes del *an* y el *quantum* de la obligación tributaria, le será posible también impugnar el ulterior acto de liquidación, bien porque los hechos en que se basa no sean ciertos, o bien porque se haya cometido algún error en la fijación de las consecuencias tributarias.

B) La impugnación del acto de liquidación derivado del acta de conformidad

1. Introducción

Inicialmente⁴⁰, hasta la entrada en vigor de la Ley General Tributaria, la condonación de la sanción tributaria en los supuestos de actas de conformidad exigía la renuncia por parte del sujeto inspeccionado a impugnar el acto de liquidación que se dictase sobre la base de los datos contenidos en aquéllas.

Con posterioridad a la Ley General Tributaria, tanto el Decreto 2.137/1965, de 8 de julio (artículo 2.5), como los que lo sucedieron (artículos 3.6 del Real Decreto

³⁹ Pueden tenerse en cuenta, también, las sentencias de 25 de septiembre (Ar. 3063) y 14 de diciembre (Ar. 9325) de 1993, 22 de septiembre de 1997 (Ar. 6816), y 22 de octubre de 1998 (Ar. 7930).

⁴⁰ Véanse los artículos 64 del Reglamento de Inspección de 13 de julio de 1926, 2 de la Ley de Inspección de Hacienda de 28 de marzo de 1941, *3i.f* de la Ley de Inspección de los Tributos de 20 de diciembre de 1952, y 1 de la Orden Ministerial de 18 de diciembre de 1954.

1.920/1976, de 16 de julio, 7.1 del Real Decreto 412/1982, de 12 de febrero, y 11.5 del Real Decreto 2.077/1981, de 31 de octubre), disponían que los hechos a los que se hubiera prestado la conformidad podrían impugnarse mediante prueba de que, al hacerlo, se incurrió en error de hecho. Y en este mismo sentido se pronuncia, como no podía ser de otra manera, el artículo 62.2*i.f.* del vigente Reglamento General de Inspección.

2. La inimpugnabilidad de los actos de liquidación resultantes de actas de invitación conforme a la Ley de Inspección de Hacienda de 28 de marzo de 1941

Son varias las sentencias de la década de los cincuenta que, precisamente, con base en la Ley de Inspección de Hacienda de 28 de marzo de 1941, señalan que los actos de liquidación resultantes de las actas de invitación tienen carácter inimpugnable. Así lo dice, verbigracia, la sentencia de 17 de enero de 1953 (Ar. 294), que se refiere a la «firmeza del acta de invitación». Por su parte, la sentencia de 16 de junio de 1955 (Ar. 2255) recuerda que sólo podían impugnarse los acuerdos adoptados por la Administración que no fuesen consecuencia legal de las actas de inspección⁴¹.

Especial atención merecen las sentencias de 3 de julio (Ar. 2342), 25 de septiembre (Ar. 2732) y 2 de diciembre de 1957 (Ar. 3600). Pues, ya entonces, el Tribunal Supremo afirmó:

« [...] ha de mantenerse la reiterada doctrina jurisprudencial según la cual, las actas de invitación con la expresa conformidad, tienen el mismo carácter y alcance que la declaración del propio contribuyente y no son por él impugnables en cuanto a los hechos en ellas consignados.»

Por tanto, implícitamente, se admite que sí eran impugnables los actos de liquidación derivados de las actas de invitación en lo relativo a la aplicación de las normas tributarias. De hecho, la sentencia de 24 de octubre de 1944 (Ar. 1158) señala

que, respecto a esta clase de actas, «no cabe discutir sino errores materiales al practicar la liquidación o al fijar el tipo de gravamen». Y es más, la de 24 de octubre de 1955 (Ar. 2842)⁴², relativa a un acta de invitación de 10 de abril de 1944, reconoce:

« [...] aunque el acta de invitación fue suscrita con la conformidad del recurrente, porque así éste lo reconoce en su demanda y esta conformidad obliga a aceptar las resultancias de hecho consignadas en aquéllas a tenor del artículo 2°. De la Ley de 28 de marzo de 1941, ello no impide que al conocer del acto administrativo subsiguiente al acta, tanto la Administración como, en definitiva, esta jurisdicción, decida sobre su valoración jurídica e incluso sobre los errores de hecho y de derecho en que se hubiera podido incurrir en la aplicación de las leyes tributarias.»

3. La firmeza de bases reflejadas en actas de invitación según la Ley de Reforma del Servicio de la Inspección de los Tributos de 20 de diciembre de 1952

En los últimos años de la década de los cincuenta y principios de los sesenta, numerosas sentencias del Tribunal Supremo pusieron de manifiesto la firmeza de las bases aceptadas en actas de invitación. Así lo establecía de forma expresa, como decíamos, el artículo 1 de la Orden Ministerial de 18 de diciembre de 1954. Sin embargo, no por ello el Tribunal Supremo desestimaba sin más el recurso interpuesto contra la liquidación correspondiente, pues de hecho entraba a examinar todas las cuestiones planteadas.

Destacan, así, las sentencias de 16 de enero (Ar. 155), 26 de abril (Ar. 1826) y 9 de mayo (Ar. 1860) de 1958. Verbigracia, en la de 26 de abril, una vez que el Tribunal Supremo constató que los hechos reflejados en el acta efectivamente estaban sujetos a la Contribución de Usos y Consumos, y, en consecuencia, procedía desestimar el recurso interpuesto contra la liquidación tributaria, añadió:

«Que a pesar de ello y para que no pueda estimarse que no se meditan y comentan todas las alegaciones de las partes, es de tener en cuenta que don Domingo B., suscribió el acta de

⁴¹ Aparte de las citadas en el texto, las sentencias de 9 de febrero (Ar. 319) y 19 de junio (Ar. 1819) de 1953, 23 de abril de 1954 (Ar. 1343), 26 de marzo (Ar. 1072), y 22 de mayo (Ar. 1863) de 1957 mantienen esta tesis.

⁴² Véase también la sentencia de 26 de marzo de 1955 (Ar. 895).

Inspección levantada en su empresa en 28 de enero de 1953, con su conformidad, lo que dio motivo a la desestimación del recurso 6506 de este Tribunal [...] »

Con mayor precisión, respecto a la liquidación tributaria derivada de un acta de invitación, la sentencia de 12 de julio de 1958 (Ar. 2668) declara:

«Que el simple reconocimiento por el señor A. en el acta, de que había satisfecho cantidades a particulares por alquiler de vagones-cubas, no puede impedirle que combata aquélla —que es el único fundamento de la resolución recurrida— en cuanto a sus obligaciones tributarias [...] y es evidente que la aceptación por el expedientado del hecho cierto del pago de sumas por razón de arrendamientos de los expresados vagones, no puede legalmente considerarse como una renuncia a su derecho de impugnar una liquidación que incluya en su base impositiva cantidades que con arreglo a la Ley de Utilidades el interesado estima que no están gravadas por la Tarifa 2ª. De tal Impuesto; no siendo, por tanto, aplicable al presente caso la Orden de 18 de diciembre de 1954.»

Incluso, la sentencia de 9 de octubre de 1958 (Ar. 3171) señala que sólo la firmeza de las bases impositivas aceptadas por el sujeto inspeccionado «sería suficiente para declarar el acuerdo impugnado dictado por el Tribunal Económico-Administrativo Central ajustado a Derecho». Con todo, lo cierto es que se examinaron las pruebas practicadas a instancia del contribuyente para desacreditar el contenido del acta, que finalmente se estimó ajustada a la realidad. Asimismo, en las sentencias de 27 de enero (Ar. 353), 31 de marzo (Ar. 1367) y 4 de octubre (Ar. 3813) de 1960, el Tribunal Supremo examinó las distintas cuestiones planteadas por los recurrentes, sin olvidar que la conformidad impedía entrar a discutir las bases consignadas en el acta⁴³. E igualmente pone de manifiesto la firmeza de las bases aceptadas en el acta la sentencia de 21 de noviembre de 1960 (Ar. 3890).

Especial atención merecen las sentencias de 5 de mayo de 1961 (Ar. 2018) y 16 de junio de 1965 (Ar. 3589). La primera de ellas explica que, a pesar de lo dispuesto en el artículo 1 de la Orden Ministerial de 18 de diciembre de 1954, se autoriza «sólo la reclamación contra las liquidaciones cuando a las bases aceptadas se aplique en forma

⁴³ Puede consultarse la sentencia de 26 de abril de 1963 (Ar. 1982).

indebida la legislación fiscal vigente». Mientras que en la de 16 de junio de 1965 el Tribunal Supremo advirtió:

«Que, en cuanto a esos dos extremos, el reconocimiento de la existencia del incremento patrimonial y la aceptación de la suma representativa del mismo, toda reclamación o recurso carecería de viabilidad, de antemano; pues la firma del contribuyente puesta de conformidad al pie de las actas de Inspección, le impiden volverse contra lo indubitadamente reconocido, aceptado y firmado, ya que lo contrario resultaría en pugna con el valor que la doctrina de esta Sala ha venido dando de modo constante a las actas de Inspección firmadas de conformidad por el inspeccionado, doctrina, por lo demás en perfecta consonancia y acatamiento respecto de las disposiciones legales y reglamentarias que así lo establecían [...] »

Y a ello añadió:

«Que, en cambio, no cabe decir lo mismo por lo que concierne a un tercer extremo, el que dice referencia a la distribución en más o menos años de la suma de renta representada por el global del incremento patrimonial recogido en las actas de inspección y reconocido como cierto por el inspeccionado.»

Pues, en rigor, correspondía al Jurado Provincial de la Renta decidir si la distribución del incremento patrimonial debía hacerse en tres o en cinco años, de manera que ésta es una cuestión jurídica, a la que no afecta la conformidad o disconformidad del sujeto inspeccionado.

De nuevo, la sentencia de 18 de octubre de 1965 (Ar. 4542) fundamenta la desestimación del recurso presentado contra la liquidación tributaria resultante de un acta de invitación, no sólo en el hecho de haberse aceptado las bases tributarias, sino que el Tribunal Supremo argumentó:

«Que al haber quedado justificado en el expediente administrativo los motivos por los cuales se giró la liquidación recurrida, y que ésta se atuvo a las bases fiscales contenidas en el acta y aceptadas expresamente por el representante de la Sociedad obligada a contribuir, aplicándose también las disposiciones legales vigentes, es indudable que procede su confirmación [...] »

Y, por último, cabe destacar la sentencia de 24 de junio de 1968 (Ar. 3499), que vuelve a señalar que la conformidad a los hechos no supone que al mismo tiempo se aceptara la determinación de sus consecuencias tributarias, «si el particular entiende que no son las que corresponden legalmente a los hechos aceptados».

En suma, según esta doctrina del Tribunal Supremo, no era posible discutir los hechos aceptados en las actas de invitación, pero sí todas las cuestiones relativas a la aplicación de las normas tributarias.

4. La impugnación de los actos de liquidación derivados de las actas de conformidad: error en los hechos o en la aplicación de las normas jurídicas

Tras la entrada en vigor de la Ley General Tributaria, cuyos artículos 153 y siguientes regulan los procedimientos de revisión de los actos tributarios, la doctrina del Tribunal Supremo finalmente reconoció que los actos de liquidación resultantes de las actas de conformidad son impugnables, tanto respecto a los hechos, como a la determinación del *an* y el *quantum* de la obligación tributaria.

Sin embargo, la impugnación de los hechos a los que se prestó la conformidad sólo puede realizarse si se prueba haber incurrido en error de hecho al aceptarlos. Así lo disponía el Decreto 2.137/1965, de 8 de julio, y, hoy, el artículo 62.2 *i.f.* del R.G.I.T.

Pues bien, aunque las sentencias de 16 de enero de 1958 (Ar. 155) y 24 de junio de 1968 (Ar.3499) entraran a examinar si el acto de liquidación derivado del acta se ajustaba a Derecho, es la sentencia de 8 de octubre de 1956 (Ar. 3519) la que, por primera vez, admite el error de hecho como causa de impugnación de los actos de liquidación derivados de estas actas, al considerar:

« [...] según el artículo 2º. de la Ley de 28 de marzo de 1941, dichos actos, en los que concurren las expresadas circunstancias no pueden ser impugnados por los contribuyentes, que únicamente pueden discutir la aplicación que posteriormente haga la Administración de los preceptos legales a los hechos constatados en ella, y como éstos, en el caso de autos, en cuanto a su veracidad y exactitud, se deduce de aquella conformidad, es manifiesto, que no puede impugnarlos después, puesto que la aceptación de excesivas de las amortizaciones, exceso de participación beneficios de los obreros y de donativos no exigibles para la explotación, es una mera cuestión de hecho, a la que el citado precepto veda atacar si en el acta de invitación se prestó por el contribuyente su adhesión; y no se prueba por éste cumplidamente que hubo error en la determinación de los hechos que adoptó [...] »

Desde esta sentencia, pasaron más de veinte años hasta que la de 26 de noviembre de 1979 (Ar. 3969), precisamente con base en el Decreto 2.137/1965, de 8 de julio, vuelve a señalar que las circunstancias de hecho a las que se prestó la conformidad no pueden ser objeto de impugnación, salvo prueba de que al hacerlo se incurrió en error de hecho. Y este error «ha de caracterizarse por ser ostensible, manifiesto, indiscutible, independiente de toda opinión, criterio particular o calificación y excluyendo de su ámbito, por tanto, lo que afecte a cuestiones de derecho, valoración legal de las pruebas, e interpretación de disposiciones legales», según declaran las sentencias de 15 de octubre de 1976 (Ar. 4226) y 1 de octubre de 1979 (Ar. 4000).

Sin embargo, en la sentencia de 16 de enero de 1980 (Ar. 6) el Tribunal Supremo precisó que, además, el propio artículo 2.3 del Decreto 2.137/1965, de 8 de julio, permitía impugnar la liquidación por motivos distintos de los datos de hecho. E, incluso, la sentencia de 30 de mayo de 1981 (Ar. 2067) afirma:

« [...] si bien es cierto que el art. 2 del D. De 8 julio 1965 —modificado por el de 24 julio 1969— permite impugnar la liquidación, esta impugnación habrá de basarse en motivos distintos de aquellas circunstancias de hecho admitidas de conformidad en el acta, o porque la liquidación que en su momento practique la Administración, al oponer reparos a la practicada por la Inspección, difiere de la aceptada [...] »

Por tanto, la liquidación resultante del acta puede impugnarse mediante prueba del error de hecho o de la aplicación indebida de las normas jurídicas. Y, obviamente, en todo caso es posible impugnar la liquidación que no tenga en cuenta los datos contenidos en el acta. Pues, como advierten las sentencias de 9 de abril (Ar. 3286) y 10 de diciembre (Ar. 9726) de 1992, y 29 de octubre de 1997 (Ar. 9248), la conformidad o disconformidad del sujeto inspeccionado no impiden el ejercicio del derecho a la tutela judicial efectiva.

Así, la de 10 de diciembre de 1992 resume la doctrina del Tribunal Supremo⁴⁴, al señalar:

« [...] han de extraerse dos conclusiones: primera, que en lo concerniente a los “hechos” recogidos en un acta de conformidad, el contribuyente no puede rechazarlos (porque hacerlo sería atentar contra el principio de que nadie puede ir contra los actos propios) a no ser que pruebe que incurrió en notorio error al aceptar tales hechos, de donde se halla revestida de una presunción de veracidad “iuris tantum” (no, “iuris et de iure”); y segunda, por el contrario, el “acta de conformidad es atacable por el contribuyente en todo lo relativo a la interpretación y aplicación de normas jurídicas, porque para nada se extiende a ello las presunciones antes dichas y es ésta una materia que en virtud del derecho constitucional a la tutela judicial efectiva (art. 24) corresponde en última instancia decidir a los Tribunales de Justicia.»

Por su parte, la sentencia de 28 de mayo de 1991 (Ar. 4195) advierte que el artículo 6 del Real Decreto 2.077/1984, de 31 de octubre, permitía «enervar la presunción de certeza de las actas de conformidad, cuando se acredite la presencia en ellas de un error de hecho». Además, la sentencia de 5 de septiembre de 1991 (Ar. 7130) concluye:

« [...] 2º.) que el actor no puede combatir lo que de acción inspectora contienen dichas actas en lo concerniente a los “hechos” que recogen, y a los que manifestó una conformidad que en ningún caso ha probado hallarse afectada por ningún vicio de consentimiento, y 3º.) que pese a tratarse de “actas de conformidad”, el contribuyente puede atacar todo cuanto constituya interpretación o aplicación del derecho contenido en dichas actas.»

Adviértase que al hablar de un vicio del consentimiento, el Tribunal Supremo está afirmando, implícitamente, que la conformidad constituye una declaración de voluntad. De manera que, según esta doctrina, el error de hecho se concibe como un error de la voluntad o, lo que es lo mismo, como un vicio subjetivo: el sujeto inspeccionado puede alegar que quería aceptar unos hechos determinados, y, en la creencia errónea de que tales hechos son los que figuraban en el acta, manifestó su conformidad. Sin embargo, a nuestro juicio, la conformidad es una declaración de

⁴⁴ Esta doctrina se pone de manifiesto también en las sentencias de 21 de octubre de 1982 (Ar. 5786), 18 de diciembre de 1991 (Ar. 1992/1332), 22 de enero (Ar. 1114), 1 de febrero (Ar. 592), 7 (Ar. 7399) y 8 (Ar. 7402) de octubre, y 14 de diciembre (Ar. 9325) de 1993 16 de septiembre (*Normacef Fiscal*), 26 de julio (*Normacef Fiscal*), 14 de octubre (Ar. 8202) y 18 de noviembre (Ar. 9093) de 1994, 15 de diciembre de 1995 (Ar. 9293), 28 de febrero (Ar. 1084) y 9 de abril (Ar. 3122) de 1997, 28 de enero (Ar. 1088), 19 de febrero (Ar. 1673) y 14 de mayo (Ar. 4148), 22 de octubre (Ar. 7930) y 13 de noviembre (Ar. 7951) de 1998. Obsérvese que, asimismo, la sentencia 76/1990, de 26 de abril, del Tribunal Constitucional advierte que la conformidad no impide que se ejerciten posteriormente las acciones de impugnación.

conocimiento (el sujeto inspeccionado conoce los hechos y declara que, en efecto, son los que constan en el acta), y, por tanto, el error de hecho constituye un vicio objetivo o discordancia entre el contenido del acta y la realidad de los hechos.

Especial atención merece, por último, un conjunto de sentencias que pone de manifiesto que, precisamente el carácter impugnabile del acto de liquidación derivado del acta de conformidad, impide afirmar que ésta produce plenos efectos vinculantes para el sujeto inspeccionado. En este sentido se pronuncia la sentencia de 14 de marzo de 1995 (Ar. 2473), y la de 22 de septiembre de 1997 (Ar. 6816), que, en concreto, afirma:

«No puede apreciarse, pues, como entendió en este punto correctamente la sentencia impugnada, vinculación ninguna al respecto del contribuyente por la conformidad prestada, habida cuenta de la posibilidad de impugnación de tales actas en todo lo referente a la interpretación y aplicación de criterios jurídicos, según tiene reiteradamente declarado esta Sala [...]»

Igualmente, la sentencia de 29 de octubre de 1997 (Ar. 9248) señala:

«Aparte del elemento fáctico, es decir de los hechos consignados en el Acta de la Inspección, el Inspector-Actuario propone la regularización tributaria que proceda [...] Esta propuesta, con la mención de las normas jurídicas aplicables, y con las explicaciones que sean precisas, la conoce y la acepta el sujeto pasivo, prestando su conformidad, que se consigna en el Acta, pero, y esto es muy importante, el sujeto pasivo no queda vinculado respecto de la propuesta aceptada, pues no se trata jurídicamente de una confesión, como acontece con la conformidad de los hechos [...]»

Por tanto, para el sujeto inspeccionado, el acta de conformidad sólo tiene carácter vinculante respecto a los hechos, salvo prueba de que incurrió en error de hecho⁴⁵, como advierten las sentencias de 15 de noviembre de 1996 (Ar. 9583) y 10 de mayo de 2000 (Ar. 4491). Con todo, ello implica, según las sentencias de 9 de octubre de 1999 (Ar. 7813) y 14 de septiembre de 2000 (Ar. 7610), una diferencia de trato entre la Administración y los contribuyentes. De hecho, la sentencia de 9 de octubre de 1999 considera:

⁴⁵ Mientras en la sentencia de 30 de mayo de 1995 (Ar. 3706) quedó probado el error de hecho, no ocurrió así en las de 4 de octubre de 1995 (Ar. 7236) ni 18 de octubre de 1996 (Ar. 8604).

« [...] así como el acta de conformidad vincula al interesado en el sentido de que los hechos aceptados en la misma sólo podrán ser rectificadas por él alegando y probando que incurrió en error de hecho —art. 62.2 párrafo 2º del Reglamento de la Inspección de Tributos—, y de ahí su consideración actual de medio de prueba acerca de los hechos sobre los que hubiera recaído, no vincula, en cambio, a la Administración, habida cuenta de que, conforme al art. 60.2º de la disposición reglamentaria acabada de citar, el Inspector-Jefe puede separarse de ella y no sólo por error de hecho, sino por error en su apreciación o por aplicación indebida de las normas jurídicas —art. 60.3—, aparte de poder dejar sin efecto el acta incoada y ordenar completar las actuaciones durante un plazo no superior a tres meses. Resulta ciertamente extraña esta diferencia de trato y, sobre todo, la posibilidad últimamente apuntada, para cuya efectividad no se exige, por cierto, al menos expresamente, motivación. Es más, que la Administración, después que el sujeto pasivo haya aceptado una propuesta formulada por ella, pueda dejarla sin efecto —el acta de conformidad, se entiende— y acordar una prórroga de las actuaciones inspectoras con la finalidad explícita de completarlas, puede ser interpretado como un desconocimiento de los estrictos requisitos y causas tasadas que aquélla ha de observar para volver sobre sus propios actos declarativos de derechos —art. 159 L.G.T.— El hecho mismo de que esa posibilidad de actuación del Inspector-Jefe dejando sin efecto el acta de conformidad haya de servir para “completar” las actuaciones inspectoras, debe suponer, lógicamente, la necesidad de que el acuerdo explicité qué actuaciones son precisas para que la labor inspectora pueda calificarse de completa y el porqué las hasta ese momento practicadas resultan insuficientes.» (el subrayado es mío)

Obviamente, esto es así porque el acta no constituye un acto declarativo de derechos, pues, como se explicará⁴⁶, el acto de comprobación lo dicta el inspector jefe junto al acto de liquidación. La conformidad sólo se presta a los hechos reflejados en el acta, y éstos siempre pueden rectificarse, simplemente probando, como tantas veces ha declarado el Tribunal Supremo, que se incurrió en error de hecho al aceptarlos.

C) Conclusiones críticas

Es cierto que las actas de conformidad han de recoger todos los elementos constitutivos del hecho imponible, pues participan de la naturaleza de actas que extiende la Inspección de los Tributos en que constituyen actos preparatorios de la liquidación tributaria. Y, también, es cierto —así lo declara la sentencia del Tribunal Constitucional 76/1990, de 26 de abril,— que la conformidad no impide al sujeto inspeccionado impugnar los actos de liquidación derivados de esta clase de actas, tanto respecto a los hechos consignados en ellas como a la incorrecta aplicación de las normas tributarias.

⁴⁶ Véase el epígrafe III.B)1.b) de la sección primera del capítulo cuarto.

Sin embargo, en el primer caso, como ya admitía la sentencia de 8 de octubre de 1956, ha de probarse el error de hecho o error en la determinación de los hechos. De lo contrario, una vez aceptados, los hechos tienen carácter vinculante para el contribuyente, que no podrá oponerse a ellos.

CAPÍTULO III

**LA DOCUMENTACIÓN DE LAS ACTUACIONES
INSPECTORAS EN EL ORDENAMIENTO TRIBUTARIO
ALEMÁN:
EL INFORME DE INSPECCIÓN**

I. EL PROCEDIMIENTO DE GESTIÓN COMO MARCO DE LA INSPECCIÓN TRIBUTARIA

La Ordenanza Tributaria alemana de 16 de marzo de 1976 —en adelante, AO¹— dedica sus títulos IV, V y VI a la regulación del procedimiento de gestión tributaria en sentido amplio. Según la definición que contiene el parágrafo 9 de la Ley de Procedimiento Administrativo —en adelante, VwVfG²—, el procedimiento de gestión tributaria, en cuanto procedimiento administrativo, se compone de una serie de actuaciones administrativas con eficacia externa, destinadas a comprobar los presupuestos de hecho del tributo, a preparar el acto de liquidación tributaria y, en definitiva, a fijar la existencia y cuantía de la obligación tributaria. Como notas características del procedimiento administrativo, el mismo precepto señala, en primer término, la de producir efectos jurídicos fuera del ámbito propiamente administrativo, y, en segundo término, la de perseguir un objetivo jurídico concreto, consistente, bien en la emisión de un acto administrativo, bien en la celebración de un contrato jurídico-público.

Es obvio que la pluralidad de actuaciones administrativas no da lugar a un único acto administrativo, sino, también, a una pluralidad de actos que obedecen al mismo propósito, y que se dictan en el transcurso de las distintas fases en que se divide el procedimiento de gestión tributaria³. Justamente, a tenor de lo prescrito en la vigente Ordenanza Tributaria, siguiendo las disposiciones de la Ordenanza Tributaria del *Reich* de

¹ La Ordenanza Tributaria alemana o *Abgabenordnung*, de 16 de marzo de 1976, se publicó en el Boletín Legislativo Federal o *BGBI*. I, págs. 613 y sigs. (corrección de errores en el *BGBI*. I 1977, págs. 269 y sigs.).

² El parágrafo 9 de la Ley de Procedimiento Administrativo o *Verwaltungsverfahrensgesetz*, de 25 de mayo de 1976 (Boletín Legislativo Federal *BGBI*. I 1976, págs. 1.253 y sigs.), define el procedimiento administrativo como «aquella actividad de los órganos administrativos con eficacia externa, que se orienta a la comprobación de los requisitos legales, a la preparación y a la emisión de un acto administrativo o a la celebración de un contrato jurídico-público».

³ *Cfr.* K. Tipke, *Steuerliche Betriebsprüfung im Rechtsstaat*, C.H. Beck, Múnich, 1968, pág. 15; H. Maurer, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 11ª. ed., C.H. Beck, Múnich, 1997, págs. 452 y sigs.; R. Seer, en K. Tipke/J. Lang, *Steuerrecht*, *cit.*, § 22, nn.mm. 150-151; F. Clavijo Hernández, «Notas sobre el procedimiento de liquidación en el Derecho Tributario español», *cit.*, pág. 143.

13 de diciembre de 1919⁴ —en adelante RAO 1919— y de la de 22 de mayo de 1931⁵ —en adelante, RAO 1931—, el procedimiento de gestión aparece estructurado en cuatro fases netamente diferenciadas: de instrucción, de liquidación tributaria en sentido estricto, de recaudación en período voluntario y, finalmente, de recaudación en período ejecutivo. En la primera fase de instrucción o *Ermittlungsverfahren* se fijan los elementos constitutivos del hecho imponible del tributo, sin perjuicio de que en el curso del procedimiento puedan desarrollarse con posterioridad nuevas actuaciones comprobadoras, destinadas, no ya a fijar el hecho imponible, sino, verbigracia, a verificar el cumplimiento de la obligación tributaria como consecuencia de los pagos anticipados que se hubieran efectuado (parágrafos 88, I y 249, II de la AO). La segunda fase de liquidación tributaria en sentido estricto o *Festsetzungsverfahren*, comporta la determinación de la existencia y cuantía de la obligación tributaria material. La tercera fase de recaudación en período voluntario o *Erhebungsverfahren* pone fin, en la mayoría de los casos, al procedimiento de gestión. Y en la última fase o *Vollstreckungsverfahren* se lleva a cabo la recaudación en período ejecutivo, según las disposiciones del título VI de la AO. En efecto, es la propia Ordenanza Tributaria la que pone de relieve que estamos ante un procedimiento administrativo dividido en varias fases⁶, que gozan, cada una de ellas, de una cierta autonomía funcional, sin olvidar que tienen como único objetivo liquidar y recaudar el tributo conforme a los principios de legalidad e igualdad en la imposición. Así lo establece el párrafo 85 de la AO.

⁴ La Ordenanza Tributaria del *Reich* o *Reichsabgabenordnung*, de 13 de diciembre de 1919, se publicó en el Boletín Legislativo del *Reich* I 1919, 1.993.

⁵ La Ordenanza Tributaria del *Reich* o *Reichsabgabenordnung*, de 22 de mayo de 1931, se publicó en el Boletín Legislativo del *Reich* I 1931, 161.

⁶ *Cfr.* A. Hensel, *Steuerrecht*, 3ª. ed. revisada, Verlag von Julius Springer, Berlín, 1933, pág. 146; H.W. Kruse, *Lehrbuch des Steuerrechts*, cit., § 10 II, pág. 211; H. Maurer, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 11ª. ed., C.H. Beck, Múnich, 1997, págs. 452 y sigs.

Además, es sabido que el procedimiento de gestión tributaria constituye un procedimiento inquisitivo, que se impulsa e instruye de oficio en todos sus trámites, con independencia del cumplimiento de los deberes de colaboración por parte de los contribuyentes. En este sentido, el párrafo 88 de la AO dispone que los órganos de la Administración tributaria comprobarán de oficio los supuestos de hecho con trascendencia tributaria.

Pues bien, conforme a las normas del Derecho Tributario alemán no se da, por regla general, la existencia de un procedimiento complejo⁷ o, lo que es lo mismo, de un procedimiento de procedimientos, ya que sólo excepcionalmente se dicta un acto especial de comprobación —me refiero a los denominados *Grundlagenbescheide* de los párrafos 179 y 180 (párrafos 157 III y 171 X de la AO)— con autonomía funcional en el seno del procedimiento. Lo que ocurre es que el acto de comprobación queda englobado dentro del de liquidación, pues la actuación de los órganos inspectores finaliza mediante la extensión de un informe que proporciona a los órganos de gestión la base para la práctica de la correspondiente liquidación tributaria. En efecto, desde el punto dogmático, el informe de inspección constituye un acto de determinación del hecho imponible que queda absorbido por el acto de liquidación definitiva. De hecho contiene, como veremos enseguida, la motivación del propio acto de liquidación⁸. Pero al tratarse de una declaración de conocimiento y no de voluntad, *de lege lata* no cumple los requisitos necesarios para ser considerado como acto administrativo a tenor de lo dispuesto en los párrafos 118 de la AO y 35 de la VwVfG.

⁷ Cfr. C. Palao Taboada, «Naturaleza y estructura del procedimiento de gestión tributaria en el Derecho español», *cit.*, págs. 47-48.

⁸ Cfr. J.R. Ruiz García, *La liquidación en el ordenamiento tributario*, *cit.*, pág. 117; K. Tipke, en K. Tipke/H.W. Kruse, *AO-FGO Kommentar*, *cit.*, párrafo 202, n.m. 2.

Por lo demás, conforme al principio de división del trabajo⁹ (apartados 1.2.5., 1.4.1.1.1., y 1.7. de los Principios Reguladores de la Nueva Organización de las Oficinas de la Administración de Hacienda y de la Nueva Ordenación del Procedimiento de Gestión Tributaria —en adelante, GNOFÄ¹⁰—, y parágrafo 2, I y II del Reglamento de Inspección —en adelante, BpO¹¹—), la comprobación del hecho imponible se encomienda a los órganos inspectores, que se limitan, justamente, a comprobar en cada supuesto concreto los elementos constitutivos del hecho imponible, sin llegar a fijar el importe de la obligación tributaria. Por el contrario, el ejercicio de funciones decisorias queda reservado a los órganos de gestión. Sólo de forma excepcional son éstos los que realizan las actuaciones de comprobación abreviada¹², necesarias para dictar la liquidación provisional o la denominada liquidación con reserva de comprobación¹³. Y, a la vez, son los órganos

⁹ Cfr. H. Wenzig, *Das Finanzamt*, Dr. Otto Schmidt, Colonia, 1989, págs. 75 y sigs.

¹⁰ Mediante sendas Resoluciones de los Ministros de Hacienda de los *Länder* de 16 de febrero de 1976 (Boletín Federal de Impuestos o *BStBl. I* 1976, págs. 88 y sigs.) se aprobaron los Principios que debían inspirar la nueva organización de las Oficinas de Hacienda y la nueva ordenación del procedimiento de gestión tributaria o *Grundsätze zur Neuorganisation der Finanzämter und zur Neuordnung des Besteuerungsverfahrens*. En cumplimiento de tales Resoluciones, se crearon en las Oficinas de Hacienda diversas dependencias que obedecían al principio de especialización. Poco tiempo después, en virtud de la Resolución de la Conferencia de Ministros de Hacienda de los *Länder* de 15 de enero de 1981 (Boletín Federal de Impuestos *BStBl. I* 1981, págs. 270 y sigs.), estos Principios fueron objeto de una nueva redacción, y además se acordó su aplicación unitaria a nivel federal. Hoy están en vigor conforme a la última modificación de que fueron objeto en el año 1997.

¹¹ El Reglamento de Inspección de Empresas o *Allgemeine Verwaltungsvorschrift für die Betriebsprüfung —Betriebsprüfungsordnung—* se promulgó el 15 de marzo de 2000 (Boletín Federal de Impuestos *BStBl. I* 2000, págs. 368 y sigs.). A pesar de su nombre, como señala el parágrafo 1, su ámbito de aplicación no se limita a la inspección de las empresas sino que tiene alcance general. De hecho, a diferencia del Reglamento de Inspección de Empresas de 17 de diciembre de 1987 (Boletín Federal de Impuestos *BStBl. I* 1987, págs. 802 y sigs.) sus preceptos no se refieren a la *Betriebsprüfung* o inspección de empresas, sino, con carácter general, a la *Außenprüfung*. Puede consultarse H. Zwank, «Die neue Betriebsprüfungsordnung (Steuer)», en *Die steuerliche Außenprüfung*, núm 7, 1978, págs. 145 y sigs.

¹² A diferencia de la comprobación inquisitiva que llevan a cabo los órganos inspectores conforme a lo dispuesto en los párrafos 193 a 203 de la AO, la comprobación que efectúan los órganos de gestión se rige por lo dispuesto en los párrafos 93 y sigs. de la AO, y consiste, fundamentalmente, en una comprobación documental. En este sentido, puede consultarse H. Mösbauer, en *Koch/Scholtz, AO Kommentar*, 5ª ed., Carl Heymanns Verlag, Colonia/Berlín/Bonn/Múnich, 1996, *vor* § 193, n.m. 9; K. Notthoff, «Abgrenzung der Außenprüfung von sonstigen Ermittlungsmaßnahmen», en *Der Betrieb*, núm 29, 1985, págs. 1.497 y sigs.; F. Clavijo Hernández, en *Manual General de Derecho Financiero*, *cit.*, págs. 366-368; F. Magraner Moreno, *La comprobación tributaria de los órganos de gestión*, *cit.*

¹³ La liquidación con reserva de comprobación que regula el parágrafo 164 de la AO se distingue de la

inspectores los que, en ocasiones excepcionales, llevan a cabo auténticas operaciones de liquidación (parágrafo 195 de la AO). Por tanto, aunque un importante sector doctrinal ve en la realización de las actuaciones inspectoras un “procedimiento especial de esclarecimiento de los hechos”¹⁴, la comprobación del hecho imponible no constituye un procedimiento administrativo *stricto sensu*, que concluye en el momento en que se dicta el correspondiente acto de comprobación, pues, en rigor, nos encontramos ante una fase del procedimiento de liquidación tributaria.

Asimismo, junto a la especialización de funciones, interesa destacar el carácter esencialmente administrativo del procedimiento de gestión de la mayoría de los impuestos que componen el sistema tributario alemán, cuya excepción más relevante viene dada por el Impuesto sobre el Volumen de Ventas (parágrafo 18 III de la Ley del Impuesto sobre el Volumen de Ventas —en adelante, UStG—). Si bien los contribuyentes han de presentar las declaraciones correspondientes, según establecen las normas reguladoras de los distintos impuestos¹⁵ (parágrafos 25 III de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las personas físicas —en adelante, EStG— , 49 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades —en adelante,

liquidación provisional que regula, a continuación, el parágrafo 165 en virtud de las siguientes notas fundamentales: en primer lugar, la incertidumbre de la Administración no se refiere sólo a alguno de los hechos con trascendencia tributaria, sino que abarca la totalidad de los elementos constitutivos del presupuesto de hecho del tributo; y, en segundo lugar, la comprobación del hecho imponible a cargo de los órganos inspectores competentes se aplaza indefinidamente, y no por un breve período de tiempo, teniendo en cuenta, en todo caso, el plazo de prescripción de cuatro años que establece el parágrafo 169 de la AO para la fijación del importe de la obligación tributaria. Además, conviene añadir que las liquidaciones provisionales se practican tanto en los supuestos de incertidumbre sobre los hechos como sobre la normativa legal aplicable. La incertidumbre sobre la normativa legal aplicable al caso concreto puede deberse, según especifica el parágrafo 165 de la AO, a tres motivos: (1) la posible entrada en vigor de un convenio de doble imposición que beneficiaría al contribuyente; (2) la incompatibilidad de una ley tributaria con la Constitución, puesta de manifiesto por el Tribunal Constitucional Federal; y (3) los eventuales procesos en curso ante el Tribunal de Justicia Europeo, el Tribunal Constitucional Federal o alguno de los Tribunales Federales Superiores, relativos a la compatibilidad de una Ley tributaria con normas de rango superior.

¹⁴ Cfr. H.W. Kruse, *Lehrbuch des Steuerrechts*, t. I, cit., § 17II, pág. 330; K. Tipke, en K. Tipke/H.W. Kruse, *AO-FGO Kommentar*, cit., vor § 193, n.m. 14; R. Seer, en K. Tipke/J. Lang, *Steuerrecht*, cit., § 22, nn.mm. 224-225; D. Birk, *Steuerrecht*, cit., § 5, n.m. 441.

¹⁵ Puede consultarse el *Inventar der Steuern*, 16ª. ed., Comisión Europea, Luxemburgo, 1996, págs. 152 y sigs.

KStG— , 14a y 35c I, nro. 1e de la Ley del Impuesto sobre Actividades Económicas —en adelante, GewStG— , 28 de la Ley de Valoración —en adelante, BewG— , y 31 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones —en adelante, ErbStG—), no existe, como prescribe el párrafo 150 I, párrafo 2 de la AO, un deber genérico de autoliquidar accesorio al de declarar. De ahí que la iniciación del procedimiento de gestión se produzca, normalmente, en virtud de la presentación de la oportuna declaración por los sujetos a los que se impone este deber, mientras que su desarrollo posterior queda reservado a la actuación de la Administración tributaria. Ésta dictará la liquidación provisional o la liquidación con reserva de comprobación que proceda con base en los datos reflejados en las declaraciones que obren en su poder.

Resumiendo, por regla general, en Alemania la liquidación que se practica de oficio, ya sea provisional, ya sea con reserva de comprobación, precede al acto de comprobación, que permitirá corregir o integrar la liquidación practicada y, por tanto, fijar de un modo definitivo la cuantía de la obligación tributaria material¹⁶. En los casos de incumplimiento del deber de declarar, corresponde a unos órganos administrativos específicos investigar la posible existencia de hechos imposables total o parcialmente desconocidos para la Administración (párrafo 208 de la AO), pues se establece una distinción tajante entre la comprobación de la veracidad o exactitud de los datos declarados y la investigación de los no declarados. El contenido del informe que emiten los órganos investigadores al concluir sus actuaciones hará posible que se dicte *ex novo* la liquidación tributaria, mientras que el informe de los órganos comprobadores permitirá constatar la veracidad de los datos reflejados en las declaraciones tributarias. No ocurre así, como es sabido, en el

ordenamiento tributario español, donde se ha impuesto el sistema de autoliquidaciones, de forma que, en muchos de los supuestos se prescinde de la liquidación provisional de oficio y la fase de autoliquidación tributaria conduce directamente a la de comprobación y liquidación definitiva. Es más, como señala el Preámbulo del Reglamento General de Inspección, no se efectúa ninguna distinción entre la comprobación y la investigación de los hechos con trascendencia tributaria.

Este rápido repaso por las notas que definen el procedimiento de gestión tributaria nos abre el camino para ocuparnos, en las páginas que siguen, de los diversos aspectos de la inspección de los tributos que regula el Derecho alemán, en especial respecto de la actividad de comprobación tributaria (sujetos pasivos, objeto, orden de inspección, procedimiento de la inspección tributaria, etc.), y, con mayor detenimiento, de los documentos que extienden los órganos inspectores al finalizar sus actuaciones, para dejar constancia de los hechos comprobados y demás circunstancias con trascendencia tributaria.

II. UNA APROXIMACIÓN A LA INSPECCIÓN DE LOS TRIBUTOS EN EL DERECHO ALEMÁN

A) Introducción

Decía el profesor Hensel¹⁷ que mediante la inspección de los tributos se trata de fijar las circunstancias de hecho y de derecho que se dan en cada caso concreto para, así, poder determinar el importe exacto de la obligación tributaria material. Por su parte, los profesores Tipke¹⁸ y Lang¹⁹ señalan que el procedimiento de inspección es un

¹⁶ Cfr. M. Streck, *Die Außenprüfung*, 2ª. ed., Verlag Dr. Otto Schmidt, Colonia, 1993, nn.mm. 582 y sigs.

¹⁷ A. Hensel, *Steuerrecht*, cit., págs. 147-148; H.W. Kruse, *Lehrbuch des Steuerrechts*, cit., pág. 330.

¹⁸ K. Tipke, en K. Tipke/H.W. Kruse, *AO-FGO, Kommentar*, cit., vor § 193, nn.mm. 6 y 13.

procedimiento administrativo especial que permite a los órganos de la Administración tributaria cumplir el mandato del parágrafo 85 de la AO, consistente, como veíamos, en liquidar y recaudar los impuestos de conformidad con los principios de legalidad e igualdad en la imposición²⁰. Y otros autores, como los profesores Schick²¹ y Birk²², llaman la atención sobre la distinción ya apuntada entre la comprobación del hecho imponible que compete a los órganos propiamente inspectores, y las actuaciones comprobadoras que desarrollan los órganos de gestión. En este sentido señalan, verbigracia, el deber de los órganos inspectores de respetar ciertas formalidades en garantía de los derechos de los contribuyentes, la atribución a estos órganos de determinadas potestades con el propósito de asegurar la correcta aplicación del tributo, los deberes especiales de colaboración que se imponen a los contribuyentes, y la realización de las actuaciones inspectoras en los locales de negocio, establecimientos, fincas, y demás lugares donde se desarrollen las actividades gravadas, y no en las oficinas de la Administración.

Pues bien, la inspección de los tributos se configura en el Derecho alemán, conviene insistir en ello, como una fase del procedimiento de gestión preparatoria de la liquidación tributaria, en ningún caso como una serie de actuaciones administrativas que se desarrollan con la finalidad de determinar los hechos y, a la vez, de regularizar la situación tributaria que no resulte conforme al ordenamiento jurídico. Por tal motivo, los aspectos relacionados con el ejercicio de la actividad de comprobación suscitan escaso interés en la doctrina y jurisprudencia alemanas, ya que no se plantean, obviamente, las diversas cuestiones que,

¹⁹ J. Lang, en K. Tipke/J. Lang, *Steuerrecht*, cit., pág. 777, n.m. 225.

²⁰ También el profesor Mösbauer destaca el mandato contenido en el parágrafo 85 de la AO, y añade que la inspección de los tributos es la medida de control más eficaz al servicio de la Administración tributaria, que puede llevar a cabo una comprobación exhaustiva de los diversos elementos integrantes del hecho imponible del tributo (H. Mösbauer, en K. Koch/R.D. Scholtz, *Abgabenordnung Kommentar*, cit., vor § 193, nn.mm. 1-1/1; *id.*, *Steuerliche Außenprüfung*, R. Oldenburg Verlag, Múnich, 1994, pág. 5).

²¹ W. Schick, en Hübschmann/Hepp/Spitaler, *AO-FGO Kommentar*, cit., § 193, n.m. 7.

desde el punto de vista dogmático, se derivan de la concentración de funciones comprobadoras y liquidadoras en un mismo órgano administrativo. La escasa trascendencia jurídica que, en el plano teórico, podría atribuirse al informe de inspección se debe, básicamente, a que en él sólo se hacen constar los elementos constitutivos del hecho imponible, sin llegar a fijar el importe de la obligación tributaria. Y a ello se añade que su contenido, los datos estrictamente fácticos reflejados en el informe, no vinculan al órgano de gestión competente para dictar el acto de liquidación.

B) Breve exposición de la evolución de las normas reguladoras de la inspección tributaria

Principalmente, las normas sobre inspección están contenidas en los párrafos 193 a 207 de la AO y concordantes del Decreto de aplicación de la AO de 15 de julio de 1998 —en adelante, AEAO²³—, así como en el Reglamento de Inspección de 15 de marzo de 2000. La evolución que han experimentado las normas aplicables en la materia se ha visto marcada por la propia evolución de los impuestos sobre la renta de las personas físicas y jurídicas. Ya los párrafos 162 IX y 198 de la RAO 1919 atribuían a las oficinas de Hacienda la potestad de verificar el contenido de los libros y registros contables. Además, con esta misma finalidad, los trabajadores al servicio de la Administración podían entrar en los establecimientos y locales donde se desarrollasen las actividades empresariales sujetas a imposición. También se referían al control y revisión de los libros y registros contables de determinados grupos de contribuyentes los apartados X y XI del párrafo 162 de la RAO

²² D. Birk, *Steuerrecht, cit.*, § 5, n.m. 442.

²³ El Decreto de aplicación de la Ordenanza Tributaria o *Anwendungserlaß zur AO*, de 15 de junio de 1998, se publicó en el Boletín Federal de Impuestos *BStBl. I* 1998, págs. 630 y sigs.

1931. Sin embargo, hasta la entrada en vigor de la AO de 1977 no puede hablarse del ejercicio con carácter general de la potestad de comprobación tributaria.

C) Actuaciones de la Inspección de los Tributos

1. Actuaciones de comprobación e investigación

El párrafo 88 de la AO señala que la Administración tributaria comprobará de oficio los hechos con trascendencia tributaria, y determinará la naturaleza y amplitud de las actuaciones inspectoras que hayan de llevarse a cabo en cada caso concreto²⁴. En idéntico sentido, los párrafos 194 y 199 de la propia AO se refieren a la comprobación de los elementos integrantes del hecho imponible del tributo para permitir su correcta aplicación.

Si, además, tenemos en cuenta lo dispuesto, respectivamente, en los párrafos 208 y 209 de la AO sobre las actividades de investigación tributaria y vigilancia fiscal en relación con los impuestos aduaneros y los impuestos sobre el consumo, y su atribución a distintos órganos administrativos, enseguida advertimos la separación que ha establecido el legislador entre comprobación de hechos imponibles declarados y, por tanto, conocidos para la Administración, e investigación de hechos imponibles no declarados. Llama la atención que a la actividad de comprobación tributaria se dediquen los párrafos 193 a 203 de la AO, que regulan de forma detallada las diversas cuestiones que se plantean en esta materia (sujetos inspeccionados, alcance de las actuaciones comprobadoras, orden de inspección, informe de inspección, entrevista final, etc.), mientras que sólo un precepto, el párrafo 208 de la AO, se ocupa de la actividad de investigación tributaria, limitándose a

²⁴ Sigo la traducción de la Ordenanza Tributaria alemana del profesor Palao Taboada (C. Palao Taboada, *Ordenanza Tributaria Alemana*, I.E.F., Madrid, 1980, pág. 98).

establecer cuáles son las actuaciones de las oficinas de investigación y las facultades de los funcionarios adscritos a ellas.

En definitiva, sería erróneo afirmar que las actuaciones que desarrollan los órganos inspectores en Alemania son básicamente actuaciones de comprobación tributaria. Lo que ocurre es que, dentro del conjunto de los órganos administrativos de la Federación y, básicamente, de los *Länder*²⁵, existen diversas oficinas o dependencias de inspección, de las cuales unas ejercitan la función comprobadora (*Außenprüfung*), otras, la función investigadora (*Steuerfahndung*), y otras, la función de vigilancia fiscal relativa a los impuestos aduaneros e impuestos sobre el consumo (*Steueraufsicht*). Pues también han de considerarse órganos inspectores aquéllos a los que corresponde, bien investigar los hechos imponibles no declarados y la comisión de infracciones administrativas y delitos fiscales, así como fijar los hechos con trascendencia tributaria en estos supuestos, o bien efectuar el control fiscal permanente de bienes y mercancías sujetos a los impuestos aduaneros o impuestos sobre el consumo. Simplemente, las potestades de comprobación e investigación —dejamos a un lado la inspección permanente de bienes y mercancías que no tiene por objeto la comprobación global del hecho imponible de los mencionados impuestos— no son ejercidas al mismo tiempo por un único órgano administrativo, de manera que, en su caso, nos encontraremos con dos informes de inspección de contenido diferente aunque

²⁵ El párrafo 17 II de la Ley de la Administración Tributaria —en adelante, FVG— de 30 de agosto de 1971 (Boletín Legislativo Federal *BGBI. I* 1971, págs. 1.426 y sigs.) dispone que los *Finanzämter*, con competencia en el ámbito de los *Länder*, son los encargados de gestionar los distintos impuestos con excepción de los impuestos aduaneros y de los impuestos sobre el consumo regulados por Ley federal, cuya gestión atribuye el párrafo 12 II de la propia FVG a los *Hauptzollämter*, órganos con competencia a nivel federal. En cuanto a los impuestos reales (Impuesto sobre Bienes Inmuebles e Impuesto sobre Actividades Económicas a tenor del párrafo 3 II de la AO), si bien el párrafo 108 IV, 2 de la Constitución alemana de 23 de mayo de 1949 (Boletín Legislativo Federal *BGBI. I* 1949, págs. 1 y sigs.) —en adelante, GG— acoge la posibilidad de que los *Länder* transfieran su gestión a los distintos Municipios, en la actualidad éstos sólo tienen competencia para aplicar el tipo de gravamen a las bases imponibles determinadas por los órganos de los *Länder*, esto es, para su liquidación y recaudación.

complementarios entre sí. Con todo, obviamente puede ser la actividad de comprobación la que revele ciertos indicios de un posible comportamiento irregular. Entonces, tales indicios deberán ponerse en conocimiento del órgano competente para realizar la correspondiente investigación (parágrafos 9 y 10 de la BpO), el cual podrá concluir al mismo tiempo la comprobación de los hechos por delegación del titular de esta función (parágrafo 208 II, núm. 1 de la AO).

En suma, cabe afirmar que la actividad de los órganos conocidos como *Außenprüfungsstellen* se ciñe al examen o verificación de la existencia o inexistencia, veracidad o falsedad, exactitud o inexactitud de los hechos y circunstancias consignados por los sujetos en las declaraciones presentadas. Por el contrario, no consiste en tratar de averiguar o descubrir elementos de hecho con trascendencia tributaria que se hubieran ocultado a la Administración, ya que esta función está reservada a las denominadas *Steuerfahndungsstellen*. Naturalmente, para los sujetos inspeccionados esta separación carece en la práctica de toda relevancia jurídica, salvo en lo relativo a los deberes de colaboración, cuyo cumplimiento no se exige cuando se trata de investigar la comisión de infracciones tributarias o delitos fiscales.

2. Actuaciones de obtención de información

Para la fijación exacta de la obligación tributaria, con frecuencia es necesario que, junto a la comprobación e investigación de los hechos, se realicen otras actuaciones, de obtención de información de datos relevantes para la práctica de la liquidación tributaria, como complemento indispensable de las primeras. En palabras del profesor Clavijo, la actividad administrativa de obtención de información «está al servicio de la comprobación

e investigación»²⁶. De hecho, según el artículo 12 del R.G.I.T., su objeto reside en el conocimiento por parte de la Inspección de los Tributos de los datos y antecedentes de que disponga una persona y que tengan trascendencia tributaria respecto de otra u otras, sin que exista el deber de haberlos facilitado a la Administración mediante las correspondientes declaraciones tributarias. Pues bien, ciertamente, ésta es también la idea que inspiró la redacción de los párrafos 194 III de la AO y concordantes del AEAO y 9 de la BpO, que se refieren a las llamadas «inspecciones cruzadas»²⁷. Los datos obtenidos por esta vía pueden ser utilizados siempre que resulten relevantes para determinar la situación tributaria de las personas a las que afecten²⁸.

3. Actuaciones de valoración

La fijación del hecho imponible exige determinar, previamente, la existencia y magnitud exacta de todos los elementos que lo integran. A tal fin se realizan en numerosas ocasiones actuaciones de valoración de bienes, derechos, rentas, patrimonios, etc., que se reflejan en los actos de fijación de las bases imponibles (párrafos 179 y 180 de la AO).

Obsérvese que el acto de fijación separada de las bases imponibles constituye uno de los denominados actos-base o *Grundlagenbescheide*, cuya finalidad consiste, principalmente, en facilitar la práctica de los actos-consecuencia o *Folgebescheide* a los que preceden. Se trata de actos preparatorios y, al mismo tiempo, vinculantes respecto de la decisión final (párrafo 182 I de la AO), pues tienen eficacia constitutiva. Además, los actos-base sirven para garantizar la uniformidad de los diversos actos consecuencia que

²⁶ F. Clavijo Hernández, en *Manual General de Derecho Financiero*, cit., pág. 575.

²⁷ Cfr. J. Otero, «La inspección tributaria en Derecho Fiscal Internacional», en *Crónica Tributaria*, núm. 40, 1982, págs. 217 y sigs.

²⁸ Cfr. K. Tipke, *Die Steuerrechtsordnung*, t. III, cit., págs. 1.210 y sigs.

podieran dictarse, ya que todos tendrían un fundamento jurídico común. Así, como ejemplo de estos actos-base destacan el acto de fijación del valor de un patrimonio en relación con diversas figuras impositivas (Impuesto sobre la Renta, Impuesto sobre Sociedades, Impuesto sobre Sucesiones, Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, Impuesto sobre Bienes Inmuebles, etc.), el acto de determinación de los rendimientos obtenidos por una sociedad personalista e imputables a varios socios (Impuesto sobre la Renta), el acto de fijación del valor de un bien cuya titularidad corresponde a distintas personas, etc. (parágrafo 179 de la AO en relación con los párrafos 10d III, 15a IV 1, 39 IIIb 4, 55 V 5 de la Ley del Impuesto sobre la Renta —en adelante, EStG²⁹—, 47 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades —en adelante, KStG³⁰—, 138 V de la Ley de Valoración —en adelante, BewG³¹—, 17 III de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales —en adelante, GrEStG³²—, 18 I de la Ley sobre Tributación en los Supuestos con Trascendencia Internacional —en adelante, AStG³³—)³⁴.

4. Actuaciones de informe y asesoramiento

Fácil es colegir que los órganos inspectores desarrollan, también, una actividad de informe y asesoramiento (12 II BpO) si observamos que, al finalizar sus actuación

²⁹ La Ley del Impuesto sobre la Renta o *Einkommensteuergesetz*, de 16 de abril de 1997, se publicó en el Boletín Legislativo Federal *BGBL*. 1997 I, págs. 823 y sigs.

³⁰ La Ley del Impuesto sobre Sociedades o *Körperschaftsteuergesetz*, de 22 de abril de 1999, se publicó en el Boletín Legislativo Federal *BGBL*. 1999 I, págs. 818 y sigs.

³¹ La Ley de Valoración o *Bewertungsgesetz*, de 1 de febrero de 1991, se publicó en el Boletín Legislativo Federal *BGBL*. 1991 I, págs. 231 y sigs.

³² La Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales o *Grunderwerbsteuergesetz*, de 26 de febrero de 1997, se publicó en el Boletín Legislativo Federal *BGBL*. 1997 I, págs. 419 y sigs.

³³ La Ley sobre Tributación en los Supuestos con Trascendencia Internacional o *Außensteuergesetz*, de 8 de septiembre de 1972, se publicó en el Boletín Legislativo Federal *BGBL*. 1972 I, págs. 1.713 y sigs.

³⁴ El profesor Palao se refiere a los «actos de fijación de los fundamentos de la imposición», que obedece a una traducción literal del término *Besteuerungsgrundlagen*, y a los «actos consiguiente», para resaltar, con ello, el carácter vinculante de los actos-base frente a éstos (C. Palao Taboada, *Ordenanza Tributaria Alemana*,

comprobadora emiten, precisamente, un «informe de inspección» que contiene los datos con trascendencia tributaria objeto de comprobación, o, lo que es lo mismo, expone cuál es la situación tributaria del sujeto inspeccionado. Así, en primer lugar, el informe de inspección proporciona a las oficinas de investigación la base para el descubrimiento de posibles hechos imposables desconocidos y, en su caso, de infracciones administrativas y delitos fiscales (parágrafo 208 de la AO). En segundo lugar, facilita a las oficinas de gestión los elementos necesarios para la práctica de la liquidación tributaria (parágrafo 155 de la AO). Y, en tercer lugar, el informe suministra a las oficinas competentes para la imposición de sanciones (parágrafos 377-384 y 409-412 de la AO) los datos necesarios para la determinación de su cuantía³⁵. Además, los órganos inspectores actúan como colaboradores o asesores tanto del Ministerio Fiscal como de los Tribunales de Justicia en todos aquellos casos en que, como consecuencia de la realización de las actuaciones comprobadoras e investigadoras, se ponga de manifiesto la comisión de un delito fiscal (parágrafo 404 de la AO).

D) Comprobación ordinaria o comprobación abreviada

Antes de iniciar las actuaciones inspectoras, la Administración decide, discrecionalmente, si va a realizar una comprobación ordinaria o una comprobación de carácter abreviado. De llevar a cabo una comprobación abreviada, deberá ponerlo en conocimiento del sujeto a través de la correspondiente orden de inspección que estudiaremos enseguida.

cit., notas 73, 80, 85, 93).

³⁵ *Cfr.* P. Bildorfer, «Aktuelle Fragen aus dem Steuerstraf- und Steuerordnungswidrigkeitenrecht», en *Die steuerliche Betriebsprüfung*, núm 1, 1991, págs. 11 y sigs.

Interesa destacar que, si bien el párrafo 203 de la AO pretende regular los supuestos en que procede la comprobación abreviada de los hechos, este precepto suscita algunas dificultades interpretativas³⁶. En él se alude a los obligados tributarios o *Steuerpflichtigen*³⁷ respecto de los cuales la Administración tributaria, de acuerdo con las peculiaridades del caso, no considere necesaria una inspección en períodos regulares³⁸. De ser así, la comprobación tributaria tendrá carácter parcial, y su objeto estará limitado *de lege lata* a los elementos esenciales del hecho imponible. Además, a diferencia de lo que ocurre en la comprobación ordinaria, no se celebrará la entrevista final de la Inspección en la que se intenta obtener la colaboración del sujeto para la fijación de aquellos hechos respecto de los cuales la Administración aún no dispone de información suficiente. Y tampoco se enviará al sujeto inspeccionado el informe de inspección antes de su apreciación por el órgano competente para la práctica de la liquidación tributaria (AEAO respecto al párrafo 203 de la AO). En definitiva, la comprobación abreviada se caracteriza por dos notas: en primer lugar, por el alcance limitado de la comprobación, y, en segundo lugar, porque se prescinde de la celebración de algunos trámites procedimentales establecidos en beneficio del contribuyente.

Tal y como fue concebido en sus orígenes, el párrafo 203 de la AO debía aplicarse con carácter exclusivo a las pequeñas empresas y a las personas físicas que no obtuviesen rendimientos derivados del ejercicio de una actividad empresarial. Así figuraba

³⁶ Cfr. M. App, «Zulässigkeit und Durchführung einer abgekürzten Außenprüfung», en *Der Steuerberater*, núm. 3, 1995, págs. 95 y sigs.

³⁷ La Ordenanza Tributaria emplea el término *Steuerpflichtiger* para referirse a todos aquellos sujetos de deberes y obligaciones tributarios, como son el sujeto pasivo deudor del impuesto, el responsable tributario, el sujeto obligado a efectuar retenciones e ingresos a cuenta, o aquellos a los que se impone el deber de declarar, el deber de llevar libros y registros contables, o cualquier otro deber establecido en una Ley tributaria (párrafo 33 de la AO). Cfr. C. Palao Taboada, *Ordenanza Tributaria Alemana*, cit., n. 28.

³⁸ Cfr. C. Palao Taboada, *Ordenanza Tributaria Alemana*, cit. pág. 162.

en el Proyecto de Ley que el Gobierno envió al Parlamento³⁹, y que ha sido defendido por los profesores Tipke⁴⁰ y Mösbauer⁴¹. Sin embargo, en la actualidad resulta muy difícil, como decíamos, establecer las notas que permiten diferenciar la comprobación ordinaria de la comprobación abreviada. De una parte, el tenor literal del párrafo 203 induce a pensar que se aplica a todos los sujetos que enumera el párrafo 193 de la AO, salvo a las grandes empresas y grupos de empresas respecto de los cuales se realizan inspecciones de forma periódica (párrafo 4 II de la BpO). Incluso, así lo pone de relieve el Decreto de aplicación de la AO (AEAO en relación con el párrafo 203 de la AO). De otra parte, como es obvio, por regla general los órganos inspectores se limitan a comprobar, justamente, los elementos esenciales del hecho imponible, según prescribe el párrafo 2 de la BpO.

Conviene añadir, por último, que es posible que la comprobación abreviada dé paso a una comprobación ordinaria y viceversa. Mientras en el primer caso basta la simple emisión de una orden complementaria que haga constar el inicio de la comprobación ordinaria, en el segundo caso se requiere la sustitución de la orden de inspección originaria por una nueva⁴².

E) Sujetos que han de soportar el ejercicio de las potestades inspectoras

No existe, por razón de los sujetos, ninguna limitación al ejercicio de la función inspectora, como se deriva de la vigencia del principio de igualdad en materia tributaria. Así lo pone de relieve, respecto a la actividad de comprobación, el párrafo 193 de la AO,

³⁹ Puede consultarse en las Publicaciones del Parlamento alemán o *Bundestag, BT.-Drucks.* VI/1982, pág. 164.

⁴⁰ K. Tipke en K. Tipke/H.W. Kruse, *AO-FGO Kommentar, cit.*, § 203, n.m. 2.

⁴¹ H. Mösbauer, en K. Koch/R.-D. Scholtz, *AO Kommentar, cit.*, § 203, n.m. 4.

⁴² *Cfr.* H. Mösbauer, en K. Koch/R.-D. Scholtz, *AO Kommentar, cit.*, § 203, nn.mm. 11-12; W. Schick, en Hübschmann/Hepp/Spitaler, *AO-FGO Kommentar, cit.*, § 203, nn.mm. 60-69; K. Tipke, en K. Tipke/H.W. Kruse, *AO-FGO Kommentar, cit.*, § 203, n.m. 4.

cuyo apartado primero especifica que la Inspección de los Tributos podrá actuar respecto de aquellos obligados tributarios que obtengan rendimientos empresariales, agrícolas o forestales, o que ejerzan una profesión liberal⁴³. En relación con los demás sujetos que no se incluyen en ninguno de los supuestos anteriores, la inspección es conforme a Derecho, según prescribe el apartado segundo de este precepto, siempre que afecte a la obligación que les impone la ley de efectuar retenciones e ingresos a cuenta; y, asimismo, podrán realizarse actuaciones comprobadoras en los casos en que resulte necesario verificar los elementos constitutivos del presupuesto de hecho de la obligación tributaria, y por su naturaleza y alcance no pueda realizarse la comprobación en las propias oficinas de Hacienda.

En suma, lejos de establecer un catálogo cerrado de sujetos que han de soportar el ejercicio de las potestades inspectoras, tanto el párrafo 193 de la AO como los párrafos 1 y 2 I y II de la BpO admiten que los órganos inspectores actúen ante cualquier persona cuya situación tributaria consideren que debe ser comprobada, por ejemplo porque estimen que en la declaración presentada se han omitido ciertos datos o bien se han reflejado datos incompletos o incorrectos⁴⁴. Parece obvio que, ante la imposibilidad de inspeccionar a todos los sujetos a los que se refiere el párrafo 193, corresponde a la propia Administración decidir discrecionalmente cuáles de ellos, y en qué momento, deberán soportar una inspección⁴⁵. Como ocurre en nuestro ordenamiento jurídico, con el propósito de evitar la arbitrariedad, el párrafo 34 de la BpO dispone que la selección de los sujetos

⁴³ Cfr. H. Mösbauer, «Zur Begründung der Anordnung einer Außenprüfung nach § 193 Abs. 1 AO», en *Der Betrieb*, núm. 2, 1993, págs. 67 y sigs.

⁴⁴ En este sentido puede consultarse la sentencia del Tribunal Financiero Federal o *Bundesfinanzhof* publicada en el Boletín Federal de Impuestos *BStBl.* II 1993, págs. 146 (147).

⁴⁵ Cfr. J. Thiel, «Steuerliche Betriebsprüfung im Rechtsstaat – Tipkes Engagement für die Außenprüfung», en *Steuer und Wirtschaft*, núm. 1, 1996, págs. 1 y sigs.; O. Sauer, «Entwicklung der Außenprüfung zur rechtsstaatlich verfaßten Institution», en *Die steuerliche Außenprüfung*, núm. 10, 1991, págs. 217 y sigs.

cuya situación tributaria ha de someterse a comprobación se efectuará conforme a los preceptivos Planes de Inspección que elaboran los órganos inspectores. Además, este precepto especifica que, tratándose de grandes empresas —junto a ellas, el párrafo 3 de la BpO establece otras tres categorías, las medianas y pequeñas empresas, y las de muy reducida dimensión—, se llevarán a cabo inspecciones periódicas, sin que en ningún caso puedan transcurrir más de doce meses ni menos de seis entre una y otra⁴⁶.

F) Objeto de las actuaciones inspectoras

Antes de iniciarse las actuaciones comprobadoras debe precisarse su alcance tanto desde el punto de vista objetivo como temporal, esto es, el impuesto o impuestos y el período o períodos impositivos objeto de inspección. Según dispone el párrafo 4 I de la BpO, esta tarea se lleva a cabo, igual que la selección de los sujetos inspeccionados, en uso de una potestad discrecional. Por regla general, la comprobación se extiende a la situación tributaria global del sujeto, y, en consecuencia, a todos los tributos y deberes tributarios que le sean exigibles, siempre atendiendo a la competencia del órgano inspector actuante, a los plazos de prescripción del derecho de la Administración a determinar el importe de la

⁴⁶ En opinión del profesor Tipke, la mayor frecuencia e intensidad de las inspecciones de las grandes empresas en comparación con las de otras entidades, amparada por lo dispuesto en los apartados II y III del párrafo 4 de la BpO, podría entenderse como una vulneración del principio constitucional de igualdad. Y, ciertamente, si se tiene en cuenta que el 95 por ciento de las actuaciones inspectoras pone de manifiesto la existencia de deudas tributarias no satisfechas, cabría afirmar que los órganos inspectores deben actuar en defensa del principio de igualdad en la imposición. Mas, debido a que no todas las empresas pueden ser inspeccionadas con regularidad, habrá que emplear criterios de selección justos para garantizar en cierta medida dicha igualdad. No constituye un criterio adecuado en este sentido, añade el autor, la expectativa de obtener mayores ingresos si la inspección se lleva a cabo respecto de las grandes empresas, pues ello permitiría a las pequeñas empresas presumir que van a quedar excluidas de los Planes de Inspección, con el consiguiente perjuicio, en su caso, para la Hacienda Pública. (K. Tipke, en K. Tipke/H.W. Kruse, *AO-FGO Kommentar*, cit., vor § 193, n.m. 13a.) Recientemente, un informe del Tribunal Federal de Cuentas («*Rechnungshof sieht erhebliche Defizite bei Betriebsprüfung und Steuerfahndung*», en *Die Steuer-Gewerkschaft*, núm. 12, 1996) ha denunciado algunas de las deficiencias de la función inspectora, resaltando la disminución considerable del número de funcionarios al servicio de la Inspección de los Tributos, el creciente aumento del número de empresas, y la realización de inspecciones cada vez más esporádicas.

obligación tributaria, y al período o períodos impositivos a los que se refiera el correspondiente Plan de Inspección⁴⁷. Sin embargo, las actuaciones comprobadoras también pueden tener carácter parcial, de manera que su objeto quedará reducido únicamente a uno o varios períodos impositivos, a uno o varios tributos, o incluso a uno o varios elementos del hecho imponible.

Conviene precisar que la discrecionalidad administrativa en la determinación del alcance de la comprobación tributaria está en función de los sujetos que han de soportar la inspección, como señalan los párrafos 194 I, II y III de la AO y 4 de la BpO. En primer lugar, tratándose de sociedades personalistas, la actividad de comprobación también podrá llevarse a cabo, en su caso, respecto de los socios, si lo precisa la fijación uniforme de las bases imponibles⁴⁸. Si, por el contrario, estamos ante otro tipo de entidad, la actuación inspectora comprenderá la situación tributaria de sus miembros e incluso de los miembros de los órganos sociales cuando ello resulte oportuno en el caso concreto a juicio de la Inspección. En segundo lugar, si se trata de personas obligadas a efectuar retenciones e ingresos a cuenta, igualmente podrá someterse a comprobación la situación tributaria de los obligados a soportar la retención o ingreso a cuenta. Y, por último, como veíamos, según la

⁴⁷ W. Kuhfus/R. Schmitz, «Rechsschutz gegen Maßnahmen des Außenprüfers als Voraussetzung für ein Verwertungsverbot», en *Betriebs-Berater*, núm 28/29, 1996, págs. 1.468 y sigs.

⁴⁸ En el Derecho Tributario alemán, las sociedades personalistas no son sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta ni tampoco del Impuesto sobre Sociedades, sino que los rendimientos obtenidos por ellas se imputan a sus socios (personas físicas), que se consideran sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta a tenor de lo dispuesto en el párrafo 15 I, 1, núm. 2 de la EStG. Por el contrario, según prescribe el párrafo 5 I, 3 de la Ley del Impuesto sobre Actividades Económicas, de 19 de mayo de 1999 (Boletín Legislativo Federal *BGBI.* I 1999, pág. 1.011) —en adelante, GewStG—, estas entidades sí tienen la condición de sujetos pasivos del Impuesto sobre Actividades Económicas, cuya base imponible se calcula en función de los rendimientos obtenidos por aquéllas conforme a la propia Ley del Impuesto sobre la Renta (párrafo 7 de la GewStG). En el ordenamiento tributario español (artículos 10 de la L.I.R.P.F. y 6 de la L.I.S), como es sabido, las rentas obtenidas por las sociedades civiles, herencias yacentes, comunidades de bienes y entidades sin personalidad jurídica se atribuyen, asimismo, a los socios, herederos, comuneros o partícipes para su tributación en los respectivos Impuestos sobre la Renta de las Personas o Impuestos sobre Sociedades (J. Martín Queralt, en *Curso de Derecho Tributario*, 17ª. ed., Marcial Pons, Madrid, 2001, págs. 62 y sigs.).

categoría empresarial de la entidad que ha de ser inspeccionada, los períodos impositivos objeto de comprobación se encuentran prefijados en el propio Reglamento de Inspección.

G) La orden de inspección

En el marco del procedimiento de gestión tributaria tiene especial trascendencia la orden de inspección o *Prüfungsanordnung*, que contiene la decisión de la Administración de efectuar la comprobación tributaria en los términos que en ella se especifican. La trascendencia jurídica de este acto se explica, de una parte, porque los efectos propios de la comprobación tributaria dependen del contenido de la orden de inspección (interrupción del derecho a liquidar la deuda tributaria conforme al parágrafo 171 IV de la AO, restricción de los motivos de impugnación del acto de liquidación que se dicte sobre la base de los hechos comprobados según el parágrafo 173 II de la AO, revocación de la «reserva de comprobación» del acto de liquidación dictado al amparo del parágrafo 164 de la AO, no consideración como arrepentimiento espontáneo de la rectificación de los datos omitidos, incorrectos o incompletos y no aplicación de la reducción de la sanción que establece el parágrafo 371 II de la AO). Incluso, los deberes de colaboración exigibles al sujeto inspeccionado con base en el parágrafo 200 de la AO dependen del alcance de la comprobación tributaria tal y como se refleja en la orden de inspección. Además, ésta permite al sujeto inspeccionado verificar la legitimidad de la inspección antes de que se lleve a cabo, ya que, como veíamos, ha de respetarse lo dispuesto en el parágrafo 193 de la AO.

Por regla general, la orden procede del jefe de la oficina de inspección, mas puede ocurrir que sea el jefe de la oficina de liquidación competente el que la dicte. En ella se determinan el sujeto inspeccionado, los impuestos, deberes tributarios o hechos concretos,

y los períodos impositivos que van a ser objeto de comprobación. Otros datos como la fecha de inicio de las actuaciones inspectoras, el lugar en que éstas van a desarrollarse y el nombre de los inspectores actuarios, se hacen constar mediante citaciones distintas que acompañan a la anterior (parágrafo 197 I, 1 de la AO). Cada una de ellas consiste en una declaración de voluntad de diverso significado, susceptible de impugnación independiente.

Por lo demás, interesa resaltar que, a diferencia del informe de inspección que recoge los elementos constitutivos del hecho imponible comprobados por el actuario, *de lege lata* la orden de inspección constituye un acto administrativo, según la definición del parágrafo 118 de la AO. Pues se trata de una declaración de voluntad de los órganos inspectores de la Administración tributaria que determina las condiciones de ejercicio de la potestad de comprobación y, por ende, la relación jurídica de inspección en el supuesto concreto. En cuanto tal acto administrativo, precisa ser motivada (parágrafo 121 I de la AO) y notificada (parágrafo 197 I de la AO) al sujeto con anterioridad al inicio de las actuaciones inspectoras para producir efectos jurídicos. No obstante, si la Administración estimase que de esta forma se perjudicaría el fin de la actuación inspectora, podrá aplazar la notificación para hacerla coincidir de forma excepcional con el inicio de la actividad de comprobación tributaria. Además, el parágrafo 196 de la AO establece que en la propia orden de inspección se especificarán los recursos que contra ella procedan (parágrafo 356 de la AO). En ningún caso, la interposición del correspondiente recurso administrativo ante el mismo órgano que dictó la orden suspende el inicio de la actuación inspectora.

Por último, de producirse una ampliación del alcance de las actuaciones inspectoras según lo dispuesto en el apartado II del parágrafo 5 de la BpO (AEAO, respecto al parágrafo 196.3 *i.f.* AO), ha de dictarse una orden de inspección complementaria de la anterior —la ampliación podrá afectar tanto a los impuestos, deberes o hechos concretos

como a los períodos impositivos objeto de comprobación—. En la nueva orden quedará constancia de la ampliación, así como de los motivos que la justifican, debiendo notificarse al interesado. Se trata de un acto recurrible *per se* con independencia de la primera orden de inspección. Si la ampliación del alcance de las actuaciones inspectoras tuviese lugar sin que medie la correspondiente orden, esta circunstancia se pondrá de manifiesto a través de la impugnación del ulterior acto de liquidación.

H) Procedimiento de las actuaciones inspectoras

1. Iniciación

La inspección tributaria se realiza, como es sabido, con el propósito bien de comprobar los hechos impositivos declarados o bien de investigar la posible existencia de hechos impositivos no declarados. A pesar de que, por regla general, como decíamos, la orden de inspección se produce con anterioridad al comienzo de la actividad de comprobación (no de la actividad de investigación), ésta se considera iniciada cuando efectivamente se realicen las primeras actuaciones orientadas a la fijación de los hechos. No basta con la mera presencia del inspector en la oficina, establecimiento, local de negocio u otro lugar donde deba llevarse a cabo la inspección. La fecha y hora de inicio de las actuaciones inspectoras ha de hacerse constar por escrito, según prescribe el párrafo 198 de la AO.

Por su parte, el apartado II del párrafo 197 de la AO señala que el inicio previsto de las actuaciones inspectoras es susceptible de aplazamiento a solicitud del sujeto inspeccionado si media justa causa, salvo que se estime que el aplazamiento perjudicaría, a la vez, el fin de la labor inspectora.

2. Desarrollo

a) Deberes impuestos a los órganos inspectores y deberes de colaboración de los sujetos inspeccionados

Básicamente, son dos los principios que informan el desarrollo de la actividad de comprobación: el principio inquisitivo y el principio de contradicción. Así lo pone de manifiesto el parágrafo 199 de la AO, al imponer los siguientes deberes a los inspectores de tributos: en primer lugar, el de comprobar los elementos fácticos y jurídicos integrantes del hecho imponible, con independencia de que el resultado de la actuación inspectora vaya a resultar favorable o desfavorable al sujeto⁴⁹; y, en segundo lugar, el deber de informar a éste en el curso de la inspección de los hechos comprobados y de sus posibles consecuencias tributarias⁵⁰. El profesor Mösbauer destaca, además, el principio de proporcionalidad de los medios empleados (parágrafo 2 III *if.* de la BpO), en virtud del cual ha de perjudicarse lo menos posible a los sujetos inspeccionados, adoptando las medidas necesarias para la consecución del fin perseguido que les resulten menos gravosas⁵¹.

Por su parte, el profesor Hensel advierte que, si bien la Administración ocupa una posición soberana, ha de actuar con sometimiento estricto a la ley y pleno respeto a los derechos de los contribuyentes. En consecuencia, añade este autor, la incertidumbre sobre aquellos hechos o circunstancias que pudieran favorecer al sujeto exige, igualmente, la continuación de las actuaciones comprobadoras; incluso deberá comunicársele, en su caso,

⁴⁹ Sobre el principio inquisitivo o *Untersuchungsgrundsatz* que establece el parágrafo 88 de la AO (parágrafo 24 I y II de la VwVfG) puede consultarse H.W. Kruse, *Lehrbuch des Steuerrechts*, *cit.*, págs. 322-323; K. Tipke, en K. Tipke/H.W. Kruse, *AO-FGO Kommentar*, *cit.*, § 88.

⁵⁰ *Cfr.* C. Palao Taboada, *Ordenanza Tributaria Alemana*, *cit.*, págs. 159-160.

⁵¹ H. Mösbauer, *Steuerliche Außenprüfung*, *cit.*, págs. 162 y sigs.

el derecho a obtener ciertas ventajas fiscales de las que, por desconocimiento, no hubiera podido disfrutar⁵².

Pues bien, junto a estos deberes que se imponen a los órganos inspectores, el párrafo 200 de la AO regula una serie de deberes de colaboración exigibles a los sujetos cuya situación tributaria se somete a comprobación. Se trata, como es sabido, de los deberes de suministrar información con trascendencia tributaria, de exhibir libros, registros y documentos, y de proporcionar las explicaciones requeridas en relación con los datos en ellos consignados. Los párrafos 140 a 148 de la AO se ocupan ampliamente de los deberes de contabilidad, registro y conservación de documentos.

b) Facultades de la Inspección de los Tributos

En rigor, ni los párrafos 193 a 203 de la AO y concordantes del AEO ni el Reglamento de Inspección hacen referencia a las facultades de la Inspección de los Tributos. Mas, son aplicables en este aspecto no sólo los párrafos 85 y 88, sino, además, los restantes preceptos del Título II de la Ordenanza Tributaria en materia de procedimiento. En concreto, la Sección 3ª. del Capítulo I, dedicado a los «principios del procedimiento», contiene en sus párrafos 85 a 107 los principios de la imposición y regula, a la vez, los medios de prueba. Conforme a estas disposiciones, se autoriza a los órganos de la Administración tributaria a recabar información tanto de los sujetos inspeccionados como de terceros, a solicitar la ayuda de peritos, a requerir la presentación de documentos, a practicar inspecciones oculares, a entrar en fincas y locales, a exigir la exhibición de objetos de valor, etc.

⁵² A. Hensel, *Steuerrecht*, cit., pág. 148.

c) Suspensión de las actuaciones inspectoras

El desarrollo de las actuaciones inspectoras no se encuentra sometido a unos plazos preestablecidos. Mas, en análogo sentido al artículo 29.3 de la L.D.G.C., el apartado IV, 2 del parágrafo 171 de la AO advierte que no se considerará interrumpida la prescripción del derecho a fijar la cuantía de la deuda tributaria cuando, por causas imputables a la propia Administración, la inspección se suspenda por más de seis meses justo después de haberse iniciado.

d) La entrevista final de la Inspección de los Tributos

Una vez concluidas las actuaciones comprobadoras, tiene lugar la entrevista final de la Inspección. Con ella se pretende obtener la colaboración del sujeto inspeccionado para la fijación de aquellos datos de los que la Administración aún no tiene un conocimiento cierto⁵³. En el curso de la entrevista final se analizan los hechos comprobados, se califican desde el punto de vista jurídico, y se determinan sus posibles consecuencias tributarias⁵⁴. Además, interesa resaltar que, en muchos de los casos, durante la entrevista final se produce un acuerdo entre el jefe de la dependencia de inspección y el sujeto inspeccionado,

⁵³ En relación con este aspecto, el profesor Hensel, emplea los términos «*Vorladung des Schuldners zu mündlicher Besprechung*» o invitación al deudor para la celebración de una entrevista oral (A. Hensel, *Steuerrecht*, cit., pág. 156). Por su parte, el profesor Birk afirma que, en la práctica, frecuentemente se llega a un acuerdo o «*Absprachen*» sobre los hechos entre la Administración tributaria y el obligado tributario (D. Birk, *Steuerrecht*, cit., n.m. 450). Asimismo, el profesor Kruse considera que en el transcurso de la actividad de comprobación tributaria inspector y sujeto inspeccionado dialogan sobre los hechos con trascendencia tributaria (H.-W. Kruse, *Lehrbuch des Steuerrechts*, cit., pág. 327). Incluso el profesor Mösbauer entiende que durante la entrevista final se pretende «*nach Möglichkeit Übereinstimmung oder Annäherung*», esto es, armonizar o aproximar en lo posible las posturas de ambas partes en cuanto a las cuestiones aún no resueltas (H. Mösbauer, en K. Koch/R.-D. Scholz, *AO Kommentar*, cit., § 201, n.m. 2). En idéntico sentido se pronuncia el profesor Tipke, que coincide con el profesor Birk en señalar que el acuerdo a que se llega no versa sobre cuestiones legales porque ello se opondría a la esencia del Derecho Tributario (K. Tipke, en K. Tipke/H.-W. Kruse, *AO-FGO Kommentar*, cit., § 201, nn.mm. 2 y 5). Además, el profesor Schick alude a la función pacificadora o *Befriedigungsfunktion* de esa entrevista final en relación con los aspectos confusos de la situación tributaria del sujeto inspeccionado (W. Schick, en *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, *AO-FGO Kommentar*, cit., § 201, nn.mm. 14-15).

⁵⁴ Cfr. C. Palao Taboada, *Ordenanza Tributaria Alemana*, cit., pág. 161.

al menos, acerca de algunos de los aspectos del hecho imponible⁵⁵. Justamente por este motivo, es el jefe de la dependencia de inspección y no el inspector actuario el que lleva a cabo la entrevista final. De hecho, al no haber realizado él mismo las actuaciones comprobadoras, puede adoptar una decisión imparcial sobre la procedencia del acuerdo en atención a los principios de legalidad e igualdad en la imposición. Nótese que sólo debe atribuirse carácter vinculante al acuerdo, a fin de permitir la aplicación del tributo, en aquellos supuestos en que la fijación de los hechos resulta imposible, extremadamente difícil, o bien supone un coste desproporcionado para la Administración, como ha señalado en numerosas ocasiones el Tribunal Financiero Federal⁵⁶.

Con todo, el contribuyente puede renunciar a que se realice la entrevista final, pues, en definitiva, su objetivo primordial no es otro que el de garantizar la audiencia legal de los sujetos inspeccionados en el seno del procedimiento de gestión tributaria⁵⁷, solicitando de ellos su colaboración para hacer posible la aplicación del tributo. De ahí que la entrevista final de la Inspección no se considere necesaria si, en el curso de la comprobación tributaria, no se han puesto de manifiesto nuevos elementos del hecho imponible desconocidos para la Administración. Y tampoco se celebra la entrevista final, como veíamos, si la actividad de comprobación ha tenido carácter abreviado.

Por último, interesa destacar que el parágrafo 11 II del Reglamento de Inspección de

⁵⁵ Cfr. R. Seer, *Verständigungen in Steuerverfahren*, cit., pág. 108; M. Streck, *Die Außenprüfung*, cit., nn.mm. 494 y sigs.

⁵⁶ Entre otras, destacan las sentencias del Tribunal Financiero Federal de 11 de diciembre de 1984 (*BStBl. II* 1985, págs. 354, 358), 5 de octubre de 1990 (*BStBl. II* 1991, págs. 45-46), 6 de febrero de 1991 (*BStBl. II* 1991, págs. 673-674), 28 de julio de 1993 (en *Betriebs-Berater*, 1994, págs. 633-634), y 8 de septiembre de 1994 (*BStBl. II* 1995, págs. 32-33).

⁵⁷ Cfr. W. Latsch, «Der Grundsatz des rechtlichen Gehörs und seine Berücksichtigung in den Vorschriften zur steuerlichen Außenprüfung (§§ 193-203 AO)», en *Die steuerliche Außenprüfung*, núm 9, 1978, págs. 201-202.

17 de diciembre de 1987⁵⁸ establecía la posibilidad de que un representante del órgano competente para practicar la liquidación estuviese presente en la celebración de la entrevista final. De esta forma, se pretendía que el órgano de gestión obtuviese un conocimiento completo y detallado de los hechos, al escuchar los argumentos y examinar las pruebas aportadas tanto por el órgano inspector como por el sujeto inspeccionado. Obviamente, en aquellos supuestos excepcionales en que fuese el órgano inspector el encargado de dictar, asimismo, la liquidación tributaria a tenor de lo dispuesto en el párrafo 195 de la AO⁵⁹, no se requería la comparecencia del órgano de gestión durante la entrevista final. Hoy en día, lo cierto es que, si bien un gran número de autores se ha mostrado a favor de la intervención de un representante del órgano de gestión durante la celebración de la entrevista final⁶⁰, no existe ni en el seno de la doctrina ni en el seno de la jurisprudencia una respuesta unánime al posible carácter vinculante del acuerdo que pudiera adoptarse y que se hiciese constar con posterioridad en el informe de inspección⁶¹. Según la doctrina del Tribunal Financiero Federal, sólo gozan de eficacia vinculante aquéllos acuerdos que cumplan los siguientes requisitos: en primer lugar, que versen, como decíamos, sobre hechos de imposible o difícil fijación, o cuya determinación suponga un coste desproporcionado para la Administración; en segundo lugar, que el acuerdo no resulte

⁵⁸ El Reglamento de Inspección de 17 de diciembre de 1987, publicado en el Boletín Federal de Impuestos *BStBl. I* 1987, págs. 802 y sigs., fue derogado por el que está hoy en vigor.

⁵⁹ *Cfr.* H. Mösbauer, «Steuerliche Außenprüfungen durch beauftragte “andere” Finanzbehörden mit originären Prüfungs Kompetenzen», en *Die steuerliche Betriebsprüfung*, núm. 7, 1996, págs. 169 y sigs.

⁶⁰ *Cfr.* W. Schick, en *AO-FGO Kommentar, cit.*, § 201, n.m. 72; K. Tipke, en K. Tipke/H.W. Kruse, *AO-FGO Kommentar, cit.*, § 201, n.m. 4.

⁶¹ En los últimos años se aprecia una clara tendencia jurisprudencial en favor de la vinculación del ulterior acto de liquidación a la llamada *tatsächliche Verständigung* o acuerdo acerca de los hechos, como demuestran las sentencias del Tribunal Financiero Federal de 11 de diciembre de 1984 (*BStBl. II*, 1985, págs. 354 y sigs.), 5 de octubre de 1990 (*BStBl. II*, 1991, págs. 45 y sigs.), 6 de febrero de 1991 (*BStBl. II*, 1991, págs. 673 y sigs.), 28 de julio de 1993 (publicada en *Betriebs-Berater*, 1994, págs. 633 y sigs.), y 8 de septiembre de 1994 (*BStBl. II*, 1995, págs. 32 y sigs.). Así ha sido puesto de manifiesto con gran precisión por el profesor Seer (R. Seer, *Verständigungen in Steuerverfahren*, Verlag Dr. Otto Schmidt, Colonia, 1996, págs. 71 y sigs.); *id.*, en

manifiestamente improcedente; y, en tercer lugar, que en la gestación del acuerdo haya intervenido un funcionario adscrito a la correspondiente dependencia de gestión⁶².

3. Terminación: documentación de las actuaciones inspectoras

Por regla general, la actuación de los órganos inspectores finaliza mediante la extensión de un informe en el que queda constancia de los hechos comprobados, y cuya función principal consiste en proporcionar al órgano de gestión la base para la práctica de la liquidación tributaria. No obstante, en aquellos casos en que la realización de las actuaciones inspectoras revela la veracidad y exactitud de los hechos declarados, únicamente se pone en conocimiento del sujeto esta circunstancia mediante la oportuna comunicación que, como veremos, constituye en sí misma una liquidación negativa. Al estudio de ambos documentos se dedican los epígrafes que siguen.

III. DOCUMENTACIÓN DE LAS ACTUACIONES INSPECTORAS

A) Los informes de inspección o *Prüfungsberichte*

1. Concepto

a) Concepto legal

Como advertíamos respecto de la regulación de las actas de inspección en la Ley General Tributaria, la Ordenanza Tributaria no contiene una definición de informes de inspección. Simplemente se limita a señalar cuál debe ser su contenido. En este sentido, el

K. Tipke/J. Lang, *Steuerrecht, cit.*, § 22, n.m. 22; M. Streck, *Die Steuerfahndung*, 3ª. ed. revisada, Verlag Dr. Otto Schmidt, Colonia, 1996, págs. 213 y sigs.

⁶² En este sentido pueden consultarse las sentencias del Tribunal Financiero Federal de 5 de octubre de 1990 (*BStBl. II*, 1991, págs. 45-46), 28 de julio de 1993 (*BStBl. II*, 1994, págs. 633-634), y 31 de julio de 1996 (*BStBl. II* 1996, págs. 625-626).

parágrafo 202, a pesar de su rúbrica «contenido y notificación del informe de inspección», dispone:

« 1. Sobre el resultado de la actividad de comprobación tributaria se emitirá un informe por escrito (informe sobre la inspección). En él se expondrán, en sus aspectos de hecho y de derecho, los datos comprobados por la inspección que sean relevantes para la imposición así como las modificaciones en los fundamentos de la imposición. Si la inspección no diese lugar a ninguna modificación de dichos fundamentos, bastará que ello se comunique por escrito al obligado tributario.
2. La autoridad financiera remitirá al obligado tributario, a instancia de éste, el informe sobre la inspección antes de hacer uso de él y le dará la oportunidad de pronunciarse sobre el mismo en un plazo adecuado.»

Ante la ausencia de una definición legal de informe de inspección, lo único que sabemos, conforme a este precepto, es que el informe tiene por objeto dejar constancia del resultado de las actuaciones inspectoras. O, lo que parece lo mismo a juicio del legislador, el informe refleja los elementos constitutivos del hecho imponible, así como la necesidad de rectificar las bases imponibles declaradas, o bien determinadas por los órganos gestores en uso de la potestad de comprobación abreviada que analizábamos en páginas anteriores. En consecuencia, podemos afirmar que el informe proporciona a los órganos gestores la base para la práctica de la liquidación tributaria definitiva, siempre que en el curso de las actuaciones inspectoras se haya puesto de manifiesto la incorrección de las bases imponibles fijadas con anterioridad al inicio de la actividad de comprobación tributaria. Así, el informe pone de manifiesto un descubrimiento de deuda, bien a favor de la Hacienda Pública, o bien del sujeto inspeccionado. Además, cumple la función de información al propio sujeto inspeccionado, permitiéndole conocer cuál es su situación tributaria a juicio de la Inspección, y, al mismo tiempo, efectuar las alegaciones que estime oportunas en relación con los datos contenidos en él⁶³.

⁶³ *Cfr.* W. Latsch, «Der Grundsatz des rechtlichen Gehörs und seine Berücksichtigung in den Vorschriften zur steuerlichen Außenprüfung (§§ 193-203 AO)», *cit.*, págs. 202-203.

Tampoco el Reglamento de Inspección contiene una definición de informe de inspección. Simplemente, el párrafo 12 indica lo siguiente:

«En los supuestos en que resulte previsible que en el futuro el sujeto inspeccionado se opondrá a los hechos comprobados mediante la interposición del correspondiente recurso, o bien formulará una “consulta vinculante”, tales hechos se harán constar en el informe de forma detallada.

Si, al hacer uso del informe de inspección, o en el curso del proceso económico-administrativo o contencioso, el acto que se dicte va a apartarse sustancialmente de los datos comprobados por la Inspección, se concederá a la oficina de inspección la oportunidad de presentar las alegaciones que estime procedentes en defensa de aquél. En caso de que se produzcan discrepancias esenciales en perjuicio del sujeto inspeccionado, también se concederá a éste la oportunidad de presentar las alegaciones que considere convenientes en defensa de su derecho.

La actividad de comprobación tributaria, según su significado y alcance señalados en la orden de inspección, ha de concluir, bien mediante la práctica de la liquidación tributaria, o bien mediante la comunicación al sujeto de que, una vez realizadas las actuaciones de inspección necesarias, no se ha obtenido ningún resultado.»

Por su parte, el Decreto de Aplicación de la Ordenanza Tributaria añade que no será necesario reflejar en el informe aquellos datos que afecten a períodos impositivos futuros, o bien que sólo tengan relevancia en el ámbito interno de la Administración⁶⁴.

En suma, a pesar de la ausencia de una definición legal, de los preceptos mencionados se deduce la que, a juicio del legislador, constituye la esencia del informe de inspección: se trata de un escrito que recoge los elementos constitutivos del hecho imponible del tributo objeto de comprobación y, a la vez, pone de manifiesto la incorrección de las bases imponibles fijadas con anterioridad al inicio de la actividad de comprobación tributaria y, por ende, el descubrimiento de deuda a favor de la Hacienda Pública o bien del sujeto inspeccionado. En mi opinión, esta definición adolece de ciertas imprecisiones que expondré a continuación:

⁶⁴ Puede tenerse en cuenta, en este sentido, la sentencia del Tribunal Financiero Federal de 27 de marzo de 1961, publicada en el Boletín Federal de Impuestos *BSiBl.* III 1961, pág. 290.

1. Los informes de inspección son escritos que, como las actas en nuestro ordenamiento jurídico, dejan constancia de los hechos y circunstancias con trascendencia tributaria de los que adquiere conocimiento el inspector en el curso de las actuaciones comprobadoras. Por tanto, se trata de documentos que formalizan los órganos inspectores⁶⁵, pues recordemos que los documentos consisten en instrumentos que ponen de manifiesto un conocimiento o una voluntad con el propósito de dar a conocerlo. Ciertamente, a diferencia de la Ley General Tributaria y el Reglamento General de Inspección, las normas alemanas aplicables en la materia no atribuyen al informe de inspección la naturaleza de documento público. Mas, si acudimos al Derecho supletorio y, en particular, al párrafo 415 de la Ley de Enjuiciamiento Civil —en adelante, ZPO⁶⁶—, advertimos que son documentos públicos los emitidos por los entes públicos o por las personas que tienen la condición de fedatarios públicos en el ejercicio de sus respectivas funciones, con las formalidades establecidas en la ley⁶⁷. Por ello, parece obvio que los informes de inspección pertenecen a la categoría de los documentos públicos.

Sin embargo, no debemos detenernos en la consideración del informe como mero escrito o, incluso, como documento público, pues ello supondría prescindir del examen de sus elementos constitutivos como acto del procedimiento de liquidación.

⁶⁵ Entre los autores alemanes que han estudiado los informes de inspección, el profesor Tipke les atribuye expresamente la finalidad de documentar los hechos comprobados en cada caso por el inspector (K. Tipke, en K. Tipke/H.-W. Kruse, *AO-FGO Kommentar*, cit., § 202, n.m. 1). Por su parte, el profesor Schick los concibe como documentos con finalidad probatoria (W. Schick, en Hübschmann/Hepp/Spitaler, *AO-FGO Kommentar*, cit., § 202, n.m. 16).

⁶⁶ La Ley de Enjuiciamiento Civil alemana o *Zivilprozessordnung*, de 12 de septiembre de 1950, se publicó en el Boletín Legislativo Federal *BGBI. I* 1950, págs. 533 y sigs.

⁶⁷ Una aproximación al concepto de documento público en el Derecho alemán nos la proporcionan J. Wessels/M. Hettinger, *Strafrecht, Besonderer Teil/1*, 22ª ed. revisada, C.F. Müller, Heidelberg, 1999, nn.mm. 790 y sigs.

2. El informe de inspección al que aquí nos referimos (*Prüfungsbericht*), a diferencia del que estudiaremos más adelante (*Steuerfahndungsbericht*), constata la existencia de los hechos objeto de comprobación, o, lo que es lo mismo, de hechos imponibles ya conocidos para la Administración. Por el contrario, en él no se hace constar el descubrimiento de hechos imponibles desconocidos, ni la comisión de infracciones administrativas o delitos fiscales, que se ponen de manifiesto en virtud de la realización de las oportunas actuaciones investigadoras.

3. Los datos que integran el contenido del informe, como veremos respecto a las actas de inspección, en rigor no son el resultado de las actuaciones comprobadoras llevadas a cabo. Desde el punto de vista fenomenológico, conviene insistir en ello, el hecho imponible no se produce como consecuencia de la realización de la inspección tributaria, simplemente ésta permite su fijación. Por tanto, el informe no se refiere al resultado de la inspección sino a los elementos del hecho imponible comprobados por el inspector. Igualmente, en el informe se recogen otros datos que tampoco resultan de la actividad de comprobación tributaria; no sólo los relativos a la rectificación de las bases imponibles, sino que también se especifican en él el inicio, la duración y la posible suspensión de las actuaciones inspectoras, el nombre del inspector actuario, la falta de colaboración en la determinación de los hechos por parte del sujeto inspeccionado, etc.

4. La relevancia jurídica del informe de inspección no se reduce a la fijación de los hechos comprobados. Interesa resaltar que, además, el informe contiene una declaración de la Administración tributaria sobre la necesidad de rectificar las bases imponibles. Por tanto, nos encontramos ante dos declaraciones de diverso significado y alcance: mientras la

primera de ellas se refiere únicamente a los hechos objeto de comprobación, la segunda comporta la calificación y valoración jurídica de tales hechos y, en consecuencia, la aplicación de normas legales. Decíamos al examinar las actas de inspección, que la determinación de las bases imponibles excede de la mera apreciación de los hechos, pues supone la realización de operaciones destinadas a fijar el importe de la obligación tributaria material. Así, el informe alemán, igual que el acta en nuestro Derecho, no sólo contiene los hechos con trascendencia tributaria, sino que, al propio tiempo, facilita la determinación de la deuda tributaria.

5. Además de un documento público, el informe constituye un acto administrativo preparatorio de la liquidación tributaria. Ello se explica por diversas razones. En primer lugar, porque, de no ser así, carecería de sentido que se hagan constar en él tanto los elementos del hecho imponible como la procedencia de la rectificación de las bases imponibles. En segundo lugar, porque resultaría innecesario conceder al sujeto inspeccionado la oportunidad de presentar las alegaciones que estime pertinentes en relación con el contenido del informe antes de dictar el acto de liquidación. Es más, la propia oficina de inspección dispone, asimismo, de un plazo de alegaciones para fundamentar ante la oficina de gestión lo expuesto en el informe, siempre que el acto de liquidación no vaya a coincidir con los datos reflejados en aquél. Y, en tercer lugar, nótese que el Reglamento de Inspección reconoce, si bien de forma tácita, el carácter instrumental del informe respecto al acto de liquidación⁶⁸. En este sentido dispone que la previsible impugnación de los hechos (en que se fundamenta el acto de liquidación) obliga a su

⁶⁸ Para Koch, efectivamente, el informe refleja un actuación preparatoria de la liquidación tributaria (K. Koch, «Die Bedeutung des Betriebsprüfungsberichts für die Berichtigungsveranlagung und künftige

exposición detallada en el informe de inspección, como base el contenido de aquél. Debido a su condición de acto preparatorio, el recurso a que alude el párrafo 12 de la BpO se dirigirá contra el correspondiente acto de liquidación.

Adviértase, no obstante, que el Decreto de Aplicación de la Ordenanza Tributaria (AEAO en relación con el párrafo 202 de la AO) niega de forma expresa que el informe de inspección y la comunicación sobre la conformidad a Derecho de la situación tributaria objeto de comprobación constituyan actos administrativos. Pero esto obedece, a mi juicio, a la identificación errónea del concepto de acto administrativo con el de acto recurrible, pues se especifica que, al no tratarse de actos administrativos, los informes no son susceptibles de recurso. En rigor, es su condición de meros actos de trámite al servicio de la liquidación tributaria que pone fin al procedimiento, la que impide que sean impugnados con independencia del propio acto de liquidación.

b) Concepto de informe en la doctrina

La doctrina tributarista alemana no se ha ocupado de elaborar un concepto de informe de inspección que permita aprehender su verdadera esencia sobre la base de lo dispuesto en el párrafo 202 de la AO. Sólo algunos de los autores que se han dedicado con mayor detenimiento al estudio del que denominan «procedimiento de inspección tributaria» nos ofrecen una definición o, más exactamente, una descripción del informe de inspección.

Veranlagungen», en *Die steuerliche Betriebsprüfung*, núm. 1, 1996, págs. 10 y sigs.).

a') El informe en la obra del profesor Tipke

El profesor Tipke aborda el estudio del informe de inspección en atención a la finalidad que cumple en el procedimiento de gestión tributaria. A juicio del autor, esta finalidad consiste, primordialmente, en la documentación de los elementos esenciales del hecho imponible de los que adquiere conocimiento el inspector en el curso del procedimiento de inspección. Pero, junto a los datos meramente formales (fecha de comienzo de la inspección, duración de las actuaciones inspectoras, identificación del inspector actuante, etc.) y a los elementos constitutivos del hecho imponible, el informe refleja, además, la incorrección de las bases imponibles objeto de comprobación. De ahí que proporcione la base para la modificación de la previa liquidación tributaria. Pues, como se recordará, en la mayoría de los casos, según la estructura del procedimiento de gestión que regula la Ordenanza Tributaria, antes de iniciarse las actuaciones comprobadoras ya se ha practicado, bien la liquidación provisional, o bien la liquidación con reserva de comprobación.

Para el profesor Tipke, el procedimiento de inspección concluye, necesariamente, ya sea mediante el informe de inspección y el ulterior acto de liquidación definitiva (o el acto de fijación separada de las bases imponibles⁶⁹), ya sea mediante la comunicación al sujeto de que no se ha constatado la necesidad de rectificar las bases imponibles. Así lo ponen de relieve el párrafo 12 III de la BpO e, implícitamente, el Decreto de aplicación de la Ordenanza Tributaria respecto del párrafo 202. En los supuestos en que la realización de las actuaciones inspectoras concluya «sin ningún resultado», esto es, sin que se haya puesto de manifiesto un descubrimiento de deuda a favor de la Administración o

⁶⁹ Véase la n. 34 de este capítulo sobre los actos-base o actos de fijación separada de las bases imponibles que regulan los párrafos 179 y sigs. de la AO.

del sujeto inspeccionado, no se exige la extensión del informe. Precisamente, porque en el informe ha de quedar constancia del error en los hechos o circunstancias con trascendencia tributaria tenidos en cuenta para dictar la liquidación provisional o la liquidación con reserva de comprobación. En consecuencia, afirma el autor que el informe recoge los datos que obligan a la Administración a la revisión de las resoluciones adoptadas con anterioridad a la actividad de comprobación, permitiéndole dictar la correspondiente liquidación definitiva. No obstante, como es sabido, puede ocurrir que la fase de inspección tenga lugar con posterioridad a la práctica de la liquidación definitiva, cuya revisión se llevará a cabo de forma excepcional, por ejemplo, debido a la aparición de nuevos hechos o medios de prueba, según dispone el parágrafo 173 I de la AO⁷⁰.

Además, el profesor Tipke señala que el informe ha de concebirse, obviamente, como una manifestación de la Administración financiera y no del inspector actuario. Ello exige, en su opinión, que las eventuales discrepancias entre el órgano inspector y el órgano liquidador acerca de los elementos constitutivos del hecho imponible deban eliminarse antes de poner el informe de inspección en conocimiento del sujeto inspeccionado. Y de ahí que el acto de liquidación que se dicte sobre la base del informe pueda remitirse, en cuanto a su motivación, al contenido de aquél. El parágrafo 121 II, núm. 2 de la AO confirma esta tesis, al señalar que no será preciso motivar los actos administrativos cuando sus destinatarios o los sujetos afectados por tales actos ya conozcan la postura de la Administración sobre la respectiva situación de hecho y de Derecho o puedan conocerla sin necesidad de una motivación escrita. Asimismo, el profesor Tipke llama la atención sobre el deber que el parágrafo 12 II de la BpO impone al órgano decisor, de escuchar los

⁷⁰ Cfr. T. Schwehm, «Die Änderung von Steuerbescheiden nach Betriebsprüfungen», en *Die steuerliche Betriebsprüfung*, núm. 7, 1996, págs. 172 y sigs.

argumentos del órgano inspector y, en su caso, del obligado tributario, siempre que su decisión no vaya a ajustarse al contenido del informe.

Por lo demás, nos dice el autor que, excepcionalmente, aunque el procedimiento de inspección no ponga de manifiesto la necesidad de rectificar las bases imponibles, ha de extenderse el informe en los casos en que se prevea la formulación por el sujeto inspeccionado de una «consulta vinculante»⁷¹. En efecto, el contenido del informe constituye el fundamento para la contestación a la propia consulta (parágrafo 204 de la AO).

Sólo resta añadir que, junto a la finalidad principal del informe, de documentación de las actuaciones inspectoras para facilitar la práctica de la liquidación tributaria, el profesor Tipke destaca la importante función que cumple el informe para el sujeto inspeccionado. Verdaderamente, el informe le proporciona un conocimiento global y exacto de los hechos con trascendencia tributaria, concediéndole no sólo la oportunidad de examinar los datos fácticos y jurídicos comprobados por el inspector, sino al mismo tiempo de efectuar las alegaciones que estime convenientes⁷². Por ello, los sujetos inspeccionados deben hacer uso de su derecho a obtener una copia del informe formalizado por el inspector, que sólo se les hará llegar si así lo solicitan. En todo caso, añade el autor, ha de respetarse la idea que inspiró la redacción del parágrafo 91I 2 de la AO, que establece el deber de la Administración de oír a los interesados en el trámite de audiencia legal antes de dictar un acto de liquidación que se aparte, en perjuicio de aquéllos, de los datos consignados en las declaraciones presentadas.

⁷¹ Cfr. H. Lohmeyer, «Verbindliche Auskünfte und Zusagen im Besteuerungsverfahren, insbesondere im Anschluß an eine Außenprüfung», en *Der Steuerberater*, núm. 4, 1983, págs. 105 y sigs.

⁷² K. Tipke, en K. Tipke/H.-W. Kruse, *AO-FGO Kommentar, cit.*, § 202, nn.mm. 1 y 4; *id.*, *Steuerliche Betriebsprüfung im Rechtsstaat, cit.*, págs. 115-116.

En suma, vemos que, en opinión del profesor Tipke, se da una íntima relación entre los hechos comprobados y reflejados en el informe y la decisión sobre la existencia y el importe de la obligación tributaria que compete a los órganos gestores⁷³. De hecho, asegura, en la mayoría de los casos, ambos, informe y liquidación tributaria, se corresponden plenamente.

b') El informe en la obra del profesor Schick

Para el profesor Schick, estamos ante un informe escrito sobre el resultado de cada procedimiento de inspección tributaria que se desarrolla conforme a lo dispuesto en los párrafos 193 y siguientes de la AO. Señala este autor que, en rigor, no puede denominarse «informe de inspección» aquél que refleja el resultado de diversos procedimientos de inspección, aunque éstos guarden relación entre sí (por referirse a un único sujeto inspeccionado, a varios aspectos del mismo hecho imponible, a dos o más períodos impositivos consecutivos, etc.). Pues la respectiva orden de inspección del párrafo 196 de la AO no sólo delimita para cada supuesto concreto el alcance de la actividad de comprobación tributaria, sino que determina, al mismo tiempo, el contenido del correspondiente informe, independiente de cualquier otro que pudiera formalizarse⁷⁴.

Por otra parte, se advierte que en el mismo informe de inspección debe hacerse constar, explícitamente, su condición de tal, ya que sólo de este modo podrá cumplir la

⁷³ Cfr. K. Koch, «Die Bedeutung des Betriebsprüfungsberichts für die Berichtigungsveranlagung und künftige Veranlagungen», *cit.*, págs. 11 y sigs.

⁷⁴ W. Schick, en Hübschmann/Hepp/Spitaler, *AO-FGO Kommentar, cit.*, § 202, nn.mm. 6 y sigs. y 83, y § 194, n.m. 245. Como se recordará, el artículo 49.4 de nuestro Reglamento General de la Inspección de los Tributos establece: «Salvo lo dispuesto en el artículo 52 de este Reglamento para las actas de comprobado y conforme, la Inspección incoará un acta por cada período impositivo a que se extienda la comprobación respecto de los Impuestos sobre la Renta o sobre el Patrimonio 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.»

función que le es propia y producir los efectos jurídicos establecidos por el ordenamiento tributario. En este sentido, respecto a las funciones del informe, el profesor Schick afirma que, como «último eslabón» del procedimiento de inspección, se emite, básicamente, para documentar el resultado de la actividad de comprobación tributaria. Así, desde el punto de vista de la Administración, parece obvio que el informe contiene las bases para la adopción de futuras decisiones en materia tributaria, ya que en él se especifican todos los datos con trascendencia fiscal constatados por el inspector actuario. Ello explica que el informe cumpla, asimismo, otras dos funciones íntimamente relacionadas con la anterior, que denomina «de protocolo y documentación»: por un lado, sirve para fundamentar la contestación a las posibles «consultas vinculantes» que formulen los sujetos inspeccionados; por otro, anticipa la motivación del ulterior acto de liquidación que han de dictar los órganos de gestión. Así, como veíamos, según prescribe el párrafo 121 II, núm. 2 de la AO, los actos de liquidación dictados como consecuencia de los respectivos informes de inspección que se hubieran puesto de manifiesto a los sujetos inspeccionados, se consideran suficientemente motivados mediante la simple remisión a los datos consignados en el informe.

Por último, desde el punto de vista del sujeto inspeccionado, el profesor Schick destaca que, una vez redactado el informe, se le dará nueva audiencia legal. Es más, entiende que, antes de la práctica de la liquidación tributaria, el órgano decisor deberá oír los argumentos tanto del órgano inspector como del propio sujeto inspeccionado, siempre que tal acto de liquidación vaya a apartarse del contenido del informe en perjuicio de aquél. Por tanto, en opinión de este autor, realmente el informe permite al sujeto inspeccionado conocer por anticipado el alcance del acto resolutorio que dictará el órgano competente. Incluso, el informe puede cumplir también una función educativa y de información o

advertencia al obligado tributario (parágrafo 89 de la AO) sobre las consecuencias jurídicas que la ley vincula, por ejemplo, al incumplimiento del deber de llevar contabilidad⁷⁵.

Esto sentado, afirma el profesor Schick que el contenido del informe de inspección se encuentra predeterminado por las funciones que cumple en el seno del procedimiento de gestión tributaria. En este sentido, hace referencia, por un lado, al contenido mínimo (alcance de la comprobación tributaria, circunstancias relativas al desarrollo de las actuaciones inspectoras, elementos esenciales del hecho imponible, rectificación de las bases imponibles, etc.), y, por otro lado, al contenido facultativo (operaciones de cálculo del inspector actuario, referencia expresa a hechos no declarados o declarados de forma incorrecta o incompleta en ejercicios anteriores y que han sido objeto de comprobación con especial intensidad, consideraciones jurídicas del inspector, etc.) del informe. Todo ello, sin olvidar que existen, a la vez, ciertos límites o, lo que es lo mismo, ciertos datos que no pueden incluirse en el informe de inspección, como ocurre cuando éste tiene por destinatarios varios sujetos y ha de respetarse el secreto fiscal respecto de alguno o algunos de ellos.

En cuanto a los efectos jurídicos del informe de inspección, el profesor Schick insiste en su finalidad probatoria en el marco del procedimiento de gestión, a pesar de admitir que carece de efectos vinculantes tanto desde el punto de vista fáctico como desde el punto de vista jurídico. Asimismo, nos recuerda el autor que el informe produce efectos probatorios en el ámbito jurisdiccional⁷⁶.

⁷⁵ W. Schick, en Hübschmann/Hepp/Spitaler, *AO-FGO Kommentar*, cit., § 202, n.m. 2.

⁷⁶ W. Schick, en Hübschmann/Hepp/Spitaler, *AO-FGO Kommentar*, cit., § 202, nn.mm. 100-102.

Pues bien, vemos que la tesis del profesor Schick se resume en las dos afirmaciones siguientes: por un lado, que el informe proporciona al órgano decisor la base para la práctica de la liquidación definitiva en los casos en que se constate la incorrección de las bases imponibles fijadas con anterioridad al inicio de la comprobación tributaria; por otro lado, que el informe constituye un documento con valor probatorio respecto de los hechos que en él se contienen.

c') El informe en la obra del profesor Mösbauer

El profesor Mösbauer tampoco define, sino que examina el informe de inspección atendiendo, por una parte, a la función que desempeña en el ámbito interno de la Administración, y, por otra parte, a la función que cumple desde el punto de vista de los sujetos inspeccionados. En cuanto al ámbito administrativo interno, nos dice, el informe tiene carácter preparatorio respecto a la liquidación tributaria, puesto que en él queda constancia del resultado de la actividad de comprobación del hecho imponible. De ahí que la emisión del informe y su puesta en conocimiento del sujeto inspeccionado constituya la forma más frecuente y, a la vez, más apropiada de poner fin al procedimiento de inspección. Así lo pone de manifiesto, entre otras, la sentencia del Tribunal Financiero Federal de 17 de julio de 1985⁷⁷. Excepcionalmente, de conformidad con la doctrina del Tribunal Financiero Federal, es el mismo informe el que refleja, junto a los datos que integran su contenido en sentido propio (básicamente, los relativos a los elementos esenciales del hecho imponible), la necesidad de llevar a cabo nuevas actuaciones

⁷⁷ Puede consultarse esta sentencia en el Boletín Federal de Impuestos *BStBl.* 1986 II, pág. 22.

inspectoras para, de esta forma, proceder a la fijación de los hechos. A tal efecto debe producirse una segunda orden de inspección que complemente a la anterior⁷⁸.

Por otro lado, desde el punto de vista de su eficacia externa, afirma el autor que el informe *per se* no afecta a los derechos o intereses legítimos del sujeto inspeccionado, pues sólo el acto de liquidación supone una intromisión en su esfera jurídica. No obstante, la puesta de manifiesto del informe al sujeto le permitirá conocer los hechos con trascendencia tributaria objeto de comprobación, así como presentar las alegaciones que considere oportunas. De este modo se garantiza, en primer lugar, la realización de un nuevo trámite de audiencia legal, como ya ha supuesto la celebración de la entrevista final del órgano inspector según prescribe el parágrafo 201 I de la AO. Y, en segundo lugar, se reconoce al sujeto inspeccionado el derecho a ser informado en el curso de las actuaciones de comprobación sobre su naturaleza y alcance, y sobre sus derechos y deberes de colaboración en el marco de la comprobación tributaria, según dispone el parágrafo 199 II de la AO. En este sentido, advierte el profesor Mösbauer que el sujeto inspeccionado tiene derecho a obtener toda la información precisa acerca de los hechos imponibles objeto de comprobación o, por el contrario, acerca de la conformidad a Derecho de las bases imponibles fijadas antes de iniciarse la actividad de comprobación tributaria⁷⁹.

Por lo demás, interesa destacar que para este autor, la previa exposición de los hechos con trascendencia tributaria en el informe no debe reputarse como un requisito para la contestación a una «consulta vinculante», a pesar de lo dispuesto en el parágrafo 204 de

⁷⁸ H. Mösbauer, *Steuerliche Außenprüfung, cit.*, págs. 180-181 y 184; *id.*, en K. Koch/R.-D. Scholtz, *AO Kommentar, cit.*, § 202, nn.mm. 2 y 12.

⁷⁹ H. Mösbauer, *Steuerliche Außenprüfung, cit.*, pág. 183; *id.*, en Koch, K. / Scholtz, R.-D., *cit.*, § 202, nn.mm. 5 y 6.

la AO. Pues tal exposición forma parte por sí misma del contenido de la contestación a la consulta, según establece el parágrafo 205 de la AO.

Resumiendo, la tesis del profesor Mösbauer puede expresarse así: el informe que dictan los órganos inspectores tiene carácter preparatorio o, lo que es lo mismo, instrumental respecto de la liquidación tributaria que practican los órganos de gestión.

d') El informe en la obra del profesor Kruse

A diferencia de los autores cuyas tesis hemos estudiado en las páginas anteriores, el profesor Kruse no se ha ocupado con detenimiento de la actividad de comprobación tributaria. Mas, en su *Manual de Derecho Financiero*⁸⁰ efectúa un análisis del procedimiento de inspección que, a pesar de su brevedad, explica con precisión su postura en relación con las cuestiones que aquí nos planteamos.

En cuanto al informe de inspección, el profesor Kruse parte del análisis del parágrafo 202 de la AO, y señala que sobre el resultado de las actuaciones inspectoras ha de extenderse un informe por escrito. En primer lugar, asegura, éste sirve para dar audiencia legal al sujeto inspeccionado⁸¹. A tal fin ha de enviársele una copia del informe para que pueda presentar las alegaciones que estime convenientes antes de que se dicte el acto de liquidación. Por regla general, advierte el autor, la remisión del informe al sujeto inspeccionado se produce de oficio, aunque, como es sabido, a tenor de lo dispuesto en el parágrafo 202 II de la AO, *de lege lata* sólo tendría lugar a instancia del propio sujeto inspeccionado.

⁸⁰ H.-W. Kruse, *Lehrbuch des Steuerrechts*, cit., págs. 318 y sigs., y, específicamente, págs. 330-336.

⁸¹ En este sentido, el autor cita la sentencia del Tribunal Financiero Federal *BFHE* 144, 333 (338).

Además, el profesor Kruse se refiere al informe como base para la práctica *ex novo* de la liquidación tributaria o para la modificación de la liquidación provisional o de la liquidación con reserva de comprobación. Así, en los casos de inobservancia del deber de declarar, la liquidación definitiva podrá practicarse a partir del contenido del informe de inspección. Puesto que, en cumplimiento de los Planes de Inspección (parágrafo 34 de la BpO), los órganos inspectores actúan de oficio y, por tanto, con independencia de que se haya practicado previamente una liquidación provisional o una liquidación con reserva de comprobación. Pero también puede ocurrir que la liquidación definitiva integre o corrija la liquidación precedente, dictada al amparo de lo dispuesto en los párrafos 164 ó 165 de la AO⁸².

En todo caso, advierte el profesor Kruse que la extensión del informe sólo tiene lugar en aquellos casos en que se constate la necesidad de rectificar las bases imponibles. De lo contrario, si la situación tributaria objeto de comprobación se estima conforme a Derecho, basta que tal circunstancia se ponga en conocimiento del sujeto inspeccionado.

Resumiendo, para el profesor Kruse, el informe contiene todos los datos necesarios para la correcta fijación de la existencia y cuantía de la obligación tributaria en el acto de liquidación definitiva.

⁸² *Cfr.* F. Clavijo Hernández, «La liquidación: liquidaciones provisionales y definitivas (Art. 120)», *cit.*, págs. 1.510 y sigs., 1.532-1.533.

e') El informe en la obra del profesor Seer

El profesor Seer ha estudiado el informe de inspección desde la perspectiva del posible acuerdo sobre los hechos que en él puede hacerse constar⁸³. Aunque no define el informe de inspección, conforme a lo dispuesto en el párrafo 202 de la AO, afirma, coincidiendo con el profesor Kruse, que el informe proporciona al órgano decisor los datos necesarios para la rectificación de las bases imponibles. En esto consiste «la exposición de los aspectos jurídicos» de los hechos comprobados a que alude el precepto. Así, la Administración procederá a la revisión del previo acto de liquidación con reserva de comprobación (párrafo 164), o acto de liquidación provisional (párrafo 165) o definitiva (párrafos 172 y sigs. de la AO), o bien practicará *ex novo* la liquidación tributaria⁸⁴.

Incluso, añade el profesor Seer que, por regla general, especialmente si el sujeto inspeccionado no ha formulado alegaciones contra los datos consignados en el informe, el acto de liquidación se produce como consecuencia del propio informe, de manera que existirá plena coincidencia entre ambos. Por ello, en su caso, el sujeto inspeccionado deberá hacer constar su oposición al contenido del informe, a efectos de que los argumentos que aduzca en este sentido sean examinados por el órgano decisor antes de dictar la liquidación tributaria. Pues, a partir de entonces, la deuda tributaria se convierte en líquida y exigible.

Precisamente, el autor llama la atención sobre la importante función que cumple el informe de inspección en el seno del procedimiento de gestión tributaria desde el punto de

⁸³ R. Seer, en K. Tipke/J. Lang, *Steuerrecht, cit.*, § 22, nn.mm. 19 y sigs.; *id.*, «Contratos, convenios y otras técnicas transaccionales en Derecho alemán», ponencia recogida en las Actas del Seminario *La finalización convencional de los procedimientos tributarios y otras técnicas transaccionales para la resolución de conflictos*, I.E.F., Madrid, 1995, págs. 77 y sigs.; *id.*, *Verständigungen in Steuerverfahren*, Verlag Dr. Otto Schmidt, Colonia, 1996, págs. 38, 71 y sigs., 104 y sigs., 478 y sigs.; *id.*, «Das Rechtsinstitut der sogenannten tatsächlichen Verständigung im Steuerrecht», en *Betriebs-Berater*, núm. 2, 1999, págs. 78 y sigs.

⁸⁴ R. Seer, en K. Tipke/J. Lang, *Steuerrecht, cit.*, § 22, nn.mm. 248-249.

vista del propio sujeto inspeccionado. Éste ve reconocido su derecho a efectuar las alegaciones que estime convenientes en relación con los datos recogidos en el informe, y a ser oído en el trámite de audiencia legal antes de que se dicte el acto resolutorio.

Por fin, respecto al posible acuerdo sobre los hechos con trascendencia tributaria que en muchos casos se hace constar en el informe de inspección⁸⁵, no parece que en virtud de esta circunstancia el informe adquiera eficacia vinculante ni para la Administración ni para el sujeto inspeccionado. Así lo entiende el profesor Seer⁸⁶, al afirmar que la simple alusión en el informe a «la fijación de los hechos de forma coincidente» durante la entrevista final no basta para atribuir a ambas partes la voluntad inequívoca de llegar a un acuerdo que produzca efectos jurídicos⁸⁷. Por el contrario, se trataría justamente de la mera constatación de una coincidencia entre la Administración y el sujeto inspeccionado en cuanto a la determinación de los elementos constitutivos del hecho imponible. Ello se explica no sólo por la ausencia de otros elementos que corroboren la existencia del pacto o convenio (escrito en que se recoja de forma expresa el contenido del acuerdo y su carácter vinculante, reconocimiento del acuerdo mediante la firma de ambas partes, términos empleados, etc.). Además, añade el autor, todo acuerdo que verse sobre hechos con trascendencia tributaria constituye, a la vez, en cierta medida, un acuerdo sobre la existencia y cuantía de la deuda tributaria, de manera que la celebración del acuerdo no

⁸⁵ Cfr. M. Streck, *Die Außenprüfung*, 2ª. ed., Verlag Dr. Otto Schmidt, Colonia, 1993, nn.mm. 494 y sigs., y 572; W. Schick, en Hübschmann/Hepp/Spitaler, *AO-FGO Kommentar*, cit., § 202, n.m. 30; H. Mösbauer, en K. Koch/R.-D. Scholtz, *AO Kommentar*, cit., § 202, n.m. 7.

⁸⁶ R. Seer, en K. Tipke/J. Lang, *Steuerrecht*, cit., § 22, nn.mm. 19 y sigs., y 247; *id.*, *Verständigungen in Steuerverfahren*, cit., págs. 108-109; *id.*, «Das Rechtsinstitut der sogenannten tatsächlichen Verständigung im Steuerrecht», cit., pág. 81.

⁸⁷ Llama la atención la sentencia del Tribunal Financiero Federal de 6 de junio de 1991 (*BStBl.* II 1991, págs. 673, 675), que declara que la alusión en el informe de inspección a «la fijación de los hechos de forma coincidente» durante la entrevista final constituye un verdadero acuerdo sobre los hechos, según impone la vigencia del principio de buena fe en materia tributaria.

puede producirse en ningún caso entre el inspector y el sujeto inspeccionado, sino entre éste y un representante del órgano de gestión⁸⁸.

En definitiva, a juicio del profesor Seer, en el informe de inspección se fijan los hechos con trascendencia tributaria para la posterior determinación de sus consecuencias jurídicas por parte del órgano competente para dictar la correspondiente liquidación tributaria.

c) Definición que se propone

A nuestro modo de ver, atendiendo a las observaciones que efectuábamos al estudiar el concepto legal, puede definirse el informe de inspección o *Prüfungsbericht* como aquel acto documentado de los órganos comprobadores de la Administración tributaria, realizado en cumplimiento de un poder-deber, y consistente en una declaración de conocimiento sobre los elementos esenciales del hecho imponible, y en otra de juicio sobre la incorrección de las bases imponibles previamente fijadas con base en las declaraciones y documentos presentados, o en los antecedentes y justificantes de que disponga la propia Administración, siendo dirigido dicho acto a los órganos gestores para que dicten la liquidación que proceda.

⁸⁸ R. Seer, en K. Tipke/J. Lang, *Steuerrecht*, cit., § 22, n.m. 21; *id.*, *Verständigungen in Steuerrecht*, cit., págs. 38, 104-109; *id.*, «Das Rechtsinstitut der sogenannten tatsächlichen Verständigung im Steuerrecht», cit., pág.

d) Características generales

Aunque más adelante se examinan, en este mismo capítulo, los distintos elementos constitutivos del informe de inspección, analizamos aquí la definición propuesta para conocer las características generales del informe.

1. En primer lugar, interesa resaltar que nos encontramos ante una propuesta de determinación del hecho imponible. Como es sabido, en el curso de las actuaciones comprobadoras el inspector actuario adquiere conocimiento de unos determinados hechos y constata su existencia, pues tales hechos constituyen la base para la práctica de la liquidación tributaria (obtención de rendimientos derivados del ejercicio de una actividad empresarial, sujeto titular de la actividad empresarial, importe de los rendimientos, período impositivo, estado de los libros de contabilidad y registros, etc.).

2. En segundo lugar, el informe constituye una propuesta de rectificación de las bases imponibles. Sólo se emite el informe de inspección si, en el curso de las actuaciones comprobadoras, se pone de manifiesto la incorrección de las bases imponibles fijadas con anterioridad al inicio de la inspección, bien sobre la base de las declaraciones presentadas o de las actuaciones de comprobación abreviada llevadas a cabo por el órgano de gestión competente⁷⁹. Cuando, por el contrario, las bases imponibles objeto de comprobación se ajustan a Derecho, no es preciso volver a fijar los elementos constitutivos del hecho imponible y, por tanto, no se produce la extensión de un informe de inspección; en su lugar

79.

⁸⁹ Cfr. W. Schick, en Hübschmann/Hepp/Spitaler, *AO-Kommentar*, cit., § 202, n.m. 47 i.f.

se notifica esta circunstancia (notificación de un acto de liquidación negativa) al sujeto inspeccionado.

3. En tercer lugar, nos encontramos ante un acto de efectos no vinculantes para el órgano de gestión al que compete practicar la liquidación tributaria. Ya hemos apuntado que, al dictar el acto de liquidación, la oficina gestora puede apartarse de lo consignado en el informe, según dispone el parágrafo 12 II de la BpO. No obstante, decíamos que en estos supuestos se comunican a la oficina inspectora, antes de dictar la liquidación, los motivos de discrepancia entre ambos, de manera que pueda alegar lo que considere oportuno para fundamentar el contenido del informe. Por regla general, el informe de inspección y el acto de liquidación coincidirán en todos sus extremos, pues, de lo contrario, tanto el acto de determinación del hecho imponible como el acto de liquidación procederían del órgano de gestión, en contradicción con el principio de separación de funciones. Así, a pesar de que el informe carece de efectos vinculantes, se pretende que ambos actos se correspondan entre sí, ya que, en definitiva, son actos de la Administración tributaria y no del inspector o del funcionario perteneciente a la oficina gestora. Es más, *de lege lata* se exige que, ante la eventual impugnación de la liquidación tributaria, el informe refleje de forma detallada los hechos comprobados. Y de esta forma se admite que la fijación de la cuantía de la obligación tributaria se basa en los datos contenidos en él.

4. Además, el informe de inspección no constituye un simple acto interno de la Administración. Por el contrario, justamente debido a su carácter preparatorio de la liquidación tributaria, el informe de inspección es un acto externo que se da a conocer a los sujetos inspeccionados, no para que presten su conformidad o disconformidad a los hechos, pero sí para que puedan presentar las alegaciones que estimen convenientes en relación con

el contenido del informe. Se garantiza, así, el carácter contradictorio del procedimiento de liquidación.

5. En último lugar, hemos de señalar que el informe de inspección consiste en un acto dirigido a los órganos gestores, ya que su finalidad primordial no es otra que facilitar la fijación del *an* y el *quantum* de la obligación tributaria. *Per se*, el informe no determina ninguna situación jurídica y, por tanto, carece de autonomía funcional, de manera que no tendría ninguna relevancia jurídica si no se practicase a continuación la liquidación tributaria. ¿Qué valor cabría asignar a la fijación de los hechos con trascendencia tributaria si, acto seguido, no se determinasen las consecuencias jurídicas que la ley vincula a la realización de tales hechos? No olvidemos que la comprobación del hecho imponible está al servicio de la liquidación de la obligación tributaria. Y ello explica que la propuesta de determinación del hecho imponible que documenta el informe quede absorbida por el correspondiente acto de liquidación. Es más, como ya se ha dicho, desde el punto de vista procedimental, el acto de determinación del hecho imponible constituye un presupuesto de admisibilidad del acto decisorio que pone fin al procedimiento⁹⁰.

2. Clases

a) Introducción

En rigor, no puede hablarse con propiedad de distintas clases de informes de inspección, a diferencia de lo que ocurre con las actas en nuestro ordenamiento jurídico. Esto se debe a distintas razones. En primer lugar, no existen informes con descubrimiento de deuda e informes sin descubrimiento de deuda que ponen de manifiesto que la situación

tributaria del sujeto se ajusta a Derecho. Como se ha visto, sólo procede emitir el informe cuando en el curso de las actuaciones comprobadoras se pone de manifiesto la necesidad de rectificar las bases imponibles. Por tanto, no es admisible un «informe de comprobado y conforme», sino que, en su lugar, se comunica al sujeto inspeccionado que la actividad de comprobación tributaria concluyó «sin ningún resultado». En segundo término, tampoco podemos referirnos a los informes previos y definitivos, puesto que, generalmente, la actuación comprobadora comporta la práctica de una liquidación definitiva (parágrafo 173 II de la AO)⁹¹. En tercer lugar, si bien en numerosos casos el informe constata el acuerdo sobre los hechos producido en el curso de la entrevista final entre el inspector y el sujeto inspeccionado, no se trata de un «informe de conformidad» (en caso contrario, de un «informe de disconformidad») semejante, desde el punto de vista de su naturaleza y efectos, al acta de conformidad de los artículos 55 y 60.2 y 3 de nuestro R.G.I.T. Y, por último, interesa resaltar que *de lege lata*, puesto que no se trata de un documento público con efectos probatorios, queda asimismo excluida la posibilidad de un «informe de inspección con prueba preconstituida».

Fácilmente se explica, por tanto, que ninguno de los autores que han estudiado esta materia efectúe una clasificación de los informes con base en determinados criterios. Aún así, por nuestra parte proponemos la siguiente: en primer lugar, según la naturaleza de los hechos que documentan (b); en segundo lugar, en atención a su carácter complementario o

⁹⁰ Cfr. J. Guasp-P. Aragonese, *Derecho Procesal Civil*, cit., págs. 317.

⁹¹ A pesar de que el Decreto de Aplicación de la Ordenanza Tributaria de 24 de septiembre de 1987 (*BStBl. I* 1987, págs. 664 y sigs.) en relación con el parágrafo 193.2 enumeraba entre los efectos propios de la actividad de comprobación tributaria la revocación de «la reserva de comprobación» en los actos de liquidación del parágrafo 164 de la AO, sin mencionar a la vez la revocación de la liquidación provisional del parágrafo 165 o su rectificación o conversión en liquidación definitiva, es obvio que así ocurre. Si se elimina la incertidumbre sobre los hechos (no la incertidumbre acerca del tratamiento legal de tales hechos a que alude el parágrafo 165 I, 2) no existe, desde el punto de vista jurídico, ninguna razón para que la liquidación tributaria conserve el carácter de provisional.

no respecto de otro informe de inspección (c); en tercer lugar, en función de la forma en que se hagan constar los hechos (d); y, por último, según contengan o no todos los elementos del hecho imponible (e).

b) Según la naturaleza de los hechos que documentan

Como se recordará, en función de los hechos y circunstancias que se ponen de manifiesto en el curso de las actuaciones inspectoras, y de la posible comisión de infracciones administrativas o delitos fiscales, se extiende un informe de comprobación o uno de investigación. En su mayor parte, dedicamos este capítulo al informe o *Prüfungsbericht* que contiene hechos imponibles conocidos para la Administración y que han sido objeto de comprobación, sin olvidar que muchas de las consideraciones que se hacen respecto al concepto de informe de inspección, a su naturaleza, régimen jurídico y efectos son predicables de ambas clases de informes. En cuanto al informe que documenta hechos imponibles desconocidos para la Administración e infracciones administrativas y delitos fiscales o *Steuerfahndungsbericht*, nos referiremos a él, específicamente, al final de este capítulo⁹².

c) Según se produzcan como complemento de otro informe de inspección

Los denominados, en atención al color de los impresos en la mayoría de los *Länder*, «informe verde» o *Grünbericht* e «informe rojo» o *Rotbericht* se emiten para complementar el informe de inspección que documenta los hechos objeto de comprobación. En el primero de ellos se hacen constar aquellas circunstancias que se ponen de relieve en el curso de las actuaciones comprobadoras, y que tienen trascendencia tributaria respecto de pasados o

futuros períodos impositivos. Estos «informes verdes» no se ponen en conocimiento del sujeto inspeccionado, sino que van dirigidos a la oficina gestora competente para dictar la liquidación que proceda⁹³. Por su parte, el «informe rojo» deja constancia, únicamente, de aquellos hechos que podrían ser constitutivos de infracción administrativa o delito fiscal y, en consecuencia, se dirige al órgano administrativo que resulte competente por razón de la materia⁹⁴. Ninguno de estos dos informes sustituye al informe de inspección que, en su caso, deba extenderse.

d) Según la forma en que se hacen constar los hechos

En los últimos años, se ha generalizado el uso de los llamados «informes abreviados» o *Kurzberichte* frente a los «informes ordinarios». A favor de esta forma de proceder de la Administración se aduce, una vez más, la necesidad de racionalizar el ejercicio de las potestades administrativas. Así, se trata de extender un informe que sólo refleje sucintamente los hechos objeto de comprobación, sin hacer ninguna alusión de valor informativo, ni para la oficina gestora ni para el sujeto inspeccionado, a la forma en que se han producido los hechos o a su trascendencia jurídica⁹⁵. Por tanto, parece obvio que en muchos de estos casos el informe no cumple la función de protocolo y documentación que le corresponde⁹⁶, y, en rigor, no contiene las bases para la adopción de los actos decisivos que procedan. Además, naturalmente, la mayor eficacia y racionalización de la actuación

⁹² Véase el apartado III.B).

⁹³ Cfr. M. Streck, *Die Außenprüfung*, cit., nn.mm. 574 y 679 y sigs.

⁹⁴ Cfr. M. Streck, *Die Außenprüfung*, cit., n.m. 573; W. Schick, en Hübschmann/Hepp/Spitaler, *AO-Kommentar*, cit., § 202, n.m. 69.

⁹⁵ Cfr. K. Tipke, *Steuerliche Betriebsprüfung im Rechtsstaat*, cit., pág. 115; R. Seer, en K. Tipke/J. Lang, *Steuerrecht*, cit., n.m. 248; *id.*, *Verständigungen in Steuerverfahren*, cit., pág. 479 y n. 193; H. Mösbauer, en K. Koch/R.-D. Scholtz, *AO-Kommentar*, cit., § 202, n.m. 4. En opinión de Streck, el carácter abreviado del informe se justifica siempre que los hechos hayan sido objeto de acuerdo entre el inspector y el sujeto inspeccionado durante la celebración de la entrevista final; en caso contrario, el contenido del informe ha de

administrativa no debe ir en detrimento de los derechos de los sujetos inspeccionados en el seno del procedimiento de gestión tributaria y, en concreto, del derecho a conocer el alcance de la comprobación tributaria y a formular las alegaciones que considere oportunas antes de que se dicte el acto de liquidación (parágrafo 12 I y II de la BpO).

e) Según contengan o no todos los elementos constitutivos del hecho imponible

Junto a los informes de inspección que hacen constar todos los elementos constitutivos del hecho imponible del tributo y que, por ello, hacen posible la práctica de la liquidación definitiva, existe otra clase de informes que sólo se refiere a alguno de los elementos del hecho imponible. De ahí que estos informes proporcionen a los órganos de gestión los datos necesarios para dictar los actos de fijación separada de las bases imponibles o «actos base» que regulan los parágrafos 179 y 180 de la AO⁹⁷, y no los propios actos de liquidación o «actos consecuencia» (parágrafos 155 y sigs. de la AO). Además, estos «informes parciales» o *Teil-Prüfungsberichte* se extienden en aquellos casos en que se haya dictado una liquidación con reserva de comprobación (parágrafo 164 de la AO), y las actuaciones inspectoras llevadas a cabo pongan de manifiesto la existencia de una importante deuda tributaria a cargo del sujeto inspeccionado. Así, con anterioridad a la finalización de la comprobación tributaria, y, en previsión de que ésta se prolongue en exceso debido a la complejidad de los hechos (verbigracia, en relación con el Impuesto sobre el Volumen de Ventas), se fijan aquéllos que sirven de base para la práctica de una segunda liquidación con reserva de comprobación⁹⁸.

ser motivado (M. Streck, *Die Außenprüfung*, cit., n.m. 564).

⁹⁶ Cfr. W. Schick, en Hübschmann/Hepp/Spitaler, *AO-Kommentar*, cit., § 202, nn.mm. 16 y 93.

⁹⁷ Véase la n. 34 de este capítulo.

⁹⁸ Cfr. H. Mösbauer, en K. Koch/R.-D. Scholtz, *AO-Kommentar*, cit., § 202, n.m. 8/1.

3. Naturaleza jurídica de los informes de inspección

a) Planteamiento de la doctrina

Al estudiar el informe de inspección en la doctrina alemana, enseguida llama la atención el hecho de que los autores se limiten a señalar que el informe de inspección no pertenece a la categoría de los actos administrativos, sin hacer ninguna otra referencia explícita a su naturaleza jurídica. Esta tesis, unánime, parte de la definición de acto administrativo del parágrafo 118 de la AO, que, en concordancia con el parágrafo 35 de la VwVfG, dispone:

«Acto administrativo es toda resolución, decisión o cualquier otra medida de soberanía adoptada por una autoridad para regular un caso singular en el ámbito del Derecho Público, tendente a producir efectos jurídicos directos y externos.»

Por lo demás, como se ha dicho, algunos autores afirman que el informe cumple una función de protocolo y documentación de los hechos objeto de comprobación, mas en ningún caso le atribuyen la naturaleza jurídica de un documento público. Veámoslo en las páginas que siguen.

a') Las tesis de los profesores Spanner y Schick⁹⁹

Para el profesor Spanner, que adopta la definición elaborada por Mayer que examinaremos más adelante¹⁰⁰, el acto administrativo consiste en una decisión autoritaria que pretende regular un supuesto de hecho concreto mediante la aplicación de las normas del Derecho Público. Todo acto administrativo, explica, presupone el ejercicio de una potestad decisoria en el marco de una concreta relación jurídica de subordinación entre la

⁹⁹ H. Spanner (concepto de acto administrativo) y W. Schick (el informe de la Inspección de los Tributos), en Hübschmann/Hepp/Spitaler, *AO-Kommentar*, cit., §§ 118 y 193 a 207, respectivamente.

¹⁰⁰ O. Mayer, *Deutsches Verwaltungsrecht*, t. I, 3ª. ed., Verlag Duncker und Humboldt, Munich y Leipzig,

Administración (sujeto activo de derechos) y uno o varios administrados (sujetos pasivos de deberes y obligaciones). Su posición de supremacía permite a la Administración determinar las consecuencias legales de los actos jurídicos de los administrados, bien con efectos declarativos o incluso constitutivos, incidiendo de este modo en su esfera jurídica. A diferencia de las disposiciones normativas que dicta la Administración, el acto administrativo no contiene reglas de aplicación general a un número indeterminado de personas y supuestos de hecho.

Por su parte, el profesor Schick advierte que el informe de inspección no contiene la regulación de un caso concreto, y por ello, añade, no constituye un acto administrativo de carácter impugnabile. En rigor, el informe forma parte integrante desde el punto de vista meramente formal de los expedientes administrativos con trascendencia tributaria, proporcionando a los órganos gestores la base para la adopción de futuras decisiones en esta materia. Con este propósito, el informe cumple la función de documentación de los hechos objeto de comprobación, y, en cuanto tal documento, constituye un medio de prueba respecto a los hechos que en él se consignan. Incluso, adviértase que, en opinión del autor, su valor probatorio se ve incrementado cuando en el informe se recoge la firma del sujeto inspeccionado.

Pues bien, nótese, por una parte, que el profesor Schick emplea el término «documento» en el sentido de escrito en el que queda constancia o en el que se acredita algo, específicamente el hecho imponible comprobado por el inspector. Pues, a pesar de aludir a su fuerza probatoria, afirma la existencia de un documento, mas no de un documento público. Por otra parte, a mi juicio, si bien el informe no puede impugnarse por

1924, pág. 321.

separado, con independencia del acto de liquidación, al tratarse de un mero trámite del procedimiento de gestión tributaria, ello no impide que *de lege ferenda* pertenezca a la categoría de los actos administrativos. Conforme al principio de economía procedimental, no todos los actos administrativos que se producen en el marco del procedimiento de gestión tributaria han de ser impugnables por sí mismos. De hecho, la esencia del acto administrativo no exige que estemos ante un acto impugnabile con independencia de otro u otros actos que decidan en todo o en parte la cuestión planteada.

b') La tesis del profesor Tipke¹⁰¹

En opinión del profesor Tipke, el acto administrativo implica la transformación de la norma abstracta en resolución jurídica concreta. El acto administrativo, asegura, consiste en una decisión o declaración del órgano administrativo conforme a las normas de Derecho Público, que se emite con el propósito de regular una relación jurídica determinada entre la Administración y el administrado, y que produce efectos jurídicos inmediatos, bien declarativos (exigencia de una prestación legal de contenido patrimonial, fijación con carácter vinculante de los elementos de Derecho en un supuesto específico, etc.), bien constitutivos (autorización, denegación o concesión de alguna cosa, otorgamiento de licencias, imposición o prohibición de un determinado comportamiento, etc.). En concreto, el autor destaca las siguientes características esenciales de los actos administrativos¹⁰²:

1. El acto administrativo constituye una disposición de un ente público, concebido éste como unidad organizativa dotada de independencia y responsabilidad propia para la realización de la actividad que tiene atribuida en el marco del Derecho Público.

¹⁰¹ K. Tipke, en K. Tipke/H.-W. Kruse, *AO FGO-Kommentar*, cit., § 202.

2. En segundo lugar, se trata de una disposición soberana y, por tanto, unilateral de la Administración, que goza de una posición de supremacía frente al administrado.

3. El acto administrativo se dicta con la finalidad de regular un supuesto concreto mediante la exteriorización de la voluntad administrativa que comporta la exigencia de una conducta de hacer, de no hacer o de soportar (ya se trate de actuaciones regladas o discrecionales). De ahí que el acto administrativo asuma, necesariamente, la forma de una decisión (eficacia declarativa inmediata) o de una resolución (eficacia constitutiva inmediata).

Así, señala el profesor Tipke que tanto la orden de inspección como el requerimiento del inspector al sujeto inspeccionado para que realice determinadas conductas, le suministre alguna información o colabore de otra forma en la fijación de los hechos, constituyen actos administrativos. Por el contrario, no lo son la entrevista final del inspector ni el informe de inspección. Pues, de forma expresa, el autor niega a las declaraciones de conocimiento, entre las cuales destaca las medidas aclaratorias, indicaciones, advertencias, propuestas, recomendaciones, etc., la condición de actos administrativos.

Incluso, afirma el autor que la regulación de la situación jurídica que ordene la Administración debe referirse a un caso particular, para distinguirla así de la que contienen las normas jurídicas que dicta la Administración, especialmente los decretos, reglamentos, y demás disposiciones administrativas de alcance general. De manera que unos y otros no se diferencian en atención al criterio ordinamental.

¹⁰² K. Tipke, en K. Tipke/H.-W. Kruse, *AO FGO-Kommentar, cit., vor § 118, nn.mm. 1-3 y § 118, nn.mm. 1-16a.*

4. En último lugar, el profesor Tipke destaca la eficacia de los actos administrativos hacia el exterior. Por ello, no se incluyen en esta categoría jurídica los que no afectan directamente a los administrados.

Pues bien, ninguna de estas cuatro características está presente, entiende el autor, en los informes de inspección. No obstante, en su opinión, no se trata de simples medidas administrativas internas. El informe contiene una declaración de la Administración que no regula de forma vinculante los hechos comprobados, y que carece de efectos jurídicos, de manera que su notificación al sujeto inspeccionado resulta innecesaria y sólo se produce a instancia de éste. Para conocer la decisión que ponga fin al procedimiento de gestión tributaria habrá que esperar a que se dicte el acto de liquidación correspondiente, porque tanto la fijación de los hechos comprobados como la calificación jurídica que de tales hechos efectúa el inspector carecen de eficacia vinculante en relación con la práctica de la liquidación tributaria. Sólo los órganos de gestión ejercen potestades decisorias. Además, el profesor Tipke alude al carácter inimpugnable de los informes antes de que se dicte el acto de liquidación¹⁰³.

La tesis del profesor Tipke pone de relieve que, unas veces, se atribuye al órgano de inspección la potestad decisoria (cuando se advierte que la liquidación precedente resulta conforme a Derecho, y basta con que esta circunstancia se ponga en conocimiento del sujeto inspeccionado), mientras, en la mayoría de los casos, la actividad de comprobación tributaria concluye mediante la determinación de los hechos en el correspondiente informe de inspección (si se constata la necesidad de rectificar las bases imponibles). Recordemos que sólo se consideran actos administrativos las declaraciones de voluntad que deciden o

resuelven en todo o en parte el procedimiento y, en consecuencia, pertenecen a la categoría de los actos administrativos definitivos. Ello explica que se incluya en este concepto restringido de acto administrativo la comunicación al sujeto inspeccionado sobre la conformidad a Derecho de su situación tributaria, mientras quedan excluidas las declaraciones de conocimiento y de juicio recogidas en el informe de inspección, así como las declaraciones de deseo.

c') Las tesis de Förster y el profesor Mösbauer¹⁰⁴

Según la tesis de Förster, los elementos constitutivos del acto administrativo del párrafo 118 de la AO son los siguientes:

1. Se trata de una decisión administrativa de carácter soberano, que implica una posición de supremacía del órgano que la adopta frente al destinatario del acto. Por tanto, para que nos encontremos ante un acto administrativo se exige que la Administración actúe en el ejercicio de sus potestades soberanas. No ocurre así, obviamente, cuando actúa con sometimiento a las normas del Derecho Privado.

2. En segundo lugar, el autor pone de manifiesto que el acto administrativo trata de regular un supuesto de hecho determinado, pues, a diferencia de las normas reglamentarias, los actos administrativos no tienen alcance general. Respecto al significado jurídico del término «regulación», y coincidiendo en parte con el profesor Tipke, Förster explica que el acto administrativo conlleva, necesariamente, bien la imposición a su destinatario de una determinada conducta, de hacer, de no hacer o de soportar¹⁰⁵, o bien la concesión o

¹⁰³ K. Tipke, en K. Tipke/H.-W. Kruse, *AO FGO-Kommentar, cit.*, § 202, nn.mm. 2 *i.f.* y 4 *i.f.*

¹⁰⁴ M. Förster (concepto de acto administrativo) y H. Mösbauer (el informe de la Inspección de los Tributos) en K. Koch/R.-D. Scholtz, *AO-Kommentar, cit.*, §§ 118 y sigs. y 193 y sigs., respectivamente.

¹⁰⁵ En el mismo sentido, D. Birk, *Steuerrecht, cit.*, pág. 154, n.m. 2.

confirmación del disfrute de un derecho o de un determinado beneficio legal. En conclusión, el acto administrativo se dicta en el ejercicio de una potestad decisoria.

Además, el autor señala que la eficacia vinculante para la Administración que caracteriza a los actos administrativos, impide calificar como tales tanto las meras declaraciones de conocimiento como las comunicaciones que versan únicamente sobre hechos, sin referirse a las consecuencias jurídicas de tales hechos.

3. En tercer lugar, Förster señala la eficacia inmediata y directa de los actos administrativos hacia el exterior. Así, la orden que recibe un inspector actuario de su superior jerárquico para que realice las actuaciones comprobadoras necesarias respecto de un sujeto determinado, aunque indirectamente produce efectos en la esfera jurídica del propio sujeto inspeccionado, no constituye un acto administrativo. En cambio, sí lo es la orden de inspección, que incide de manera directa en la esfera jurídica del sujeto, precisando su deber de soportar la inspección y de colaborar con el inspector actuario en la fijación de los hechos según el alcance de la comprobación tributaria.

Resumiendo, vemos que en opinión de Förster, el acto administrativo se dicta con el propósito de regular o decidir el tratamiento legal de una relación o situación jurídica concreta, ejerciendo la Administración su *auctoritas* con efectos inmediatos, favorables o desfavorables, en la esfera jurídica de los administrados¹⁰⁶.

Por su parte el profesor Mösbauer, al entender que el informe de inspección no produce efectos jurídicos fuera del ámbito de la propia Administración, niega que estemos ante un verdadero acto administrativo. Además, señala, el informe carece de eficacia vinculante para el órgano de gestión, y, por otra parte, no es susceptible de impugnación

¹⁰⁶ M. Förster, en K. Koch/R.-D. Scholtz, *AO-Kommentar, cit.*, vor § 118, nn.mm. 1-4 y § 118, nn.mm. 1-8.

autónoma con independencia del ulterior acto de liquidación. No obstante, admite que el informe tiene carácter preparatorio respecto de la liquidación definitiva¹⁰⁷.

En realidad, como es sabido, el informe de inspección se coloca al servicio de la liquidación tributaria definitiva. De ahí que, por razones de economía procedimental, deba impugnarse conjuntamente con el acto de liquidación que se dicte como consecuencia del propio informe, que carece, conviene insistir en ello, de autonomía funcional en el seno del procedimiento de gestión tributaria. Sin embargo, como explicaremos enseguida, esto no es óbice para que *de lege ferenda* le sea reconocida su naturaleza de acto administrativo.

d') La tesis del profesor Kruse¹⁰⁸

Para el profesor Kruse, todos los actos con relevancia jurídica que dictan los órganos de la Administración tributaria pertenecen a la categoría de los actos administrativos. Así, teniendo en cuenta la definición legal de los parágrafos 118 de la AO y 35 de la VwVfG, atribuye al acto administrativo las siguientes características:

1. En primer lugar, respecto a los sujetos activos de los actos administrativos, advierte el autor que sólo los órganos administrativos pertenecientes a los distintos entes públicos (Administración federal, Administración de los *Länder*, y, con ciertas limitaciones, la Administración municipal) están legitimados para dictarlos.

2. En segundo lugar, se trata de una disposición soberana que se rige por las normas del Derecho Público, pues éste atribuye a la Administración una serie de potestades e impone a sus destinatarios el correlativo deber de soportar su ejercicio (situación de

¹⁰⁷ H. Mösbauer, en K. Koch/R.-D. Scholtz, *AO-Kommentar*, cit., § 202, n.m. 12; *id.*, *Steuerliche Außenprüfung*, cit., pág. 184.

sujeción). La supremacía de la Administración impide hablar de una confluencia de voluntades. De hecho, es la voluntad unilateral de la Administración la que configura, según lo dispuesto en las normas legales, el contenido de las relaciones jurídicas que la unen con los administrados.

3. En tercer lugar, conforme a la tesis del profesor Kruse, los actos administrativos se dictan para regular supuestos de hecho concretos. Ello significa, nos dice, que se trata de decisiones que adopta la Administración con la finalidad de producir determinadas consecuencias jurídicas, generalmente, la constitución, modificación o extinción de relaciones jurídicas. Así, añade el autor, el acto de liquidación que fija la existencia y cuantía de la obligación tributaria a cargo del sujeto, y el correlativo derecho de crédito de la Administración, tiene efectos declarativos cuando la obligación tributaria material nace de la realización del hecho imponible establecido en la norma jurídica (parágrafo 38 de la AO)¹⁰⁹. De lo contrario, el acto de liquidación tiene efectos constitutivos, si bien en ningún caso es el fundamento del derecho de crédito de la Administración, sino que establece meras prestaciones formales a cargo del sujeto¹¹⁰.

Como ejemplo de estos actos administrativos se citan las contestaciones a las consultas vinculantes, puesto que en ellas se especifican con carácter vinculante para la Administración las futuras consecuencias jurídicas de ciertos hechos objeto de comprobación, salvo, naturalmente, que se modifique la normativa legal aplicable. Por el contrario, de acuerdo con el profesor Tipke, el profesor Kruse niega que la exteriorización

¹⁰⁸ H.-W. Kruse, *Lehrbuch des Steuerrechts*, cit., págs. 245 y sigs., 335-336.

¹⁰⁹ Cfr. F. Clavijo Hernández, «La liquidación: liquidaciones provisionales y definitivas (art. 120)», cit., pág. 1.516.

¹¹⁰ H.-W. Kruse, *Lehrbuch des Steuerrechts*, cit., págs. 119-120, 246-247.

de un juicio, las simples consultas legales sin fuerza vinculante, las aclaraciones, indicaciones, advertencias, comunicaciones, etc. deban considerarse actos administrativos.

4. En cuarto lugar, advierte el profesor Kruse que la «regulación» que proporciona el acto administrativo ha de referirse exclusivamente a uno o a varios supuestos de hecho concretos, y afectar a una o varias personas determinadas. Pues el acto administrativo no tiene el alcance general de la norma jurídica, aplicable a un número indefinido de supuestos. En realidad, el acto administrativo va más allá de la simple concreción de lo dispuesto en la norma al caso particular, ya que supone, en opinión del autor, la creación, modificación o extinción de derechos y obligaciones.

5. En último lugar, el profesor Kruse se refiere a los efectos jurídicos externos propios de los actos administrativos. De esta forma se pone de relieve, una vez más, que el acto administrativo incide en las relaciones jurídicas entre la Administración y los administrados (acto de liquidación, acto de fijación de las bases imponibles), quedando excluidos de este concepto las instrucciones internas, los actos de auxilio administrativo, etc.

De todo lo anterior se infiere, aunque el profesor Kruse no se pronuncia con carácter expreso sobre este aspecto, que, a su juicio, el informe de inspección no constituye un acto administrativo. Pues, en rigor, no supone el ejercicio de una potestad decisoria con el propósito de crear, modificar o extinguir la relación jurídico-tributaria. Por el contrario, sí le atribuye esta condición a la orden de inspección¹¹¹.

¹¹¹ H.-W. Kruse, *Lehrbuch des Steuerrechts*, cit., págs. 333-336.

e') La tesis del profesor Seer¹¹²

Según la tesis del profesor Seer, corresponde a la propia Administración especificar, mediante los actos administrativos que procedan, el contenido de los derechos que la ley le atribuye como consecuencia de la realización del hecho imponible. De esta forma se pone de relieve la posición de supremacía que ocupa la Administración en sus relaciones con los obligados tributarios. Las características de los actos administrativos que, en opinión del autor, se derivan de lo dispuesto en los párrafos 35 de la VwVfG y 118 de la AO son las siguientes:

1. En primer lugar, se trata de un acto que dicta un órgano administrativo en el ejercicio de sus funciones.
2. El acto administrativo constituye una disposición de naturaleza soberana (voluntad unilateral de la Administración).
3. El acto administrativo se dicta con la finalidad de regular un supuesto determinado, a diferencia de los actos con mero valor informativo (declaraciones de conocimiento) y de los actos materiales o de pura ejecución.
4. El acto administrativo se rige por normas de Derecho Público.
5. Por último, el acto administrativo produce efectos jurídicos inmediatos hacia el exterior.

Estas características no se dan, explica el autor, ni en los actos que realizan las personas privadas, ni en los contratos jurídico-públicos, las consultas legales no vinculantes, los actos materiales, los actos de la Administración sometidos al Derecho Privado, las órdenes administrativas con eficacia interna, o las normas jurídicas que dicta la propia Administración en uso de la potestad reglamentaria. Y, expresamente, se excluyen

¹¹² R. Seer, en K. Tipke/J. Lang, *Steuerrecht, cit.*, § 22, nn.mm. 50-53 y 248.

de la categoría de los actos administrativos los informes de inspección, debido a que éstos no contienen la «regulación», vinculante para el órgano de gestión, de los hechos comprobados, sino que tal regulación quedará reflejada en el acto de liquidación que se emita como consecuencia del informe.

Para el profesor Seer, «regular» significa efectuar la calificación jurídica de los hechos y, por tanto, determinar sus consecuencias legales. De ahí que el informe no constituya un acto administrativo, ya que el inspector actuario se limita, por un lado, a fijar los hechos objeto de comprobación, y, por otro lado, a emitir un juicio sobre sus consecuencias jurídicas. Esta declaración de juicio se considera una simple opinión carente de relevancia para la práctica de la liquidación tributaria. Pues, efectivamente, el informe no tiene eficacia vinculante, de manera que al hacer uso de su potestad decisoria, el órgano de gestión puede apartarse de los datos contenidos en él.

En suma, según la tesis del profesor Seer, sólo son actos administrativos las declaraciones de voluntad o resoluciones que adoptan los órganos administrativos. Por tanto, todo acto administrativo se define en función de tres notas fundamentales: es un acto definitivo, vinculante y susceptible de recurso. Y, también en opinión de este autor, la razón principal que impide calificar el informe de acto administrativo consiste en que no se trata de un acto decisorio.

b) Tesis que se propone

Hasta el 15 de julio de 1998, fecha en que se promulgó el vigente Decreto de Aplicación de la Ordenanza Tributaria, las normas legales aplicables a la actividad administrativa de inspección tributaria no hacían ninguna referencia a la naturaleza jurídica

de los informes de inspección que constatan los hechos objeto de comprobación. Hoy, en relación con el párrafo 202 de la AO, el Decreto de Aplicación especifica que ni el informe de inspección ni la comunicación sobre la conformidad a Derecho de la situación jurídica objeto de comprobación son actos administrativos, y, por ello, no se consideran susceptibles de impugnación. Se pone, así, de manifiesto que todos los actos administrativos tienen carácter recurrible, de manera que no se admite la existencia de actos de mero trámite, instrumentales respecto de la resolución final.

Hemos de acudir, por tanto, a otros preceptos del ordenamiento jurídico para averiguar cuál es la verdadera esencia del informe de inspección. A tal efecto nos fijamos, en primer lugar, en la función de documentación de los hechos comprobados, y, en segundo lugar, en la función que cumple el informe en el seno del procedimiento de liquidación.

a') El informe como documento

Igual que la Ley de Enjuiciamiento Civil española, la *Zivilprozeßordnung* alemana dedica sus párrafos 355 y siguientes (Títulos V-XII del Libro Segundo) a la regulación de los medios de prueba. Específicamente, los párrafos 415 a 444 se refieren a la prueba mediante documentos. Así, el párrafo 415 de la ZPO dispone:

«Los documentos que extienden los órganos públicos o los fedatarios públicos en el ejercicio de sus funciones con las formalidades establecidas en la ley (documentos públicos), y relativos a las declaraciones presentadas o efectuadas ante ellos por terceros, hacen prueba plena de los hechos que contienen.»

Adviértase que se trata de documentos públicos o instrumentos cuya finalidad reside en exteriorizar o dar a conocer ciertos hechos ajenos a la persona de que emanan. Mas, con

frecuencia se afirma que el documento es la expresión del pensamiento de su autor¹¹³, y, precisamente, esta clase de documentos son los que contempla el parágrafo 417 de la ZPO. En él se establece que los documentos que expiden los órganos públicos para dejar constancia de una declaración de voluntad, resolución o decisión administrativa, o, lo que es lo mismo, los documentos públicos administrativos tienen valor de prueba plena. Y, acto seguido, el parágrafo 418 dispone que aquellos documentos públicos con un contenido distinto al de los documentos públicos de los párrafos 415 y 417 de la ZPO (el parágrafo 416 se refiere a los documentos privados) también hacen prueba plena de los hechos en ellos reflejados. De manera que, junto a los documentos expedidos por los fedatarios públicos (notarios, registradores, secretarios judiciales, etc.) y los documentos administrativos, también tienen valor probatorio los demás documentos que emanan de los órganos públicos con independencia de su contenido.

Pues bien, interesa destacar que el documento no sólo recoge un pensamiento o idea que se tiene sobre algo, sino, por regla general, una declaración de conocimiento, de voluntad o de juicio de la que debe quedar constancia para que produzca determinados efectos jurídicos. En este sentido, los profesores Wessels y Hettinger¹¹⁴ definen el documento como la corporeización de una declaración (idea, opinión, reflexión) apta para producir efectos probatorios y destinada justamente a tal fin.

Así, hemos de dar la razón a aquellos autores (profesores Tipke, Kruse, Seer, y también Streck) que entienden que el informe de inspección cumple la función de

¹¹³ Cfr. J. Wessels/M. Hettinger, *Strafrecht, Besonderer Teil/1, cit.*, nn.mm. 790 y sigs.; K. Schreiber, en *Münchener Kommentar zur Zivilprozeßordnung*, dir. por G. Lücke y A. Walchshöfer, C.H. Beck, Múnich, 1992, § 415, n.m. 4; R. Núñez-Lagos, «Concepto y clases de documentos», en *Revista de Derecho Notarial*, XVI, abril-junio 1957, pág. 14.

¹¹⁴ J. Wessels/M. Hettinger, *Strafrecht, Besonderer Teil/1, op. et loc. cit.*

documentar «el resultado de la actividad de comprobación tributaria». Sin embargo, nos parece más exacto hablar de un documento que expide el inspector actuario para hacer constar los hechos objeto de comprobación. Como decimos, se trata de hechos ajenos, respecto de los cuales el inspector manifiesta lo que conoce o sabe una vez realizadas las actuaciones comprobadoras. En definitiva, el inspector emite una declaración de conocimiento sobre los hechos por él comprobados. Además, como veremos enseguida, junto a esta declaración, el inspector efectúa un juicio sobre la relevancia jurídica de tales hechos desde el punto de vista tributario. Ambas declaraciones están presentes en el informe de inspección. De manera que éste puede definirse como un instrumento que informa o ilustra acerca del conocimiento adquirido por el inspector respecto de los hechos comprobados, y acerca de las consecuencias legales que, a su juicio, comporta la realización de tales hechos.

Esto sentado, interesa examinar a continuación si el informe de inspección cumple los requisitos necesarios para ser calificado como documento público¹¹⁵.

1. En primer lugar, si nos fijamos en el autor del documento a que nos referimos, no existe ninguna dificultad para señalar que nos encontramos ante un verdadero documento público, ya que el sujeto que lo emite es un funcionario público al servicio de la Administración tributaria (parágrafos 1 IV de la VwVfG y 6 de la AO).

¹¹⁵ R. Geimer, en *Zöller Zivilprozeßordnung*, 21ª. ed., Dr. Otto Schmidt, Colonia, 1999, § 415, nn.mm. 1-8; P. Hartmann, en Baumbach/Lauterbach/Albers/Hartmann, *Zivilprozeßordnung*, 53ª. ed. revisada, C.H. Beck, Múnich, 1995, § 415, nn.mm. 2-8; K. Schreiber, en *Münchener Kommentar zur Zivilprozeßordnung*, cit., § 415, nn.mm. 12-22.

2. En segundo lugar, es obvio que el inspector que extiende el informe actúa en el ejercicio de las funciones que tiene atribuidas (competencia *ratione materiae* del órgano administrativo).

3. En tercer lugar, el informe se expide en cumplimiento de las formalidades establecidas por la ley (forma escrita, impreso determinado, claridad en la exposición de los hechos).

4. Y, en último lugar, debe resaltarse que el informe contiene una declaración relativa a hechos ajenos al propio inspector, de los que éste adquiere conocimiento en el curso de las actuaciones comprobadoras (elementos constitutivos del hecho imponible).

En suma, el informe constituye un documento público que emite un funcionario público en el ejercicio de sus funciones con las solemnidades establecidas en la ley. Además, justamente debido a su naturaleza de documento público, el informe produce plenos efectos probatorios en relación con los hechos comprobados. Nótese que el párrafo 418 de la ZPO lleva por título «Eficacia probatoria de los documentos públicos que versan sobre hechos».

b') El informe como acto administrativo

Para abordar el estudio del informe desde el punto de vista de la función que cumple en el seno del procedimiento de liquidación, conviene examinar, en primer lugar (a''), la declaración de conocimiento sobre los hechos comprobados, y, en segundo lugar (b''), la declaración que, al propio tiempo, efectúa el inspector actuario sobre las consecuencias legales de tales hechos.

a'') La declaración de conocimiento sobre los hechos

Parece obvio, a nuestro juicio, que la declaración del inspector actuario sobre los hechos objeto de comprobación es una declaración de conocimiento, puesto que el inspector se limita a manifestar lo que sabe o le consta una vez realizada la comprobación tributaria. En el informe, el inspector actuario determina los elementos constitutivos del hecho imponible del tributo, afirmando la existencia de ciertos hechos, precisando su cuantía, constatando, por ejemplo, la falsedad de la contabilidad, la inexistencia de facturas, etc. Se trata, por tanto, de una declaración sobre los aspectos fácticos del tributo, al margen de las operaciones de calificación jurídica e interpretación de normas legales, necesarias para su liquidación. En esto consiste, básicamente, el contenido del informe: en la exposición de los hechos con trascendencia tributaria.

Respecto a la naturaleza jurídica de esta declaración de conocimiento, *de lege ferenda* es obvio que nos encontramos ante una propuesta de determinación del hecho imponible y, en definitiva, ante un acto de trámite. Como se ha dicho, la declaración que documenta el informe no constituye un acto de comprobación, puesto que al practicar la liquidación tributaria el órgano de gestión puede apartarse del contenido del informe de inspección. La fijación del hecho imponible por el inspector carece de efectos vinculantes, aunque, en la práctica, el acto de liquidación se dicte sobre la base de los datos reflejados en el informe. Así, como advierte de forma unánime la doctrina, al no tener valor decisorio, el informe no se incluye en la categoría de los actos administrativos según lo dispuesto en los párrafos 35 de la VwVfG y 118 de la AO¹¹⁶.

¹¹⁶ Sobre los actos que *de lege lata* constituyen actos administrativos, *cfr.* R. Seer, en K. Tipke/J. Lang, *Steuerrecht, cit.*, § 22, n.m. 53; K. Tipke, en K. Tipke/H.-W. Kruse, *AO-FGO Kommentar, cit.*, § 194 (n.m. 8), § 195 (n.m. 4), § 196 (nn.mm. 2 y 10), § 197 (n.m.9), § 200 (n.m.16), § 201 (nn.mm. 1 y 6), § 202 (n.m. 6) y § 204 (n.m. 13); H. Mösbauer, en K. Koch/R.-D. Scholtz, *AO-Kommentar, cit.*, § 196 (n.m. 9), § 197 (n.m. 9), § 200 (n.m. 13), § 201 (n.m. 2), § 202 (n.m. 5) y § 204 (n.m. 16).

Obsérvese que la definición de la Ley de Procedimiento Administrativo y la Ordenanza Tributaria tiene su origen en el concepto de acto administrativo que elaboró Mayer hacia la década de los treinta. En opinión de este autor, el acto administrativo se equipara a la sentencia judicial, incluso desde el punto de vista de su contenido típico. Pues el acto administrativo constituye una «decisión autoritaria de la Administración sobre lo que debe ser justo para el súbdito en cada caso individual»¹¹⁷. En este sentido, Mayer advierte la posición de supremacía de la Administración frente al administrado, sometido a la voluntad soberana que se manifiesta a través de los correspondientes actos administrativos (declaraciones de voluntad). Fácil es colegir que sólo quedan englobados bajo este concepto de acto administrativo, como señala el profesor García de Enterría, «los que tienen por destinatarios a particulares y contienen una regulación u ordenación de su derecho»¹¹⁸. Entre ellos no figuran, naturalmente, las declaraciones de conocimiento.

Por el contrario, si defendemos un concepto amplio de acto administrativo como el que propone, siguiendo a Zanobini, el profesor García de Enterría (cualquier declaración de voluntad, de deseo, de conocimiento o de juicio realizada por la Administración en el ejercicio de una potestad administrativa distinta de la potestad reglamentaria)¹¹⁹, llegaríamos a una conclusión distinta. De hecho, el informe de inspección pertenecería a la categoría de los actos administrativos. Pues el informe se produce en el seno del procedimiento de gestión tributaria, compuesto de una serie de actos coordinados entre sí para la consecución de un efecto jurídico único¹²⁰, ya que, realmente, sirve para preparar e incluso hacer posible la práctica de la liquidación tributaria. Así lo pone de manifiesto,

¹¹⁷ O. Mayer, *Deutsches Verwaltungsrecht*, cit., pág. 321; E. García de Enterría y T.-R. Fernández, *Curso de Derecho Administrativo*, págs. 531-532.

¹¹⁸ E. García de Enterría y T.-R. Fernández, *Curso de Derecho Administrativo*, cit., pág. 534.

¹¹⁹ E. García de Enterría y T.-R. Fernández, *Curso de Derecho Administrativo*, op. et loc. cit.

¹²⁰ F. Clavijo Hernández, «Notas sobre el procedimiento de liquidación en el Derecho Tributario español»,

implícitamente, el parágrafo 12 de la BpO. Y a esta misma idea obedece el parágrafo 173 II de la AO¹²¹, al señalar que los actos de liquidación que se produzcan como consecuencia de la actividad de comprobación tributaria sólo podrán ser modificados en los supuestos de fraude fiscal o reducción de la cuantía de la obligación tributaria por negligencia grave.

b'') La declaración de juicio sobre las consecuencias jurídicas de los hechos objeto de comprobación

A diferencia de las actas de inspección, los informes no contienen una propuesta del inspector actuario sobre la cuantía de la obligación tributaria. Únicamente, el inspector actuario califica los hechos comprobados desde el punto de vista tributario. Mas, en ningún caso realiza el juicio de subsunción del supuesto de hecho objeto de comprobación en la hipótesis normativa, ni determina sus consecuencias tributarias. Lo que ocurre, como decimos, es que sólo procede la extensión del informe cuando la actividad de comprobación tributaria pone de manifiesto la necesidad de rectificar las bases imponibles fijadas con anterioridad al inicio de la inspección. De ahí que, obviamente, corresponda al inspector determinar los errores cometidos en la fijación de las bases imponibles, y, acto seguido, especificar en el informe las razones que obligan a su rectificación¹²². De esta forma, básicamente, la motivación del acto de liquidación queda recogida en el propio informe de inspección. Además, obsérvese que el informe no sólo debe proporcionar al sujeto inspeccionado un conocimiento exacto de los hechos, sino que, según establece el parágrafo 199 II de la AO, también ha de permitirle saber cuáles son sus consecuencias tributarias, para que, así, pueda pronunciarse sobre ambas cuestiones en el plazo de alegaciones que se

cit., págs. 139-141.

¹²¹ *Cfr.* R. von Groll, en Hübschmann/Hepp/Spitaler, *AO-FGO Kommentar*, *cit.*, § 173, nn.mm. 45-45a.

¹²² *Cfr.* M. Mösbauer, en K. Koch/R.-D. Scholtz, *AO-Kommentar*, *cit.*, § 202, n.m. 4.

le concede antes de la práctica de la liquidación tributaria. Con ello pretende evitarse la futura impugnación del acto de liquidación, que se dictará conforme a Derecho. Resumiendo, debe señalarse que, junto a la declaración de conocimiento, el informe contiene una declaración de juicio acerca de la trascendencia tributaria de los hechos comprobados por el inspector.

Respecto a la naturaleza de esta declaración de juicio, es obvio que *de lege lata* tampoco constituye un acto administrativo. El inspector actuario manifiesta su opinión acerca de la trascendencia de los hechos objeto de comprobación desde el punto de vista tributario, pero, en rigor, no realiza el juicio de subsunción del supuesto de hecho real en la hipótesis normativa. Por tanto, el informe no contiene la «regulación» de un caso particular, diferenciándose de la norma jurídica por su ámbito de aplicación reducido¹²³. La fijación de la existencia y cuantía de la obligación tributaria compete, conviene insistir en ello, al órgano de gestión.

4. Régimen jurídico de los informes de inspección

a) Elementos de los informes

Al estudiar el informe como acto administrativo, advertimos que está compuesto de una serie de elementos que pueden clasificarse, siguiendo a los profesores Guasp¹²⁴ y González Pérez¹²⁵, en subjetivos, objetivos y de actividad. En cuanto a los sujetos activos de los informes de inspección, hemos de referirnos tanto a los órganos de comprobación como a los órganos de investigación tributaria, ya que ambos tienen competencia para la emisión de informes que constituyen la base para la práctica de la liquidación tributaria. Por

¹²³ Cfr. H. Maurer, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 11ª. ed., C.H. Beck, Munich, 1997, § 9, n.m. 14.

¹²⁴ J. Guasp-P. Aragonese, *Derecho Procesal Civil*, cit., págs. 290-291.

lo que respecta al contenido del informe, debemos diferenciar entre los datos que integran el contenido obligatorio y aquéllos que forman parte del contenido facultativo del informe. Y, en último lugar, analizaremos los requisitos formales y las circunstancias de lugar y tiempo que han de tenerse en cuenta en la extensión de los informes de inspección.

a') Elemento subjetivo: órganos, competencia y titular

a'') Órganos de la Administración tributaria¹²⁶

Dispone el artículo 108 I de la Constitución alemana —en adelante, GG¹²⁷— que la competencia en materia de gestión de impuestos aduaneros, monopolios fiscales, impuestos sobre el consumo regulados por Ley federal y tributos exigibles en el marco de las Comunidades Europeas corresponde a los órganos pertenecientes a la Administración Federal. A continuación, el apartado II de este precepto atribuye la gestión de los restantes impuestos a los órganos administrativos de los *Länder*.

En concreto, como consecuencia del principio de división del trabajo y especialización funcional, la inspección de los tributos se encomienda a unas oficinas específicas que, en el ámbito federal, se integran en los denominados *Hauptzollämter* (parágrafos 1 y 12 II de la Ley de la Administración Financiera —en adelante, FVG¹²⁸—) y, en el ámbito de los *Länder*, en los *Finanzämter* (parágrafos 2 I y 17 II de la FVG). En el

¹²⁵ J. González Pérez, *Manual de Procedimiento Administrativo*, Civitas, Madrid, 2000, págs. 200 y sigs.

¹²⁶ La Administración tributaria alemana se estructura en distintos niveles jerárquicos. En el ámbito de la Federación actúan los siguientes órganos: como órgano supremo, el Ministro de Hacienda; como órgano superior, la Oficina Federal de Hacienda; como órganos de nivel jerárquico intermedio, las Direcciones Superiores de Hacienda; y como órganos inferiores (locales) destacan las Oficinas Principales de Aduanas o *Hauptzollämter*. En el ámbito de los *Länder* actúan como órganos supremos, los Ministros de Hacienda de los *Länder*; como órganos de nivel jerárquico intermedio, también las Direcciones Superiores de Hacienda; y como órganos inferiores (locales), las Oficinas de Hacienda o *Finanzämter*.

¹²⁷ La Constitución alemana o *Grundgesetz*, de 23 de mayo de 1949, se publicó en el Boletín Legislativo Federal *BGBl. I* 1949, págs. 1 y sigs.

¹²⁸ La Ley de la Administración Financiera o *Finanzverwaltungsgesetz*, de 30 de agosto de 1971, se publicó en el Boletín Legislativo Federal *BGBl. I* 1971, págs. 1.426 y sigs.

ámbito local (Municipios y Mancomunidades de Municipios), los llamados *Steuerämter* sólo pueden llevar a cabo, por delegación de los *Länder*, la gestión de los impuestos municipales sobre el consumo y el lujo, cuyo producto les corresponda (parágrafo 106 VI, 1 de la GG), según establece el artículo 108 IV, 2 de la GG¹²⁹.

b'') Competencia de los órganos de comprobación y de investigación tributaria

Constituye un requisito de validez de los actos administrativos que éstos sean dictados por el órgano al que las normas atribuyen la competencia para ello (parágrafos 172 I, núm. 2b y 130 II, núm. 1 de la AO). La competencia o «medida de la potestad»¹³⁰ de cada órgano de la Administración tributaria alemana se rige, en primer lugar, por lo dispuesto en los parágrafos 16 y 17 de la AO, si bien respecto de la competencia *ratione materiae*, el parágrafo 16 únicamente efectúa una remisión a los preceptos de la Ley de la Administración Financiera.

La Ley de la Administración Financiera atribuye a los distintos órganos administrativos unas funciones específicas. La gestión de la mayoría de los tributos, como acabamos de señalar, es llevada a cabo, en el ámbito local, por las Oficinas de Hacienda de los *Länder* (parágrafo 17 II de la FVG), que se descomponen a su vez en diversas dependencias, de comprobación (*Außenprüfungsstellen*), investigación

¹²⁹ Dispone el artículo 106 VI, 1 de la GG que el producto derivado del Impuesto Inmobiliario y del Impuesto Industrial corresponde, asimismo, a los Municipios, de manera que los respectivos *Länder* podrían delegar su gestión en aquéllos. Sin embargo, conforme al artículo 106 VI, 2 de la GG, por regla general, las Oficinas Municipales de Hacienda se limitan a aplicar el tipo de gravamen que fijan los propios Municipios a las bases imponibles determinadas por las Oficinas de Hacienda de los *Länder*, y, a tal fin, no es preciso llevar a cabo actuaciones de inspección tributaria. En este sentido, puede consultarse H. Mösbauer, en K. Koch/R.-D. Scholtz, *AO Kommentar, cit.*, § 195, n.m. 4.

¹³⁰ Cfr. E. García de Enterría y T.-R. Fernández, *Curso de Derecho Administrativo, cit.*, pág. 539.

(*Steuerfahndungsstellen*), liquidación, recaudación, resolución de reclamaciones, etc.¹³¹ De hecho, como acaba de señalarse, las Oficinas Principales de Aduanas de la Administración Federal, también estructuradas en varias dependencias, sólo gestionan los impuestos aduaneros, los impuestos sobre el consumo regulados por Ley federal, y los tributos en el marco de las Comunidades Europeas. Y, por su parte, las Oficinas Municipales de Hacienda se limitan a gestionar, en su caso, los impuestos locales sobre el consumo y sobre el lujo¹³².

En relación con la existencia de distintas dependencias de inspección, recordemos que unas comprueban los elementos constitutivos del hecho imponible conocidos por la Administración, mientras que otras investigan los hechos imposables no declarados y la comisión de infracciones tributarias y delitos fiscales. No obstante, como advertíamos al comienzo de este capítulo, las oficinas de investigación pueden ejercer funciones de comprobación tanto respecto a los hechos imposables declarados como no declarados, e, incluso, pueden llevar a cabo actuaciones de comprobación en otros casos a instancia de las oficinas competentes.

Por lo demás, el párrafo 8 de la FVG atribuye a las Direcciones Superiores de Hacienda, que actúan al mismo tiempo como órganos de la Federación y de los *Länder*, el derecho a ser informadas y a participar en el desarrollo de las actuaciones inspectoras en los distintos supuestos. Y la Oficina Federal de Hacienda puede no sólo colaborar en las actuaciones inspectoras que realicen los *Länder*, sino además, según dispone el párrafo

¹³¹ Cfr. H. Wenzig, *Das Finanzamt*, cit., págs. 75-79. W. Schick, en Hübschmann/Hepp/Spitaler, *AO-FGO Kommentar*, cit., § 195, nn.mm. 15 y sigs.; H. Mösbauer, en K. Koch/R.-D. Scholtz, *AO Kommentar*, cit., § 195, n.m. 12; *id.*, *Steuerliche Außenprüfung*, cit., págs. 50-51.

¹³² Cfr. H. Mösbauer, en K. Koch/R.-D. Scholtz, *AO Kommentar*, cit., § 195, nn.mm. 3; *id.*, *Steuerliche Außenprüfung*, cit., págs. 49-50; W. Schick, en Hübschmann/Hepp/Spitaler, *AO-FGO Kommentar*, cit., § 195, nn.mm. 30 y sigs.

19 de la FVG (parágrafos 20 a 24 de la BpO), instar la inspección de determinadas empresas. E igualmente, podrá actuar en los supuestos de hecho con trascendencia tributaria internacional o que se extiendan más allá del ámbito competencial de un *Land*. A pesar de ello, la competencia para emitir el informe de inspección está reservada a las correspondientes dependencias de inspección de las Oficinas de Hacienda de los *Länder* o, en su caso, de las Oficinas Principales de Aduanas de la Administración Federal, si bien la Oficina Federal de Hacienda recibirá una copia del informe en los supuestos de colaboración en la inspección¹³³.

Respecto a la competencia territorial de los órganos de la Administración tributaria, los parágrafos 18 a 29 de la AO establecen diversos criterios en atención, básicamente, al tipo de impuesto de que se trate. Así, destacan el domicilio o la residencia habitual del trabajador o el lugar del establecimiento del empresario en relación con el Impuesto sobre la Renta de las personas físicas; el lugar en que se ejerce la dirección o se encuentra la sede de los negocios, en los impuestos que gravan la renta y el patrimonio de las sociedades; el lugar de realización del hecho imponible para la gestión de los impuestos sobre el consumo e impuestos aduaneros; el lugar de ubicación de los bienes inmuebles, en el Impuesto Inmobiliario, etc.¹³⁴. En este sentido, conviene tener presente, como advierte el profesor Tipke¹³⁵, que la soberanía territorial de los *Länder* no debe suponer una limitación a la actuación de los órganos inspectores, ya que la Ordenanza Tributaria contempla el territorio federal como una unidad desde el punto de vista administrativo. Justamente, con el

¹³³ Cfr. W. Schick, en Hübschmann/Hepp/Spitaler, *AO-FGO Kommentar*, cit., § 195, nn.mm. 66-95.

¹³⁴ Cfr. W. Schick, en Hübschmann/Hepp/Spitaler, *AO-FGO Kommentar*, cit., § 195, nn.mm. 100-111.

¹³⁵ K. Tipke, en K. Tipke/H.-W. Kruse, *AO-FGO Kommentar*, cit. § 195, n.m. 1; *id.*, *Die Steuerrechtsordnung*, cit., págs. 1133-1134.

propósito de asegurar la eficacia de la comprobación tributaria, pueden reducirse las funciones a desarrollar por las Oficinas de Hacienda de los *Länder*, o, por el contrario, pueden crearse unos órganos especiales (Renania del Norte-Westfalia, Bremen) con competencias más amplias desde el punto de vista territorial, para inspeccionar con carácter exclusivo a las grandes empresas y grupos de empresas (parágrafo 17 II, 3 de la FVG).

Además, interesa destacar que existe otra excepción a los criterios de competencia territorial de los párrafos 18 a 29 en el parágrafo 195 *i.f.* de la propia AO¹³⁶. Conforme a este precepto, los órganos de la Administración tributaria competentes en cada caso para desarrollar las actuaciones de comprobación podrán delegar esta función en otros órganos administrativos que, obviamente, también ejerzan funciones inspectoras originarias. De manera que sigue siendo un órgano competente *ratione materiae* el que realiza las actuaciones comprobadoras y emite el informe de inspección, si bien, por regla general, en estos casos se produce al mismo tiempo una delegación de la función de liquidación. Interesa resaltar, por tanto, que en estos supuestos de «inspección liquidadora», según la terminología del Decreto de Aplicación de la Ordenanza Tributaria de 24 de septiembre de 1987 (respecto al parágrafo 195 de la AO), es la propia dependencia de inspección la que dicta también el acto de liquidación¹³⁷.

¹³⁶ Cfr. H. Mösbauer, «Steuerliche Außenprüfungen durch beauftragte “andere” Finanzbehörden mit originären Prüfungskompetenzen», *op. et loc. cit.*; G. Suhr, «Die Rechtsfolgen der veranlagenden Betriebsprüfung für Steuerpflichtige und Betriebsprüfer», en *Die steuerliche Außenprüfung*, núm. 1, 1976, págs. 1 y sigs.

¹³⁷ Cfr. H. Mösbauer, *Steuerliche Außenprüfung*, *cit.*, pág. 51; *id.*, en K. Koch/R.-D. Scholtz, *AO Kommentar*, *cit.*, § 195, n.m. 12, K. Tipke, en K. Tipke/H.-W. Kruse, *AO-FGO Kommentar*, *cit.*, vor § 193, n.m. 9, § 195, n.m. 5; W. Schick, en Hübschmann/Hepp/Spitaler, *AO-FGO Kommentar*, *cit.*, § 195, nn.mm. 40 y 150.

c'') Titular de la función inspectora

Como es sabido, los órganos administrativos actúan mediante personas habilitadas para el ejercicio de la función pública. En este sentido, el párrafo 7 de la AO especifica quiénes son los «portadores de los cargos u oficios públicos»¹³⁸. Así ocurre, obviamente, con el informe de inspección, cuyo autor material es el inspector actuario (perteneciente al Cuerpo de Inspectores, Inspectores Superiores, etc.) que ha efectuado la comprobación de los hechos en el caso concreto, conforme a las normas internas de distribución de funciones entre los distintos funcionarios al servicio de la Administración tributaria. Por regla general, el inspector jefe de la dependencia de inspección no participa en la extensión del informe, aunque sí lo hace en la entrevista final de inspección¹³⁹. Sin embargo, en los supuestos de delegación de las competencias de inspección y liquidación que regula el párrafo 195 *i.f.* de la AO, es el inspector jefe el que suscribe tanto el informe de inspección como el acto de liquidación¹⁴⁰.

b') Elementos objetivos

Como se ha dicho, el informe de inspección constituye un acto de determinación del hecho imponible, de manera que en él se hacen constar, básicamente, los hechos objeto de comprobación. Pero el análisis de los elementos objetivos del informe de inspección nos obliga a distinguir dos declaraciones de distinto significado y alcance: por un lado, la declaración sobre de los elementos constitutivos del hecho imponible, y, por otro, las operaciones de calificación jurídica de los hechos y la fijación de las bases imponibles.

¹³⁸ Cfr. C. Palao Taboada, *Ordenanza Tributaria Alemana*, cit., n. 7.

¹³⁹ Cfr. W. Schick, en Hübschmann/Hepp/Spitaler, *AO-FGO Kommentar*, cit., § 195, nn.mm. 255 y sigs.; M. Streck, *Die Außenprüfung*, cit., nn.mm.37, 263-272.

¹⁴⁰ Cfr. K. Tipke, en K. Tipke/H.-W. Kruse, *AO-FGO Kommentar*, cit., § 202, n.m 2.

Como se recordará, la orden de inspección delimita el alcance (impuestos, períodos impositivos, deberes tributarios, etc.) que han de tener las actuaciones de comprobación en cada supuesto particular, de manera que el contenido del informe debe respetar los límites señalados en ella.

a'') Contenido obligatorio

A pesar del título del párrafo 202 de la AO, «Contenido y notificación del informe de inspección», este precepto no especifica cuáles son los datos que integran el contenido del informe de inspección. Simplemente, señala que «en él se expondrán, en sus aspectos de hecho y de derecho, los datos comprobados por la inspección que sean relevantes para la imposición así como las modificaciones en los fundamentos de la imposición ». Por tanto, vemos que no sólo se trata de reflejar por escrito los elementos constitutivos del hecho imponible, sino que en el informe se incluye, también, como tantas veces se ha dicho, la rectificación de las bases imponibles que resulte procedente a juicio del inspector actuario. De ahí que podamos afirmar que, en rigor, el informe proporciona a los órganos de gestión la base para la práctica de la liquidación tributaria, a pesar de que *de lege lata* no es el acto de comprobación, ni tiene efectos vinculantes para la Administración.

1. En primer lugar, respecto a la fijación del presupuesto de hecho del tributo¹⁴¹, es obvio que el informe debe especificar tanto el elemento objetivo como el elemento subjetivo del hecho imponible objeto de comprobación. Como es sabido, el elemento

¹⁴¹ Cfr. J. Lang, en K. Tipke/J. Lang, *Steuerrecht*, cit., § 7, nn.mm. 17-29; H.-W. Kruse, *Lehrbuch des Steuerrechts*, cit., págs. 71-72; D. Birk, *Steuerrecht*, cit., § 2, nn.mm. 95-99.

objetivo del hecho imponible consiste en un acto, hecho o situación que la norma jurídica define de un modo abstracto, al margen de la persona a la que se vincule, como presupuesto que genera el nacimiento de la obligación tributaria¹⁴². En este sentido, hay que acudir a las Leyes reguladoras de los distintos impuestos, ya que, a diferencia de nuestra Ley General Tributaria (artículo 28), la Ordenanza Tributaria alemana no contiene una definición genérica del hecho imponible. Simplemente, se limita a señalar en el párrafo 38 que la obligación tributaria nace en el momento de la realización del hecho imponible, que pone de manifiesto la capacidad económica del sujeto al que se imputa.

Recordando al profesor Sáinz de Bujanda, se trata de actos, hechos o situaciones que tienen trascendencia tributaria en atención a cuatro aspectos distintos: el aspecto material, el espacial, el temporal y el cuantitativo¹⁴³. En el aspecto material, nos encontramos ante un hecho, un acto o un negocio jurídico, el estado o situación concreta de la persona, su actividad no específicamente jurídica, o la mera titularidad de un derecho de contenido económico. Así, en el informe de inspección se refleja, por ejemplo, la obtención de rendimientos del trabajo personal o del capital mobiliario o inmobiliario, el ejercicio de actividades empresariales, forestales o agrícolas (Impuesto sobre la Renta o *Einkommensteuer*), la obtención de un beneficio empresarial (Impuesto sobre Sociedades o *Körperschaftsteuer*), las transmisiones gratuitas *inter vivos* y *mortis causa* (Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o *Erbschaftsteuer*), el ejercicio de una actividad empresarial o profesional (Impuesto sobre Actividades Económicas o *Gewerbesteuer*), la existencia de un bien inmueble (Impuesto Inmobiliario o *Grundsteuer*), las entregas de bienes y prestaciones

¹⁴² Cfr. H.-W. Kruse, *Lehrbuch des Steuerrechts*, cit., pág. 71.

¹⁴³ AA.VV., en *Notas de Derecho Financiero*, cit., págs. 400 y sigs.; F.Sáinz de Bujanda, *Lecciones de Derecho Financiero*, cit., págs. 178 y sigs.; cfr. J. Martín Queralt y otros, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, cit., págs 312 y sigs.

de servicios, las importaciones y las adquisiciones intracomunitarias de bienes (Impuesto sobre el Volumen de Ventas o *Umsatzsteuer*), etc. Tales hechos se especifican en el informe al margen de su calificación y trascendencia desde el punto de vista tributario. No obstante, en su caso, se pondrá de manifiesto en el informe la falsedad o inexactitud de los datos declarados, así como el posible acuerdo a que hubiesen llegado el inspector y el sujeto inspeccionado durante la entrevista final, o, por el contrario, la existencia de diferencias entre ambos respecto a los hechos fiscalmente relevantes.

En segundo lugar, nos referíamos al aspecto espacial del elemento objetivo del hecho imponible. Ciertamente, en el informe debe quedar reflejado el lugar de realización del hecho imponible, puesto que de ello depende la competencia *ratione loci* del órgano de inspección. Asimismo, la competencia recaudatoria de los diferentes entes públicos está en función del lugar de realización del hecho imponible, que determina la aplicación de una u otra norma jurídica (Leyes reguladoras de los impuestos sobre el consumo y sobre el lujo en el ámbito local, Leyes reguladoras de los diversos impuestos en el ámbito internacional, etc.).

En tercer lugar, debe hacerse constar en el informe el aspecto temporal del elemento objetivo del hecho imponible, ya que en el momento de la realización del hecho imponible se produce el nacimiento de la obligación tributaria y comienza el cómputo del plazo para declarar y liquidar su importe. Mas, como es sabido, no siempre resulta fácil determinar el momento del nacimiento de la obligación tributaria, ya que existen hechos imposables que se prolongan en el tiempo de forma continuada e ininterrumpida (tributos periódicos). De ahí que en el informe tengan que especificarse no sólo los períodos impositivos a que se extiende la actividad de comprobación, sino el momento de la imputación de la renta a efectos de la periodificación del impuesto de que se trate. Pues, además, el momento del

devengo determina el plazo de prescripción del derecho de la Administración a liquidar la cuantía de la deuda tributaria. Y, por último, en atención al momento del devengo varían las consecuencias jurídicas que se vinculan a la realización del hecho imponible, según el ámbito temporal de vigencia de las normas jurídicas.

En cuarto lugar, el informe hace referencia al aspecto cuantitativo del elemento objetivo del hecho imponible, lo que supone fijar la medida del hecho imponible en función de su cuantía, volumen o intensidad. No tendría ningún sentido que en el informe quede constancia de la obtención de una renta si no se establece su importe, o de la fabricación o producción de bienes de consumo, si no se determina con exactitud el volumen de las operaciones gravadas, o de la titularidad de un bien, si no se fija su valor.

En cuanto al elemento subjetivo del hecho imponible¹⁴⁴, estamos, asimismo, ante un requisito de validez del informe de inspección, derivado de la finalidad que éste cumple en el procedimiento de gestión tributaria. Debido a que, en efecto, el informe ha de proporcionar al órgano de gestión la base para la rectificación de la liquidación tributaria practicada con anterioridad al inicio de las actuaciones inspectoras, de nada serviría que únicamente se fijen los hechos con trascendencia tributaria si no se designa al sujeto obligado a satisfacer la deuda tributaria. El establecimiento de una obligación no se explica si no se determina, en el lado activo, el sujeto con derecho a exigir su cumplimiento, y, en el lado pasivo, el sujeto obligado a satisfacerla.

En definitiva, principalmente, el informe fija con exactitud la situación tributaria del sujeto inspeccionado a efectos de someterla a las normas del Derecho Tributario alemán.

¹⁴⁴ Cfr. J. Lang, en K. Tipke/J. Lang, *Steuerrecht*, cit., § 7, n.m. 29.

2. Junto a la fijación del hecho imponible, el informe contiene, como decíamos, una declaración del inspector actuario sobre la necesidad de rectificar las bases imponibles. En este lugar no me parece necesario insistir en la incorrección de las bases imponibles como requisito para la extensión del informe, sino en la propia determinación de las bases imponibles que queda reflejada en él. Pocos son los autores que destacan esta circunstancia¹⁴⁵, puesto que, por regla general, la determinación de la base imponible no va acompañada de un pronunciamiento del inspector actuario sobre la cuantía de la obligación tributaria. Con todo, según establece el parágrafo 199 II de la AO, el sujeto inspeccionado tiene derecho a ser informado en el curso de las actuaciones inspectoras tanto de los hechos objeto de comprobación como de sus «posibles consecuencias tributarias», siempre que con ello no se perjudique el desarrollo y la finalidad de la inspección. De ahí que, con frecuencia, se hagan constar en el informe la rectificación del resultado contable (Impuesto sobre Sociedades) o de su atribución a los socios de las sociedades de base personalista (Impuesto sobre la Renta), la improcedencia de la deducción de determinados gastos, o de la compensación de las bases imponibles positivas con las bases imponibles negativas correspondientes a distinto tipo de rendimientos, y el consiguiente aumento de la cuota (Impuesto sobre la Renta o Impuesto sobre Sociedades), la verificación del ejercicio de una actividad empresarial de compraventa de inmuebles que, aisladamente, pondrían de manifiesto sendos incrementos de patrimonio no sujetos a imposición sobre la renta (parágrafo 14 de la AO), etc.¹⁴⁶.

¹⁴⁵ Cfr. W. Schick, en Hübschmann/Hepp/Spitaler, *AO-FGO Kommentar*, cit., § 202, nn.mm. 47.

¹⁴⁶ Cfr. H. Mösbauer, en K. Koch/R.-D. Scholtz, *AO Kommentar*, cit. § 202, nn.mm. 3-4; *id.*, *Steuerliche Außenprüfung*, cit., págs. 181-182; K. Tipke, en K. Tipke/H.-W. Kruse, *AO-FGO Kommentar*, cit. § 202, n.m. 2; W. Schick, en Hübschmann/Hepp/Spitaler, *AO-FGO Kommentar*, cit., § 202, nn.mm. 47, 51.

3. Por fin, además de los datos anteriores y, de forma análoga al acta de inspección, el informe constata el contenido de la propia orden de inspección, la fecha de inicio de las actuaciones inspectoras y su duración, el nombre del inspector actuario, el lugar de realización de la inspección y la comparecencia del inspector en este lugar, los sujetos presentes durante el desarrollo de la entrevista final, etc.

b'') Contenido facultativo

En atención a la finalidad de la comprobación tributaria, pueden consignarse en el informe otros datos de gran utilidad tanto para a la oficina gestora como para el sujeto inspeccionado. Se trata de datos relativos a las operaciones de cálculo efectuadas por el inspector, ciertos hechos o circunstancias que no afectan directamente a los impuestos y períodos impositivos objeto de comprobación, determinadas advertencias y recomendaciones al sujeto inspeccionado, la comprobación exhaustiva de algunos hechos incorrectamente declarados en ejercicios anteriores, etc.¹⁴⁷

c'') Motivación

El párrafo 121 de la AO establece el deber de motivar todos los actos administrativos siempre que resulte necesario para su adecuada comprensión. Ciertamente, como decimos, *de lege lata* el informe de inspección no constituye ningún acto administrativo, pero no sólo fija los hechos objeto de comprobación sino que, además, contiene un pronunciamiento del inspector actuario sobre las consecuencias jurídicas que se derivan de su realización. En este sentido, el principio de interdicción de la arbitrariedad de los Poderes Públicos obliga a precisar en el informe las razones de la calificación jurídica

de los hechos propuesta por el inspector o, lo que es lo mismo, de la aplicación de una determinada norma jurídica. Además, este requisito se basa en la función que cumple el informe en el procedimiento de gestión tributaria. Realmente, es el propio informe el que contiene la debida motivación del acto de liquidación, ya que en él se exponen, al menos de forma sucinta, las razones jurídicas de la decisión que adopta la Administración en el caso concreto. Como es sabido, la motivación de los actos administrativos no sólo permite a sus destinatarios verificar que el acto se ajusta a Derecho, sino que, al propio tiempo, viene impuesta por el principio de autotutela, en beneficio del control por parte de la propia Administración de los fundamentos de hecho y de Derecho de los actos que dicta¹⁴⁸.

c') Requisitos de actividad

a'') Forma de manifestación del informe

El párrafo 202 de la AO dispone que el informe de inspección ha de formalizarse por escrito. Así ocurre con la mayoría de los actos administrativos¹⁴⁹. Sólo de este modo queda constancia fehaciente de la actividad de comprobación llevada a cabo y de su alcance. Pero la forma escrita no sólo permite aprehender el contenido del informe, sino que, al propio tiempo, obedece a la necesidad de facilitar a la Administración la prueba de su derecho de crédito frente al sujeto inspeccionado. Además, la eficacia de la actuación administrativa depende en gran medida de la ordenación y registro de una ingente cantidad de información con trascendencia tributaria¹⁵⁰.

¹⁴⁷ Cfr. W. Schick, en Hübschmann/Hepp/Spitaler, *AO-FGO Kommentar*, cit., § 202, nn.mm. 25-62.

¹⁴⁸ Cfr. H. Maurer, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, cit., pág. 232-233.

¹⁴⁹ Sobre la forma de los actos administrativos, téngase en cuenta lo dispuesto en el párrafo 37 de la VwVfG.

¹⁵⁰ Cfr. H. Maurer, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, cit., § 10, n.m. 12.

Pues bien, con el propósito de garantizar la mayor agilidad y seguridad en la gestión tributaria, se han elaborado unos formularios específicos en cada uno de los *Länder*, de manera que el inspector actuario cumplimenta los datos formales requeridos (su nombre, identificación del sujeto inspeccionado, impuestos y períodos impositivos objeto de comprobación, contenido de la orden de inspección, fecha de extensión del propio informe, firma, etc.), y, acto seguido, añade todos los datos precisos para la práctica de la liquidación tributaria¹⁵¹. A diferencia de las actas de inspección, como veíamos, no existen diversos modelos de informes de inspección en función de las circunstancias del caso concreto.

Por último, nótese que, en relación con los grupos de empresas y cadenas empresariales, el parágrafo 17 de la BpO dispone que los distintos informes de inspección que se emitan son interdependientes.

Asimismo, es posible extender un único informe de inspección en los supuestos de inspecciones vinculadas entre sí, bien por afectar a un solo sujeto (diversos hechos enlazados, impuestos o períodos impositivos), o bien a distintos sujetos relacionados entre sí como son los socios de las sociedades personalistas (parágrafo 194 II de la AO), o los contribuyentes que hayan optado por el régimen de declaración conjunta (parágrafo 26b de la EStG), etc.¹⁵².

b'') Tiempo de extensión del informe

El informe de inspección se extiende una vez concluidas las actuaciones de comprobación necesarias para proceder a la fijación del hecho imponible. Así ocurre, por

¹⁵¹ Cfr. W. Schick, en Hübschmann/Hepp/Spitaler, *AO-FGO Kommentar*, cit. § 202, nn.mm. 80; K. Tipke, en K. Tipke/H.-W. Kruse, *AO-FGO Kommentar*, cit., § 202 nn.mm. 1 y 2; H. Mösbauer, en K. Koch/R.-D. Scholtz, cit., § 202, nn.mm. 2 y 5; *id.*, *Steuerliche Außenprüfung*, cit., pág. 180.

¹⁵² Cfr. W. Schick, en Hübschmann/Hepp/Spitaler, *AO-FGO Kommentar*, cit. § 194, nn.mm 245 y sigs.

regla general, inmediatamente después de la celebración de la entrevista final, pues entonces la Administración ya tiene un conocimiento cierto sobre todos los elementos constitutivos del hecho imponible. Aunque ni la Ordenanza Tributaria ni el Reglamento de Inspección hacen referencia a este aspecto del informe, el profesor Schick señala que debe emitirse en el plazo de un mes a partir de la entrevista final de inspección¹⁵³. Naturalmente, en cualquier caso han de respetarse los plazos de prescripción del derecho de la Administración a comprobar y liquidar la cuantía de la obligación tributaria. A partir de la celebración de la entrevista final o, en su defecto, de la realización de las últimas actuaciones inspectoras, el plazo de prescripción para la mayoría de los impuestos es de cuatro años (parágrafo 171 IV, en relación con el parágrafo 169 de la AO).

c'') Lugar de extensión del informe

Por regla general, dada su complejidad, los informes se extienden en las oficinas de la propia Administración. Ello se debe, básicamente, a que el informe no requiere la firma del sujeto inspeccionado. Es más, según dispone el parágrafo 202 II de la AO, sólo a instancia del propio sujeto se le da a conocer. Por otra parte, desde el momento en que el inspector dispone de los datos necesarios para determinar los elementos constitutivos del hecho imponible, no existe ninguna razón para que permanezca en el lugar de realización de las actuaciones inspectoras (oficina, local, establecimiento, despacho, vivienda, etc.), teniendo en cuenta que éstas han de llevarse a cabo de la forma menos gravosa para el sujeto inspeccionado.

¹⁵³ W. Schick, en Hübschmann/Hepp/Spitaler, *AO-FGO Kommentar*, cit. § 202, n.m. 93.

b) Tramitación de los informes de inspección

El párrafo 202 II de la AO establece, por un lado, que a instancia del sujeto inspeccionado se le dará a conocer el informe de inspección. Por tanto, el informe no se «notifica», sino que se pone en conocimiento del sujeto inspeccionado, ya que no se trata de un acto administrativo. La puesta en conocimiento del informe no está sometida a una forma determinada. Únicamente, ha de quedar constancia fehaciente de que el sujeto lo ha recibido (por regla general, mediante correo certificado). En aquellos supuestos en que el informe no afecta a un solo contribuyente, sino que constituye el antecedente de los actos de fijación separada de las bases imponibles, entonces se pone en conocimiento de todos los sujetos afectados, según disponen los párrafos 179 II y 183 de la AO.

Con frecuencia, la solicitud de obtención de una copia del informe se produce durante la celebración de la entrevista final. No obstante, adviértase que, en muchos casos, el órgano de inspección pone el informe en conocimiento del sujeto a pesar de que éste no lo haya solicitado, incluso habiéndole comunicado el derecho que le asiste en este sentido conforme al párrafo 89 de la AO.

En todo caso, la puesta en conocimiento del informe al sujeto inspeccionado ha de tener lugar con anterioridad a la adopción de cualquier acto resolutorio en el marco del procedimiento de gestión tributaria, básicamente el acto de fijación separada de las bases imponibles (párrafos 179 y 180 de la AO) o el acto de liquidación (párrafo 155 de la AO).

Asimismo, el párrafo 202 II de la AO dispone que el sujeto inspeccionado tiene derecho a presentar las alegaciones que estime oportunas en relación con el contenido del informe de inspección. De esta forma se evita, en numerosas ocasiones, la interposición de recursos contra los actos que se dicten como consecuencia del propio informe. Es más,

según establece el párrafo 12 II de la BpO, siempre que tales actos vayan a apartarse del contenido del informe en perjuicio del sujeto inspeccionado, también el órgano de gestión competente le concederá un nuevo trámite de audiencia para manifestar lo que estime conveniente a su derecho antes de adoptar la decisión que proceda.

Interesa recordar que en los supuestos de comprobación abreviada del párrafo 203 de la AO, el sujeto inspeccionado ni tiene derecho a recibir una copia del informe ni a formular las alegaciones que desee. Normalmente, en el momento de notificarle el ulterior acto de liquidación se le comunican también los hechos fijados por el inspector, según establece el apartado II de este precepto.

Por lo demás, el párrafo 12 de la BpO dispone que en los supuestos de posibles diferencias entre el informe de inspección y el acto decisorio que dicte la oficina de gestión, ésta también podrá instar a la oficina de inspección para que explique los datos contenidos en el informe antes de adoptar la decisión correspondiente.

Conviene señalar, por último, que, además, el informe de inspección se pone en conocimiento de la oficina de investigación competente siempre que en el curso de las actuaciones de comprobación se haya advertido la existencia de hechos imponderables desconocidos para la Administración o la posible comisión de una infracción administrativa o de un delito fiscal (párrafo 10 de la BpO).

c) Efectos jurídicos de los informes de inspección

El Decreto de Aplicación de la Ordenanza Tributaria de 24 de septiembre de 1987 (en relación con el párrafo 193 II de la AO) especificaba que la actividad de comprobación tributaria producía *per se* los siguientes efectos jurídicos:

— en primer lugar, la revocación de la reserva de comprobación o modificación de las liquidaciones tributarias dictadas a tenor del párrafo 164 de la AO (párrafo 164 III, 3);

— en segundo lugar, la interrupción de la prescripción del derecho de la Administración a liquidar las deudas tributarias (párrafo 171 IV de la AO);

— y, por último, la limitación de los motivos de revisión del acto de liquidación que se dictase como consecuencia de la realización de las actuaciones inspectoras (párrafo 173 II de la AO).

Tales efectos, conviene insistir en ello, no se atribuían, ni entonces ni ahora, según el vigente Decreto de Aplicación de la Ordenanza Tributaria, al informe de inspección, y tampoco se incluye ningún otro precepto que resuelva esta cuestión.

A nuestro juicio, el estudio de los efectos jurídicos del informe de inspección debe hacerse desde dos puntos de vista distintos. Por un lado, ha de examinarse el efecto de impulso del procedimiento de gestión tributaria, característico del informe de inspección como acto de trámite. Y, por otro lado, conviene analizar en qué consiste el valor probatorio del informe como documento que deja constancia de los hechos objeto de comprobación.

a') El efecto de impulso del procedimiento de liquidación

Decíamos al estudiar la naturaleza jurídica del informe de inspección que *de lege lata* no se trata de un acto administrativo de comprobación cuyo contenido vincula al órgano de gestión competente para la práctica de la liquidación tributaria. En consecuencia, no cabe atribuir al informe el efecto de «cosa comprobada» al que se refiere Berliri¹⁵⁴, ya

¹⁵⁴ Cfr. C. Palao Taboada, «Naturaleza y estructura del procedimiento de gestión tributaria en el Derecho español», *cit.*, pág. 46; *id.*, «Naturaleza y efectos jurídicos de la conformidad del contribuyente con las actas

que el acto de liquidación no está condicionado por los datos reflejados en él. Sin embargo, al defender, siguiendo al profesor García de Enterría, un concepto amplio en lugar del concepto estricto de acto administrativo de los párrafos 118 de la AO y 35 de la VwVfG, pusimos de manifiesto que el informe constituye un acto de trámite al servicio del acto de liquidación definitiva. Pues, en sí misma, la fijación de los hechos carece de relevancia jurídica si, acto seguido, no se determinan las consecuencias que para el Derecho Tributario tiene la realización de esos hechos. De ahí que el informe, como el acta, carezca de autonomía funcional en el seno del procedimiento de liquidación, ya que estamos ante un acto preparatorio o instrumental de la decisión final. Justamente, el informe se dicta con el propósito de impulsar el procedimiento, o, lo que es lo mismo, de permitir que el procedimiento pase de una fase a otra, de la fase de comprobación a la fase de liquidación. Con esta finalidad, el párrafo 88 de la AO impone a los órganos de la Administración tributaria el deber de comprobar e investigar de oficio los hechos con trascendencia tributaria.

Asimismo, el derecho del sujeto inspeccionado a conocer el contenido del informe y a presentar las alegaciones que estime oportunas respecto a los datos en él consignados, pone de relieve el efecto de impulso del procedimiento de liquidación característico del informe de inspección. Se trata de proporcionar al órgano de gestión todos los elementos de juicio necesarios para la determinación de la existencia y cuantía de la obligación tributaria. Por eso, el inspector actuario no se limita a realizar una actividad de cognición y a exponer en el informe los elementos constitutivos del hecho imponible, sino que, al propio tiempo, fija las bases imponibles y se pronuncia acerca de las consecuencias tributarias de los hechos objeto de comprobación. Una vez realizadas las actuaciones de comprobación

de inspección», *cit.*, pág. 173.

necesarias, al inspector le consta, verbigracia, la obtención de ciertos rendimientos como consecuencia del ejercicio de una profesión liberal, la existencia de un bien inmueble que produce una renta periódica, la compra y venta de cierto número de inmuebles en un breve período de tiempo, la distribución de determinados beneficios por una sociedad, las irregularidades advertidas en la contabilidad. Así lo refleja en el informe, señalando además, que el supuesto de hecho en cuestión está sometido al impuesto sobre la renta, o al impuesto sobre sociedades, o indicando la forma en que deben corregirse los errores de la contabilidad. En este sentido, el inspector emite un juicio sobre la situación jurídica del sujeto inspeccionado.

En definitiva, vemos que se da el efecto de impulso del procedimiento de liquidación porque el informe permite eliminar la incertidumbre acerca de los hechos con trascendencia tributaria que obligó a la Administración a dictar una liquidación con reserva de comprobación o bien una liquidación provisional. Si, en cambio, con anterioridad al inicio de las actuaciones inspectoras ya se había practicado la liquidación con carácter definitivo, el informe permite y, obviamente, impone su rectificación siempre que se constate la aparición de nuevos hechos o medios de prueba conforme a lo dispuesto en el párrafo 173 I de la AO.

b') El efecto probatorio

Al estudiar el informe como documento público, constatamos que algunos autores le atribuyen valor probatorio respecto de los hechos objeto de comprobación¹⁵⁵. Como se recordará, ello se explica si tenemos en cuenta las normas del Título IX del Libro Segundo

¹⁵⁵ En este sentido, W. Schick, en Hübschmann/Hepp/Spitaler, *AO-FGO Kommentar*, cit. § 202, nn.mm. 100 y sigs.

de la Ley de Enjuiciamiento Civil (parágrafos 415 a 444), dedicado a la regulación de la «prueba mediante documentos». Por un lado, el parágrafo 415 de la ZPO define los documentos públicos como aquéllos que emite un ente público o un funcionario público en el ejercicio de sus funciones y en cumplimiento de los requisitos formales establecidos en la Ley. Y, por otro lado, el parágrafo 418 atribuye a todos los documentos públicos (que no versen sobre declaraciones de terceros presentadas ante el órgano que los expide, ni sobre actos decisorios o resolutorios de los entes públicos) plenos efectos probatorios en relación con los hechos que en ellos se recojan. Así, los documentos públicos a que se refiere este precepto son, básicamente, aquéllos que dejan constancia de determinados actos o actuaciones del órgano o funcionario que los expide sin hacer uso de una potestad decisoria.

Pues bien, lo cierto es que los informes de inspección, como las actas, hacen prueba de los actos o hechos que motivan su otorgamiento¹⁵⁶. En este sentido, ha de precisarse cuáles son los hechos que motivan el otorgamiento del informe de inspección y de los que éste hace prueba. Nótese que el parágrafo 418 de la ZPO dispone que los documentos públicos que presenten un contenido distinto de aquéllos que regulan los parágrafos 415 (documentos expedidos por fedatarios públicos) y 417 (documentos públicos administrativos) también producen plenos efectos probatorios respecto de los hechos que en ellos se constatan. Así, parece obvio que el informe pertenece a esta tercera clase de documentos públicos, ya que no contiene una declaración de voluntad sino una declaración de conocimiento del inspector actuario acerca de los hechos objeto de comprobación. En

¹⁵⁶ Cfr. R. Geimer, en *Zöller Zivilprozeßordnung, cit.*, § 415, nn.mm. 1-8 y § 418, nn.mm. 1-5; P. Hartmann, en Baumbach/Lauterbach/Albers/Hartmann, *Zivilprozeßordnung, cit.*, § 415, n.m. 6 y § 418, nn.mm. 1-2, 5-12; K. Schreiber, en *Münchener Kommentar zur Zivilprozeßordnung, cit.*, § 415, nn.mm. 1-3, 10 y sigs., y § 418, nn.mm. 2-7; J. Wessels/M. Hettinger, *Strafrecht, Besonderer Teil/1, cit.*, nn.mm. 790 y sigs.

consecuencia, podemos afirmar que el informe hace prueba de la existencia o inexistencia, exactitud o inexactitud, veracidad o falsedad de los hechos con trascendencia tributaria comprobados personalmente por el inspector en su condición de funcionario público¹⁵⁷.

Por último, en cuanto al alcance del valor probatorio del informe en vía económico-administrativa y contenciosa, ciertamente se trata de una prueba plena de los elementos constitutivos del hecho imponible. No obstante, el informe deberá ser valorado por el juez conjuntamente con los restantes medios de prueba, ya que se admite la prueba en contrario.

B) Los informes de inspección o *Steuerfahndungsberichte*

La existencia de dos informes de inspección de contenido distinto, uno que constata aquellos hechos imposables ya conocidos por la Administración y otro que pone de manifiesto el descubrimiento de hechos imposables desconocidos y la comisión de infracciones administrativas o, en su caso, delitos fiscales, se debe, como decíamos, a la vigencia del principio de división del trabajo en esta materia. Sin embargo, esta dualidad en la forma de documentar las actuaciones inspectoras no se basa en los preceptos de la Ordenanza Tributaria, que únicamente regula el informe de inspección en el que se fijan los hechos objeto de comprobación, sin hacer referencia al informe que deja constancia del descubrimiento de hechos imposables no declarados y de la comisión de infracciones administrativas o delitos fiscales. Es la Instrucción 44 sobre procedimiento sancionador en materia tributaria, aplicable con carácter exclusivo en el ámbito de la organización interna de la Administración, la que establece que la actividad de investigación tributaria podrá concluir mediante la extensión de un informe de inspección o *Steuerfahndungsbericht*¹⁵⁸.

¹⁵⁷ Cfr. R. Geimer, en *Zöller Zivilprozeßordnung, cit.*, § 418, nn.mm. 3-4.

¹⁵⁸ Cfr. H. Wenzig, *Das Finanzamt, cit.*, pág. 188; M. Streck, *Die Steuerfahndung*, 3ª. ed., Verlag Dr. Otto

Así ocurre por regla general, pues este informe contiene los datos necesarios para la práctica de la liquidación tributaria y, en su caso, para la imposición de sanciones. Pero nótese que ni los órganos inspectores tienen el deber de extenderlo ni los sujetos inspeccionados el derecho a exigirlo (sin perjuicio, obviamente, de su derecho a ser informados de las consecuencias jurídicas de los hechos investigados y a ser oídos en el trámite de audiencia).

Por lo demás, nos remitimos, con las salvedades necesarias, a lo expuesto en los epígrafes de este mismo capítulo relativos al concepto, naturaleza jurídica, elementos constitutivos y efectos del informe de inspección o *Prüfungsbericht*.

C) La comunicación al sujeto de que la comprobación tributaria ha finalizado «sin resultado»

Decíamos, en líneas anteriores, que existen dos formas de dar por concluida la actividad de comprobación tributaria. Con frecuencia, mediante la emisión del informe de inspección que refleja, junto a los hechos comprobados, la necesidad de rectificar las bases imponibles y, en consecuencia, el acto de liquidación. Pero la actuación inspectora también puede concluir mediante la comunicación al sujeto de que la inspección ha finalizado “sin resultado”¹⁵⁹, o, lo que es lo mismo, de que su situación tributaria resulta conforme a Derecho. Así lo establecen los párrafos 202 I, 3 de la AO y 12 III de la BpO¹⁶⁰.

Schmidt, Colonia, 1996, nn.mm. 787-788.

¹⁵⁹ Cfr. G. Jost, «Mitteilung über ergebnislose Prüfung (§202 Abs. 1 S. 3 AO)», en *Die Steuer-Warte*, mayo 1980, págs. 77 y sigs.; M. Söffing, «DStR-Fachliteratur-Auswertung: Verfahrensrecht», en *Deutsches Steuerrecht*, núm. 31, 1995, pág. 1.183; A. Nicolai, «Aktuelle Fragen aus der Praxis aus der Außenprüfung», en *Die Steuerliche Außenprüfung*, núm. 1, 1995, págs. 15 y sigs.

¹⁶⁰ Por su parte, en relación con el párrafo 202 el Decreto de Aplicación de la Ordenanza Tributaria de 24 de septiembre de 1987 señalaba que la comunicación al sujeto inspeccionado sobre la conformidad a Derecho de su situación tributaria «tiene trascendencia jurídica desde el punto de vista de la futura modificación del acto de liquidación (párrafo 173 II de la AO), así como desde el punto de vista de la interrupción del plazo con que cuenta la Administración para liquidar la deuda tributaria (párrafo 171 IV de la AO)».

Para comprender en qué consiste este acto de la Administración examinaremos a continuación, en primer lugar (1), cuál es el contenido de la declaración que se emite, y, en segundo lugar (2), cuál es su naturaleza jurídica.

1. Contenido de la declaración

A pesar de la ausencia de un pronunciamiento legal expreso sobre este aspecto, entiendo que «la comunicación sobre la falta de resultado de la inspección» constituye una declaración de la Administración sobre la conformidad a Derecho de la situación tributaria del sujeto inspeccionado¹⁶¹. Obviamente, a tal efecto, primero han de fijarse los hechos, lo cual exige llevar a cabo una actividad de cognición idéntica a la que se realiza para poder extender el informe de inspección. En cambio, en el curso de las actuaciones inspectoras no se pone de manifiesto la necesidad de rectificar las bases impositivas, sino la exactitud de la base imponible fijada con anterioridad al inicio de la inspección. Si, por el contrario, no se hubiera practicado ninguna liquidación tributaria, simplemente, se pondrá en conocimiento del sujeto inspeccionado que su situación tributaria es correcta, una vez que se haya constatado la no realización del hecho imponible o la existencia de un supuesto de exención o de no sujeción. En todo caso, nos encontramos ante una declaración de conocimiento del inspector relativa a los elementos constitutivos del hecho imponible, y, además, ante una declaración de voluntad sobre la existencia y cuantía de la obligación tributaria material. Efectivamente, la comunicación que estudiamos en este lugar consiste en una declaración

¹⁶¹ Los profesores Schick y Mösbauer advierten que la comunicación a que nos referimos puede incluirse en el propio informe de inspección (W. Schick, en Hübschmann/Hepp/Spitaler, *AO-FGO Kommentar*, cit., § 202, nn.mm. 222 y 227; H. Mösbauer, en K. Koch/R.-D. Scholtz, *AO Kommentar*, cit., § 202, n.m. 6). Además, como veíamos, el profesor Schick señala que, aunque en el curso de la inspección no se ponga de manifiesto la necesidad de rectificar las bases impositivas, *de lege ferenda* resulta recomendable la extensión del informe como base para la contestación a las consultas vinculantes que pudieran plantearse (Schick, en Hübschmann/Hepp/Spitaler, *AO-FGO Kommentar*, cit., §. 202, n.m. 217).

acerca de la inexistencia de la obligación tributaria, o bien acerca de la exactitud de su cuantía fijada con anterioridad al desarrollo de la inspección.

2. Naturaleza de la declaración

De todo lo anterior se infiere que, a pesar de la vigencia del principio de separación de funciones y de división del trabajo entre los distintos órganos de la Administración tributaria, «la comunicación sobre la falta de resultado de la inspección» constituye un verdadero acto de liquidación¹⁶². En rigor, se trata de una liquidación tributaria definitiva de signo negativo. De hecho, conviene insistir en ello, según el Reglamento de Inspección y el Decreto de Aplicación de la Ordenanza Tributaria, la inspección de los tributos concluye, bien mediante el acto de liquidación, o bien mediante la comunicación al sujeto de que su situación tributaria es correcta. Incluso, la Ordenanza Tributaria señala que, igual que el acto de liquidación resultante de la comprobación tributaria, la comunicación sobre la conformidad a Derecho de la situación tributaria es susceptible de revisión, cuando aparezcan nuevos hechos o medios de prueba, sólo en los casos de fraude fiscal o reducción de la cuantía de la obligación tributaria por negligencia grave (parágrafo 173 II de la AO). Ello se explica, obviamente, porque tales hechos o medios de prueba debieron haberse advertido en el curso de las actuaciones comprobadoras.

Por otra parte, respecto a la interrupción de la prescripción, el parágrafo 171 IV de la AO dispone que, habiéndose iniciado la comprobación tributaria o habiendo quedado

¹⁶² El profesor Tipke opina que la comunicación acerca de «la falta de resultado de la inspección» es el acto administrativo que pone fin al procedimiento de liquidación, pues sustituye al acto de liquidación que determina que no existe cantidad a ingresar a cargo del sujeto (K. Tipke, en K. Tipke/H.-W. Kruse, *AO-FGO Kommentar*, cit., § 202, n.m. 6). Por el contrario, el profesor Schick considera que la comunicación no es un acto administrativo y, en consecuencia, no sustituye al acto de liquidación definitiva (W. Schick, en Hübschmann/Hepp/Spitaler, *AO-FGO Kommentar*, cit., § 202, n.m. 231, § 203, n.m. 182); en igual sentido,

aplazado su comienzo a instancia del sujeto inspeccionado, el plazo para determinar el *an* y el *quantum* de la obligación tributaria no finaliza hasta que el correspondiente acto de liquidación que se dicte o hubiera debido dictarse haya devenido irrecurrible (firmeza desde el punto de vista formal)¹⁶³, o bien hayan transcurrido tres meses desde que se comunicó al sujeto la conformidad a Derecho de su situación tributaria.

Por tanto, advertimos que el propio legislador ha querido equiparar «la comunicación sobre la falta de resultado de la inspección» al acto de liquidación tributaria, al menos desde el punto de vista de sus efectos jurídicos. En este sentido, si nos fijamos en los términos empleados en el parágrafo 171 IV, 4 de la AO observamos que hace referencia a la notificación o *Bekanntgabe* de la comunicación como acto administrativo (parágrafo 122 de la AO), a diferencia del parágrafo 202, que alude al envío o *Übersendung* del informe de inspección al sujeto inspeccionado.

IV. ÚLTIMAS REFLEXIONES SOBRE LA DOCUMENTACIÓN DE LAS ACTUACIONES INSPECTORAS EN LOS ORDENAMIENTOS ALEMÁN Y ESPAÑOL

A diferencia de la finalidad que cumple en nuestro ordenamiento jurídico el acta de inspección, de documentación de los hechos objeto de comprobación con independencia de que tales hechos impliquen un descubrimiento de deuda en perjuicio o en beneficio de la Hacienda Pública, hemos visto que el informe de inspección alemán es siempre un «informe con descubrimiento de deuda». Incluso, hemos aludido a los «informes de

H. Mösbauer, en K. Koch/R.-D. Scholtz, AO Kommentar, *cit.*, § 202, n.m.5; *id.*, *Steuerliche Außenprüfung*, *cit.*, pág. 180.

¹⁶³ El plazo para la interposición del recurso contra el acto de liquidación en vía administrativa es de un mes a partir del momento en que tiene lugar la notificación al sujeto (parágrafo 355 de la AO). Una vez transcurrido este plazo sin que el acto de liquidación haya sido impugnado, o bien una vez desestimado el recurso presentado, el acto de liquidación deviene firme y ya no es impugnabile ni en vía económico-administrativa ni en vía contenciosa. *Cfr.* R. Seer, en K. Tipke/J. Lang, *Steuerrecht*, *cit.*, § 22, nn.mm. 50.

comprobación» y a los «informes de investigación», que reflejan hechos imponderables desconocidos para la Administración y la comisión de infracciones administrativas y delitos fiscales. Ambos constituyen, al menos en parte, la base para la práctica de la liquidación tributaria definitiva. En caso de no existir un descubrimiento de deuda, basta con la comunicación al sujeto inspeccionado de que su situación tributaria se ajusta a Derecho.

Ciertamente, en comparación con las normas que la Ley General Tributaria y el Reglamento General de Inspección dedican a las actas de inspección tributaria, llama la atención el hecho de que sólo los parágrafos 202 de la AO y 12 de la BpO (el parágrafo 17 de la BpO únicamente prescribe la interdependencia de los diversos informes de inspección relativos a grupos de empresas y cadenas empresariales) se refieran a los informes. Con todo, podemos establecer las siguientes conclusiones:

1. Desde el punto de vista conceptual, apuntábamos que el informe constituye una declaración de conocimiento sobre los hechos comprobados por el inspector actuario. Además, en atención al derecho de los sujetos inspeccionados a ser informados del alcance de las actuaciones inspectoras, y a presentar las alegaciones que estimen convenientes antes de que se dicte el acto de liquidación, por regla general, en el informe se recoge una declaración de juicio sobre las consecuencias tributarias de tales hechos. No obstante, esta declaración de juicio no consiste en una propuesta de liquidación dirigida al órgano de gestión, ya que en el informe no se determina el importe de la obligación tributaria. De ahí que la definición que se propone de informes de inspección difiera en cierta medida de la que propondremos en el siguiente capítulo de las actas de inspección.

2. En cuanto a las clases de informes, señalábamos, siguiendo la terminología del Reglamento General de Inspección relativa a las actas españolas, que no existen los «informes de comprobado y conforme», los «informes previos o definitivos», los «informes de conformidad o disconformidad», ni los «informes con prueba preconstituida». Sólo se extiende un informe, de comprobación o de investigación, cuando en el curso de las actuaciones inspectoras se haya puesto de manifiesto un descubrimiento de deuda a favor (o a cargo) de la Hacienda Pública.

3. Desde el punto de vista de su naturaleza jurídica, y a pesar de que ninguno de los preceptos aplicables en la materia se refiere a esta cuestión, el informe, como el acta, es un documento público que expide un funcionario en el ejercicio de sus funciones con las formalidades establecidas en la ley. Asimismo, si tenemos en cuenta que, en efecto, el informe se produce en el marco del procedimiento de gestión, *de lege ferenda* nos encontramos ante un verdadero acto administrativo de trámite, preparatorio de la liquidación tributaria. Si, por el contrario, defendemos un concepto estricto de acto administrativo y sólo consideramos como tales los que especifica el parágrafo 118 de la AO, entonces tampoco constituiría un acto administrativo el acta de inspección.

4. Desde el punto de vista del contenido, no se aprecian diferencias sustanciales entre el informe y el acta, salvo en lo referente, conviene insistir en ello, a la propuesta de liquidación del inspector actuario. En el informe no se hace constar el importe de la deuda tributaria. En cambio, también queda constancia en él del posible acuerdo sobre los hechos a que hubiesen llegado el inspector y el sujeto inspeccionado durante la celebración de la entrevista final. Mas, en ningún caso el informe da lugar, por el mero transcurso del tiempo,

a un acto de liquidación presunto, como ocurre en muchos de los casos de actas de conformidad.

5. Desde el punto de vista formal, tanto el informe como el acta se extienden en unos modelos específicos elaborados con el propósito de someter la actuación de la Administración a unos criterios objetivos y, en este sentido, facilitar su desarrollo. Al propio tiempo, se trata de garantizar la claridad y fácil comprensión de los datos contenidos en ellos no sólo por parte de los órganos de gestión sino también por parte de los sujetos inspeccionados.

6. Desde el punto de vista de sus efectos, es obvio que los informes, al tratarse de documentos públicos, producen efectos probatorios, como establece la propia Ley de Enjuiciamiento Civil alemana. Y, por su parte, el efecto de impulso del procedimiento de liquidación del que forman parte los informes se deriva de su naturaleza de actos de trámite.

7. En último lugar, respecto a su tramitación, vemos que el informe, igual que el acta, es un acto dirigido al órgano competente para adoptar la decisión que proceda, si bien no se trata de la propia dependencia de inspección (inspector jefe) sino de la de gestión. En todo caso, se concede al sujeto inspeccionado un plazo para presentar alegaciones tanto en relación con los datos contenidos en el informe (parágrafo 91 de la AO) como en el acta [artículo 3k) y l) de la L.D.G.C.], siempre antes de que se dicte la resolución final. Pues no olvidemos que la actividad de inspección tributaria está al servicio de la liquidación definitiva.

CAPÍTULO IV

ANÁLISIS DOGMÁTICO DE LAS ACTAS DE INSPECCIÓN

I. INTRODUCCIÓN: LA GÉNESIS DE UN DOCUMENTO POLÉMICO

Las actas de la Inspección de los Tributos, tal y como son concebidas en la actualidad —esto es, básicamente en cuanto documentos que recogen los resultados de las actuaciones comprobadoras e investigadoras llevadas a cabo cerca de los contribuyentes—, tienen su antecedente legislativo más remoto en el Real Decreto de 30 de marzo de 1926, de Bases de la Inspección de los Servicios de la Hacienda Pública y de la Inspección de los Tributos¹. Ciertamente, los Reales Decretos de 11 de mayo de 1888 y 14 de noviembre de 1899, así como el Reglamento para los Servicios de Inspección de la Hacienda Pública de 13 de octubre de 1903, y el Real Decreto de 4 de septiembre de 1922, que reformó el Reglamento anterior, ya regulaban de forma detallada la obligación de los inspectores de extender un acta en la que quedase constancia de la comprobación realizada. Mas, correspondía a los órganos inspectores la tarea primordial de examinar las altas y declaraciones presentadas, y descubrir las ocultaciones y defraudaciones cometidas, contribuyendo así a aumentar los ingresos de la Hacienda Pública, sin tener en cuenta que, en realidad, la función de comprobación debía colocarse al servicio de la liquidación tributaria.

Asimismo, interesa destacar que las actas no se limitaban al mero relato de los hechos comprobados, ya que, si eran firmadas de conformidad por el contribuyente, la Administración de Hacienda únicamente debía dictar la correspondiente liquidación tributaria «sin más trámite», aplicando, en su caso, una sanción reducida². Incluso, se

¹ Cfr. J.J. Ferreiro Lapatza, «Las funciones liquidadoras de la Inspección de los Tributos», *cit.*, págs. 403 y sigs.; F. Clavijo Hernández, «El procedimiento simplificado de liquidación del Real Decreto 1.920/1976, de julio», *cit.*, págs. 389 y sigs.; J. Arrieta Martínez de Pisón, *Las actas de la Inspección de los Tributos*, págs. 31 y sigs.; G. Casado Ollero y otros, *Cuestiones tributarias prácticas*, *cit.* págs. 398 y sigs.

² En este sentido se pronuncian los artículos 1 a 5 del Real Decreto de 14 de noviembre de 1899 (Alcubilla, *Boletín Jurídico-Administrativo del Diccionario de la Administración Española*, apéndice de 1899, Madrid, 1899, págs. 501 y sigs.).

especificaba que en el acta no sólo quedaría constancia de la conformidad o disconformidad del interesado con los hechos o la clasificación jurídica de los mismos, sino que, además, el propio inspector podía mostrar su conformidad en relación con los datos que hubieran sido correctamente declarados³. A pesar de ello, la actividad de inspección tributaria carecía del significado jurídico que reviste en nuestros días, pues no consistía en el ejercicio de unas concretas funciones administrativas frente a los particulares, destinadas a la fijación de los hechos determinantes del *an* y del *quantum* de la obligación tributaria, y a la ulterior emisión del acto de liquidación.

Fue la base 31 del mencionado Real Decreto de 30 de marzo de 1926 la que señaló que los inspectores debían extender un «acta de presencia con todos los datos y detalles que puedan ilustrar a la Administración en su acuerdo». Su actuación tendría carácter pura y exclusivamente investigador, quedando reservada a la Administración de Rentas Públicas la facultad de practicar la oportuna liquidación tributaria. En comparación con la normativa anterior, destacan dos aspectos fundamentales: en primer lugar, se excluía la posibilidad de que el contenido del acta excediese de la simple constancia de los hechos comprobados; y en segundo lugar, se especificaba que la declaración de conformidad o disconformidad del sujeto, si bien seguía utilizándose como criterio de graduación de las sanciones aplicables, se refería a la clasificación de los hechos efectuada por la Administración de Rentas Públicas.

Junto a esta clara delimitación del contenido y de la función de las actas de inspección, la Real Orden de 13 de julio de 1926, que aprobó el Reglamento para el

³ Según el artículo 52 del Reglamento para los Servicios de la Inspección de la Hacienda Pública de 13 de octubre de 1903, la Inspección debía consignar en el acta la conformidad o disconformidad con la declaración presentada (Alcubilla, *Boletín Jurídico-Administrativo del Diccionario de la Administración Española*, apéndice de 1903, Madrid, 1903, págs. 570 y sigs.).

ejercicio de la Inspección de la Hacienda Pública, marcó asimismo un hito en la evolución posterior que experimentaron las actas. Y ello en un doble sentido, ya que esta evolución se caracteriza, como es sabido, tanto por la gran proliferación de modelos de actas que fueron surgiendo, como por la progresiva concentración de funciones liquidadoras en poder de los órganos inspectores frente a los liquidadores. Así, por un lado, el Reglamento de Inspección de 1926 estableció dos modelos diferentes de actas de presencia: el acta modelo 8, «cuando se trate de comprobar un alta, una baja, una declaración o un expediente y resulte conforme el inspector en funciones», y el acta modelo 9, «si de la práctica del servicio resultase diferencia entre lo declarado por el contribuyente y lo observado por el inspector». Y, por otro lado, supuso la ampliación de las competencias de la Inspección de los Tributos más allá de la mera comprobación e investigación de los hechos. Pues, si bien el contenido de las actas seguía refiriéndose a la exposición de los datos fácticos, en los informes que las acompañaban, aunque a efectos puramente internos, como decíamos, los inspectores actuarios formulaban la propuesta de liquidación que estimaban procedente.

Con idéntico propósito de agilizar el procedimiento de gestión, y promoviendo para ello la mayor rapidez en el desarrollo de las actuaciones inspectoras, la Real Orden de 23 de septiembre de 1927 autorizó a los inspectores de tributos a invitar a los contribuyentes que no hubiesen cumplido sus obligaciones fiscales a rectificar su situación tributaria. A tal fin se creaba el acta de invitación modelo 14, que contenía tanto la exposición de los hechos como la calificación jurídica que de ellos efectuaba el inspector. Nótese, en primer lugar, que la conformidad del sujeto se prestaba ahora a esa propuesta de rectificación de su situación tributaria. Y, en segundo lugar, que finalmente se excluía por completo la imposición de toda sanción, ya que estas actas de invitación se consideraban «declaraciones o partes de alta». Por tal motivo, en la práctica el acta de invitación vino a sustituir al acta

de presencia modelo 8, que enseguida cayó en desuso. Mientras que el modelo 9 o acta de constancia de hechos se mantuvo para los «casos en que no exista conformidad entre la Inspección y el contribuyente o cuando éste ofrezca resistencia o cuando sea reincidente».

En los años sucesivos, las Leyes de 28 de marzo de 1941 y 20 de diciembre de 1952 incidieron, básicamente, en el régimen jurídico de las actas que se firmasen con la conformidad del contribuyente. Interesa resaltar que, según el artículo 1 de la Ley de 28 de marzo de 1941, el contenido de las actas no se limitaba a los simples datos fácticos, ya que en ellas debían consignarse también las bases impositivas. De esta forma, se atribuía de nuevo a los inspectores la facultad de efectuar calificaciones jurídicas, siguiendo la tendencia marcada por el Reglamento de Inspección de 13 de julio de 1926. Además, si bien la Ley de 28 de marzo de 1941 dispuso que esta clase de actas sufriría un recargo del 10 por ciento, se establecía por primera vez la prohibición de impugnar no sólo las propias actas de conformidad, sino también los actos de liquidación que se produjesen como consecuencia de tales actas.

En parte coincidente con la Ley de 28 de marzo de 1941, la Orden Ministerial de 18 de diciembre de 1954 (que desarrollaba la Ley de 20 de diciembre de 1952) señalaba que el contribuyente prestaba «su conformidad, en todo o en parte, a las bases impositivas propuestas por dicha Inspección». De manera que las bases imponibles no sólo formaban parte del contenido del acta. Asimismo, el ámbito objetivo de la conformidad excedía de los simples hechos. Con todo, esta Orden Ministerial de 18 de diciembre de 1954 difiere de la Ley de 28 de marzo de 1941 al reconocer al sujeto inspeccionado la posibilidad de impugnar la liquidación tributaria derivada del acta —aunque se entendía que las bases devenían firmes—, siempre que se hubiera producido una aplicación indebida de las

normas vigentes a las bases imponibles propuestas por el inspector y aceptadas por el contribuyente.

Por su parte, la Orden Ministerial de 10 de abril de 1954, que también se dictó en desarrollo de la Ley de 20 de diciembre de 1952, introdujo tres nuevos modelos de actas junto a las ya existentes, fomentando así la proliferación de tipos de actas que ha podido constatar hasta nuestros días. En total eran seis los modelos de actas que cabía extender: el acta modelo 8, si no se detectaban errores en las declaraciones presentadas; el acta modelo 16, si la declaración resultaba correcta o ajustada a la clasificación tributaria hecha por la propia Administración pero la liquidación efectuada era incorrecta; el acta modelo 9, que seguía utilizándose en los casos en que el contribuyente no aceptaba la propuesta del inspector de rectificar su situación tributaria; las actas modelos 14 (actas de rectificación) y 15 (actas de ingreso a cuenta)⁴, para los supuestos en que sí se aceptara de forma global o parcial aquella propuesta; y, por último, el acta modelo 17, para hacer constar el estado de los libros de contabilidad de la empresa inspeccionada.

Todas estas actas se consideraban «documentos administrativos de información a las oficinas correspondientes», a las que proporcionaban la base para la práctica de las oportunas liquidaciones tributarias. No obstante, coincidiendo con lo dispuesto en el Reglamento de Inspección de 13 de julio de 1926, de nuevo el legislador optó por excluir del acta que no reflejase la expresa y total conformidad del contribuyente, e incluir como parte del contenido del correspondiente informe complementario, la mención de los preceptos legales que el inspector estimase aplicables a los hechos comprobados y la consiguiente fijación de las bases tributarias.

⁴ Cfr. J. Gató de Echarri, «Las actas modelo 15 de la Inspección de los Tributos», en *Crónica Tributaria*, núm. 10, 1974, págs. 175 y sigs.

Pues bien, la entrada en vigor de la Ley General Tributaria de 28 de diciembre de 1963, a pesar de que no ofrecía una regulación detallada de las actas de inspección, supuso, por fin, la definitiva concreción de los elementos necesarios que integran su contenido, incluyéndose entre ellos la regularización de la situación tributaria que resulte procedente a juicio del inspector. En cuanto a las clases de actas, junto a las conocidas actas de conformidad y de disconformidad —la conformidad se presta con carácter general a «las circunstancias consignadas en el acta»— se introducen los conceptos de «acta previa» y «acta definitiva» y, de forma implícita, el de «acta con prueba preconstituida del hecho imponible»⁵. El cometido de todas ellas, así como el de las diligencias y comunicaciones, consiste en documentar las actuaciones inspectoras con trascendencia económica para los sujetos pasivos.

Desde la entrada en vigor de la Ley General Tributaria hasta su modificación parcial mediante Ley 10/1985, de 26 de abril, se produjeron importantes reformas en el ámbito de la gestión tributaria y, en concreto, en el de la inspección. Primero, el Decreto 2.137/1965, de 8 de julio, dispuso que en las recién creadas actas definitivas, el inspector formularía una propuesta de liquidación sobre la cuantía total de la deuda tributaria —no se hablaba de «propuesta de regularización», como hacía la propia Ley General Tributaria—, que incluiría, en su caso, el importe de la sanción que considerase procedente. En principio, la oficina gestora, una vez examinada la propuesta de liquidación, sólo practicaría una nueva liquidación en los casos en que apreciase error aritmético o aplicación indebida de las normas legales. Igualmente, cuando el sujeto prestaba su conformidad a la propuesta de

⁵ Además, Martínez Lafuente (A. Martínez Lafuente, *La condonación de las sanciones tributarias*, cit., págs. 176 y sigs.) y Guío Montero [F. Guío Montero, *El contribuyente ante la Inspección de Hacienda*, lex nova, 4ª ed., Valladolid, 1996, págs. 483 y sigs.; *id.*, «El acta de rectificación (Una aproximación a su concepto)», en *Gaceta Fiscal*, núm. 67, 1989, págs. 125 y sigs.] se refieren a las actas de rectificación sin sanción.

liquidación contenida en el acta, esta propuesta solía convertirse en liquidación definitiva si la oficina gestora no se oponía a ello de un modo expreso, surgiendo, así, la correlativa obligación de ingreso en el Tesoro de la deuda tributaria fijada por la Inspección.

Por tanto, en contra de lo dispuesto en la Ley General Tributaria, mayoritariamente el procedimiento de liquidación concluía con la extensión del acta definitiva o del acta de conformidad, sin necesidad de un acto de liquidación expreso. En uno y otro caso, el acto de liquidación tenía carácter recurrible. Es más, a partir del Decreto 2.137/1965 comenzó a admitirse la impugnación del acto de liquidación derivado de un acta de conformidad, no ya por motivos estrictamente jurídicos, sino mediante la prueba de haber incurrido en un error de hecho. De acuerdo con la consideración de la declaración de conformidad como confesión extrajudicial desde el punto de vista de sus efectos jurídicos (artículo 2º, 4), el error de hecho se concebía como error objetivo o discordancia entre los hechos contenidos en el acta y los que se hubieran producido en la realidad.

Con idéntico propósito que el anterior, se promulgó el Real Decreto 1.920/1976, de 16 de julio: se trataba de simplificar cada vez más el procedimiento de gestión, no sólo mediante la atribución a los órganos de inspección de las funciones liquidadoras que correspondían a los órganos gestores, sino, además, mediante la supresión de la fase de liquidación provisional en los supuestos de autoliquidación tributaria por el sujeto pasivo⁶. De forma expresa quedaba confirmada la ampliación del régimen simplificado de liquidación a las actas previas, producida en virtud del Decreto 545/1976, de 24 de febrero. En ellas también formularían los inspectores actuarios las oportunas propuestas de liquidación, e incluso fijarían la sanción que, en su caso, estimasen aplicable; estas actas, al

contrario que las actas definitivas, darían lugar a liquidaciones de carácter provisional. Pero obsérvese que en el acta no se formularía una simple «propuesta», pues el artículo 3.4 del Real Decreto 1.920/1976 se refería a «la liquidación practicada en el acta de la Inspección de los Tributos». Esta liquidación sólo sería modificada cuando la oficina gestora advirtiese una aplicación indebida de las disposiciones vigentes, o bien la comisión de algún error material.

Finalmente, el Real Decreto 412/1982, de 12 de febrero, declarado nulo, como veíamos, por sentencia del Tribunal Supremo de 24 de abril de 1984, atribuyó a los inspectores jefes la competencia para dictar los actos administrativos de liquidación tributaria, aduciendo razones de economía de procedimiento y eficacia en las actuaciones inspectoras. En la redacción de las actas no sólo debían tenerse en cuenta los requisitos mínimos del artículo 145 de la L.G.T., sino que, a su vez, el inspector actuaria cuantificaría la deuda tributaria a cargo del sujeto pasivo, especificando los intereses de demora y la sanción que considerase aplicable a las infracciones que hubiera apreciado. En los mismos términos se expresaba el Real Decreto 2.077/1984, de 31 de octubre, aunque la competencia liquidadora se atribuía en exclusiva a la Dependencia de Relaciones con los Contribuyentes. Respecto a las clases de actas, junto a las de conformidad y disconformidad, las de prueba preconstituida y las actas previas, se aludía de forma expresa a las actas sin descubrimiento de cuota.

En atención a la evolución experimentada por las actas de inspección como consecuencia inmediata de la progresiva asunción de funciones por los órganos inspectores más allá de la mera comprobación e investigación de los hechos imposables, la Ley

⁶ Por su parte, la Orden Ministerial de 22 de noviembre de 1976 y la Resolución de la Subsecretaría de Hacienda que la desarrollaba, de 25 de noviembre del mismo año, incidían en la proliferación de modelos de

10/1985, de 26 de abril, de modificación parcial de la Ley General Tributaria, ordenó la definitiva atribución de las competencias liquidadoras a la Inspección de los Tributos. Al mismo tiempo, como tantas veces se ha dicho, añadió al artículo 145 de la L.G.T. un tercer apartado en el que se especifican la naturaleza jurídica y los efectos de las actas de inspección: por una parte, tienen la naturaleza de documentos públicos —recordamos que únicamente la Orden Ministerial de 10 de abril de 1954 se pronunciaba sobre este aspecto al calificarlas como «documentos administrativos»—, y, por otra parte, gozan de valor probatorio respecto a «los hechos que motiven su formalización, salvo que se acredite lo contrario».

Por fin, el Reglamento General de Inspección regula de un modo pormenorizado el procedimiento a seguir en el desarrollo de las actuaciones inspectoras, y los diversos documentos que en cada caso ha de formalizar la Inspección. En el marco del denominado procedimiento de inspección, el acta «se concibe [...] como un documento que se caracteriza por cuanto va a suponer necesariamente un acto administrativo cuyo contenido consista en una liquidación tributaria». A tal efecto, el acta recoge, entre otros requisitos que especifica el recientemente modificado artículo 49 del R.G.I.T., los resultados de las actuaciones comprobadoras e investigadoras, e incluso la propuesta de liquidación o regularización que formule el inspector actuario. Su valor probatorio queda limitado, no obstante, a los hechos constatados de forma personal y directa por los propios actuarios (artículo 62.2). Respecto a la competencia liquidadora, conviene precisar que no la ejercita, al menos formalmente, el inspector actuario, sino que ha quedado reservada al inspector jefe. Con todo, en los supuestos de actas de conformidad el acto de liquidación tiene carácter tácito (artículo 60.2 del R.G.I.T.).

actas que hemos apuntado.

Precisamente, en relación con las actas de conformidad, interesa destacar que *de lege lata* la conformidad se presta tanto a los hechos como a la propuesta de liquidación formulada por el inspector actuario. Y aún sigue aplicándose como criterio de graduación de las sanciones que resulten procedentes (artículos 82.3 de la L.G.T. y 63bis, apartado 7 del R.G.I.T.), a pesar de que el expediente sancionador ahora es independiente del expediente instruido para la comprobación e investigación tributaria (artículos 34 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, y 63bis-*quater* del R.G.I.T.). Por otra parte, finalmente el Reglamento General de Inspección exige que se pruebe la comisión del error de hecho como requisito para impugnar los datos fácticos que hubiesen sido aceptados. Pero al mismo tiempo reconoce que, en todo caso, podrá interponerse el correspondiente recurso contra los actos de liquidación producidos de acuerdo con las propuestas contenidas en las actas de conformidad por error en la aplicación de las normas jurídicas.

Por último, cabe añadir que las actas han de extenderse en uno de los modelos oficiales aprobados por la Resolución de 16 de septiembre de 1998, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. En contra de la evolución experimentada hacia los años 50, como veíamos, y siguiendo la tendencia simplificadora impuesta por la Resolución de 27 de mayo de 1986, de la Secretaría General de Hacienda, esta nueva Resolución sólo establece tres modelos de actas: el A01 (A06) para las actas de conformidad, el A02 para las actas de disconformidad y el A06 para las actas de comprobado y conforme.

Hechas estas precisiones históricas, podemos abordar el análisis del concepto de acta de inspección, de sus características, de su naturaleza, de sus clases y de su régimen

jurídico, cuestiones todas ellas que se examinarán en la sección primera de este capítulo. Una vez realizado este estudio dogmático de las actas, se emprenderá el de las actas de conformidad en sección aparte —la segunda— a fin de que se comprendan las particularidades de esa declaración del contribuyente.

SECCIÓN PRIMERA: LAS ACTAS EN NUESTRO ORDENAMIENTO JURÍDICO

I. CONCEPTO Y CARACTERÍSTICAS DE LAS ACTAS

A) Concepto legal

La Ley General Tributaria no contiene una definición de actas de inspección, simplemente se limita a señalar cómo se documentan las actuaciones de la Inspección de los Tributos con trascendencia tributaria. Así, su artículo 144 dispone:

«Las actuaciones de la Inspección de los Tributos, en cuanto hayan de tener alguna trascendencia económica para los sujetos pasivos, se documentarán en diligencias, comunicaciones y actas previas o definitivas.»

A pesar de la ausencia de una definición, esta formulación legal nos permite aprehender la que, a juicio del legislador, constituye la esencia de las actas de inspección. Se trata de documentos que se utilizan para dejar constancia de la realización de aquellas actuaciones inspectoras relevantes para los contribuyentes, pues «documentar» no es otra cosa que manifestar o consignar la verdad o la realidad de una cosa mediante documentos. Mas, ésta no es, en mi opinión, la verdadera esencia de las actas de inspección, sólo una simple característica de las mismas, común al resto de los documentos que extienden los órganos inspectores. Por ello, el Reglamento General de Inspección se ha visto obligado a precisar qué es el acta de inspección, indicando en el artículo 49:

«Son actas aquellos documentos 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, retenedor u obligado a efectuar ingresos a cuenta en concepto de cuota, recargos e intereses de demora, o bien declarando correcta la misma.

Las actas son documentos directamente preparatorios de las liquidaciones tributarias derivadas de las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación, incorporado una propuesta de tales liquidaciones.»

Esta definición es la seguida por la mayoría de los autores⁷. Sin embargo, a mí no me satisface, por su parcialidad. En este sentido, son varias las observaciones que pueden hacerse. Destacamos cuatro.

a) No cabe ninguna duda de que las actas son documentos que recogen los hechos objeto de comprobación e investigación, o lo que es lo mismo, documentos que dejan constancia de los hechos y circunstancias con trascendencia tributaria de los que adquiere conocimiento la Administración en el curso del procedimiento de inspección. Y, en concreto, se trata de documentos públicos conforme a lo dispuesto en el artículo 1.216 del C.C., precepto que atribuye esta cualidad a los autorizados por un notario o empleado público competente con las solemnidades establecidas por la ley. Estos requisitos los cumple plenamente el acta de inspección. El inspector actuario es un funcionario público perteneciente a la Administración tributaria, que ejercita sus funciones comprobadoras e investigadoras y levanta el acta cumpliendo las exigencias de forma que determinan las normas aplicables. Mas, el concepto del acta de inspección no debe, a mi juicio, reducirse a la forma. Pues, como hemos visto en el análisis doctrinal y jurisprudencial, el acta es más que un documento: también es un acto que se inserta coordinadamente en el procedimiento

⁷ Cfr. L.M. Cazorla Prieto, *Derecho Financiero y Tributario (Parte General)*, 2ª. ed., Aranzadi, Navarra, 2001; A. Menéndez Moreno y otros, *Derecho Financiero y Tributario (Parte General). Lecciones de Cátedra*, 2ª. ed., Lex Nova, Valladolid, 2001, págs. 333-334; M. Cabrera Pérez-Camacho, «El nuevo Reglamento de la Inspección de Tributos», en *Crónica Tributaria*, núm. 56, 1986, pág. 43; E. Ramírez Medina, «El procedimiento de inspección tributaria en el Reglamento General de la Inspección de los Tributos», en *Carta Tributaria*, núm. 32, 1986, pág. 7; R. Lanau Viñals, «La finalización del procedimiento inspector: las actas», *cit.*, págs. 898 y sigs.; F. Guío Montero, *El contribuyente ante la Inspección de Hacienda*, *cit.*, págs. 443-444; *id.*, «La visita de inspección (y II)», en *Carta Tributaria*, núm. 68, 1988, pág. 13; J.A. Antón Pérez, «Actas de disconformidad», en *Impuestos*, t. III, núm. 21, 1989, pág. 278; J.H. Lacasa Salas y J.M. del Paso Bengoa, *Procedimiento de la Inspección de los Tributos*, *cit.*, pág. 263; T. Rosembuj Erujimovich, «Inspección. Documentación», *cit.*, pág. 1.693; E. Barrachina Juan, «Nulidad de las actas de la Inspección Tributaria», en *Gaceta Fiscal*, núm. 150, 1997, pág. 118; I. Pérez Royo, «Documentación de las actuaciones inspectoras: contenido de las actas de inspección», en *Tributos Locales*, núm. 2, 2000, pág. 71.

de liquidación, y éste es un criterio que debe estar presente en su conceptualización⁸.

b) En segundo lugar, creemos que no es correcto decir, como hace el Reglamento General de Inspección, que las actas recogen «los resultados de las actuaciones comprobadoras e investigadoras». Las actas no recogen ningún resultado: lo que refleja el documento son los hechos que integran el hecho imponible, pues en esto consiste el acto que documenta el acta. Desde el punto de vista fenomenológico, esos hechos no resultan de la realización de las actuaciones inspectoras, sino que, por regla general, éstas proporcionan al inspector actuario un conocimiento exacto de los mismos, de modo que cuenta con los datos necesarios para proceder a su determinación y a la formulación de la correspondiente propuesta de liquidación. En los supuestos de actas previas, como veremos en el epígrafe de las clases de actas⁹, sólo se recogen de un modo parcial los hechos, debido, por ejemplo, a la necesidad de suspender las actuaciones inspectoras, o para hacer constar la conformidad, también parcial, prestada por el sujeto pasivo; y es obvio que estas circunstancias no pueden reputarse como resultantes del procedimiento de inspección. Además, junto a los hechos, asimismo se consignan en el acta otros datos y circunstancias (fecha de inicio de las actuaciones inspectoras, identificación del inspector actuario), que, en realidad, tampoco pueden entenderse como «resultados», porque no resultan ni se producen a causa de la inspección.

c) En tercer lugar, debe subrayarse que el acta no se limita exclusivamente a recoger los hechos, como dispone el artículo 49 del R.G.I.T. En ella se incluye, asimismo, o una

⁸ *Cfr.* J.M. Mans Puigarnau, *Lógica para juristas*, Bosch, Barcelona, 1978, págs. 37 a 39.

⁹ Epígrafe V.A)1.a) de la sección primera de este capítulo.

propuesta de liquidación o de regularización de la situación tributaria que, a juicio del inspector actuario, deba llevarse a cabo, o, en otro caso, la declaración del propio inspector sobre la conformidad a Derecho de la situación tributaria del contribuyente. Sin embargo, la propuesta de liquidación o de regularización, en rigor jurídico, no forma parte de la esencia del acta: es más bien una consecuencia de la «fijación» inspectora del hecho imponible, y por ello creemos que no forma parte de la esencia del acta¹⁰ y debe quedar al margen de la definición.

Con todo, conviene en este punto aclarar qué debe entenderse por «regularizar» y «liquidar». Decíamos en páginas anteriores que el Reglamento General de Inspección alude tanto a la propuesta de regularización de la situación tributaria como a la propuesta de liquidación. Así, por ejemplo, entre los requisitos que conforman el contenido mínimo de las actas de inspección, el artículo 145.1c) de la L.G.T. enumera la propuesta de regularización de la situación tributaria, y el apartado 2g) del artículo 49 del R.G.I.T. especifica que se consignará en el acta «en su caso, la regularización de la situación tributaria [...] con expresión de la deuda tributaria debida [...] en concepto de cuota, recargos e intereses de demora». Además, el artículo 53 del R.G.I.T. se refiere a las actas sin descubrimiento de deuda con regularización de la situación tributaria del sujeto pasivo o retenedor, y, acto seguido, el artículo 56 nos habla de la propuesta de regularización reflejada en las actas de disconformidad. En cambio, cuando se definen las actas de inspección, el propio artículo 49.1, párrafo segundo, prescribe que en las actas quedará constancia de la propuesta de liquidación que proceda. Y, por su parte, los artículos 54, 55, y 60.3 hacen referencia, respectivamente, a la conformidad o disconformidad con la

¹⁰ En contra de esta tesis, Morillo Méndez afirma que el acto de liquidación es una parte fundamental del contenido del acta (A. Morillo Méndez, «Naturaleza y contenido de las actas y actos de la Inspección

propuesta de liquidación, y a los posibles errores apreciados por el inspector jefe en tal propuesta.

Pues bien, conviene insistir en que, desde el punto de vista tributario, «regularizar» no es otra cosa que hacer regular o hacer que la situación tributaria objeto de comprobación se ajuste o resulte conforme a lo dispuesto en las normas legales aplicables. Por este motivo, se explica fácilmente que no toda actividad de comprobación tributaria comporte la necesidad de regularizar la situación tributaria del sujeto inspeccionado, ya que en ocasiones esto no es necesario, al constatarse que la situación comprobada se ajusta al ordenamiento jurídico, como advierte el artículo 49 del R.G.I.T. Así, se comprende que de las actas de comprobado y conforme (artículo 52 del R.G.I.T.) no forme parte de su contenido ni la propuesta de regularización ni tampoco de liquidación. Precisamente, porque la situación tributaria objeto de comprobación se ajusta, a juicio del inspector, a Derecho, bien porque no exista ninguna deuda a ingresar o bien porque ésta ya ha sido satisfecha. Por su parte, las actas sin descubrimiento de deuda con regularización de la situación tributaria comprobada (artículo 53 del R.G.I.T.) únicamente reflejan una propuesta de liquidación cuando se constata la existencia de un crédito del sujeto inspeccionado frente a la Hacienda Pública, por haber pagado aquél más de lo debido.

d) Por último, las actas de inspección tampoco pueden definirse como simples documentos preparatorios de las liquidaciones tributarias. Como se explicará a continuación, las actas están constituidas —en esencia— por dos actos de naturaleza distinta: en primer lugar, por una declaración de conocimiento acerca de los hechos con trascendencia tributaria, que jurídicamente no es más que un acto de trámite de

Tributaria», *cit.*, págs. 468 y 475).

comprobación¹¹; y, en segundo lugar, por una propuesta relativa al *an* y el *quantum* de la obligación tributaria material, que constituye un acto de trámite de liquidación, y que, como decíamos, es un acto consecuencia del anterior. Esta dualidad del acta se observa con toda claridad en las de conformidad. En estas actas, la «propuesta de liquidación» que realiza el actuario adquiere el carácter de liquidación provisional o definitiva, siempre que en el plazo de un mes desde su extensión el inspector jefe no adopte una decisión en contrario (artículo 60.2 del R.G.I.T.). Mas, incluso en los supuestos de actas de disconformidad, aunque el inspector jefe dicte expresamente el acto de liquidación, éste se deriva del acto de trámite de comprobación y de la propuesta de regularización inspectora documentados en el acta. Por ello, no estamos simplemente ante un documento preparatorio de la ulterior liquidación tributaria, sino, como se verá más adelante, ante un auténtico acto de trámite de liquidación. A pesar de que el acto de comprobación y el acto de liquidación son dos actos administrativos distintos, derivados del ejercicio de distintas funciones administrativas, como son las comprobadoras y liquidadoras, ambos se reflejan en un único documento que persigue una doble finalidad específica, que no es otra que la de fijar los hechos y cuantificar el importe de la obligación tributaria.

B) Definición que se propone

Sobre la base de las observaciones que acaban de hacerse a la definición legal que formula el Reglamento General de Inspección, podemos definir el acta de la Inspección de los Tributos como aquel acto documentado de los órganos inspectores de la Administración tributaria, realizado en cumplimiento de un poder-deber, y consistente en una declaración

¹¹ Cfr. B. Frías Marrero, «Inspección. Documentación», en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, Libro-Homenaje al Profesor D. Fernando Sáinz de Bujanda, vol. II, *cit.*, pág. 1.682.

de conocimiento del hecho imponible, y en otra de juicio sobre la existencia y cuantía de la obligación tributaria, siendo dirigido dicho acto al inspector jefe a efectos de que o bien, si lo cree ajustado a Derecho, confirme el juicio sobre el importe de la obligación tributaria de una manera presunta por el transcurso del tiempo, o bien dicte de manera expresa el acto de liquidación.

C) Características generales

Para su adecuada comprensión, la definición propuesta exige que nos detengamos brevemente a explicar sus partes. No vamos a examinarla de una manera metódica, ya que más adelante dedicaremos varios epígrafes a estudiar los diversos elementos constitutivos del acta de inspección.

a) En primer lugar, el acta de inspección es un acto explícito que consiste en una declaración de conocimiento sobre los hechos con trascendencia tributaria objeto de comprobación¹². A mi juicio, nos encontramos, por tanto, primeramente ante un acto de la Inspección en el que se constata una situación de hecho determinante de la realización del hecho imponible, o del presupuesto de hecho de la obligación de efectuar retenciones e ingresos a cuenta, pero también ante una propuesta del actuario sobre el *quantum* de la obligación tributaria. En este sentido, el inspector actuario manifiesta lo que sabe o le consta¹³ respecto a los hechos y circunstancias que conforman el presupuesto de hecho de la obligación tributaria, y una vez que ha adquirido ese conocimiento y lo documenta en el acta, propone al inspector jefe una liquidación sobre la obligación tributaria.

¹² Cfr. J.A. García-Trevijano Fos, *Los actos administrativos*, cit., págs. 164 y sigs.

¹³ Cfr. J.A. García-Trevijano Fos, *Los actos administrativos*, cit., págs. 59, 278 y sigs.

b) El acta de inspección es un acto de efectos no vinculantes para el inspector jefe. Si bien en la mayoría de los supuestos el jefe de la dependencia asume la propuesta de regularización o de liquidación del inspector actuario, de modo que el acto definitivo de liquidación se dicta como consecuencia directa e inmediata del contenido del acta, no siempre tiene por qué ocurrir esto. En el ejercicio de su potestad decisoria, el inspector jefe puede advertir la comisión de un error material en la propuesta de regularización o de liquidación recogida en el acta, o de algún error en la apreciación de los hechos, o una aplicación incorrecta de las normas jurídicas, e incluso puede dejar sin eficacia el acta y ordenar que se desarrollen nuevas actuaciones comprobadoras e investigadoras, que darán lugar a la extensión de una segunda acta.

c) El acta de inspección es un acto externo. Sus efectos no se limitan al ámbito puramente interno de la Administración, sino que, dado el carácter contradictorio del procedimiento de liquidación, el documento se da a conocer también a los sujetos inspeccionados para que éstos puedan manifestar su conformidad o disconformidad con los datos fácticos consignados en ella —más adelante se estudia el ámbito objetivo de la declaración de conformidad del contribuyente—, y, en su caso, formular las alegaciones que estimen convenientes.

d) El acta de inspección es un acto unilateral de los órganos inspectores de la Administración tributaria. Aunque del acta, como veíamos, adquieren conocimiento los sujetos pasivos, retenedores o personas obligadas a efectuar ingresos a cuenta, que prestan su conformidad o disconformidad con los hechos que contiene, el acta, en sí, constituye un

acto de la Inspección que se produce con independencia de la actitud que adopte el sujeto tanto respecto a los hechos objeto de comprobación como respecto a la propuesta de regularización o de liquidación. La conformidad del sujeto inspeccionado no afecta a la sustantividad del acta, sino al *iter* del procedimiento de liquidación, pues, según preste o no la conformidad, el acta, como veremos, se tramitará de una u otra forma.

e) El acta se extiende sólo en aquellos supuestos en que, como consecuencia de la realización de las actuaciones comprobadoras e investigadoras, se ponen de manifiesto hechos y circunstancias determinantes del nacimiento y cuantía de la obligación tributaria material que dan lugar a la práctica de la correspondiente liquidación. Si, por el contrario, los hechos inspeccionados no constituyen presupuesto de la obligación tributaria, no hace falta extender el acta de inspección: basta una diligencia conforme a lo dispuesto en el artículo 46 del R.G.I.T.

f) El acta de inspección es un acto del inspector actuario que se incardina dentro del procedimiento de liquidación. Ello se explica porque la declaración de conocimiento o fijación de los hechos relevantes desde el punto de vista tributario va seguida de una propuesta o declaración de juicio del inspector actuario sobre las consecuencias tributarias que la ley vincula a la realización de tales hechos¹⁴. Por sí misma, en cuanto simple acto de trámite de fijación de los hechos, la extensión del acta carecería de sentido, ya que ésta sólo adquiere razón de ser al realizarse el juicio de subsunción de los hechos en el supuesto de hecho normativo, para poder determinar la existencia y cuantía o la inexistencia de la

¹⁴ Cfr. T. Rosembuj Erujimovich, «Inspección. Documentación», en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, Libro-Homenaje al Profesor D. Fernando Sáinz de Bujanda, *cit.*, pág.

obligación tributaria. No debe olvidarse que el procedimiento de liquidación se compone de una serie de actos administrativos que se encuentran en íntima relación unos con otros y que persiguen, todos ellos, el efecto jurídico de determinar y hacer exigible la obligación tributaria. Mediante el acta lo que se pretende es simplificar y agilizar los trámites de este procedimiento. Por ello, el inspector actuario, además de determinar los hechos, emite una propuesta o declaración de juicio¹⁵ sobre sus consecuencias tributarias, es decir, sobre la existencia (inexistencia) y cuantía de la obligación tributaria nacida de la realización del presupuesto de hecho normativo¹⁶. De ahí que, en la mayoría de los casos, el acto de trámite de determinación de hecho imponible o del presupuesto de hecho de la obligación de efectuar retenciones o ingresos a cuenta documentado en el acta, quede absorbido por el ulterior acto de liquidación¹⁷.

II. DISTINCIÓN DE OTRAS FIGURAS AFINES

Es preciso distinguir el acta de inspección de diversos actos afines.

A) El acto de fijación del valor catastral¹⁸

La actividad administrativa de fijación del valor catastral de los bienes inmuebles tiene especial trascendencia en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, puesto que, según establece el artículo 66 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales (en adelante, L.R.H.L.), la base imponible de este impuesto está constituida por el

1.693.

¹⁵ Cfr. J.A. García-Trevijano Fos, *cit.*, págs. 59, 319 y sigs.

¹⁶ Cfr. F. Sáinz de Bujanda, «El nacimiento de la obligación tributaria», en *Hacienda y Derecho*, t. IV, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1966, págs. 9 y sigs.

¹⁷ Cfr. F. Clavijo Hernández, «La liquidación: liquidaciones provisionales y definitivas (artículo 120)», *cit.*, n. 22.

¹⁸ Cfr. J.E. Varona Alabern, *El Valor Catastral; su Gestión e Impugnación*, 2ª. ed., Aranzadi, Pamplona,

valor catastral de los bienes objeto de gravamen. En estos casos, corresponde también a los órganos competentes de la Administración tributaria desarrollar las actuaciones de comprobación necesarias para poder determinar el valor del bien¹⁹, ya se trate de la determinación *ex novo*, ya de la revisión, modificación o actualización de ese valor, tomando como referencia en todo caso su valor de mercado. Precisamente, es la actividad de comprobación tributaria la que permite asignar a cada bien inmueble un valor concreto, debido a que el «valor de mercado» no deriva sin más de la aplicación de una serie de disposiciones legales o reglamentarias, sino que pertenece a la categoría de los conceptos jurídicos indeterminados.

Coincidiendo en parte con el acta de inspección, el acto de fijación del valor catastral constituye, asimismo, una declaración de conocimiento de la Administración sobre los hechos comprobados (naturaleza rústica o urbana del bien, ubicación, demanda inmobiliaria, etc.). Sin embargo, se diferencia del acta en que, por su contenido, constituye no sólo esa declaración sino también otra de juicio del fenómeno que se presenta, que, en mi opinión, tiene, desde el punto de vista procedimental, un carácter definitivo, al gozar de autonomía funcional en el seno del procedimiento de gestión tributaria. Nos encontramos, por tanto, ante un acto de comprobación o de determinación del hecho imponible que pone fin al procedimiento de fijación del valor catastral sin ser absorbido, como ocurre con el acta, por el acto de liquidación²⁰. Por lo demás, el acto de fijación del valor catastral se documenta también por escrito, de manera que podemos hablar asimismo en estos casos de un documento público que produce efectos probatorios, conforme a lo dispuesto en los

1997, págs. 263 y sigs.

¹⁹ Cfr. G. Núñez Pérez, «La actividad administrativa de comprobación tributaria», en *Civitas R.E.D.F.*, núm. 53, 1987, págs. 70 y sigs.

²⁰ Cfr. F. Clavijo Hernández, «La liquidación: liquidaciones provisionales y definitivas (artículo 120)», *cit.*, n. 22.

artículos 1.216 y 1.218 del C.C.

B) El «parte de reconocimiento y aforo»²¹

Para entender en qué consiste el «parte de reconocimiento y aforo» ha de advertirse, previamente, que el «reconocimiento y aforo» es la actividad de los órganos de la Administración de Aduanas destinada a controlar las operaciones de comercio exterior, examinar si se dan los requisitos necesarios para autorizar la entrada o salida de mercancías, y fijar las bases imponibles y tipos de gravamen correspondientes a los tributos aplicables en cada supuesto concreto. Se trata, en esencia, de una función comprobadora de los elementos constitutivos del hecho imponible de aquellos tributos que gravan la importación y exportación, y de otros tributos que recaudan las Aduanas. Con respecto a la entrada de mercancías en el territorio aduanero, la actividad de comprobación tributaria puede llevarse a cabo, en un primer momento, en el propio recinto aduanero —nótese que el reconocimiento físico de las mercancías sólo se produce de forma excepcional—, y, con posterioridad, en el domicilio del sujeto pasivo o lugar de destino de la mercancía gravada.

El «parte de reconocimiento y aforo»²² tiene por objeto fijar los elementos que constituyen la operación de entrada de mercancías, así como la base imponible y el tipo del impuesto o impuestos que se deriven de la realización de esta operación. Por tanto, el «parte de reconocimiento y aforo» es un acto de determinación del hecho imponible (respecto de las mercancías importadas, naturaleza, cantidad, calidad, peso, marca, valor,

²¹ Cfr. F.J. González Grajera, *Procedimiento de Gestión Aduanera*, Escuela de la Hacienda Pública, Madrid, 1988, págs. 185 y sigs.

²² Pueden consultarse los artículos 39 de la antigua Ordenanza General para la Exacción del Arbitrio Insular a la Entrada de Mercancías en las Islas Canarias, aprobada por Resolución del Ministerio de Hacienda de fecha 30 de noviembre de 1972, y 25 del derogado Real Decreto 997/1978, de 12 de mayo, por el que se aprueba la Ordenanza Fiscal reguladora de la Tarifa Especial del Arbitrio Insular a la Entrada de Mercancías en las Islas Canarias (F. Clavijo y otros, *Código del Régimen Fiscal de Canarias, cit.*, págs. 82 y sigs. y 208 y sigs.).

origen, etc.), que, por su naturaleza, constituye un acto preparatorio o instrumental del acto de liquidación tributaria. No obstante, por regla general se trata de un acto de comprobación de carácter definitivo, puesto que goza de autonomía funcional en el seno del procedimiento de liquidación tributaria al fijar el hecho imponible comprobado por el inspector. Sólo en los supuestos en que las actuaciones de comprobación llevadas a cabo en el propio recinto aduanero, y reflejadas en el «parte de reconocimiento y aforo», hayan de ser completadas mediante la comprobación en el domicilio social del contribuyente o lugar de instalación de la mercancía importada, la fijación definitiva del hecho imponible queda asimismo aplazada a un momento posterior. En estos casos, no existe una similitud absoluta con la extensión de un acta previa seguida de una definitiva, puesto que en estas actas no se fijan con carácter definitivo los elementos del presupuesto de hecho de la obligación tributaria, cosa que, como digo, ocurre en el reconocimiento y aforo.

Por lo demás, el «parte de reconocimiento y aforo» es un documento público que extiende un funcionario público (Jefe de Control de la Administración tributaria o Administrador de la Aduana) en el ejercicio de sus funciones y que, como tal, hace prueba del hecho que motiva su otorgamiento (artículos 1.216 y 1.218 del C.C.). Conviene tener presente que la presunción de veracidad no se refiere a cualquier hecho o circunstancia (magnitudes, calificaciones, informes, etc.) que se haga constar en el documento, sino, por el contrario, únicamente a aquellos hechos que haya comprobado de forma personal y directa el propio funcionario que lo expide. Como consecuencia de la presunción de veracidad o certeza relativa a los hechos de los que el funcionario tiene un conocimiento directo, se produce la inversión de la carga de la prueba en perjuicio del sujeto pasivo; en su

caso, éste deberá probar los hechos que sirvan para desvirtuar el contenido del documento²³.

III. LA DOBLE NATURALEZA JURÍDICA DE LAS ACTAS DE INSPECCIÓN

Al examinar las actas de inspección, descubrimos que éstas no se reducen únicamente a un documento, también contienen una declaración de la Administración sobre el hecho imponible y el importe de la obligación tributaria, que, como tal acto administrativo, se inserta en el procedimiento de liquidación tributaria. Por ello, al estudiar ahora su esencia jurídica, debemos diferenciar estos dos aspectos: el acta como documento (A), y el acta como acto administrativo (B).

A) El acta como documento

El primer pronunciamiento de nuestro legislador sobre la naturaleza jurídica de las actas de inspección lo encontramos, como decíamos, en la Orden Ministerial de 10 de abril de 1954, cuyo artículo 1 atribuía a las actas relativas a la Contribución sobre Utilidades de la Riqueza Mobiliaria «el simple carácter de documentos administrativos de información a las oficinas correspondientes». Es sabido que la Ley General Tributaria en su redacción originaria no hacía referencia a la naturaleza jurídica de las actas, ya que el apartado 3 del artículo 145 fue introducido mediante la Ley 10/1985, de 26 de abril. Hoy, según este precepto, tanto las actas como las diligencias son documentos públicos y «hacen prueba de los hechos que motiven su formalización, salvo que se acredite lo contrario». Justamente, el artículo 62 del R.G.I.T. se ocupa, como nos indica su rúbrica, de regular el valor probatorio de las actas y diligencias de la Inspección, derivado de su condición de documentos

²³ Puede consultarse, en este sentido, la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias de 10 de enero

públicos²⁴, añadiendo un segundo requisito para que los hechos contenidos en ellas produzcan efectos probatorios. Así, los apartados 1 y 2 de este artículo disponen:

1. «Las actas y diligencias extendidas por la Inspección de los Tributos tienen naturaleza de documentos públicos.
2. Las actas y diligencias formalizadas con arreglo a las leyes hacen prueba, salvo que se acredite lo contrario, de los hechos que motiven su formalización y resulten de su constancia personal para los actuarios.»

Esta afirmación sobre la naturaleza del acta como documento público no viene acompañada de una definición de lo que se entiende por documento público, de modo que hemos de acudir a las disposiciones generales del Derecho Administrativo y del Derecho Civil para saber cuál es el concepto de documento público que emplea el legislador tributario.

1. Concepto de documento. El documento público

Con carácter general, y teniendo presente las explicaciones del Diccionario de la Real Academia, el documento puede definirse como un instrumento que sirve para proporcionar alguna información o ilustrar sobre algo, y, más exactamente, para reflejar de forma veraz y fiel una realidad concreta relevante desde el punto de vista jurídico. En esencia, el documento deja constancia de una situación jurídica, una relación jurídica, unos hechos, la adopción de una decisión, un acuerdo de voluntades, ciertos datos jurídicos, la comparecencia de una persona ante un órgano jurisdiccional, un requerimiento administrativo, etc. En opinión de Núñez-Lagos, el documento constituye «una cosa

de 2000.

²⁴ Sobre este aspecto, afirma del Pozo López: «El reflejar documentalmente el resultado de sus actuaciones por la Inspección es requisito necesario a cumplir, de manera que quede constancia de las mismas a efectos probatorios frente a terceros, y como propia garantía del visitado.» (J. del Pozo López, «Las actas de disconformidad en el Reglamento General de la Inspección», en *Gaceta Fiscal*, núm. 38, 1986, pág. 202).

corporal que [...] enseña, nos muestra algo»²⁵. Tradicionalmente, el documento aparece compuesto de una materia específica, el papel, y de una grafía que suele ser la escritura, si bien en la actualidad también integran la categoría de los documentos los disquetes de ordenador, las cintas magnéticas, los vídeos, etc., que asimismo permiten constatar la situación jurídica a que se refieren.

Así, podemos afirmar que el documento contiene una declaración que suele ser una declaración de conocimiento o una declaración de voluntad, que se exterioriza con el propósito de dar a conocerla²⁶. Ciertamente, en muchos casos el documento pone de manifiesto el conocimiento de su autor acerca de unos hechos con trascendencia jurídica, que han de fijarse por escrito para poder precisar las consecuencias jurídicas que la ley vincula a tales hechos. Por ello, es obvio que entre estos documentos figuran las actas de inspección, que justamente dejan constancia de los hechos objeto de comprobación²⁷. Pero, además, en atención al autor del que emanan, *de lege lata* estos documentos reciben el calificativo de «públicos», de manera que presentan un régimen jurídico propio, distinto del de los documentos privados.

Respecto a los documentos públicos, el artículo 1.216 del C.C. dispone que «son documentos públicos los autorizados por un notario o empleado público competente con las

²⁵ R. Núñez-Lagos, «Concepto y clases de documentos», en *Revista de Derecho Notarial*, XVI, Abril-Junio 1957, pág. 7. Para Carnelutti, destaca la finalidad informativa del documento, que define como «una cosa que sirve para representar otra» (citado por E. Giménez-Arnau, *Derecho Notarial*, 2ª. ed., Eunsa, 1976, pág. 395). En idéntico sentido, Giménez-Arnau afirma que el documento «es el objeto o materia en que consta, por escrito, una expresión del pensamiento» (E. Giménez-Arnau, *op. et loc. cit.*).

²⁶ Para un importante sector doctrinal, el documento es expresión del pensamiento de su autor. En este sentido, pueden consultarse R. Núñez-Lagos, «Concepto y clases de documentos», *cit.*, pág. 14; E. Giménez-Arnau, *Derecho Notarial, op. et loc. cit.*; A. Rodríguez Adrados, «Naturaleza documental de la póliza intervenida», en *Diario La Ley*, 14 y 15 de marzo de 1995, pág. 11; R. Blanquer Uberos, voz «documento público», en *Enciclopedia Jurídica Básica*, t. II, Civitas, Madrid, 1995, pág. 2.577.

²⁷ En opinión de Antón Pérez, el acta es «el documento final que refleja la labor inspectora» (J.A. Antón Pérez, «Actas de disconformidad», *cit.*, pág. 278). Puede consultarse asimismo J. Gatóo de Echarri, «Las actas

solemnidades requeridas por la ley». En idéntico sentido se pronunciaba el artículo 596.3 de la Ley de Enjuiciamiento Civil de 1881 al considerar documentos públicos los «expedidos por funcionarios públicos que estén autorizados para ello en lo que se refiera al ejercicio de sus funciones». Y, si bien en su artículo 317 la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, emplea un concepto más restringido de documento público (los formalizados por fedatarios públicos y funcionarios autorizados para dar fe), el artículo 319.2 admite que también tienen la condición de documentos administrativos aquéllos a los que las leyes otorguen el carácter de públicos. De hecho, si son los funcionarios al servicio de la Administración los que autorizan los documentos públicos (frente a los documentos autorizados por jueces y notarios), nos encontramos ante documentos públicos administrativos, que según el artículo 46.4 de la L.R.J.A.P. y P.A.C. son los documentos válidamente emitidos por los órganos de las Administraciones Públicas.

Por tanto, insistimos, los documentos adquieren la cualidad de públicos en función del órgano del que proceden, que en el marco de las competencias que tiene legalmente atribuidas emite declaraciones relevantes desde el punto de vista jurídico, bien de voluntad, bien de conocimiento, de juicio o de deseo²⁸, haciéndolas constar en todo caso por escrito. En definitiva, por regla general lo que trata de documentarse (mediante el documento público administrativo) es un acto administrativo, ya que el documento se extiende con la finalidad de precisar ciertos hechos o de consignar una resolución administrativa²⁹.

Así, no existe ningún impedimento para calificar al acta de documento público, puesto que emana de los inspectores de los tributos en su condición de funcionarios

modelo 15 de la Inspección de los Tributos», *cit.*, pág. 181.

²⁸ *Cfr.* E. García de Enterría y T.-R. Fernández, *Curso de Derecho Administrativo*, *cit.*, págs. 534 y sigs.

²⁹ En este sentido, Blanquer Uberos afirma que «el documento público es forma o vehículo de manifestación de conocimiento o de voluntad» (R. Blanquer Uberos, voz «documento público» en *Enciclopedia Jurídica Básica*, *cit.*, t. II, pág. 2.579).

públicos al servicio de la Administración tributaria, para dejar constancia del conocimiento adquirido por ellos en el curso de las actuaciones comprobadoras sobre los hechos con trascendencia tributaria. La propuesta de regularización o de liquidación que formulan (declaración de juicio) se refiere igualmente a tales hechos.

Por lo demás, debe advertirse que, a diferencia de los documentos privados (contratos de arrendamiento, testamentos ológrafos, reconocimientos de deuda, etc.), los documentos públicos versan sobre hechos ajenos al autor del documento (escrituras y actas notariales, actas judiciales, ejecutorias, etc.). En el ámbito administrativo, un ejemplo de ello nos lo proporcionan de nuevo las actas de inspección, que extiende el inspector para dejar constancia, por ejemplo, de los rendimientos del trabajo obtenidos por el contribuyente, las aportaciones efectuadas a planes de pensiones y cuentas de ahorro, la titularidad de un bien inmueble sometido a gravamen en el extranjero, el resultado del examen de la contabilidad, etc.

Asimismo, como es sabido, las actas recogen la conformidad o disconformidad del contribuyente respecto a los elementos integrantes del hecho imponible, circunstancia que tampoco nos impide calificar al acta de documento público *stricto sensu*. El inspector actuario, no lo olvidemos, se limita a constatar que el contribuyente tiene por ciertos o, en su caso, niega los hechos que le atribuye. En este sentido, Núñez-Lagos señala que si bien el documento ha de expresar el pensamiento de su autor, «este pensamiento puede mostrar parte de su contenido como ajeno»; de hecho, «el pensamiento del autor puede circunscribirse a mostrar una declaración como ajena». Así, el documento puede constar de dos partes: «una expresión del pensamiento de su autor (autor del documento); y otra, una

declaración de persona extraña al autor (autor de la declaración)»³⁰. Precisamente, en el acta de inspección vemos que, siendo el inspector actuario el autor indiscutible del documento, no sólo fija los hechos con trascendencia tributaria objeto de comprobación y formula una propuesta de regularización o de liquidación, sino que, a la vez, expone la actitud mostrada por el contribuyente respecto de aquellos hechos.

2. Requisitos del documento público

Obviamente, no todos los documentos que expiden los funcionarios públicos pertenecen a la categoría de los documentos públicos. Para poder atribuirle a un documento el carácter de público han de cumplirse, junto a los de carácter subjetivo, otros requisitos: unos, de naturaleza objetiva (objeto sobre el que recae), y otros, formales (forma que ha de observarse).

— En primer lugar, decimos que son documentos públicos los autorizados por un funcionario público (requisito subjetivo). El funcionario público es el autor del documento, con independencia de que la declaración que se documenta se refiera a una situación ajena al propio autor del documento. Así se advierte al analizar tanto los documentos notariales³¹ y los judiciales como los administrativos. Además, el funcionario público ha de tener atribuida la competencia para extender documentos públicos, y específicamente, para extender el documento público de que se trate. Y, por último, debe actuar en el ejercicio de las funciones que tenga legalmente asignadas. En concreto, respecto al acta de inspección podemos afirmar que, en el ejercicio de sus funciones comprobadoras e investigadoras el

³⁰ R. Núñez-Lagos, «Concepto y clases de documentos», *cit.*, págs. 23-24.

³¹ En opinión de Montesano, «El documento notarial representa inmediatamente, no el acto de las partes, sino la declaración del notario, que a su vez representa aquel acto, percibido por el notario mismo.» (L. Montesano, «Sull efficacia probatoria dell atto pubblico convertito in scrittura privata», en *Rivista del*

inspector actuario procede a fijar los elementos esenciales del hecho imponible, cuya consignación en el acta se produce conforme a lo dispuesto en las normas legales.

— En relación con los requisitos objetivos característicos del documento público, hemos advertido que todo documento contiene una declaración relevante desde el punto de vista jurídico, ya sea una declaración de voluntad, de juicio, de deseo o de conocimiento. El objeto del acta son los hechos comprobados (la obtención de renta, la titularidad de un patrimonio, la transmisión de un bien, la operación societaria, etc.), respecto de los cuales el inspector manifiesta lo que sabe o le consta de alguna manera. Pero, al mismo tiempo, los documentos públicos contienen otros datos de gran importancia, como son la identificación de su autor y de las personas a las que afectan, la fecha de su expedición, la firma, etc. Entre otros, estos requisitos conforman el contenido mínimo del acta de inspección, junto a la declaración de conocimiento sobre los hechos, y la declaración de juicio acerca de las consecuencias jurídicas derivadas de la realización de tales hechos.

— En tercer lugar, respecto a los requisitos formales del documento público, cabe señalar que tales requisitos varían en función del tipo de documento público de que se trate, de manera que ha de estarse a lo dispuesto en la normativa reguladora de cada documento público. En cualquier caso, debe señalarse que la forma del acta no constituye un requisito *ad solemnitatem*, ya que el modelo no es un elemento esencial del acta. Nos remitimos a lo que diremos al respecto unas páginas más adelante³².

3. Diferencia entre los documentos públicos y los documentos oficiales

Para concluir el análisis del acta como documento público, conviene que

Notariato, 1955, pág. 31, citado por A. Rodríguez Adrados, «Naturaleza documental de la póliza intervenida», *cit.*, pág. 11).

dediquemos algunas líneas a precisar el concepto de documento oficial, frecuentemente utilizado por la doctrina como sinónimo de documento público. Para Carnelutti, documento público equivale a documento oficial, como se desprende de las palabras que siguen: «El momento crítico para la conformidad a la verdad (fidelidad) del documento es naturalmente el acto de su formación [...] Uno de los medios para garantizar la fidelidad del documento [...] consiste por tanto en proveer a su formación mediante una persona que presente garantías intelectuales y morales para excluir al máximo el peligro de errores de inteligencia o de voluntad en la formación misma. Esta prevención da lugar al documento oficial en contraposición al documento privado; la especie más importante del documento oficial es el documento notarial.»³³. Sin embargo, a nuestro juicio, documento público y documento oficial son figuras distintas.

Al comienzo de este epígrafe advertíamos que, conforme a los preceptos tanto legales como reglamentarios que regulan las actas de inspección, éstas se consideran documentos públicos con efectos probatorios respecto a los hechos consignados en ellas y que resulten de la comprobación personal y directa efectuada por el inspector actuario. Además, el artículo 6.1 del R.G.I.T. atribuye a los funcionarios de la Inspección de los Tributos, competentes para llevar a cabo las actuaciones de comprobación e investigación y para extender el acta, la condición de agentes de la autoridad. Por su parte, los artículos 145.3 de la L.G.T. y 62.2 del R.G.I.T. constituyen una especificación en el ámbito tributario de la norma del artículo 1.218 del C.C., según el cual «los documentos públicos hacen prueba, aún contra tercero, del hecho que motiva su otorgamiento y de la fecha de éste». En idéntico sentido, el artículo 137.3 de la L.R.J.A.P. y P.A.C., relativo al

³² Véase el apartado IV.A)3.c) de la sección primera de este capítulo.

³³ F. Carnelutti, *La prova civile. Parte generale (Il concetto giuridico della prova)*, Roma, 1915, págs. 217-

procedimiento sancionador, establece que «los hechos constatados por funcionarios a los que se reconoce la condición de autoridad, y que se formalicen en documento público observando los requisitos legales pertinentes, tendrán valor probatorio [...]». De ahí que no exista ningún impedimento para afirmar que aquellos hechos que el inspector comprueba de forma personal y directa, y que son objeto de determinación en el acta, producen efectos probatorios.

De hecho, nos parece que una de las propiedades esenciales de todo documento público consiste en su aptitud para probar los hechos que recoge; es más, ésta es la finalidad primordial del documento público. En opinión de Giménez-Arnau, todo documento encierra en sí una finalidad probatoria, que incluso se superpone a su finalidad informativa³⁴. Pero téngase en cuenta que el objeto de la prueba son los hechos con relevancia jurídica (hechos jurídicos), susceptibles de determinar el nacimiento, la modificación o extinción de derechos y obligaciones. De manera que, si el documento público produce efectos probatorios, se presupone que ha de tener un contenido específico. Así, la declaración que emite el autor del documento, y en especial el inspector que extiende el acta, es expresión o manifestación de unos determinados hechos³⁵, los hechos objeto de comprobación.

¿Qué ocurre, entonces, con los documentos que contienen declaraciones de juicio y de deseo, e incluso muchas resoluciones que dictan los órganos de la Administración? En verdad, los actos consultivos, las peticiones y propuestas de un órgano a otro, los requerimientos de la Administración, los actos decisorios en sentido estricto (admisión o denegación de una solicitud de aplazamiento del pago de una deuda, adjudicación de un

218, citado por A. Rodríguez Adrados, «Naturaleza documental de la póliza intervenida», *cit.*, pág. 10.

³⁴ E. Giménez-Arnau, *Derecho Notarial, cit.*, pág. 396.

contrato de obra, concesión de una licencia, fijación del importe de la obligación tributaria principal, etc.) no reflejan hechos y tampoco son susceptibles de producir efectos probatorios. No obstante, en principio podría pensarse que también se trata de documentos públicos, ya que proceden de un funcionario público que actúa en el ejercicio de sus funciones. Mas, en realidad no estamos ante documentos públicos con valor probatorio, sino ante documentos oficiales. Ésta es, a mi juicio, la diferencia entre uno y otro tipo de documentos.

En este sentido, conviene resaltar que el calificativo «oficial», por contraposición a «particular» o «privado», hace referencia al origen de la declaración contenida en el documento, al órgano del que emana, perteneciente a la Administración Pública, y que, por tanto, se hace en un documento oficial, en papel de oficio. El autor del documento oficial y, a su vez, el autor de la declaración que se hace constar en dicho documento, es un funcionario público. En los documentos oficiales, salvo que concurra en ellos al mismo tiempo la condición de documentos públicos, el autor del documento es al mismo tiempo el autor de la declaración reflejada en el documento. Por tanto, el documento oficial, a diferencia del documento público, no se refiere a hechos ajenos sino a la actividad que realiza el órgano del que procede.

Las declaraciones que emite el funcionario público son siempre, en opinión de Núñez Lagos, «declaraciones de Derecho Público», que otorgan «valor oficial» al documento público. Para este autor, en atención a los efectos que producen los documentos públicos, éstos se dividen, en principio, en documentos oficiales, confesorios y testimoniales. No obstante, enseguida reconoce Núñez-Lagos, coincidiendo en parte con la postura aquí defendida, que «todos los documentos públicos tienen por lo menos una

³⁵ *Cfr.* R. Núñez-Lagos, «Concepto y clases de documentos», *cit.*, pág. 17.

parcela de valor oficial que expresa actividades propias del funcionario autorizante, y otra parcela que relate actividades de personas privadas, bien confesando hechos propios que le perjudiquen, bien testificando hechos ajenos»³⁶. Aunque, como decíamos, esta tesis en parte debe considerarse correcta, han de hacerse a la misma algunas objeciones. Por un lado, ciertamente en numerosas ocasiones los documentos públicos consignan actos o actividades de personas privadas, pero asimismo puede que se trate de personas jurídicas de carácter público. Y, por otra parte, tales declaraciones no consisten necesariamente en declaraciones de naturaleza confesoria o testimonial, también pueden reflejar declaraciones de juicio o de deseo, incluso manifestaciones de conocimiento sobre hechos favorables al declarante. Asimismo, según se deriva de lo anterior, conviene tener presente que, si bien los documentos públicos producen efectos probatorios, los documentos oficiales no son aptos, como digo, para esta finalidad.

En definitiva, mientras el documento público es en todo caso un documento oficial, no todo documento oficial tiene al mismo tiempo el carácter de público, ya que para ello se exige que recoja unos hechos respecto de los cuales el documento hace prueba. El autor del documento es en ambos casos un funcionario público, pero desde el punto de vista de su contenido y de sus efectos nos encontramos ante dos conceptos distintos.

4. Recapitulación

El análisis hasta aquí realizado sobre lo que es un documento público y un documento oficial, me lleva a formular dos conclusiones que, al tiempo que cierran este primer apartado de la naturaleza del acta, sirven de base para el desarrollo de esta Tesis.

—La primera conclusión es que el acta no constituye un documento oficial, sino

³⁶ R. Núñez-Lagos, «Concepto y clases de documentos», *cit.*, págs. 27 y 36.

público, al ser un documento emitido por los inspectores de tributos en su condición de funcionarios públicos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, de la Administración de las Comunidades Autónomas o de las Entidades Locales.

—Y la segunda es que el acta, como tal documento público —no oficial—, versa sobre hechos ajenos al inspector, como son los relativos al hecho imponible y a la cuantificación del importe de la deuda tributaria.

B) El acta como acto administrativo

Para empezar, ha de señalarse que el acta no se reduce a una sola declaración del inspector actuario³⁷. Si se examina bien, su contenido es más amplio. Por un lado, contiene una declaración de conocimiento del inspector sobre el hecho imponible inspeccionado, pero al propio tiempo comprende, también, una propuesta de regularización o de liquidación de la obligación tributaria derivada del hecho imponible. Desde el punto de vista científico, estas dos declaraciones son elementos esenciales, como es obvio, en el análisis jurídico del acta como acto administrativo. Y, por ello, constituyen la pauta sistemática obligada a la que me atenderé en el desarrollo de este apartado.

1. La declaración de conocimiento del hecho imponible

a) Contenido de la declaración

Una vez realizadas las actuaciones de comprobación necesarias en el caso concreto, el inspector actuario tiene que hacer constar por escrito los hechos con trascendencia

³⁷ Afirma Morillo Méndez que las actas siempre recogen diversos actos administrativos, y, en este sentido, pueden contener declaraciones intelectuales de efecto liquidatorio, declaraciones de voluntad de efecto resolutorio o decisivo, declaraciones de deseo y declaraciones de conocimiento (A. Morillo Méndez, «Naturaleza y contenido de las actas y actos de la Inspección Tributaria», *cit.*, págs. 470 y sigs.). Asimismo,

tributaria de los que ha adquirido conocimiento en el curso de su actuación inspectora. Por regla general, este acto emana de un único inspector; pero, en ocasiones, intervienen en su producción varios inspectores actuarios que manifiestan lo que saben o les consta respecto de algunos de los elementos del hecho imponible. Por ello, porque el inspector se limita a exponer los hechos que conoce o sabe o le consta de alguna manera que se han producido, o a explicar aquellos hechos cuya inexistencia, falsedad o inexactitud ha podido constatar por sí mismo, como consecuencia de las comprobaciones e investigaciones llevadas a cabo, la declaración que emite en este sentido es, por su naturaleza, una declaración de conocimiento.

En el acta, el inspector expone que determinados hechos, actos, circunstancias u otros elementos del hecho imponible o del presupuesto de hecho de la obligación tributaria de efectuar retenciones e ingresos a cuenta no han sido declarados, o bien que han sido declarados de forma incorrecta o incompleta. Esos hechos pueden consistir, verbigracia, en la obtención de rentas, transmisión onerosa de un bien, distribución de beneficios, existencia de un patrimonio susceptible de generar rendimientos, adquisición de un derecho por herencia o donación, realización de una actividad agrícola, falta de acreditación de ciertos gastos como deducibles, incumplimiento del deber de declarar, inexactitud del resultado contable, etc. Mas, junto al elemento objetivo del hecho imponible, el inspector debe precisar igualmente el elemento subjetivo o, lo que es lo mismo, la persona, física o jurídica, que realiza los hechos, que es titular del patrimonio, que ha incumplido el deber de declarar, que ha adquirido un derecho por herencia, etc.; y, por supuesto, por las consecuencias jurídicas que se derivan de ello, el momento de realización de los hechos o

puede consultarse J.A. Pueyo Masó, «Los actos y el procedimiento de actuación de la Inspección Tributaria. El Real Decreto 412/1982, de 12 de febrero», *cit.*, págs. 153 y sigs.

período impositivo en que se producen, y el lugar en que se verifiquen.

No es éste el lugar adecuado para examinar dogmáticamente el hecho imponible. Desde la perspectiva del acta de inspección, baste decir que la consignación en ella de los elementos esenciales del hecho imponible es la consecuencia o el resultado de la actividad de comprobación inspectora. En cualquier caso, este contenido del acta se pone en conocimiento de los sujetos pasivos, retenedores o personas obligadas a efectuar ingresos a cuenta, para que expresen su conformidad o disconformidad respecto de los hechos constatados, sin que esta manifestación altere la realidad jurídica de la determinación inspectora del hecho imponible. La conformidad o disconformidad es, a mi juicio, un elemento extrínseco al acta, que no condiciona en nada las potestades administrativas de comprobación e investigación y que, obviamente, no supone ninguna bilateralidad en la producción del acto³⁸. La declaración de conocimiento sobre los hechos no es, en ningún caso, una declaración que emiten el inspector actuario y el sujeto inspeccionado, pues el acta no necesita de la colaboración de los particulares. En rigor, la declaración que efectúa el inspector actuario en relación con los hechos objeto de comprobación desarrolla su eficacia en el ámbito del procedimiento de liquidación, aunque la manifestación de la conformidad del sujeto pasivo, retenedor u obligado a efectuar ingresos a cuenta tenga también efectos respecto de la prueba del hecho imponible y de la cuantía de la deuda tributaria.

Por lo demás, desde el punto de vista de su contenido, la declaración del inspector en el acta no es un acto decisorio, ya que consiste precisamente en una declaración de

³⁸ En contra de esta tesis se pronunció en un principio el profesor Palao Taboada (C. Palao Taboada, «Naturaleza y efectos jurídicos de la conformidad del contribuyente con las actas de la Inspección», *cit.*, pág. 163; *id.*, «El nuevo procedimiento de la Inspección Tributaria», *cit.*, págs. 22 y sigs.; *id.*, «Una disposición tardía e insuficiente», *cit.*, pág. 133).

conocimiento y no en una declaración de voluntad³⁹. A diferencia de estas declaraciones, que suponen el ejercicio en el caso concreto de la potestad de liquidación (poder jurídico) conferida por ley al inspector jefe, las declaraciones de conocimiento no implican *stricto sensu* la concreción de una potestad liquidadora, pues el inspector se limita a expresar en el acta lo que sabe o le consta de alguna manera⁴⁰. Lejos de hacer uso de una potestad que implica un ejercicio de autoridad⁴¹, el actuario únicamente comprueba o verifica si se ha realizado y en qué medida el presupuesto de hecho de la obligación tributaria⁴².

En resumen: ha de señalarse que la declaración que documenta el acta⁴³ es un acto mediante el cual el inspector actuario constata una determinada situación de hecho, relevante desde el punto de vista tributario, a fin de declarar la relación jurídica cuando se dicte el acto de liquidación. En el acta no se crea o modifica la relación tributaria⁴⁴, puesto

³⁹ Cfr. Guido Zanobini, *Corso di diritto amministrativo*, 6ª. ed., Milán, 1950, citado por J.A. García-Trevijano Fos, *Los actos administrativos*, cit., pág. 80; E. García de Enterría y T.-R. Fernández, *Curso de Derecho Administrativo*, cit., págs. 517 y sigs., 520 y sigs., 542 y sigs. El profesor García-Trevijano Fos también formula un concepto de acto administrativo que se aproxima en gran medida al que proponía Zanobini, pues entiende que «acto administrativo es toda declaración unilateral de conocimiento, juicio o voluntad, emanada de una entidad administrativa actuando en su faceta de Derecho Público, bien tendente a constatar hechos, emitir opiniones, crear, modificar o extinguir relaciones jurídicas, entre los administrados o con la Administración, bien con simples efectos dentro de la propia esfera administrativa». Así, por un lado están los «actos declarativos», que se califican como tales justamente porque el órgano que los dicta sólo pretende decir a través de ellos lo que sabe, o enjuiciar u opinar sobre algo, mientras que aquéllos que crean, modifican o extinguen relaciones jurídicas tienen carácter constitutivo (J.A. García-Trevijano Fos, *Los actos administrativos*, cit., págs. 37 a 38, 59 a 60, 96 y sigs., 191 y sigs. y 310).

⁴⁰ Cfr. J.A. García-Trevijano Fos, *Los actos administrativos*, cit., págs. 59, 274 y sigs.; J.A. Santamaría Pastor, *Principios de Derecho Administrativo*, vol. II, cit., págs. 132-133 y 145; E. García de Enterría, *Curso de Derecho Administrativo*, vol. I, cit., págs. 535 y 557-558.

⁴¹ Cfr. J.M. Boquera Oliver, *Estudios sobre el acto administrativo*, 2ª. ed., Civitas, Madrid, 1984, págs. 22 y sigs., 29 y sigs.; *id.*, voz «acto administrativo», en *Enciclopedia Jurídica Básica*, cit., t. I, págs. 177 y sigs.; *id.*, *Derecho Administrativo*, 10ª. ed., Civitas, Madrid, 1996, págs. 323 y sigs., 327 y sigs. Asimismo, el profesor Parada define el acto administrativo «como aquél dictado por una Administración Pública u otro Poder Público en el ejercicio de potestades administrativas y mediante el que impone su voluntad sobre los derechos, libertades o intereses de otros sujetos públicos o privados, bajo el control de la jurisdicción contencioso-administrativa» (R. Parada, *Derecho Administrativo I, Parte general*, 9ª. ed., Marcial Pons, Madrid, 1997, págs. 91 y sigs., 95 y sigs.).

⁴² Cfr. F. Clavijo Hernández, «La liquidación: liquidaciones provisionales y definitivas (artículo 120)», cit., págs. 1.514-1.515.

⁴³ Sobre la categoría de los «documentos declarativos», aquéllos que fijan o constatan la situación a que se refieren, puede consultarse J. Guasp-P. Aragonese, *Derecho Procesal Civil*, cit., pág. 417.

⁴⁴ Santi Romano ha señalado que pertenecen a la categoría de los actos jurídicos «los pronunciamientos, manifestaciones o declaraciones de mero contenido psicológico, ya de voluntad, ya de representaciones

que, una vez concluida la comprobación (global o parcial) de los hechos, el actuario «expresa» tales hechos a fin de que el inspector jefe pueda liquidar la obligación, pero sin que su declaración sea un auténtico acto de fijación o de comprobación⁴⁵, lo que me fuerza a examinar por separado esta tesis en el siguiente apartado.

b) ¿Constituye la manifestación del inspector actuario el acto de comprobación del procedimiento?

La declaración de conocimiento sobre los hechos que formula el inspector actuario no constituye ningún acto de comprobación, pues no supone la fijación del hecho imponible en el procedimiento de liquidación. Ello se comprende si tenemos en cuenta que, de acuerdo con los apartados segundo, tercero y cuarto del artículo 60 del R.G.I.T., el inspector jefe es el que siempre determina el hecho imponible. Como se examinará en la sección segunda de este capítulo, el inspector jefe tiene atribuida, en las actas de conformidad, la potestad de rectificar los errores materiales que hubiera apreciado en la propuesta recogida en el acta; y, además, podrá dejar sin eficacia el acta incoada y ordenar que se completen las actuaciones realizadas durante un plazo máximo de tres meses. Pero no sólo esto: si el inspector jefe entiende que la propuesta de liquidación reflejada en el acta

(conocimientos, convicciones, juicios, comprobaciones, etc.), ya de sentimientos (intenciones, deseos, votos, instancias, perdones, etc. »); y, en concreto en el ámbito del Derecho Administrativo, asegura que las declaraciones de voluntad son «actos que tienen por objeto el nacimiento, la modificación o la extinción de un sujeto, de una cualidad subjetiva, condiciones o posiciones, de un poder, de un derecho, de un interés jurídico, de una obligación», por lo que los califica de «actos conclusivos», reconociendo que pueden ir precedidos de otros actos «preparatorios» a los que no se atribuyen efectos constitutivos o innovativos. (Santi Romano, *Fragmentos de un diccionario jurídico*, traducción de S. Santís Melendo y M. Ayerra Redín, Ediciones jurídicas Europa-América, Buenos Aires, 1964, págs. 23 a 24; *id.*, *Corso di diritto amministrativo*, Padova, 1937, citado por J.A. García-Trevijano Fos, *Los actos administrativos*, *cit.*, n. 2, págs. 77 a 78, y por J.A. García-Trevijano Garnica, *La impugnación de los actos administrativos de trámite*, Montecorvo, Madrid, 1993, pág. 38).

⁴⁵ En contra de la admisión de esta clase de actos como actos administrativos, recordemos que, entre otras, la sentencia del Tribunal Supremo de 7 de mayo de 1979 (Ar. 2260) declara que « [...] es de esencia del acto administrativo [...] constituir una especie de acto jurídico emanado de un órgano administrativo en manifestación creadora de una situación jurídica. Estas notas excluyen de aquel concepto cualquier otra

adolesce de algún error en la apreciación de los hechos a que se refiere, o bien supone una indebida aplicación de las normas jurídicas, podrá acordar la iniciación de un expediente administrativo en que se dará nueva audiencia al sujeto inspeccionado (apartados segundo y tercero del artículo 60). Otro tanto ocurre en las actas de disconformidad. Siempre es el inspector jefe el competente para acordar que se lleven a cabo nuevas actuaciones inspectoras en un plazo máximo de tres meses y, acto seguido, se complete el expediente en cualquiera de sus extremos.

Todo esto nos revela que tanto en un tipo como en otro de acta, el acto de comprobación *stricto sensu* lo dicta el inspector jefe, nunca el inspector actuario. Lo que hace este último es una propuesta de acto de comprobación, que, en la práctica, puede y suele asumir el inspector jefe al dictar el acto de liquidación. En todos estos casos en que actúa la Inspección, el acto de comprobación queda englobado dentro del de liquidación⁴⁶.

Abundando en su naturaleza, este acto del actuario pertenece a la categoría de los actos de trámite de comprobación, de los que se insertan en el procedimiento de liquidación al servicio de la liquidación tributaria. No debe perderse nunca de vista que el artículo 78.1 de la L.R.J.A.P. y P.A.C. impone a la Administración el deber de realizar de oficio los actos de instrucción necesarios para la determinación, conocimiento y comprobación de los datos en virtud de los cuales haya de pronunciarse la resolución. Si concebimos el procedimiento de liquidación como un conjunto de actos orientados a la consecución de un resultado común a todos ellos⁴⁷, fácilmente se comprende que la razón de ser del acta sólo

declaración o manifestación que, aunque provenga de órganos administrativos, no sea por sí misma creadora o modificadora de situaciones jurídicas, es decir, carezca de efectos imperativos o decisorios.»

⁴⁶ Cfr. F. Clavijo Hernández, «Notas sobre el procedimiento de liquidación en el Derecho Tributario español», *cit.*, págs. 143-145; V.M. Sánchez Blázquez, *La comprobación en la liquidación tributaria*, Tesis Doctoral, Madrid, 2002, págs. 632-634, 636-638.

⁴⁷ Cfr. M.S. Giannini, *Lezioni di diritto amministrativo*, vol. I, Giuffrè, Milán, 1950, págs. 261 y sigs., 289 y sigs., y 430 y sigs., citado por J.A. García-Trevijano Garnica, *La impugnación de los actos administrativos de*

se explica en función del acto de liquidación que pone fin a este procedimiento. Por ello, la declaración de conocimiento del inspector sobre los elementos constitutivos del hecho imponible del tributo es un acto, en sí, de trámite dentro del procedimiento de liquidación, puesto que no fija o determina *per se* ningún hecho, careciendo de autonomía funcional en el seno del procedimiento⁴⁸.

Lo que ocurre, conviene insistir en ello, es que el acta se coloca al servicio de la liquidación tributaria, para hacerla posible o, al menos, para ayudar a prepararla, a fundamentarla. El acta, como todo acto de trámite, tiene carácter instrumental respecto de la liquidación que se adopte, que es, a su vez, condición de eficacia de todos los actos que integran el procedimiento⁴⁹. A pesar de su influencia inmediata en el contenido del ulterior acto de liquidación, el acta *per se* carece de relevancia jurídica. Se trata de un acto que no presenta un contenido autónomo e independiente, sino que es reiterado o asumido en el acto definitivo de liquidación⁵⁰. En palabras del profesor Clavijo Hernández, que parafrasea en

trámite, cit., n. 4, págs. 42 a 43; AA.VV., *Notas de Derecho Financiero*, t. I, vol. 3, *cit.*, págs. 919, 922 y 935 y sigs.; J.J. Ferreiro Lapatza, *Curso de Derecho Financiero Español, cit.*, pág. 149; J. Guasp-P. Aragoneses, *Derecho Procesal Civil, cit.*, págs. 27 y sigs., 31 y sigs., 317 y sigs. Como se recordará, el profesor Clavijo Hernández llama la atención sobre la existencia de «una pluralidad de actos característicamente coordinados entre sí y tendentes a la consecución de un efecto jurídico único: la determinación y exigibilidad de la obligación tributaria principal» (F. Clavijo Hernández, «Notas sobre el procedimiento de liquidación en el Derecho Tributario español», *cit.*, págs. 141 y sigs.).

⁴⁸ A.D. Sandulli, *Il procedimento amministrativo*, Giuffrè, Milán, 1959, págs. 55 a 59, citado por F. Clavijo Hernández, «La liquidación: liquidaciones provisionales y definitivas (artículo 120)», *cit.*, n. 40; C. Palao Taboada, «Naturaleza y estructura del procedimiento de gestión tributaria en el Derecho español», *cit.*, págs. 43 y sigs.; A. Martínez Lafuente, «Recursos y reclamaciones en el procedimiento de inspección de los tributos», en *Impuestos*, núm. 18, 1989, pág. 183; E. García de Enterría y T.-R. Fernández, *Curso de Derecho Administrativo*, vol. I, *cit.*, págs. 558-560; J.A. García-Trevijano Fos, *Los actos administrativos, cit.*, págs. 191-194.

⁴⁹ *Cfr.* T. Rosembuj Erujmovich, «Inspección. Documentación», *cit.*, págs. 1.693-1.694 y 1.696.

⁵⁰ A partir de su concepción del acto de trámite como «aquel acto administrativo de impulso que va a permitir, junto con otros varios, la producción del acto final (terminal, principal o conclusivo), siendo con éste con el que normalmente acaba el procedimiento», el profesor García-Trevijano Garnica clasifica los actos administrativos de trámite en tres grupos: el primero, integrado por los actos de trámite que denomina «puros e intrascendentes», porque en su opinión carecen de contenido y de entidad suficiente para invalidar el acto final; el segundo grupo está formado por «los actos de trámite con mayor trascendencia, pero tampoco recurribles autónomamente (aunque su invalidez podría comportar la del acto final, carecen de contenido decisor suficiente; se trata en principio de actos destinados a ser aceptados o no *como tales* por el acto final)»; en último lugar, el autor habla de los actos de trámite que, al contar con un contenido propio, sí se consideran

este punto a Sandulli, «el criterio diferenciador de los actos de trámite respecto de los definitivos radica en que los primeros adquieren existencia en estricta e inmediata función del acto final del procedimiento en que se enmarcan, y por consiguiente, no aparecen dotados de una autonomía funcional en el procedimiento de liquidación»⁵¹. Y esto, sin duda, es lo que ocurre con las actas de inspección: su posición en el procedimiento sólo se explica en función del acto de liquidación que le pone fin⁵².

2. La propuesta de regularización o de liquidación

a) Contenido de la declaración

Junto a la declaración de conocimiento de los elementos integrantes del hecho imponible o del presupuesto de hecho de la obligación de efectuar retenciones e ingresos a cuenta, el inspector actuario formula una propuesta sobre las consecuencias que comporta la realización de estos hechos. Se trata de una sugerencia, no de una resolución, del inspector actuario al inspector jefe para su aceptación o rechazo, ya que, como se ha dicho, en nuestro Derecho al inspector jefe se le atribuye la competencia para adoptar la decisión que proceda sobre la cuantía de la obligación. En los supuestos de actas de conformidad, en que la propuesta del actuario adquiere el carácter de acto de liquidación provisional o

impugnables de forma autónoma e inmediata. (J.A. García-Trevijano Garnica, *La impugnación de los actos administrativos de trámite*, cit., págs. 16, 68-69, 80 y sigs., 91 y sigs., y 104 y sigs.).

⁵¹ A.D. Sandulli, *Il procedimento amministrativo*, Giuffrè, Milán, 1959, citado por F. Clavijo Hernández, «La liquidación: liquidaciones provisionales y definitivas (artículo 120)», cit., págs. 1.516 a 1.518.

⁵² Tras esta característica subyace un problema práctico de gran trascendencia respecto de la impugnación de las actas. El que el acta sea un acto de trámite tiene interés a efectos de su impugnación en vía administrativa y contenciosa, pues, como es sabido, estos actos no son susceptibles de recurso con independencia de la impugnación del correspondiente acto definitivo, al no incidir en la esfera jurídica de sus destinatarios. Únicamente a través del recurso presentado contra el acto resolutorio que se dicte con posterioridad al acto de trámite, podrán aducirse los posibles defectos o vicios de que adolezcan estos actos. Ello se traduce en que, por este carácter de actos de trámite, las actas son irrecurribles con independencia del acto de liquidación. Pero no sólo esto. Tampoco pueden devenir firmes, porque la firmeza es una nota que se predica exclusivamente de los actos definitivos contra los que ya no cabe recurso (bien porque ha expirado el plazo para interponerlo, o bien porque dicho recurso ya ha sido resuelto), y, como digo, esto no es posible en las

definitiva ante la falta de un pronunciamiento del inspector jefe, la liquidación tributaria se entiende practicada por el propio inspector jefe, una vez transcurrido el plazo de un mes establecido en el artículo 60.2 del R.G.I.T. La propuesta de liquidación del inspector actuario precisa siempre de la confirmación —tácita (actas de conformidad) o expresa (actas de disconformidad)— del inspector jefe para producir los efectos propios del acto de liquidación. Sin la confirmación del inspector jefe, nos encontramos ante un acto de carácter interno de la Administración tributaria, pero no ante el acto de liquidación⁵³.

Desde el punto de vista de su contenido, esta declaración consiste en un juicio del inspector actuario sobre la existencia y cuantía de la obligación tributaria nacida de la realización de los hechos objeto de comprobación⁵⁴. Si bien en la mayoría de los casos esta propuesta de liquidación adquiere, con el transcurso del tiempo, el carácter de liquidación provisional o definitiva, ha de tenerse en cuenta que se trata siempre de una propuesta o, lo que es igual, de una manifestación que el inspector actuario dirige al inspector jefe para facilitar la adopción del acto decisorio de liquidación que proceda. Esta manifestación constituye, en su esencia, ya lo he dicho, un juicio, puesto que, una vez comprobados los hechos, el inspector actuario los enjuicia, los valora, y, sobre ellos, emite un «dictamen» o parecer acerca de las consecuencias tributarias que de los mismos se derivan. Obviamente, este parecer no es sino la opinión del inspector actuario sobre el silogismo a que se reduce la aplicación de la norma tributaria, sin que, en ningún caso, esta opinión tenga un carácter decisorio⁵⁵.

actas, por su carácter de actos de trámite.

⁵³ Cfr. F. Clavijo Hernández, «El acto de liquidación», *cit.*, págs. 651 y sigs.; J.R. Ruiz García, *La liquidación en el ordenamiento tributario*, *cit.*, pág. 183.

⁵⁴ Cfr. J.A. García-Trevijano Fos, *Los actos administrativos*, *cit.*, págs. 304 y sigs. y 310.

⁵⁵ Cfr. K. Engisch, *Einführung in das juristische Denken*, 8ª. ed., Kohlhammer, Stuttgart, 1989, págs. 43 y sigs.; K. Larenz, *Methodenlehre der Rechtswissenschaft*, 6ª. ed., Springer Verlag, Berlin/Heidelberg/Nueva York, 1991, págs. 271 y sigs.; C. Albiñana García-Quintana, «Los problemas de hecho en la aplicación de los

Contra lo que a primera vista pudiera parecer, la inclusión de esta propuesta de liquidación o de regularización de la situación tributaria en el acta obedece a dos consideraciones. Por un lado, a la naturaleza del acta como acto preparatorio de la liquidación tributaria, pues no en vano este último acto siempre se practica como resultado de la actividad de comprobación llevada a cabo por la Inspección [artículo 120.2a) de la L.G.T.]. Pero, por otro lado, la propuesta de regularización o de liquidación es un reflejo del principio de celeridad y eficacia que debe regir en todo procedimiento administrativo (artículo 74.1 de la L.R.J.A.P. y P.A.C.), y, por supuesto, también en los tributarios. En realidad, la calificación o subsunción del supuesto de hecho real en la hipótesis normativa, la fijación de las bases y la determinación de las consecuencias jurídicas que la ley vincula a la realización del hecho imponible derivan precisamente del ejercicio de las potestades de calificación jurídica y de interpretación y aplicación de las normas legales por parte de la Inspección. Sin embargo, en nuestro Derecho, al inspector actuario sólo le corresponde dar un juicio: es decir, expresar simplemente su parecer sobre el *an* o el *quantum* de la obligación tributaria, sin que esta opinión, como expondremos en el siguiente apartado, tenga el carácter de acto de liquidación.

b) ¿Constituye la propuesta del inspector actuario el acto de liquidación del procedimiento?

La propuesta de regularización o de liquidación que el inspector actuario dirige al inspector jefe en el seno del procedimiento no constituye nunca el acto de liquidación tributaria. La competencia para dictar la liquidación tributaria es siempre del inspector jefe,

impuestos», Estudio Preliminar al *Manual de procedimientos tributarios*, de N. Carral Larrauri y J. Arias Velasco, *cit.*, pág. XIV; L. Díez Picazo, *Experiencias jurídicas y teoría del derecho*, Ariel, Barcelona, 1987, págs. 208 y sigs.; L. Sánchez Serrano, *La declaración tributaria*, *cit.*, págs. 264 y sigs.

que es quien emite la declaración de voluntad sobre el *an* y el *quantum* de la obligación tributaria, y, como resolución que es, este acto del inspector jefe —presunto o expreso, según los casos— tiene un carácter decisorio en el seno del procedimiento de liquidación.

Atendiendo a su función en el procedimiento, la propuesta del actuario no es más que un acto de trámite de liquidación. Y como tal acto de esta naturaleza, el juicio del inspector actuario tiene un carácter instrumental o preparatorio con relación al acto de liquidación del inspector jefe, que es quien, en verdad, fija y decide la cuantía de la obligación tributaria. Este acto del actuario no goza, por tanto, en el procedimiento de liquidación, de una «autonomía funcional», ya que, por sí solo, no basta ni es suficiente para declarar la situación jurídica del contribuyente.

IV. RÉGIMEN JURÍDICO DE LAS ACTAS DE INSPECCIÓN

A) Elementos de las actas de inspección

Una forma de abordar el estudio de las actas de inspección puede ser la de examinar sucesivamente los diferentes elementos que están presentes en todo acto jurídico; elementos que, al objeto de sistematizar su exposición, podemos clasificar, siguiendo las enseñanzas de los profesores Guasp⁵⁶ y González Pérez⁵⁷, en subjetivos, objetivos y de actividad.

1. Elemento subjetivo: órgano, competencia y titular

a) Órganos de la Administración tributaria

El acta es un acto unilateral de la Administración tributaria, titular de una serie de potestades destinadas a dar cumplimiento al mandato del artículo 103 de la Constitución.

⁵⁶ J. Guasp-P. Aragonese, *Derecho Procesal Civil*, cit., págs. 290-291.

⁵⁷ J. González Pérez, *Manual de procedimiento administrativo*, cit., págs. 200 y sigs.

Entre las potestades cuya finalidad consiste en facilitar la correcta aplicación de los tributos se encuentra la potestad de comprobación e investigación tributaria. Así lo señala el artículo 109 de la L.G.T. cuando dispone que la Administración comprobará e investigará los hechos, actos, situaciones, actividades, explotaciones y demás circunstancias integrantes del hecho imponible del tributo. De acuerdo con los principios de división del trabajo y especialización orgánica, el ejercicio de la función inspectora (comprobación inquisitiva⁵⁸ y no mera comprobación formal, documental o de antecedentes⁵⁹ que pueden realizar los órganos de gestión conforme al artículo 1 *i.f.* del R.G.I.T.) se atribuye a unos órganos concretos, que son los órganos inspectores, integrados en la Agencia Estatal de Administración Tributaria, o pertenecientes a la Administración de las Comunidades Autónomas o a la de las Entidades Locales.

b) Competencia *ratione materiae*, *ratione loci* y *ratione temporis*

La competencia de cada uno de estos órganos para el desarrollo de las actuaciones comprobadoras e investigadoras se traduce en «la medida de la potestad» que le corresponde⁶⁰. No obstante, las competencias administrativas, como sabemos, se distribuyen entre los diversos órganos administrativos en atención a distintos criterios; según la materia sobre la que versen, el ámbito territorial en que se ejerzan, y, en ocasiones, el período de tiempo en que podrá hacerse uso de ellas, en cada supuesto concreto resultará

⁵⁸ En este sentido, véase la sentencia del Tribunal Constitucional 50/1995, de 23 de febrero, (en *Impuestos*, t. I, 1995, pág. 914).

⁵⁹ La actividad de comprobación que llevan a cabo los órganos de gestión consiste, básicamente, en la verificación de la exactitud y veracidad de los hechos, circunstancias, actos y negocios consignados en las declaraciones correspondientes a cada tributo y en los documentos requeridos, comparando estos datos con los que figuran en los archivos de Hacienda. En este sentido, F. Clavijo Hernández, en *Manual General de Derecho Financiero*, t. II, *cit.*, págs. 376-378. Asimismo, puede consultarse el Informe de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria de 23 de enero de 1987.

⁶⁰ Cfr. E. García de Enterría y T.-R. Fernández, *Curso de Derecho Administrativo*, *cit.*, pág. 539.

competente uno u otro órgano administrativo.

En primer lugar, tratándose del ejercicio de la función inspectora en materia tributaria, y de la extensión del acta, ha de estarse a lo dispuesto en el artículo 4 del R.G.I.T. En este precepto se establecen los órganos competentes para el desarrollo de la función inspectora en relación con los tributos del Estado. Así, su apartado segundo prescribe que la Inspección de los Tributos del Estado realiza sus funciones propias respecto de los tributos estatales, así como respecto de los recargos establecidos sobre estos tributos a favor de otros entes públicos. La gran diversidad de órganos (equipos y unidades de inspección) englobados en el Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria que tienen atribuidas competencias inspectoras en la esfera central y para todo el territorio nacional, queda reflejada en el apartado primero de la Resolución de 24 de marzo de 1992 de la propia Agencia Estatal de Administración Tributaria, sobre organización y atribución de funciones a la Inspección de los Tributos en el ámbito de la competencia del mencionado Departamento. Además, se especifican aquí los órganos y servicios de inspección que actúan en la esfera de la Administración periférica de la Hacienda Pública (Delegaciones Especiales de la Agencia, Delegaciones de la Agencia y Administraciones de la Agencia). A diferencia de los anteriores, estos órganos ven limitada su competencia por razón del territorio a un ámbito más reducido (artículo 17 del R.G.I.T.).

En segundo lugar, el apartado tercero del artículo 4 del R.G.I.T. dispone que la titularidad de las competencias de inspección de los tributos cedidos a las Comunidades Autónomas les corresponde a ellas mismas. Por ello, en estos casos, la realización de las actuaciones inspectoras de estos tributos y la documentación de sus resultados es materia que les compete a las Consejerías o Departamentos correspondientes de las Comunidades

Autónomas, cuyas actuaciones se desarrollarán dentro del territorio de la Comunidad.

Por último, con respecto a los tributos locales cuya gestión esté a cargo del Estado, los órganos de la Inspección de los Tributos del Estado son los que tienen competencia para efectuar las oportunas actuaciones comprobadoras e investigadoras y levantar las actas de inspección que procedan, sin perjuicio de la posible colaboración que les presten las Corporaciones Locales. Cuando la gestión de tales tributos la tengan atribuida las propias Corporaciones Locales, son ellas las que realizan la función inspectora dentro del término municipal (artículo 4.4 del R.G.I.T.).

Por fin, la competencia de los órganos inspectores en orden a la comprobación e investigación de los tributos se encuentra limitada por razón del tiempo en que resulta posible su ejercicio. En este sentido, debe tenerse en cuenta no sólo lo dispuesto en los artículos 64 y siguientes de la L.G.T. sobre la prescripción del derecho de la Administración a liquidar el tributo, sino que, además, han de observarse los criterios legales sobre suspensión e interrupción de las actuaciones inspectoras establecidos en los artículos 29 de la L.D.G.C. y 31 del R.G.I.T. El primero de estos preceptos establece un plazo máximo de doce meses para la práctica de las actuaciones inspectoras y liquidadoras, que empezará a contarse desde la fecha de notificación al contribuyente del inicio de aquéllas. No obstante, podrá ampliarse el plazo señalado si se dan las circunstancias excepcionales que indica el mismo artículo 29 de la L.D.G.C. En cualquier caso, el incumplimiento de estos plazos no trae consigo la caducidad de las actuaciones inspectoras, sino, como veremos luego⁶¹, tiene efectos de cara a la prescripción. Pues, según añade el artículo 29, no se considera interrumpida la prescripción como consecuencia de tales actuaciones.

Esto sentado, corresponde ahora examinar la cuestión de la legitimidad de la persona física a través de la cual actúa la Inspección, tanto para el desempeño de la función inspectora como para la emisión del acta.

c) Titular de la función inspectora⁶²

El artículo 5 del R.G.I.T. dispone que las funciones que se atribuyen a la Inspección de los Tributos serán ejercidas por los funcionarios que desempeñen los correspondientes puestos de trabajo de los órganos inspectores (conforme al artículo 16 del R.G.I.T., las actuaciones se efectúan por uno o varios actuarios o por equipos o unidades de inspección), salvo que se trate de actuaciones preparatorias, o de comprobación o prueba de hechos o circunstancias con trascendencia tributaria, que pueden encomendarse a otros empleados públicos que no sean funcionarios.

La referencia genérica del precepto a los funcionarios públicos adscritos a los órganos inspectores ha dado lugar al conocido conflicto de atribuciones entre inspectores y subinspectores al servicio de la Administración de la Hacienda Pública, como ponen de relieve, entre otras, las sentencias de la Audiencia Nacional de 16 de mayo de 1995 y 3 de diciembre de 1996. Si, en efecto, igual que la sentencia de 3 de diciembre de 1996, nos remontamos al Real Decreto 3.255/1978, de 29 de diciembre, sobre nueva denominación y funciones del Cuerpo Especial de Gestión de la Hacienda Pública, especialidad «Inspección Auxiliar» (que pasó a denominarse «Subinspección de los Tributos»), advertimos que las competencias comprobadoras e investigadoras atribuidas a los subinspectores de tributos eran considerablemente limitadas en comparación con las que hoy les atribuye la

⁶¹ Véase el apartado IV.A)3.b) de la sección primera de este capítulo.

⁶² Puede consultarse J. Banacloche Pérez, «La reorganización de la Inspección Tributaria», en *R.D.F.H.P.*,

Resolución de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de 24 de marzo de 1992. Entonces sólo podían llevar a cabo un determinado tipo de actuaciones inspectoras, y no tenían la facultad de extender actas de inspección, sino únicamente diligencias y comunicaciones. Sin embargo, el artículo 3.2 de la Orden de 18 de diciembre de 1985, por la que se regulaban determinados aspectos de las actuaciones de los equipos y unidades de inspección dependientes de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria (y el artículo 14.2 de la Orden de 26 de mayo de 1986, que derogó la anterior), acogió la posibilidad de que las actas fueran firmadas bien por los inspectores jefes de los equipos de la Oficina Nacional de Inspección o de las Unidades Regionales de Inspección (artículos 2.2 de la Orden de 18 de diciembre de 1985 y 5.6. de la Orden de 26 de mayo de 1986), bien por los inspectores y los propios subinspectores que hubiesen efectuado la comprobación tributaria.

El Reglamento General de Inspección alude, en términos generales, a las actuaciones y facultades de la Inspección de los Tributos (artículos 29 y siguientes, y 36 y siguientes), a los funcionarios de la Inspección de los Tributos (artículo 33), y a la documentación de las actuaciones inspectoras (artículo 44 y artículos 49 y siguientes). Mas, los artículos 49 y siguientes y 60.1, párrafo segundo, precisan que los inspectores actuarios son los que realizan las actuaciones inspectoras, salvo que, por necesidades del servicio, éstas se encomienden a determinados inspectores que ostenten la condición de inspectores jefes. Y, en este sentido, el artículo 63.2 señala que las actas serán firmadas por el funcionario o los funcionarios que hayan realizado las actuaciones inspectoras, y por el actuario o los actuarios que desempeñen puestos de trabajo de nivel jerárquico superior, cuando éstos hayan desarrollado las actuaciones en colaboración con distintos funcionarios

núm. 113, 1974, págs. 1.167 y sigs.

o empleados.

La cuestión, por tanto, se reduce a saber si los funcionarios con rango de subinspectores están, hoy en día, facultados para efectuar las actuaciones inspectoras y a continuación levantar el acta. El problema no tiene una fácil solución. Para resolverlo hay que partir de la distinción entre la esfera central de la Administración y la periférica. Por lo que respecta a la esfera central, las actuaciones de los equipos de la Oficina Nacional de Inspección están dirigidas y controladas por sus jefes, que son quienes suscribirán las actas que se extiendan. Así lo dispone el apartado 2.3.1, párrafo cuarto, de la Resolución de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de 24 de marzo de 1992. En parecidos términos se expresa el apartado 5.3.2, párrafo segundo, respecto a las dependencias regionales de inspección de las Delegaciones Especiales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria: las facultades de dirección y control de las actuaciones de las Unidades Regionales de Inspección se atribuyen a los jefes de estas unidades, que suscribirán las actas que se incoen. Los subinspectores pertenecientes a los Equipos de la Oficina Nacional de Inspección (apartado 2.3.1, párrafo 9) y a las Unidades Regionales de Inspección (apartado 5.3.2, párrafo 3) desarrollan, simplemente, actividades de apoyo y colaboración, así como aquellas actuaciones inspectoras que les sean encomendadas con las limitaciones del apartado 7.2 *in fine* para los subinspectores de las Unidades de Inspección.

En cambio, las competencias de los subinspectores adscritos a las Unidades de Inspección de las Dependencias Provinciales de Inspección de las Delegaciones de la Agencia van más allá de las que desempeñan los subinspectores adscritos a la Oficina Nacional de Inspección y a las Unidades Regionales de Inspección, según se desprende del recién introducido número 3 del apartado 7 de la Resolución de 24 de marzo de 1992 (añadido por la Resolución de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de 24 de

marzo de 1998). En efecto, este número 3 dispone que en las Dependencias Provinciales de Inspección podrán crearse Unidades de Inspección formadas por diversos subinspectores, cuya dirección efectiva se encomendará a un inspector adjunto al inspector jefe. El inspector adjunto dictará, por delegación del inspector jefe, los actos de liquidación derivados de las actuaciones realizadas por miembros de su unidad. Sin embargo, las actas de inspección serán firmadas por los subinspectores, conforme establece el apartado 10.2e). La letra f) de este precepto señala, además, que los jefes y subjefes de las Unidades Provinciales de Inspección podrán delegar la firma de las actas en los subinspectores destinados en su unidad. Lo cual no es un añadido superfluo: pues la firma es uno de los requisitos mínimos que conforman el contenido del acta según dispone expresamente el artículo 49.2 del R.G.I.T.

2. Elementos objetivos

Siempre en la línea metodológica de la teoría de los actos jurídicos, ha de señalarse que las manifestaciones del inspector actuario en el acta no tienen todas la misma naturaleza⁶³. De una parte, están las relativas a los hechos objeto de comprobación inspectora. Y de otra, su parecer sobre la existencia y cuantía de la obligación tributaria derivada del hecho imponible. Son, pues, dos manifestaciones distintas, que exigen un análisis separado en esta tesis.

a) Los hechos comprobados: la declaración y su contenido

El artículo 49.2e) del R.G.I.T. dispone que en el acta deben consignarse «los elementos esenciales del hecho imponible y de su atribución al sujeto pasivo, retenedor u

obligado a efectuar ingresos a cuenta, con expresión de los hechos y circunstancias con trascendencia tributaria que hayan resultado de las actuaciones inspectoras o referencia a las diligencias donde se hayan hecho constar». En efecto, éste constituye el contenido básico del acta, que resulta de la actividad de cognición llevada a cabo por el inspector (examen de la documentación del sujeto, de las declaraciones presentadas, de los datos que obren en los registros de la Administración, solicitud de información a personas o entidades bancarias, entrada y reconocimiento de locales de negocio o del domicilio particular de las personas físicas, etc.), cuya finalidad no es otra que la de servir de instrumento para fijar el hecho imponible en el acto de liquidación.

De todos es sabido que el hecho imponible o presupuesto de hecho de la obligación tributaria puede tener o no una estructura más o menos compleja, según sea el tributo que se trata de comprobar o inspeccionar. Por ello, al imponer la ley que el inspector debe consignar en el acta los elementos esenciales del hecho imponible, lo que está exigiendo es que exprese en el documento los elementos objetivo y subjetivo de este hecho.

— Respecto al elemento objetivo del hecho imponible (presupuesto objetivo), recordemos que puede tratarse de un acto, un hecho o una situación definidos de forma abstracta por la norma jurídica, con independencia de la persona a la que se vinculen. Tales actos, hechos o situaciones son tenidos en cuenta, como nos ha enseñado el profesor Sáinz de Bujanda, en atención a cuatro aspectos distintos: el aspecto material, el espacial, el temporal y el cuantitativo⁶⁴. Como veíamos, desde el punto de vista material, nos

⁶³ Cfr. E. García de Enterría, *Curso de Derecho Administrativo*, cit., págs. 540 y sigs.

⁶⁴ AA.VV., *Notas de Derecho Financiero*, cit., págs. 400 y sigs.; F. Sáinz de Bujanda, *Lecciones de Derecho Financiero*, cit., págs. 178 y sigs.; cfr. J. Martín Queralt y otros, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, cit., págs 312 y sigs.

encontramos ante un hecho, un acto o un negocio jurídico, el estado o situación concreta de la persona, su actividad no específicamente jurídica, o la mera titularidad de un derecho de contenido económico. Así, el elemento objetivo del hecho imponible que se consigne en el acta puede variar según el impuesto que se comprueba: puede estar constituido por la obtención de rendimientos del trabajo personal, del capital mobiliario o inmobiliario y las ganancias y disminuciones patrimoniales (I.R.P.F.), la titularidad de un patrimonio (I.P.), las transmisiones gratuitas *inter vivos* y *mortis causa* (I.S.D.), las transmisiones onerosas de bienes y derechos de contenido económico por actos *inter vivos*, la constitución de sociedades y la documentación de los actos del tráfico jurídico (I.T.P.A.J.D.), el ejercicio de actividades empresariales, profesionales y artísticas (I.A.E.), las entregas de bienes y prestaciones de servicios, las importaciones y las adquisiciones intracomunitarias de bienes (I.V.A.), etc.

Cualquiera de estos hechos que haya sido objeto de comprobación ha de documentarse en el acta, libre de toda calificación jurídica u operación de aplicación o interpretación de normas legales. Además, debe hacerse constar en el acta si esos hechos de los que se derivan ciertas consecuencias jurídicas han sido declarados por el contribuyente; e igualmente, si el inspector ha adquirido conocimiento de ellos, bien de forma personal y directa, por ejemplo una vez realizado el examen de los datos obrantes en los libros de contabilidad y registros obligatorios, o bien, en su caso, como consecuencia de las declaraciones efectuadas por terceros o de la información extraída de los archivos y registros de la propia Administración. Ni que decirse tiene que los hechos han de exponerse en el acta de una manera clara y detallada, para que puedan apreciarse sin ninguna

dificultad por el inspector jefe y por el propio sujeto pasivo⁶⁵.

Incluso, en determinados supuestos debe quedar constancia asimismo en el acta de los aspectos relativos al lugar de realización del hecho imponible. Pues puede ocurrir, como de hecho sucede con el Régimen Fiscal de Canarias, que de ello dependa no sólo la aplicación de una u otra norma jurídica al caso concreto, sino también —lo que resulta importante en un Estado compuesto como es España— la competencia del ente público, estatal, autonómico o local, que tendrá la consideración de sujeto acreedor de la obligación tributaria. Además, no debe olvidarse tampoco que la competencia del inspector actuario puede estar en función del aspecto espacial del hecho imponible.

También, en la fijación de los hechos en el acta, tiene importancia el momento de su realización, ya que, como es obvio, ese momento sirve para periodificar los hechos en los tributos periódicos. No debe perderse de vista que los hechos imponibles de esos impuestos se prolongan en el tiempo de forma continuada e ininterrumpida. Por ello, esta circunstancia exige que el inspector precise con exactitud en el acta el momento de la imputación de la renta, pues, de otra forma, no podría periodificarse la renta a efectos de su liquidación impositiva.

No sólo por esto debe especificarse en el acta el momento en que se han verificado los hechos. Asimismo, resulta fundamental el dato temporal por la prescripción de la obligación tributaria. Puesto que el momento de la realización del hecho es básico para determinar el plazo de la prescripción del derecho de la Administración a liquidar la cuantía de su crédito. E igualmente, es determinante del régimen jurídico aplicable al supuesto de hecho, sobre todo en estos tiempos de «legislación motorizada» con cambios frecuentes de

⁶⁵ Cfr. C. Checa González e Isaac Merino Jara, «El derecho a la intimidad como límite a las funciones investigadoras de la Administración tributaria», en *Impuestos*, núm. 2, t. II, 1988, págs. 732 y sigs.

regímenes jurídicos tributarios.

Otro dato que debe contener el acta en la descripción de los hechos es su aspecto cuantitativo, es decir, la cuantía, volumen o intensidad de tales hechos. No parece posible, dada la complejidad de esta materia y la naturaleza de este trabajo, examinar con detenimiento este aspecto de los hechos. Baste decir únicamente que sería vano que en el acta quede constancia de la obtención de una renta si luego no se especifica su importe, o que se refleje la entrega de una mercancía si no se determina con exactitud cuál es la cuantía de la contraprestación, o que se consigne la titularidad de un patrimonio, si no se fija el valor de los bienes.

— El segundo de los elementos esenciales del hecho imponible a que alude el artículo 49.2e) del R.G.I.T., es el subjetivo (presupuesto subjetivo). Es obvio que este elemento debe conformar, junto al objetivo, el núcleo central del acta de inspección⁶⁶. No es posible la fijación de los hechos desvinculados de la persona física o jurídica que los ha llevado a cabo o a la que han de imputarse, porque es inconcebible una obligación legal, bien de naturaleza tributaria o de cualquier otra naturaleza, sin que se dé una unión entre el supuesto de hecho establecido en la norma y la persona concreta a la que se le impone la prestación. Por ello, en el acta debe expresarse la persona a la que se vincula la realización del hecho imponible. Esta referencia constituye un elemento indispensable tanto de las actas relativas a impuestos de naturaleza personal, cuyo hecho imponible sólo se concibe en relación con una persona determinada (impuestos sobre la renta), como de las relativas a

⁶⁶ Cfr. E. Ortiz Calle, «Los Planes de Inspección en el Reglamento General de la Inspección de los Tributos», en *Civitas R.E.D.F.*, núm. 93, 1997, págs. 19 y sigs.; A.M. Juan Lozano y F.J. Magraner Moreno, «El problema de los Planes de Inspección (Algunas consideraciones sobre las Directrices generales del Plan General de Control Tributario de 1999)», en *Quincena Fiscal*, núm. 17, 1999, págs. 9 y sigs.

impuestos de naturaleza real, que se configuran en atención a su elemento objetivo y no a su elemento subjetivo (Impuesto General Indirecto Canario).

Con carácter específico, en las actas que se extienden a los retenedores y personas obligadas a efectuar ingresos a cuenta deben hacerse constar, por un lado, las rentas sujetas a retención o a ingreso a cuenta conforme a los artículos 70 del R.I.R.P.F. y 56-57 del R.I.S (rendimientos del trabajo, del capital, de actividades profesionales, rentas derivadas de la participación en fondos propios de cualquier entidad, de la cesión del derecho a la explotación de la imagen, del arrendamiento o subarrendamiento de inmuebles urbanos, de las transmisiones o reembolsos de acciones o participaciones representativas del capital o patrimonio de instituciones de inversión colectiva, rentas en especie, etc.), y el importe de las retenciones e ingresos a cuenta practicados o que debieron practicarse según los artículos 83 de la L.I.R.P.F. y 72 y siguientes del R.I.R.P.F., y 60, 62 y 63 de la L.I.S. Por otro lado, ha de reflejarse también la persona física o jurídica obligada a practicar la retención o ingreso a cuenta según lo dispuesto en los artículos 82 de la L.I.R.P.F. y 71 del R.I.R.P.F., y 146 de la L.I.S. y 58 del R.I.S. (personas físicas que realicen actividades económicas, personas jurídicas y demás entidades, incluidas las comunidades de bienes y de propietarios y las entidades en régimen de atribución de rentas, personas físicas y jurídicas no residentes que operen en España mediante establecimiento permanente, etc.).

Por lo demás, es ocioso advertir que el «interesado» al que alude la letra c) del apartado segundo del artículo 49 del R.G.I.T., concebido como titular de un interés legítimo, personal y directo en el procedimiento, coincidirá, en la mayoría de los casos, con alguno de los sujetos mencionados en la letra e), ya sea el sujeto pasivo, el retenedor o el

obligado a efectuar ingresos a cuenta, pues son con estos sujetos con los que se realizan las actuaciones inspectoras.

b) Las propuestas de regularización y liquidación

a') Introducción

Hoy día, después de la modificación parcial de la Ley General Tributaria por la Ley 10/1985, de 26 de abril, no plantea ningún problema de legalidad la competencia de los órganos inspectores para dictar actos de liquidación tributaria. El artículo 140.1c) de la L.G.T. señala que le corresponde a la Inspección «practicar las liquidaciones tributarias resultantes de las actuaciones de comprobación e investigación, en los términos que reglamentariamente se establezcan». Por eso, en este apartado la cuestión que nos planteamos no es ésta de si la Inspección tiene competencias de liquidación, sino, en concreto, la de saber qué es esto de la propuesta de regularización y liquidación, o, mejor, ante qué tipo de declaración nos encontramos y cuál es su contenido.

b') Objeto: la declaración y su contenido

El procedimiento de liquidación se compone, como cualquier procedimiento, de una serie de actos coordinados entre sí y orientados a la consecución de un resultado final, que se pone de manifiesto en la producción del acto de liquidación. Ciertamente, el acto de liquidación contiene una decisión sobre el fondo del asunto, pues fija la existencia y cuantía de la obligación tributaria. Por tanto, el acto de liquidación constituye una declaración de voluntad derivada de una serie de operaciones de calificación jurídica y de interpretación y aplicación de normas jurídicas. En rigor, la emisión del acto de liquidación pone de relieve el ejercicio de una potestad decisoria (poder-deber que confiere el ordenamiento jurídico a

la Administración para la tutela del interés general en la aplicación del sistema tributario), de manera que, como la mayoría de las declaraciones de esta naturaleza, puede calificarse de acto definitivo o resolutorio⁶⁷.

Este rápido repaso por las notas que definen la naturaleza del acto de liquidación, revela que el acta de inspección no contiene ningún acto de liquidación *stricto sensu*. La propuesta de liquidación o de regularización que recoge el acta no es un acto de liquidación. Su naturaleza, como se ha dicho, es otra. Estamos ante una declaración de un órgano administrativo que la emite con carácter expreso. Sin embargo, no se trata de una declaración de voluntad. La declaración del actuario es una proposición o expresión de un juicio⁶⁸ sobre la obligación tributaria, y como tal declaración de este tipo carece de valor decisorio o resolutorio. El ejercicio de la potestad liquidatoria, auténtica potestad decisoria, se reserva al inspector jefe, que acepta o rechaza la propuesta efectuada por el actuario en el acta, emitiendo un pronunciamiento, expreso o presunto, sobre la existencia y cuantía de la obligación tributaria. Lo que hace el actuario en el acta nunca constituye una decisión. Simplemente, manifiesta un juicio consistente en la apreciación y calificación de los hechos comprobados y, en concreto, sobre las consecuencias tributarias vinculadas a su realización o existencia. Es decir, califica e interpreta tales hechos y circunstancias a la luz de las disposiciones legales y reglamentarias, sin fijar nunca el resultado querido por la norma jurídica: su declaración no constituye sino una propuesta de resolución que podrá ser aceptada o rechazada en el acto decisorio final por el inspector jefe.

Obvio es decir —quiere subrayarlo— que un juicio es siempre una operación

⁶⁷ Cfr. F. Clavijo Hernández, «La liquidación: liquidaciones provisionales y definitivas (artículo 120)», *cit.*, págs 1.514. y sigs.

intelectual por medio de la cual, comparando dos conceptos o ideas, se pronuncia la conveniencia o la repugnancia del uno respecto al otro, afirmando o negando un concepto respecto de otro concepto⁶⁹. En este caso, el juicio del actuario tiene siempre carácter singular, al referirse a un sujeto concreto; y, en su plano cualitativo, se trata de un juicio afirmativo (los hechos comprobados determinan el nacimiento de la obligación tributaria) o negativo (los hechos comprobados no generan el nacimiento de la obligación tributaria porque no están sujetos o están exentos). Pero, por otra parte, estamos, en mi opinión, ante un juicio categórico, esto es, incondicional y absoluto, pues no se dan en la propuesta dos soluciones alternativas igualmente válidas desde el punto de vista jurídico, sino que sólo se da una: que el hecho está sujeto, no sujeto o exento, y cuál es la cuantía de la obligación tributaria derivada del hecho sujeto⁷⁰.

Dejando a un lado estas consideraciones sobre la naturaleza del juicio del actuario, no es innecesario advertir que las actas de conformidad son un ejemplo elocuente de lo que acaba de señalarse sobre la propuesta de regularización o liquidación. Ya hemos expresado en este trabajo que la propuesta de liquidación es susceptible de adquirir el carácter de liquidación provisional o definitiva en virtud de la técnica del silencio administrativo, determinando que el acto de liquidación tenga una naturaleza presunta y no explícita. Pues bien: esto no significa que el silencio transforme la declaración de juicio del actuario en una declaración de voluntad. De ningún modo. Lo que ocurre —en virtud del principio de economía— es que el inspector jefe acoge el juicio del actuario y decide sobre esa base, siendo, por tanto, el inspector jefe el que dicta el acto de liquidación tributaria⁷¹. No

⁶⁸ Cfr. J.M. Mans Puigarnau, *Lógica para juristas*, cit., págs. 57 y sigs.

⁶⁹ Cfr. J.M. Mans Puigarnau, *Lógica para juristas*, cit., págs. 65 y sigs.

⁷⁰ Cfr. J.M. Mans Puigarnau, *Lógica para juristas*, cit., págs. 57, 58 y sigs.

⁷¹ Queda claro, señalan los profesores Casado Ollero, Falcón y Tella, Lozano Serrano y Simón Acosta, que

contradice esta tesis el que, de acuerdo con el artículo 49.2i) del R.G.I.T., tengan que hacerse constar en el acta de conformidad el recurso correspondiente contra el ulterior acto de liquidación, el órgano ante el cual haya de presentarse y el plazo para interponerlo. Ciertamente, lo que da a entender este artículo no es que la declaración del actuario se transforme en una declaración de voluntad, sino que exige que el acta informe al contribuyente de su derecho de defensa para el supuesto de que el inspector jefe asumiera su juicio, como en la práctica —no descubro nada— ocurre en la mayoría de las ocasiones.

Hechas estas precisiones, podemos abordar ya el contenido de la declaración de juicio. Debe partirse de lo dispuesto en el artículo 49.2g) del R.G.I.T., según el cual se consignará en el acta «en su caso» la regularización de la situación tributaria del sujeto inspeccionado, con expresión de la deuda tributaria (cuota, recargos e intereses de demora) que corresponda⁷². Llama la atención la imprecisión de este precepto, que, en principio, simplemente considera que la regularización de la situación tributaria constituye uno de los elementos que integran el contenido eventual, no necesario del acta. Sin embargo, el artículo 145.1c) de la L.G.T. establece que «la regularización que la Inspección estime procedente de las situaciones tributarias», es uno de los elementos que conforman el contenido mínimo de las actas de inspección. Parece que esta confusión obedece a la identificación errónea entre propuesta de regularización y propuesta de liquidación, términos que suelen emplearse de forma indistinta por las normas legales, pues la regularización desemboca, por regla general, en la liquidación tributaria. No obstante, en

«el acto administrativo de liquidación no se formaliza nunca en el acta de inspección.» (G. Casado Ollero y otros, *Cuestiones Tributarias Prácticas*, cit., pág. 506).

⁷² Para el profesor Rosembuj Erujmovich, las actas «tienen un contenido de ciencia y de juicio: su conclusión o declara la corrección o propone la regularización» (T. Rosembuj Erujmovich, «Inspección.

teoría, se trata de cosas distintas: la regularización comporta la sustitución de la situación tributaria en que se encuentra el contribuyente por otra diferente, acorde con las exigencias de nuestro Derecho Tributario.

En cualquier caso, el contenido de la propuesta de regularización o liquidación en las actas con descubrimiento de deuda se limita a la fijación de la cuota y de los demás elementos que componen la deuda tributaria según especifica el artículo 58.2 de la L.G.T., salvo las sanciones pecuniarias. Éstas son objeto de imposición en un expediente separado (artículo 34 de la L.D.G.C.)⁷³, aunque el inspector actuario también ha de pronunciarse en el acta sobre la ausencia de motivos para proceder a la apertura del procedimiento sancionador, siempre que, a su juicio, no proceda su iniciación.

Por el contrario, las actas sin descubrimiento de deuda no incluyen ninguna propuesta de liquidación, puesto que la propuesta de liquidación se refiere en todo caso a una deuda tributaria que tanto en los supuestos de actas de comprobado y conforme como de actas con regularización de la situación tributaria es inexistente. Con carácter excepcional, las actas sin descubrimiento de deuda con regularización de la situación tributaria del sujeto pueden contener una propuesta de liquidación, siempre que resulte una cantidad a devolver a cargo de la Administración (verbigracia, como consecuencia de modificaciones en la estructura o composición de la base imponible relativas a pérdidas a compensar de ejercicios anteriores, o debidas a la existencia de ciertos gastos deducibles que no fueron tenidos en cuenta, etc.). En estos supuestos, la propuesta de regularización o liquidación comprende únicamente la rectificación de la cuota. En cambio, las actas de

Documentación», *cit.*, pág. 1.693).

⁷³ *Cfr.* R. Falcón y Tella, «Un giro trascendental en la jurisprudencia del Tribunal de Estrasburgo con incidencia inmediata en el procedimiento inspector: el derecho a no declarar», en *Quincena Fiscal*, núm. 22, 1995, págs. 5 y sigs.

comprobado y conforme ponen de relieve, bien que no se ha realizado el hecho imponible y, en consecuencia, no ha nacido la obligación tributaria (liquidaciones de signo negativo), o bien que tal obligación ya ha sido satisfecha, al coincidir la cuota fijada con la deuda autoliquidada.

En suma, debe advertirse que no todas las actas de inspección contienen una propuesta de regularización o de liquidación de la situación tributaria (actas de comprobado y conforme); y que en aquellos supuestos en que se dé, en efecto, un acta de inspección con propuesta de regularización, salvo excepciones (actas sin descubrimiento de deuda con regularización de la situación tributaria que no impliquen la existencia de una deuda a cargo de la Administración), tal propuesta va seguida o incluso consiste *per se* en una propuesta de liquidación tributaria⁷⁴.

c') La “motivación”⁷⁵ de la propuesta de regularización o de liquidación

Que el acta no sea un acto decisorio, no significa que en ella pueda formularse cualquier propuesta de regularización, o, mejor, que en ella pueda hacerse una propuesta de liquidación sin aducir las razones en que se basa⁷⁶. A mi juicio, esto no es posible: pues, aún tratándose el acta de un acto de trámite, la exigencia de “motivación” de la propuesta de liquidación deriva del principio constitucional de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos (artículo 9.3 de la C.E.). Este principio exige, en este caso, que junto a la

⁷⁴ Debe hacerse notar que la Resolución de 16 de noviembre de 1998, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, sobre modelos de actas, no sigue estos criterios, y en todos los modelos incluye la propuesta de liquidación.

⁷⁵ En opinión del profesor García de Enterría, «la motivación [...] ha de dar razón plena del proceso lógico y jurídico que ha determinado la decisión» (E. García de Enterría y T.-R. Fernández, *Curso de Derecho Administrativo*, t. I, *cit.*, págs. 553-555); J.A. Santamaría Pastor, *Principios de Derecho Administrativo*, vol. II, *cit.*, pág. 150.

⁷⁶ *Cfr.* R. Lanau Viñals, «La finalización del procedimiento inspector: las actas», en *Impuestos*, núm. 12, 1987, pág. 902.

fijación de los hechos, el actuario precise las razones en virtud de las cuales la norma legitima e impone a la Administración que adopte la decisión que propone.

De forma específica, y a efectos meramente explicativos, podría afirmarse que de lo que se trata es de justificar la propuesta de regularización que se incluye en el acta mediante una exposición pormenorizada de los hechos con trascendencia tributaria, y de su subsunción en la hipótesis normativa. Esta justificación significa que el inspector no enjuicia los hechos comprobados a su antojo, lo cual sería, sin duda, contrario a la Constitución, porque el citado principio constitucional de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos obliga, a mi juicio, en estos casos, a que se consigne en el acta el fundamento jurídico de la propuesta.

En las actas de conformidad, la motivación es un requisito de fondo, es decir, de contenido del acta, y no un requisito accidental⁷⁷, y su finalidad no es otra que la de permitir que la propuesta de liquidación adquiriera con el transcurso del tiempo el carácter de liquidación definitiva a través de la técnica del silencio.

3. Requisitos de actividad

Al igual que cualquier acto jurídico, el acta de inspección ha de ser extendida en un momento y en un lugar determinados⁷⁸. Pero, además, el actuario la debe extender en la forma preestablecida. Estos tres requisitos han de ser examinados, pues, sobre la base de dos rasgos fundamentales: en primer lugar y ante todo, como unos requisitos de actividad de las actas; pero también, en segundo lugar, como garantía de los contribuyentes, que se configura, junto a los anteriores, como requisito de validez del acto administrativo.

⁷⁷ Cfr. E. García de Enterría y T.-R. Fernández, *Curso de Derecho Administrativo*, t. I, *cit.*, pág. 555.

⁷⁸ Cfr. A. Martín Muncharaz, «Lugar y tiempo de las actuaciones inspectoras», en *Gaceta Fiscal*, núm. 39,

Examinamos a continuación por separado cada uno de estos tres requisitos.

a) Lugar de extensión del acta

El lugar de extensión del acta no puede ser decidido “caprichosamente” por el inspector actuario. Este lugar viene precisado en los artículos 145.2 de la L.G.T. y 58 del R.G.I.T., los cuales establecen como lugares de extensión de las actas unos distintos de los enumerados en los artículos 20 y 21 del R.G.I.T. como lugares en donde pueden realizarse las actuaciones comprobadoras e investigadoras. En concreto, el artículo 58 del R.G.I.T. dispone que las actas se extenderán y firmarán «bien en la oficina, local o negocio, despacho o vivienda del sujeto pasivo, retenedor o responsable, bien en las oficinas de la Administración tributaria o del Ayuntamiento en cuyo término hayan tenido lugar las actuaciones». La amplitud de este precepto no debe conducir, sin embargo, a admitir cualquier local del contribuyente o de la Administración como válido para la extensión de las actas. Antes bien, la precisión de los vocablos empleados nos obliga a plantearnos en qué lugares puede extenderse el acta.

— En primer lugar, hemos de preguntarnos por el significado de los términos que emplea el artículo 58 del R.G.I.T. El modo de resolver este problema nos lo da el artículo 23.2 de la L.G.T., que señala que los términos empleados en el ordenamiento tributario se entenderán en el sentido en que hayan sido definidos por las propias normas tributarias, y, en su defecto, conforme a su sentido jurídico, técnico o usual. Así, si examinamos el artículo 58 del R.G.I.T., hay que llegar a la conclusión de que el sentido que debe darse a sus términos ha de ser el usual, ya que la mayoría de ellos no aparecen definidos en nuestro

1986, págs. 177 y sigs.

Derecho. Lo cual implica darle a esas palabras el significado del Diccionario de la Real Academia. Éste es el caso del término «oficina» del artículo 58 del R.G.I.T., que designa con carácter general cualquier sitio donde se trabaja, o donde se hace, prepara o gestiona alguna cosa; de ahí que deban incluirse en las oficinas los despachos, talleres, laboratorios y departamentos de los establecimientos industriales o comerciales donde trabajen empleados públicos o particulares. Por ello, cuando este artículo habla de «oficinas de la Administración tributaria», no está aludiendo únicamente a las de las dependencias de inspección, sino que abarca todos aquellos sitios en que la Administración tributaria desarrolla su actividad. Lo mismo cabe decir de la locución «oficinas del Ayuntamiento» en cuyo término municipal se haya realizado la actuación inspectora.

De otra parte, el término «local» debe también concebirse en su sentido amplio, y, por lo tanto, han de entenderse comprendidos en él todos aquellos sitios o espacios cerrados donde se puede vivir, tener un establecimiento comercial, desarrollar una industria, almacenar mercancías, etc.

Sin embargo, el término «despacho» tiene un significado usual más limitado. Alude a una habitación de una oficina en la que trabaja y recibe visitas un determinado jefe o empleado, o a una habitación de una casa, destinada a realizar trabajos profesionales, negocios (despachos de abogados, consultas médicas), o bien a escribir, leer o estudiar. Asimismo, pueden incluirse bajo este mismo término de «despacho» las tiendas, departamentos o partes de los establecimientos comerciales dedicados a la venta de artículos.

No ocurre lo mismo con la palabra «negocio». Este vocablo tiene un significado jurídico propio, que nos remite al Derecho Mercantil y a la dogmática mercantilista. Por su equiparación con el concepto de empresa (artículo 221 del Código de Comercio), se trata de

locales, establecimientos o sucursales en los que se realizan actos relacionados con el objeto de la empresa. De esta forma, podemos hablar de negocios o locales de negocio, establecimientos comerciales o industriales, casas de comercio, tiendas, industrias, explotaciones mercantiles, etc.⁷⁹.

Otro es el significado de «vivienda», y, en concreto, de «vivienda habitual». El artículo 34 del R.I.R.P.F., de conformidad con el artículo 78.4b) de la L.I.R.P.F. (artículo 1.320 del C.C), señala —aunque con cierta imprecisión— que se entenderá por vivienda habitual la edificación que constituya la residencia del sujeto pasivo durante un plazo continuado de al menos tres años, salvo que concurran determinadas circunstancias que necesariamente exijan el cambio de domicilio (artículo 45.1 de la L.G.T.). Nótese que no se considera como vivienda cualquier lugar donde pueda habitar una persona. Sino que ha de tratarse de una edificación o construcción (un piso, una casa, un apartamento, etc.) apta para servir de morada al individuo.

— Otro problema que plantea el artículo 58 del R.G.I.T. es que ni este precepto ni el 145.2 de la L.G.T. se refieren de forma expresa, como lugar de extensión del acta, a los lugares donde se lleven a cabo las actividades gravadas o donde se encuentren las pruebas de la realización del hecho imponible, en los que sí pueden desarrollarse las actuaciones inspectoras. Esta «laguna» del Reglamento General de Inspección y de la Ley General Tributaria nos lleva a examinar qué consecuencias se derivarían, para la validez del acta, de su extensión en un sitio distinto de los establecidos por el legislador, como, por ejemplo, en la oficina de un tercero con el que el contribuyente mantiene relaciones comerciales.

En principio, podría mantenerse la tesis de que esa circunstancia no afecta a los

⁷⁹ Cfr. R. Uría, *Derecho Mercantil*, 28ª ed., Marcial Pons, Madrid, 2001, págs. 31 y sigs.

intereses legítimos de los sujetos, al ser el acta un acto unilateral del inspector actuario, que determina los hechos con trascendencia tributaria y propone al inspector jefe la liquidación o regularización que considere procedente, sin incidir en la esfera jurídica del sujeto pasivo, retenedor u obligado a efectuar ingresos a cuenta. Sin embargo, defender esta postura supone desconocer que el lugar de extensión del acta es al mismo tiempo el lugar de su firma. Y esto, por principio, requiere la presencia del sujeto inspeccionado, para que muestre su conformidad o disconformidad con el contenido del acta. Esto explica que el legislador haya fijado expresamente los lugares de extensión del acta; y por ello, pensamos que extender el acta en otro lugar —dejando a un lado la posible indefensión del sujeto inspeccionado— puede provocar su nulidad, de acuerdo con el artículo 153.1c) de la L.G.T. En consecuencia, no hay «laguna» del Reglamento General de Inspección ni de la Ley General Tributaria en este punto. Los lugares de la extensión del acta son distintos a los de la actuación inspectora.

— En tercer lugar, resta por tratar la naturaleza de la potestad que los artículos 145.2 de la L.G.T. y 58 del R.G.I.T. confieren a la Administración tributaria para la elección del lugar de extensión del acta. No cabe ninguna duda de que nos encontramos ante una potestad discrecional de la Administración tributaria, ya que no se precisan en esos artículos las condiciones de su ejercicio. Simplemente, atribuyen a la Administración un cierto margen de apreciación o de estimación subjetiva en la elección del lugar⁸⁰. En efecto, señalan estos artículos que la Administración «podrá determinar» que las actas sean extendidas en uno u otro de los lugares mencionados. Por tanto, el inspector actuario tiene

⁸⁰ Cfr. E. García de Enterría y T.-R. Fernández, *Curso de Derecho Administrativo*, t. I, *cit.*, págs. 416 y sigs.; T.-R. Fernández Rodríguez, voz «Potestad discrecional», en *Enciclopedia Jurídica Básica*, *cit.*, t. III, págs.

competencia para elegir, entre las diversas alternativas permitidas por la Ley General Tributaria y el Reglamento General de Inspección, el lugar de levantamiento del acta. Si bien su decisión no puede ser en absoluto “caprichosa”. Por un lado, lo prohíbe el principio de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos. Pero, además, esta elección debe, a mi juicio, respetar el principio de proporcionalidad, que se traduce, en este caso, en el derecho del contribuyente a que la actuación de la Inspección no le resulte nunca gravosa para sus intereses [artículos 3j) y 20 de la L.D.G.C.]⁸¹.

b) Tiempo de extensión del acta

A pesar de que la fecha de formalización del acta es uno de los requisitos que conforman su contenido mínimo según el artículo 49.2a) del R.G.I.T., ni el propio Reglamento General de Inspección ni la Ley General Tributaria contienen ningún precepto que regule los condicionantes temporales de la extensión del acta de inspección. Esta circunstancia nos obliga a examinar en esta Tesis los problemas que plantea el tiempo en relación con las actas, de los que cabe destacar dos: en primer lugar, el momento en que debe extenderse el acta, y, en segundo lugar, si existe un plazo máximo para la extensión del acta después de la entrada en vigor de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes.

1) Para abordar la primera cuestión, hay que partir de la definición legal de acta del artículo 49.1 del R.G.I.T., que, recordemos, señala: «Son actas aquellos documentos que extiende la Inspección de los Tributos con el fin de recoger los resultados de sus

4.962 y sigs.

⁸¹ Cfr. F. Clavijo Hernández, en *Comentarios a la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*, coord.

actuaciones de comprobación e investigación, proponiendo, en todo caso, la regularización que estime procedente de la situación tributaria del sujeto pasivo, retenedor u obligado a efectuar ingresos a cuenta en concepto de cuota, recargos e intereses de demora o bien declarando correcta la misma.» A mi juicio, lo que quiere decirse en este precepto respecto al momento de la extensión del acta es bien simple: el levantamiento del acta está condicionado por la existencia de hechos con trascendencia tributaria que exijan regularizar la situación tributaria del sujeto, o que constituyan por sí solos base o fundamento para un acto de liquidación tributaria.

Desde esta perspectiva, considero que no es correcta la tesis que defiende que el acta ha de extenderse cuando hayan finalizado las actuaciones inspectoras que den como «resultado» la existencia de unos hechos con trascendencia tributaria. Pues lo determinante para su levantamiento, pienso, no es esto, sino el cumplimiento de este doble requisito:

— Materialmente, que los hechos que se documentan en el acta tengan trascendencia tributaria, es decir, entidad suficiente para fundamentar la propuesta de liquidación o de regularización que también contiene el acta⁸².

— Y, subjektivamente, el levantamiento del acta exige que el inspector actuario tenga un conocimiento de los hechos, bien porque lo haya adquirido en el transcurso de las actuaciones inspectoras, bien porque exista una prueba de ellos al margen de la inspección (prueba preconstituida).

Sin la existencia de este doble condicionante, es imposible el levantamiento de un acta, pues el acto de liquidación exige, por definición, la existencia de unos hechos con

por J. Martín Fernández, C.E.F. Madrid, 1999, págs 103 y sigs.

⁸² Como es sabido, en caso de que los hechos carezcan de entidad suficiente para fundamentar la propuesta de liquidación o de regularización, procede la extensión de una diligencia. *Cfr.* C. Palao Taboada, «El nuevo Reglamento de Inspección. Una disposición tardía e insuficiente», *cit.*, pág. 131.

trascendencia tributaria, que son los que deben aparecer documentados en el acta.

2) La segunda cuestión es la de si existe un plazo máximo para la extensión del acta. El artículo 29 de la L.D.G.C. establece un plazo único de doce meses, sólo prorrogable en supuestos excepcionales, para llevar a cabo las actuaciones comprobadoras e investigadoras y, además, practicar la liquidación tributaria que proceda⁸³. Es decir, lo que establece este artículo es un plazo máximo de doce meses, no para la extensión del acta, sino para la resolución del procedimiento de inspección. Este plazo, vaya por delante, es el doble del fijado para los procedimientos de gestión tributaria del artículo 23.1 de la L.D.G.C., y cuatro veces superior al plazo general del artículo 42.2 de la L.R.J.A.P. y P.A.C. para los procedimientos administrativos. Mas, lo que se plantea con este plazo —como plazo máximo— es si en este tiempo debe estar extendida el acta, o, si por el contrario, puede extenderse fuera de este plazo.

La respuesta, en términos normativos, a este problema, ha sido tajante y, al propio tiempo, precisa, en el sentido de permitir que el acta pueda extenderse aun cuando haya transcurrido el plazo legal de un año. Así se desprende del artículo 31^{quater}, párrafo

⁸³ Con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, el profesor Ruiz García señalaba: «Del tenor literal del artículo 120.2c) de la Ley General Tributaria, parece desprenderse que el plazo eventualmente fijado en la Ley de cada tributo autoriza a efectuar la comprobación. Así parece entenderlo también el Tribunal Económico-Administrativo Central [...] Debemos entender, sin embargo, con el Tribunal Supremo, que el plazo será para girar la liquidación definitiva y no sólo para practicar la correspondiente comprobación. Carecería de sentido fijar por ley un plazo de caducidad para comprobar y luego permitir que pueda girarse la liquidación dentro de los amplios márgenes de los plazos de prescripción; el tenor literal del precepto ahora estudiado se refiere a la comprobación porque considera que, una vez practicada ésta, debe girarse la liquidación definitiva en función de los datos que resulten de ella. Para salvar la literalidad del precepto podría entenderse cumplido el mandato de la norma si la liquidación definitiva se gira dentro del plazo generalmente establecido para ello contado a partir del momento de la recepción del acta inspectora que documenta el resultado de la comprobación.» (J.R. Ruiz García, *La liquidación en el ordenamiento tributario*, cit., pág. 268). Por su parte, el profesor Antón Pérez afirma que «si consideramos [...] que la actividad de inspección ha de insertarse dentro del procedimiento de liquidación del tributo, el acto final es el de liquidación definitiva que practica la propia Inspección, de conformidad con lo establecido en el artículo 140c) de la Ley General Tributaria y 60 del Reglamento» (J.A. Antón Pérez, «Actas de

segundo, del R.G.I.T.:

«No obstante lo anterior, la interrupción injustificada durante seis meses de las actuaciones inspectoras y de las de liquidación, producida por causas no imputables al obligado tributario, en la forma prevista en el apartado 3 del artículo 32, o el incumplimiento del plazo previsto para la finalización de las actuaciones, producirá el efecto de que no se considere interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones realizadas hasta la interrupción injustificada o hasta la finalización del plazo de duración de las mismas.»

Desde el punto de vista teórico, el problema, a mi juicio, no admite otra respuesta: al ser el procedimiento de liquidación y, por ende, el de inspección, un procedimiento en el que rige el principio inquisitivo, hay que entender que la inobservancia de este plazo de un año no puede traer consigo la caducidad de la acción inspectora (artículo 105.2 de la L.G.T.), y, por tanto, su incumplimiento sólo autoriza al sujeto inspeccionado a reclamar en queja⁸⁴.

En consecuencia, este plazo de doce meses no es un plazo máximo para el levantamiento del acta y finalización de las actuaciones inspectoras. El acta puede extenderse más allá de ese plazo al no caducar la acción inspectora, y su único efecto —así lo señala el artículo 29 de la L.D.G.C.— es que «no se considere interrumpida la prescripción (de la obligación tributaria) como consecuencia de tales actuaciones»⁸⁵.

disconformidad», *cit.*, pág. 283).

⁸⁴ Interesa destacar que esta misma conclusión es la que formula el Informe de 21 de septiembre de 1998, de la Dirección General del Servicio Jurídico del Estado del Ministerio de Justicia, sobre la posibilidad de que se produzca la caducidad de los procedimientos de comprobación e investigación tributaria en los supuestos a que se refiere el artículo 29.3 de la L.D.G.C. Con todo, según este Informe, la no caducidad de las potestades inspectoras obedece a un criterio estrictamente positivista, y no a la vigencia del principio inquisitivo que informa toda la estructura del procedimiento de liquidación. Ciertamente, ni la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes (artículo 29.3) ni la Ley General Tributaria (artículo 105.2) establecen la caducidad del procedimiento de comprobación e investigación en caso de incumplimiento del plazo máximo para resolver. Mas, no podría ser de otra forma, pues la Administración, cuando aplica el tributo, actúa al servicio de los intereses públicos.

⁸⁵ Pueden consultarse, entre otras, las sentencias del Tribunal Supremo de 28 de febrero de 1995 (*Normacef Fiscal*) y 28 de octubre de 1997 (*Tribuna Fiscal*, núm. 86, 1997, págs. 47 y sigs.), y las resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central de 16 de diciembre de 1992 (*Gaceta Fiscal*, núm. 110, 1993,

c) Forma de manifestación del acta

Las declaraciones en que consiste el acta de inspección no pueden producirse y exteriorizarse de cualquier manera⁸⁶, sino que han de plasmarse por escrito. Así ocurre, por regla general, según dispone el artículo 55 de la L.R.J.A.P. y P.A.C., con todos los actos administrativos. En el caso de los actos procedimentales o de trámite, la forma escrita garantiza que éstos se han producido, y permite, a su vez, a la Administración y a los destinatarios de tales actos tener constancia fehaciente de su contenido⁸⁷. Conforme al artículo 144 de la L.G.T., las actuaciones de la Inspección deben documentarse por escrito, y, en este sentido, establece el deber de los inspectores actuarios de documentar en diligencias, actas y comunicaciones sus actuaciones que tengan alguna trascendencia económica para los sujetos pasivos. Simplificando un tanto, cabe decir que no existe en nuestro Derecho la posibilidad de que la descripción del hecho imponible se lleve a cabo de forma puramente verbal, puesto que al ser un acto administrativo de gran trascendencia respecto de la resolución final del procedimiento, la forma escrita es obligatoria⁸⁸.

Mayor entidad teórica, e innegables consecuencias prácticas, posee el problema de la forma que debe observarse en la redacción del acta o, lo que es lo mismo, del modo de exteriorización de las actas de inspección. Mientras la Ley General Tributaria no dice nada al respecto, el artículo 49.5 del R.G.I.T. impone a los órganos de la Inspección de los Tributos el deber de extender las actas en los modelos oficiales aprobados al efecto por la

págs. 48-49), y 23 de febrero de 2000 (*Tribuna Fiscal*, núm. 126, 2001, págs. 26 y sigs.).

⁸⁶ Respecto al procedimiento a seguir para la producción del acto administrativo como acto procesal, puede consultarse J. Guasp-P. Aragonese, *Derecho Procesal Civil*, cit., págs. 317-318; y respecto a la forma que ha de observarse para la exteriorización de la declaración de que se trate, R. Entrena Cuesta, *Curso de Derecho Administrativo*, vol. I/1, cit., págs. 228 y sigs.; E. García de Enterría, *Curso de Derecho Administrativo*, t. I, cit., págs. 549 y sigs.; J.A. Santamaría Pastor, *Principios de Derecho Administrativo*, vol. II, cit., pág. 150.

⁸⁷ Cfr. García de Enterría y T.-R. Fernández, *Curso de Derecho Administrativo*, t. I, cit., pág. 551.

⁸⁸ Para el profesor Santamaría Pastor, junto a la certeza del contenido, la forma escrita asegura los efectos jurídicos del acto en cuestión (J.A. Santamaría Pastor, *Principios de Derecho Administrativo*, vol. II, cit.,

Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. Y precisa, además, este artículo, que si por su excesiva amplitud resulta imposible recoger en el modelo de acta que proceda todos los hechos y circunstancias pertinentes, éstos se reflejarán en un anexo que también se ajustará a un modelo oficial y formará parte del acta a todos sus efectos.

El problema que suscita este artículo es si para la plena validez y eficacia del acta de inspección es necesario utilizar el modelo oficial aprobado por la Agencia Estatal de Administración Tributaria. Su importancia no pasa desapercibida, ya que si la respuesta es positiva, nos encontraríamos ante un verdadero requisito *ad solemnitatem*⁸⁹, esto es, ante la necesidad de observar una forma *ad solemnitatem* como condición de validez y eficacia del acta⁹⁰.

La cuestión es mucho más sencilla de lo que, a primera vista, pudiera parecer: el modelo de la Agencia Estatal de Administración Tributaria no es un requisito *ad solemnitatem*, ya que, de acuerdo con el artículo 145 de la L.G.T., la forma o modelo no constituye un elemento esencial del acta. El modelo oficial es simplemente un elemento extrínseco al acta, sin trascendencia, en mi opinión, para determinar la invalidez e ineficacia del acta.

págs. 150-151).

⁸⁹ Respecto a la forma como requisito *ad solemnitatem* o elemento esencial de los negocios jurídicos, puede consultarse J. Castán Tobeñas, *Derecho Civil Español Común y Foral*, t. I, vol. II, 11ª. ed., Reus, Madrid, 1971, pág. 708; A. Gordillo Cañas, voz «Negocio jurídico», en *Enciclopedia Jurídica Básica, cit.*, t. III, págs. 4.409 y sigs.

⁹⁰ Recientemente, la Resolución de 16 de septiembre de 1998, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, ha aprobado los modelos de actas de la Inspección de Hacienda, acomodándolos a lo dispuesto en la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes y el Real Decreto 1.930/1998, de 11 de septiembre, por el que se desarrolla el régimen sancionador tributario y se modifica el Reglamento General de Inspección. En ella se reducen los modelos de actas a los tres siguientes:

-el modelo 01 para las actas de conformidad,

-el modelo 02 para las actas de disconformidad,

-el modelo 06, bien para las actas de comprobado y conforme a las que el sujeto preste su conformidad (en caso contrario procederá la extensión del acta modelo 02), o bien para aquéllas que pongan de manifiesto que no existía obligación de declarar de acuerdo con las normas aplicables.

Puede consultarse P. Herrera Molina y otros, *Casos prácticos de Derecho Financiero y Tributario, Parte General*, Ibidem Ediciones, Madrid, 1993, págs. 387 y sigs.

Así lo viene señalando el Tribunal Económico-Administrativo Central. Por ejemplo, en la resolución de 6 de diciembre de 1977 precisa:

« [...] el empleo de un modelo de acta equivocado constituye un defecto de orden exclusivamente mecánico o de mero trámite, sin trascendencia para anular lo actuado, si al modelo equivocado se le da la tramitación del acta que debió extenderse, pues con su anulación no se conseguirá más que retrasar el procedimiento para volver a hacer constar los mismos hechos constitutivos de una propuesta que sirva de base para dictar el acuerdo, sin que por ese leve defecto procesal se produzca lesión alguna al sujeto pasivo o se origine indefensión.» (el subrayado es mío)

En suma: el acta no es un acto formal, más bien es un acto documentado, ya que no exige el cumplimiento de un modelo expreso para su existencia. Pues, como se ha dicho, el modelo de la Agencia Estatal de Administración Tributaria no es una circunstancia esencial del acta; es un *posterius* del acta, que se ha establecido a fin de garantizar la uniformidad de los documentos de la Inspección de los Tributos, y, al propio tiempo, de proporcionar a los inspectores una cierta comodidad y seguridad en sus actuaciones⁹¹.

B) Efectos de las actas de inspección

En virtud de su doble condición de actos administrativos y de documentos públicos, las actas de inspección no sólo producen efectos jurídicos desde un punto de vista procedimental, sino también desde un punto de vista probatorio. En el plano procedimental, su efecto es obvio, y se reduce al de impulso del procedimiento de liquidación, que es un efecto propio de los actos de trámite o preparatorios de la decisión final. La cuestión es más compleja desde una perspectiva probatoria, pues este análisis nos exige examinar cuáles son los efectos que en esta materia producen las actas de inspección. Tales son, justamente,

⁹¹ En opinión del profesor Santamaría Pastor, «el procedimiento genera, en efecto, pautas de comodidad al comportamiento burocrático: crea rutinas fácilmente observables, y elimina las tensiones derivadas de una exigencia de inventiva: el procedimiento evita, en efecto, el esfuerzo de calentarse la cabeza para hallar en cada caso la mejor forma de hacer las cosas» (J.A. Santamaría Pastor, *Principios de Derecho Administrativo*, vol. II, *cit.*, pág. 55).

los dos problemas que hemos de abordar por separado en este epígrafe.

1. El efecto de impulso del procedimiento de gestión tributaria

Todo acto administrativo, señala García-Trevijano Fos, produce «los efectos que su propia naturaleza exige e impone»⁹². Los actos de trámite, como se ha dicho, no presentan, por regla general, un contenido autónomo, ya que no constituyen declaraciones de voluntad, sino de juicio, deseo o conocimiento, cuyo objetivo es iluminar alguno de los aspectos del procedimiento, permitiéndole pasar de una fase a otra. Se trata de actos instrumentales o preparatorios de la decisión final y, por ello, carentes de autonomía funcional en el seno del procedimiento al que pertenecen, siendo su efecto característico el de impulso de ese procedimiento. Así se deriva del tenor literal del artículo 78.1 de la L.R.J.A.P. y P.A.C., que impone a los órganos administrativos el deber de realizar de oficio los actos de instrucción necesarios para la determinación, conocimiento y comprobación de los datos en virtud de los cuales haya de pronunciarse la resolución.

El acta de inspección, como acto de trámite que es, tiene unos efectos procedimentales propios⁹³, de cara a la fijación de los hechos y demás circunstancias relevantes del supuesto impositivo. Su finalidad es permitir al inspector jefe adoptar la decisión que proceda en el caso inspeccionado. Nadie niega entre nosotros que, tras la actividad cognitiva desplegada por el actuario en sus actuaciones comprobadoras, y la documentación en el acta de los elementos necesarios para la determinación de la existencia y cuantía de la obligación tributaria principal (artículo 49.1 del R.G.I.T.), es el inspector jefe quien dicta el acto de liquidación poniendo fin al procedimiento. Con lo cual queda

⁹² J.A. García-Trevijano Fos, *Los actos administrativos*, cit., pág. 370.

⁹³ Cfr. E. García de Enterría y T.-R. Fernández, *Curso de Derecho Administrativo*, t. I, cit., pág. 550.

claro que el efecto del acta de inspección consiste en hacer posible que el procedimiento avance, pasando a la siguiente fase de liquidación. Por eso, la propuesta de regularización o de liquidación en el acta no tiene otra finalidad que la de facilitar la culminación del procedimiento, pues si el inspector jefe no la rechaza, el acto de liquidación se dicta por silencio en las actas de conformidad.

Con todo, interesa puntualizar que el contenido del acta no vincula a la Administración tributaria, según ponen de relieve de forma expresa los apartados segundo, tercero y cuarto del artículo 60 del R.G.I.T. En los supuestos de actas de conformidad, el inspector jefe puede dictar un acto de liquidación que rectifique los errores materiales que hubiera apreciado en la propuesta formulada en el acta. Pero también, si considerase que se ha producido un error en la apreciación de los hechos en que se basa la propuesta de liquidación contenida en el acta o una indebida aplicación de las normas jurídicas, acordará la iniciación de un expediente administrativo que se notificará al interesado para que formule las alegaciones que estime oportunas antes de la práctica de la liquidación tributaria. Incluso, el inspector jefe puede dejar sin efecto el acta y ordenar que se lleven a cabo nuevas actuaciones inspectoras, que darán lugar a la extensión de una segunda acta que sustituirá a la anterior. Igualmente, si el acta fuese de disconformidad, el inspector jefe tiene la potestad de ordenar la realización de actuaciones complementarias, que, en su caso, se documentarán en una segunda acta que sustituirá a la primera. De no ser así, se pondrá de manifiesto el expediente al sujeto inspeccionado y, acto seguido, el inspector jefe dictará la resolución que proceda.

Aunque en la mayoría de los casos de actas de conformidad, e incluso de disconformidad, el acto de liquidación que dicta el inspector jefe se ajusta al contenido de tales actas, es posible que no sea así. Por ello, puede afirmarse que el acta de inspección no

genera nunca el denominado efecto de la «cosa comprobada» del que hablaba Berliri⁹⁴, pues el inspector jefe, al dictar el acto de liquidación, puede dejar sin efecto el acta incoada por el actuario.

En suma, el acta de inspección no produce otros efectos distintos de los puramente procedimentales, de impulso del procedimiento, ya que, como se ha dicho, no declara ninguna situación jurídica del contribuyente: simplemente, en ella se trata de documentar unos hechos y de emitir un juicio sobre el *an* o el *quantum* de la obligación tributaria que deriva de los hechos comprobados.

2. Efectos probatorios

Bajo este rótulo queremos hacer referencia a los efectos que derivan de las actas de inspección en materia de prueba, a los que ya hemos aludido, en alguna ocasión, en las páginas anteriores⁹⁵. Son varios los problemas que se plantean en esta materia⁹⁶. En primer lugar, el relativo al alcance de la prueba, o mejor, a la debatida cuestión de los datos de los

⁹⁴ Cfr. C. Palao Taboada, «Naturaleza y estructura del procedimiento de gestión tributaria en el Derecho español», *cit.*, pág. 46; *id.*, «Naturaleza y efectos jurídicos de la conformidad del contribuyente con las actas de inspección», *cit.*, pág. 173. No debe olvidarse que *de lege lata* (Decreto 2.137/1965, de 8 de julio) el contenido de las actas de conformidad sí producía el efecto vinculante respecto de la liquidación tributaria, efecto que, según la concepción eminentemente procesal que entonces se tenía del procedimiento de liquidación, pasó a denominarse efecto de la “cosa comprobada”, en analogía con el efecto de la “cosa juzgada”.

⁹⁵ Cfr. E. Giménez-Arnau, *Derecho Notarial*, *cit.*, pág. 396; R. Núñez-Lagos, *Concepto y clases de documentos*, *cit.*, págs. 18 y 33; J. Guasp-P. Aragonés, *Derecho Procesal Civil*, *cit.*, págs. 423-424, 430 y sigs.; K. Tipke, en K. Tipke/H.W. Kruse, *AO-FGO Kommentar*, *cit.*, § 97, nn.mm. 2 y sigs.

⁹⁶ Para Gota Losada, «la idea esencial del acta de inspección gira en torno al concepto de documento en el que se transcribe la actividad probatoria de la Inspección de Hacienda» (A. Gota Losada, *Tratado del Impuesto sobre la Renta*, *cit.*, vol. IV, pág. 546). Asimismo, en opinión del profesor Pont Mestres, «las actas de Inspección son documentos en los que se recoge la síntesis de las actuaciones de los órganos de comprobación e investigación de la Administración Tributaria, con sus resultados, destinados a generar efectos jurídicos a través del correspondiente acto administrativo» (M. Pont Mestres, «Los documentos de la Inspección: diligencias, comunicaciones, informes y actas», *cit.*, pág. 681). Por su parte, Morillo Méndez entiende que el acta de inspección es un documento público que se caracteriza por constituir un instrumento probatorio en sí mismo (A. Morillo Méndez, «Naturaleza y contenido de las actas y actos de la Inspección Tributaria», *cit.*, págs. 468-469). Y Riera Aísa señala que el acta es el «documento en el que se recogen determinados hechos, acuerdos o manifestaciones con el fin de obtener por este procedimiento la prueba de los mismos» (L. Riera

que hace prueba el acta: ¿sólo de los hechos?; pero, ¿de qué hechos? La otra cuestión que suscita el acta, es la de la veracidad de lo que consta en el acta. Procedamos a su examen.

— Con relación a la primera cuestión del alcance de lo que prueba el acta, el artículo 145.3 de la L.G.T. dispone que las actas y diligencias de la Inspección de los Tributos se consideran documentos públicos, y hacen prueba de los hechos que motivan su formalización, salvo que se acredite lo contrario. Como no podía ser de otra forma, el mismo Reglamento General de Inspección especifica en el artículo 62.2 que tales hechos deben haber sido comprobados personalmente por el inspector o inspectores actuarios (STC 76/1990, de 26 de abril). De ahí que de lo que hace prueba el acta es de los hechos que resulten de la constancia personal y directa del actuario⁹⁷, quien debe haberlos comprobado por sí mismo, no siendo suficiente para dar por probados esos hechos que el inspector haya adquirido conocimiento de ellos por vía indirecta, por ejemplo, porque alguien le haya contado el hecho (verbigracia, que la panadería tenía cinco hornos funcionando, que la cafetería tenía ocho mesas y treinta sillas, etc.). Por ello, hay que afirmar rotundamente que el efecto probatorio del acta no es de todo lo narrado por el inspector en el documento. Sino sólo de los hechos conocidos directamente por el inspector, y nunca —nunca— de las calificaciones jurídicas que contenga⁹⁸.

Aísa, voz «Actas», en *Nueva Enciclopedia Jurídica*, Ed. Seix, t. II, Barcelona, 1950, pág. 281).

⁹⁷ Cfr. C. Palao Taboada, «Naturaleza y estructura del procedimiento de gestión tributaria en el Derecho español», *cit.*, págs. 22 y sigs.; *id.*, «La prueba en el procedimiento de gestión tributaria», *cit.*, págs. 553-554; F. Clavijo Hernández, en *Manual General de Derecho Financiero*, *cit.*, págs. 374 y sigs.

⁹⁸ El procedimiento de inspección es un procedimiento comprobador y, por tanto, en él no hay que demostrar nada ante nadie (que es lo propio de la prueba), sino determinar —con los correspondientes justificantes— que se ha realizado el hecho imponible. En este sentido se pronuncian, entre otros, F. Clavijo Hernández, en *Manual General de Derecho Financiero*, *cit.*, págs. 374-375; C. Palao Taboada, «Naturaleza y estructura del procedimiento de gestión de gestión tributaria en el Derecho Español», *cit.*, págs. 22-23; G. Casado Ollero y otros, *Cuestiones Tributarias Prácticas*, *cit.*, págs. 462-463. A. Polo Soriano, «La presunción de veracidad de los documentos de la Inspección», en *Impuestos*, núm. 10, 1985, pág. 281; J.A. Antón Pérez, «Actas de

— En segundo lugar, debe señalarse que la presunción de certeza o veracidad que establece el párrafo segundo del artículo 62.2 del R.G.I.T. deriva de la condición de los inspectores de tributos como agentes de la autoridad (artículo 6.1 del R.G.I.T.). Pero esto no le da al acta un valor probatorio absoluto⁹⁹. Lo que no significa que el acta no tenga efectos en este campo. Porque en aras de facilitar la aplicación del tributo y de corregir una interpretación equivocada de la naturaleza de las actas, la Ley General Tributaria de la reforma de 1985 se ha visto obligada a establecer en su articulado la regla de la presunción de veracidad de las actas, a fin de que los hechos que el inspector hace constar se tengan por probados: es decir, que se presuman ciertos, sin que sea necesario que su existencia haya de quedar probada por otros medios distintos de la propia acta (así ocurría antes, pues al no estar claro que fuera un documento público, el inspector tenía que recurrir a la prueba testifical). El artículo 319.2 *i.f.* de la reciente L.E.C. mantiene esta misma concepción al disponer que, en defecto de disposición expresa en las leyes que atribuyen el carácter de públicos a los documentos administrativos, «los hechos, actos o estados de cosas que consten en los referidos documentos se tendrán por ciertos, a los efectos de la sentencia que se dicte, salvo que otros medios de prueba desvirtúen la certeza de lo documentado».

Por ello, tengo que afirmar que, salvo en los casos de actas de conformidad, en las que la declaración del inspector se ve confirmada por la declaración del sujeto

disconformidad», *cit.*, págs. 22-23. En contra de esta tesis, T. Rosembuj Erujimovich, «Inspección. Documentación», *cit.*, pág. 1.701; A. Mantero Sáenz, *Procedimiento en la inspección tributaria*, *cit.*, págs. 549 y sigs.; *id.*, «La función inspectora tributaria», *cit.*, págs. 7 y 17.

⁹⁹ En opinión de Mendizábal Allende, las actas de inspección «no gozan de mayor relevancia que los demás medios de prueba admitidos en Derecho y, por ello, no han de prevalecer necesariamente frente a otras pruebas, que conduzcan a conclusiones distintas [...]», mas «son susceptibles de valorarse como prueba en la vía judicial contencioso-administrativa, pudiendo servir para destruir la presunción de inocencia sin necesidad de reiterar en dicha vía la actividad probatoria de cargo practicada en el expediente administrativo.» (R. Mendizábal Allende, «Las Actas de Inspección Tributaria», *cit.*, págs. 18-19). Puede consultarse también G. Casado Ollero y otros, *Cuestiones Tributarias Prácticas*, *cit.*, pág. 518; J.A. Santamaría Pastor, *Principios de Derecho Administrativo*, vol. II, *cit.*, pág. 93.

inspeccionado (que deberá intentar destruir la eficacia del acto de liquidación mediante la presentación del oportuno recurso), en los demás casos, el acta por sí misma hace prueba —*iuris tantum*— del hecho que motiva su formalización¹⁰⁰. Esta presunción *iuris tantum* de certeza no supone, de ningún modo, el simple desplazamiento de la carga de impugnar en juicio la resolución que adopte el inspector jefe, sino que lo que, en verdad, desplaza es la carga de la prueba al sujeto pasivo, retenedor o persona obligada a efectuar ingresos a cuenta, a quienes les corresponde destruir el hecho comprobado directamente por el actuario que se recoge en el acta.

C) Tramitación de las actas de inspección

La tramitación de las actas de inspección no es igual en todos los casos, sino que depende del tipo de acta. Ya en su redacción originaria, la Ley General Tributaria establecía que las actas de disconformidad (y las actas firmadas por personas sin autorización suficiente) darían lugar a la incoación del oportuno expediente administrativo, que *a contrario sensu* no se incoaría en los supuestos de actas de conformidad. Sobre esta base, el artículo 54 del R.G.I.T. clasifica las actas, a efectos de su tramitación, en actas de conformidad y de disconformidad. A su vez, los artículos 50.5, 52.3 y 53.1 del R.G.I.T. supeditan la tramitación, respectivamente, de las actas previas, las actas de comprobado y conforme y las actas sin descubrimiento de deuda con regularización de la situación

¹⁰⁰ Cfr. J. Guasp-P. Aragoneses, *Derecho Procesal Civil*, cit., págs. 415 y sigs. Por su parte, el profesor González-Cuéllar Serrano afirma, siguiendo la jurisprudencia del Tribunal Supremo, que «puede admitirse como excepción, que sea otorgada una presunción *iuris tantum* de certeza a las afirmaciones de ciertos funcionarios que den cuenta de hechos directamente apreciados por ellos, cuya constatación sea posible efectuar de forma objetiva y sin necesidad de realizar valoraciones críticas, y siempre que por su fugacidad o por cualquier otra causa realmente no puedan ser probados de otro modo en el proceso» (V. Gimeno Sendra y otros, *Curso de Derecho Procesal Administrativo*, tirant lo blanch, Valencia, 1992, págs. 231-232). Además, puede consultarse M.A. García Rubio, *La presunción de certeza de las actas de la Inspección de Trabajo y Seguridad Social*, tirant lo blanch, 1999, págs. 30-31, 57 y sigs., 92 y sigs., y 140 y sigs.

tributaria del sujeto inspeccionado a la actitud de éste respecto al contenido del acta. Si presta la conformidad, el acta se tramitará de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 55 del R.G.I.T. para este tipo de acta; en caso contrario, deberá observarse el procedimiento establecido en el artículo 56 para las actas de disconformidad. Además, el procedimiento a seguir varía también en función de la existencia de una prueba del hecho imponible en poder de la Administración, ya que, de ser así, no se requiere la presencia del sujeto o de su representante en el momento de la extensión del acta.

El objeto del presente epígrafe se ciñe, pues, al análisis de estas dos últimas actas: las de disconformidad y prueba preconstituida. Las de conformidad se examinarán en la sección segunda de este capítulo.

1. Tramitación de las actas de disconformidad

La extensión de un acta de disconformidad procede «cuando el sujeto pasivo, retenedor u obligado a ingresar a cuenta o responsable se niegue a suscribir el acta o suscribiéndola no preste su conformidad a la propuesta de regularización contenida en la misma» (artículo 56 del R.G.I.T.). Si bien el artículo 146.3 de la L.G.T. equipara las actas suscritas por persona sin autorización suficiente, a efectos de su tramitación, a las actas de disconformidad, en realidad el inspector jefe puede promover que sea subsanada la falta o insuficiencia de poder (artículo 43.3 de la L.G.T.), o, en su defecto, que el acta sea firmada por el sujeto pasivo, retenedor u obligado a ingresar a cuenta, de manera que el acta seguirá el procedimiento establecido para las actas de conformidad o de disconformidad, según proceda. Ello obedece a la necesidad de poner el acta en conocimiento de estos sujetos o de sus representantes para que manifiesten cuanto convenga a sus derechos e intereses legítimos (artículo 21 de la L.D.G.C.), ya que éstos podrán verse afectados en el curso del

procedimiento de inspección y, obviamente, como consecuencia de la posterior resolución que se dicte.

Mientras el apartado primero del artículo 56 se refiere a la negativa del sujeto pasivo, retenedor u obligado a ingresar a cuenta (o responsable) a firmar el acta o a prestar su conformidad, el apartado segundo alude, en cambio, a la negativa a firmar el acta de la persona que atiende a la Inspección. Obviamente, por regla general la persona que atiende a la Inspección es el propio sujeto inspeccionado. De no ser así, no procedería extender un acta de inspección, sino que bastaría con reflejar en una diligencia las manifestaciones de la persona con la que actúe la Inspección (artículo 46.1 del R.G.I.T.). Con todo, el apartado primero del artículo 56 establece que el acta dará lugar a la incoación de un expediente administrativo que tramitará el órgano actuante de la Inspección de los Tributos. En el ejemplar que se entregue al «interesado» para su consulta se le comunicará su derecho a formular ante el propio órgano actuante las alegaciones que estime necesarias, principalmente sobre los hechos y valoraciones jurídicas contenidos tanto en el acta como en el informe complementario; a tal fin se le concede un plazo de quince días desde la fecha de extensión de aquélla o de su recepción. Por su parte, respecto a la negativa de la persona que atiende al inspector actuario a firmar el acta, el apartado segundo del artículo 56 impone a la Administración el deber de entregarle un ejemplar duplicado, haciendo constar ambas circunstancias en la propia acta. Si, además, se negare a recibir tal duplicado, ello quedará reflejado asimismo en el acta, que por fin le será enviada en el plazo de tres días por alguno de los medios legalmente establecidos.

Una vez cumplidos los trámites anteriores, y a partir de los quince días con que cuenta el sujeto para presentar las alegaciones que crea convenientes, comienza el cómputo del plazo de un mes en que el inspector jefe deberá dictar la resolución que, a su juicio,

proceda, atendiendo al contenido del acta, del informe complementario y de las alegaciones que hayan podido presentarse. Esta resolución se producirá, según los casos, en dos sentidos distintos. En primer lugar, puede ocurrir que el inspector jefe dicte el acto de liquidación provisional o definitivo, determinando así directamente el importe de la obligación tributaria a ingresar en el Tesoro o el importe de la devolución, o bien declare que la situación tributaria comprobada resulta conforme a Derecho. Pero puede ocurrir, también, que el inspector jefe considere necesario que se complete alguno de los aspectos del expediente administrativo, y, a tal efecto, ordene que se realicen las pertinentes actuaciones inspectoras en un plazo no superior a tres meses. Esta decisión del inspector jefe se notifica al sujeto inspeccionado, al que además se hace saber que ha quedado interrumpido el cómputo del plazo para resolver.

La continuación del procedimiento de inspección está en función del resultado obtenido como consecuencia de las nuevas actuaciones comprobadoras llevadas a cabo. Si tales actuaciones dan lugar a la extensión de una segunda acta, ésta sustituirá a la anterior y se tramitará de acuerdo con su naturaleza. Por el contrario, si no se formaliza una segunda acta, según dispone el artículo 60.4 del R.G.I.T., volverá a ponerse de manifiesto el expediente completo al interesado por un plazo de quince días. De este modo queda garantizado el ejercicio del derecho de vista y audiencia (artículo 22 de la L.D.G.C.). Finalmente, el inspector jefe resolverá el procedimiento en el mes siguiente, dictando el correspondiente acto de liquidación.

De lo expuesto se deduce, con toda evidencia, incluso con más claridad que en las actas de conformidad, que la potestad decisoria del procedimiento de liquidación, y, por tanto, la función liquidadora es competencia exclusiva del inspector jefe, nunca del actuario, ya que a aquél le corresponde dictar el acto de liquidación.

2. Tramitación de las actas con prueba preconstituida

Las actas con prueba preconstituida comportan una considerable simplificación del procedimiento de inspección, a pesar de la nueva redacción dada al artículo 57 del R.G.I.T. por la Disposición Final Primera.13 del Real Decreto 136/2000, de 4 de febrero. Ello se deriva de la circunstancia de que la Administración ya tiene en su poder la prueba de la realización del hecho imponible¹⁰¹, lo que le permitirá determinar el *an* y el *quantum* de la obligación tributaria.

Este acta se extiende sin la presencia del sujeto o de su representante. Mas, con carácter previo a la formalización del acta, al sujeto se le notifica la iniciación del correspondiente procedimiento administrativo, y, durante un plazo de quince días, se le pone de manifiesto el expediente completo a fin de que pueda presentar ante el órgano de inspección competente las alegaciones que estime oportunas, así como aportar los documentos y justificantes que crea convenientes. Con ello, se le permite no sólo manifestar los posibles errores o inexactitudes de que, a su juicio, adolezca la prueba de los elementos esenciales del hecho imponible. Una vez redactada el acta, el contribuyente podrá expresar su conformidad o disconformidad con los hechos recogidos en el acta, la prueba de los mismos o la propuesta de liquidación formulada por el inspector actuario.

Por último, sobre la base del contenido del acta, del informe complementario y de la conformidad o disconformidad manifestada por el sujeto pasivo, retenedor u obligado a efectuar ingresos a cuenta, el inspector jefe dictará el correspondiente acto administrativo en el mes siguiente a la conclusión del plazo de alegaciones.

¹⁰¹ En opinión del profesor Pont Mestres, «sólo cuando la prueba preconstituida sea expresiva de la evidencia del hecho imponible, de sus elementos esenciales y de los datos necesarios para la cuantificación de la obligación tributaria, es, real y efectivamente, prueba preconstituida [...]» (M. Pont Mestres, «Los documentos de la Inspección: diligencias, comunicaciones, informes y actas», *cit.*, pág. 707).

V. CLASES DE ACTAS

Como puede deducirse de cuanto hemos dicho en este capítulo y en el de la jurisprudencia, las actas de la Inspección revisten distintas formas y son susceptibles, por tanto, de diferentes clasificaciones. Aquí, en esta Tesis, nos ocuparemos de las más relevantes, que es preciso agrupar, para su exposición sistemática, distinguiendo las clasificaciones que se basan en el descubrimiento por el inspector de una deuda tributaria de las que se apoyan en la conformidad del sujeto pasivo, retenedor u obligado a efectuar ingresos a cuenta.

A) Clasificación por razón del descubrimiento de deuda

Atendiendo al criterio de si existe o no descubrimiento de deuda, podemos diferenciar dos grupos de actas: actas con descubrimiento de deuda y actas sin descubrimiento de deuda.

1. Actas con descubrimiento de deuda

Las actas con descubrimiento de deuda son aquéllas que ponen de manifiesto el descubrimiento, en el curso de las actuaciones inspectoras, de elementos del hecho imponible relevantes para la fijación de la obligación tributaria que no han sido tenidos en cuenta con anterioridad, o bien lo han sido de forma incompleta o incorrecta.

En realidad, de esta clase de actas no se deriva la existencia de una deuda tributaria o, como señala el Preámbulo del Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, el nacimiento de un débito a cargo del obligado tributario, pues la obligación tributaria, por definición, tiene carácter *ex lege* y nace del hecho imponible. Lo que ocurre es que el inspector actuario hace constar en el acta los elementos constitutivos del hecho imponible del tributo y, a su vez, la

falta de presentación de la declaración o los vicios, defectos u omisiones que hubiera advertido en ella (ingresos no declarados o declarados en cuantía inferior a la debida, errores aritméticos, consignación de cantidades no retenidas, errores en los libros y registros contables, deducción de gastos que no se produjeron, etc.). De modo que en principio cabe pensar que, en efecto, es el acta la que revela la existencia de la deuda tributaria. Sin embargo, el acta de inspección, como se ha dicho, no es un acto decisorio o resolutorio. Su función en el procedimiento de liquidación consiste en recoger unos hechos, y hacer una propuesta de liquidación, pero no en fijar la cuantía de la obligación tributaria principal o de las obligaciones tributarias accesorias a ella, que corresponde al inspector jefe.

En suma: las actas con descubrimiento de deuda reflejan una discordancia entre los datos declarados y los comprobados por la Inspección, o bien la ocultación de ciertos datos relevantes para la fijación de la obligación tributaria. Según se desprende, *a contrario sensu*, del artículo 51 del R.G.I.T., de esta clase de actas se derivan liquidaciones tributarias que suponen una deuda a ingresar por los sujetos pasivos, retenedores o personas obligadas a efectuar ingresos a cuenta.

Dentro de estas actas es necesario distinguir, de un lado, las actas previas o definitivas, y, de otro, las actas con prueba preconstituida (del hecho imponible).

a) Actas previas

Ha sido tradicional en la doctrina clasificar las actas como previas atendiendo al criterio de que estas actas dan lugar a una liquidación provisional¹⁰². Sin embargo, a mi

¹⁰² Cfr. R. Calvo Ortega, *Curso de Derecho Financiero, I. Derecho Tributario (Parte General)*, cit., pág. 323; L.M. Cazorla Prieto, *Derecho Financiero y Tributario (Parte General)*, cit., pág. 471; A. Merino Corcóstegui,

juicio, lo que define a estas actas no es el tipo de liquidación a que dan lugar, sino el contenido del acta. En concreto, si el acta fija o no con complitud todos los elementos determinantes del *an* y el *quantum* de la obligación tributaria¹⁰³. Si no los fija con complitud, el acta tendrá el carácter de previa; en caso contrario, el acta será definitiva. Por supuesto, en el primer caso resultará imposible determinar de un modo definitivo el importe de la obligación tributaria derivada de la realización del hecho imponible, y únicamente podrá practicarse una liquidación provisional¹⁰⁴. Y en el segundo, sí podrá dictarse una liquidación definitiva. Pero, naturalmente, estas liquidaciones no son el acta: son una consecuencia del acta.

Así se desprende del artículo 50 del R.G.I.T., que establece expresamente que las actas previas sólo se extenderán en los supuestos tasados en este artículo, reflejando necesariamente alguna de las siguientes circunstancias:

* la aceptación parcial por el sujeto pasivo, retenedor o persona obligada a ingresar a cuenta (o responsable) de la propuesta de regularización de su situación tributaria formulada por el inspector, o bien la aceptación de la cuota pero no de alguno o de todos los demás elementos integrantes de la deuda tributaria que procede exigir a juicio de aquél;

* la desagregación o fraccionamiento territorial del hecho imponible, con el consiguiente deber de realizar las actuaciones comprobadoras e investigadoras en diversos lugares geográficos;

Las liquidaciones y la inspección tributaria, cit., pág. 89; J. Arias Velasco, «Actas previas y actas definitivas en el procedimiento de gestión tributaria», *cit.*, págs. 39-40.

¹⁰³ En este sentido, A. Velasco Garrido, «Las actas previas: justificación e improcedencia», en *Revista Técnica Tributaria*, núm. 34, 1996, págs. 95 y sigs.

¹⁰⁴ Mantiene una postura crítica con esta clase de actas el profesor Lago Montero [J.M. Lago Montero, «Aplicación administrativa de los tributos y seguridad jurídica (Actas previas y liquidaciones provisionales complementarias)», en *Crónica Tributaria*, núm. 65, 1993, págs. 59 y sigs.]

* la suspensión de las actuaciones inspectoras, siempre que resulte posible practicar la liquidación provisional del impuesto;

* la comprobación abreviada del hecho imponible.

Asimismo, dejan constancia de una cierta incertidumbre sobre los elementos constitutivos del hecho imponible del tributo las siguientes modalidades de actas:

* las relativas a los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre el Patrimonio, mientras no se hayan comprobado las declaraciones-liquidaciones del mismo año natural por ambos impuestos;

* las que se extienden cuando la base del tributo de que se trate se determine en función de las establecidas para otros, o en ellas se reflejen rendimientos sometidos a retención, y unas u otros no hayan sido comprobados con carácter definitivo, salvo que tales rendimientos se consideren debidamente acreditados;

* las referidas a los socios de las sociedades en régimen de transparencia fiscal, siempre que no haya finalizado la comprobación de la situación tributaria de aquéllas;

* y las que tienen por objeto reflejar los resultados de las actuaciones comprobadoras llevadas a cabo con motivo de una denuncia pública, y que sirven para iniciar el expediente de reconocimiento de derechos al denunciante que las normas vigentes le atribuyan.

En todas estas actas, exige el Reglamento General de Inspección que se consigne de forma expresa su condición de actas previas, las circunstancias que hayan motivado su extensión como tales y los elementos del hecho imponible que haya abarcado la comprobación tributaria.

Naturalmente, según estas actas reflejen la conformidad o la disconformidad del sujeto, se formalizarán en los modelos A01 o A02 respectivamente, ya que la Resolución

de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de 16 de septiembre de 1998 no establece un modelo específico de acta previa.

b) Actas definitivas

Las actas definitivas se extienden en los casos en que la Administración haya comprobado todos los elementos integrantes del presupuesto de hecho de la obligación tributaria, necesarios para determinar con exactitud la situación tributaria del sujeto inspeccionado, de manera que sea posible fijar la cuantía de la obligación tributaria. Así se desprende, *a contrario sensu*, del artículo 50 del R.G.I.T., según el cual las actas tienen el carácter de definitivas cuando no se den los requisitos legales que permitan su consideración como actas previas.

Por su contenido, estas actas dan lugar a liquidaciones definitivas¹⁰⁵. Sin embargo, hay que puntualizar que no en todos los casos ocurre esto. Como se ha advertido en repetidas ocasiones, las facultades del inspector jefe en este sentido son muy amplias: si bien el Real Decreto 1.920/1976, de 16 de julio, sólo permitía a la oficina gestora modificar la propuesta de liquidación contenida en el acta si apreciaba que se había cometido algún error material o que se habían aplicado indebidamente las disposiciones vigentes, en la actualidad el inspector jefe puede llegar a anular la eficacia del acta, provocando su sustitución por una segunda acta que recoja los hechos comprobados en el curso de las nuevas actuaciones practicadas (artículo 60.4 del R.G.I.T.). Y nada impide que esta

¹⁰⁵ Señala el profesor Pont Mestres que «son actas definitivas las que recogen el resultado final de las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación, que culminan siempre en acto administrativo a través de la correspondiente liquidación definitiva» (M. Pont Mestres, «Los documentos de la Inspección: diligencias, comunicaciones, informes y actas», *cit.*, pág. 691).

segunda acta sea un acta previa, si, como consecuencia de las actuaciones comprobadoras, no se recogen todos los elementos del hecho imponible.

En cualquier caso, lo que define el contenido de estas actas no es la liquidación definitiva a que dan lugar. Sino el carácter completo del hecho que recogen, debido a la comprobación realizada por el actuario.

Igual que en cualquier otra acta, en éstas ha de quedar reflejada la conformidad del sujeto o bien su disconformidad parcial o total con los hechos consignados (artículo 50.2a del R.G.I.T.), y en función de dicha circunstancia se extenderán en los modelos A01 o A02.

c) Actas con prueba preconstituida

Lo característico de estas actas es que no son resultado de una actuación comprobadora de la Administración. En ellas se recogen los elementos que integran o dan lugar al hecho imponible tal y como se desprende de la prueba de esos hechos de que dispone la Administración, por lo que no es necesario que vuelva a comprobar o a investigar tales hechos.

De acuerdo con el artículo 57 del R.G.I.T., podemos hablar de una prueba preconstituida del hecho imponible cuando éste pueda reputarse probado según las reglas de valoración de la prueba establecidas en los artículos 114 a 119 de la L.G.T.

De ahí que, para que exista esta prueba preconstituida, han de cumplirse tres requisitos: en primer lugar, debe encontrarse la prueba en poder de la Administración; en segundo lugar, debe permitir al órgano decisor llegar al convencimiento pleno sobre de la realización del hecho imponible del tributo; y en tercer lugar, debe conducir a la fijación del importe de la obligación tributaria.

No es una Tesis un lugar adecuado para poner ejemplos de prueba preconstituida¹⁰⁶. Baste con señalar que los medios probatorios pueden ser de distinta naturaleza: datos que figuren en los registros de la Administración, facturas, declaraciones de retenciones e ingresos a cuenta efectuados, declaraciones de operaciones económicas con terceros, presunciones, etc. En todos estos casos, nos encontramos con instrumentos probatorios que dan cuenta del hecho imponible, y que la Administración puede obtener al margen de la actuación inspectora.

Al igual que en las actas de disconformidad, el Reglamento General de Inspección exige que se expresen en estas actas, «con el detalle necesario», los hechos en que se basa la propuesta de liquidación y los medios de prueba específicos con que cuenta la Administración. El inspector actuario emitirá también un informe complementario del acta.

Como quiera que estas actas no se formalizan en presencia del sujeto pasivo, retenedor u obligado a efectuar ingresos a cuenta, ni tampoco de la persona que actúe en calidad de representante, tanto la iniciación del expediente administrativo como el acta han de notificárseles a estos sujetos para que puedan hacer las alegaciones que estimen convenientes en defensa de sus derechos. En todo caso, el sujeto puede prestar su conformidad al contenido del acta. Por ello, en función de que su conformidad sea parcial o total, o de que manifieste su disconformidad, el acta se extenderá en los modelos A01 o A02.

¹⁰⁶ *Cfr.* M. Pont Mestre, «La prueba preconstituida del hecho imponible en la Ley General Tributaria», *cit.*, págs. 237 y sigs.

2. Actas sin descubrimiento de deuda

El artículo 51 del R.G.I.T. alude de forma expresa a las actas sin descubrimiento de deuda (el Real Decreto 412/1982, de 12 de febrero, y el Real Decreto 2.077/1984, de 31 de octubre, las denominaban erróneamente «actas sin descubrimiento de cuota»), cuya característica esencial —frente a las de descubrimiento de deuda— no está en que no recojan los hechos relevantes para la fijación de la obligación tributaria, sino en que el inspector exprese en el cuerpo del acta que los hechos comprobados no son determinantes del deber de declarar, o que lo declarado coincide con lo comprobado.

Aun cuando la precisión sea casi innecesaria, debe añadirse que, al estar residenciada la potestad decisoria del procedimiento en el inspector jefe, y no ser —al menos en el plano teórico— descartable que pueda el inspector jefe considerar incorrecto lo consignado en el acta (por entender, por ejemplo, que el acta ha incurrido en un error en la apreciación de los hechos), no es el actuario el que, en definitiva, determina si ha existido o no un descubrimiento de deuda. El que decide esta cuestión es siempre el inspector jefe, que es quien dicta la resolución del procedimiento.

En cualquier caso, la tipología de actas sin descubrimiento de deuda ha experimentado, a mi juicio, una clarificación considerable tras el Reglamento General de Inspección de 1986: las denominaciones son muy semejantes a las que establecía la legislación anterior, pero su campo de utilización se ha deslindado definitivamente. Dentro de estas actas es necesario, pues, distinguir según sea el acta de comprobado y conforme o de regularización de la situación tributaria objeto de comprobación.

a) Actas de comprobado y conforme

Las actas de comprobado y conforme se utilizan cuando existe una plena coincidencia entre los hechos consignados en las declaraciones tributarias y los comprobados por el inspector. Así lo señalaba también el artículo 1a) de la Ley de 20 de diciembre de 1952, al disponer que tenían la consideración de expedientes de conformidad los que se incoaban «cuando las obligaciones tributarias que de la práctica de la inspección resulten para el contribuyente coincidan exactamente con las conocidas por la Administración en la forma establecida para cada impuesto». Es decir, el inspector actuario verifica los elementos integrantes del hecho imponible y hace constar que, a su juicio, la situación tributaria comprobada (hechos, actos, actividades, valoraciones, datos declarados, etc.) resulta conforme al ordenamiento jurídico, como preceptuaba el artículo 4 de la Orden Ministerial de 26 de mayo de 1982 y, hoy, el artículo 52 del R.G.I.T.

Dicho de otra forma, el inspector actuario ha de utilizar estas actas cuando constata la plena coincidencia entre lo comprobado y lo declarado, o cuando comprueba que no se ha realizado el hecho imponible o que no existía deber de declarar.

Las actas de comprobado y conforme, a diferencia de las restantes clases de actas (artículos 49.4 y 52.1 *i.f.* del R.G.I.T.), pueden referirse a diversos conceptos y períodos impositivos, respecto de los cuales se entiende que los hechos constatados ya eran conocidos por la Administración, al haber sido declarados, o bien no dan lugar a ninguna deuda a ingresar. Tales impuestos y períodos impositivos deberán especificarse en el acta. Ésta suele formalizarse en presencia del sujeto inspeccionado o de la persona que actúe como representante, aunque la Inspección puede perfectamente enviarla por correo certificado con acuse de recibo (artículo 52.2 del R.G.I.T.).

En su caso, el sujeto pasivo mostrará su disconformidad al acta si considerase que la liquidación que él mismo efectuó no es correcta, o, tratándose del retenedor u obligado a efectuar ingresos a cuenta, si éste advirtiese algún error en las retenciones o ingresos a cuenta practicados. Mas, lo normal será que las actas de comprobado y conforme reciban la conformidad del sujeto inspeccionado. Cuando así ocurra, se extenderán en un modelo específico, el A06, según establecen los anexos III y IV de la mencionada Resolución sobre modelos de actas, de 18 de septiembre de 1998.

b) Actas sin descubrimiento de deuda con regularización de la situación tributaria comprobada

Dentro de las actas sin descubrimiento de deuda están también las actas con regularización de la situación tributaria del sujeto pasivo, retenedor o persona obligada a efectuar ingresos a cuenta. Estas actas, que aparecen reguladas en el artículo 53 del R.G.I.T., se caracterizan porque en ellas el inspector hace constar una propuesta de regularización que no modifica la liquidación ya practicada, o bien una propuesta de liquidación por la que se reconoce un derecho de crédito del sujeto inspeccionado frente a la Hacienda Pública.

Así, en muchos casos, una vez tramitada el acta, la liquidación que se dicte y que pone fin al procedimiento (declarativo) de liquidación servirá para incoar el expediente de devolución de ingresos indebidos. Si se dan los requisitos del apartado 2 *i.f.* del artículo 53, procederá también la compensación de deudas y créditos a favor y en contra de la Administración.

B) Clasificación por razón de la actitud del sujeto

Si del plano de la deuda pasamos a la actitud del sujeto respecto a los hechos comprobados e, implícitamente, a la propuesta del actuario, nos encontramos con la clásica distinción de las actas en actas de conformidad y de disconformidad¹⁰⁷.

1. Actas de conformidad

Las actas de conformidad se definen porque en ellas se recoge la conformidad del sujeto pasivo, retenedor o persona obligada a efectuar ingresos a cuenta (o responsable solidario) a la propuesta de liquidación formulada por el inspector actuario. Con su firma, o la constancia en el acta de que no sabe o no puede firmarla, se da por notificado de su contenido.

¹⁰⁷ En aras de facilitar la terminación convencional, mediante acuerdo entre la Administración y el contribuyente, de los procedimientos tributarios, el Informe de la Comisión para el Estudio y Propuesta de Medidas para la Reforma de la Ley General Tributaria (Madrid, marzo 2001, primera versión) propone la introducción de las actas de conformidad con acuerdo y las actas de conformidad con adhesión, además de las actas de conformidad con recargo de regularización, y la celebración de una entrevista definitiva con el inspector jefe, que impondrá su criterio en los supuestos de disconformidad entre el sujeto inspeccionado y el inspector actuario. En primer lugar, las actas de conformidad con acuerdo están pensadas para aquellos casos en que, a juicio de la Comisión, existan dificultades para aplicar la norma tributaria al caso concreto, bien porque la ley utiliza conceptos jurídicos indeterminados, bien porque deban aplicarse normas de valoración, o bien porque no existan pruebas ciertas de la realización del hecho imponible o de su medición. Tanto la Administración como el sujeto inspeccionado deberán formular por escrito propuestas y contrapropuestas, con la finalidad de llegar a un acuerdo. De producirse este acuerdo, el sujeto se beneficiará de una importante reducción de la sanción, mas las liquidaciones tributarias derivadas de esta clase de actas sólo serían recurribles por motivos tasados, tanto respecto a los hechos como a las cuestiones de Derecho. Por su parte, las actas de conformidad con adhesión se formalizarían no en situaciones de incertidumbre como las anteriores, sino en aquellos supuestos en que la Administración tenga un conocimiento exacto de los hechos, de manera que no es posible la negociación o acuerdo. No obstante, se trata de buscar la mera adhesión del sujeto inspeccionado a la propuesta de la Inspección, en cuyo caso también se beneficiaría de una reducción de la sanción, si bien ésta sería menor que la establecida para las actas de conformidad con acuerdo. En tercer lugar, las actas de conformidad con recargo de regularización se referirían sólo a contribuyentes con un bajo nivel de ingresos y un buen historial en sus relaciones con la Administración. En estos casos, la sanción se sustituiría por un recargo de regularización compatible con el interés de demora, y de cuantía superior al de los recargos del artículo 61.3 de la L.G.T. También se verían limitadas las posibilidades de recurrir estos acuerdos tributarios. Por último, cuando no exista conformidad entre el sujeto inspeccionado y el actuario, correspondería al inspector jefe adoptar la decisión que proceda. En este sentido, podrá convocar la celebración de una entrevista definitiva, con el propósito de conocer directamente las posiciones y alegaciones de ambas partes. En suma: la conformidad se prestaría a los hechos y también a las cuestiones relativas a la interpretación y aplicación del Derecho, de manera que la liquidación tributaria resultaría del acuerdo entre el actuario y el sujeto inspeccionado, no siendo precisa, en principio, la intervención del inspector jefe.

En los supuestos de actas de conformidad con descubrimiento de deuda, se le advierte al sujeto inspeccionado de su deber de ingresar el importe de aquélla una vez que se considere practicada de forma presunta la liquidación tributaria derivada del acta (artículo 60.2 del R.G.I.T.), y de que, en caso de falta de pago, se procederá a su exacción en vía de apremio.

Estas actas se formalizan en el modelo A01, salvo que sean al mismo tiempo de comprobado y conforme, en cuyo caso el modelo que ha de emplearse es el A06.

2. Actas de disconformidad

Las actas de disconformidad se caracterizan porque no aparecen firmadas por el sujeto pasivo, retenedor o persona obligada a efectuar ingresos a cuenta (o responsable), o bien porque, a pesar de aparecer firmadas, estos sujetos no prestan su conformidad a la propuesta de regularización o de liquidación del inspector actuario¹⁰⁸.

Pero, además de estos supuestos, el artículo 56 del R.G.I.T. precisa que debe reputarse también como de disconformidad la negativa del sujeto a recibir un ejemplar del acta.

En un plano meramente descriptivo, podemos decir que estas actas que se extienden en el modelo A02, deben recoger no sólo la disconformidad expresa del sujeto, sino también los motivos que lo han llevado a manifestarse en desacuerdo con su contenido. En este sentido, el apartado segundo.3 del anexo IV de la Resolución de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de 16 de septiembre de 1998 dispone

¹⁰⁸ En opinión de algunos autores, las de disconformidad son las verdaderas actas, que aún conservan su función originaria de comunicar los hechos con trascendencia tributaria a las oficinas liquidadoras. Así, Mantero Sáenz las califica de «actas puras» (A. Mantero Sáenz y M. Cuesta Rodríguez, *Procedimiento en la Inspección Tributaria*, cit., pág. 672). Y, por su parte, el profesor Palao Taboada considera que estas actas han de denominarse, con mayor exactitud, «actas sin conformidad» (C. Palao Taboada, «El nuevo procedimiento

que en el acta «se recogerán las manifestaciones del interesado relativas al alcance de su disconformidad respecto a la propuesta de liquidación», sin que ello le impida presentar con posterioridad las alegaciones que considere pertinentes.

De hecho, estas actas provocan la incoación de un expediente administrativo que se pone de manifiesto al sujeto para que pueda formular las alegaciones que estime oportunas ante el inspector jefe. Mas, de esto ya nos hemos ocupado dentro del epígrafe IV.C)1. de este capítulo: nos remitimos, pues, a lo que hemos dicho al respecto unas páginas más atrás.

SECCIÓN SEGUNDA: NUESTRA POSTURA SOBRE LA CONFORMIDAD DEL CONTRIBUYENTE

I. LA CONFORMIDAD Y SUS PROBLEMAS. NUESTRA TESIS

La conformidad es, sin duda alguna, el concepto clave de las actas de conformidad: un hecho éste que justifica, sobradamente, esta sección en el análisis dogmático de las actas de inspección. Pero un concepto, también, radicalmente problemático en el momento de su análisis jurídico. Ello se debe a dos factores: primero, la diversidad de posturas doctrinales sobre su naturaleza; y segundo, que nuestro ordenamiento jurídico (principalmente la Ley General Tributaria y el Reglamento General de Inspección) no ha regulado tampoco de manera precisa esta declaración del contribuyente.

Ciertamente, no es éste el lugar idóneo para analizar cada uno de estos factores. Debe bastarnos con una remisión al capítulo primero de esta Tesis. En cualquier caso, sí quiero puntualizar que todas las teorías estudiadas, aunque de gran utilidad, no resultan, como ya he explicado, completamente satisfactorias: la disparidad doctrinal en torno a lo que es la conformidad impide resolver de un modo concluyente el problema concreto de los artículos 145.1d) y 146.1 de la L.G.T., y 49.2h), 50.5, 52.3, 53.1, 54, 55, 60.2 y 3 y 61 del R.G.I.T., que emplean este concepto para referirse a una declaración del sujeto inspeccionado que se incorpora al acta de inspección.

Para comenzar, ha de afirmarse que la conformidad del contribuyente en el acta de inspección constituye una declaración distinta, aunque coligada a la manifestada por el inspector en el acta. En rigor, la conformidad no es otra cosa que una declaración del sujeto inspeccionado que se une a la del inspector actuando a fin de conseguir un efecto determinado, un propósito común, como es la fijación y prueba del hecho imponible,

permitiendo, al propio tiempo, la «simplificación» del procedimiento de liquidación tributaria¹⁰⁹. Pues, al estar conforme el sujeto con la propuesta de regularización, el procedimiento se desarrolla de un modo fácil y rápido, sin que, en ningún caso, esa simplificación suponga un menoscabo de los derechos de los contribuyentes, ya que la misma se reduce a que el acto de liquidación se dicta por silencio.

Nótese que no estamos afirmando que la conformidad constituya un acto de adhesión en virtud del cual el sujeto pasivo, retenedor o persona obligada a efectuar ingresos a cuenta manifiesta estar de acuerdo con el relato de los hechos por parte del inspector actuario. No: el sujeto inspeccionado no acepta sin más, ni se adhiere al contenido del acta, ni a los aspectos fácticos ni a los jurídicos. Lo que hace el contribuyente es afirmar, con su conformidad que los hechos son los que aparecen reflejados en la propia acta de inspección, tal y como quedan recogidos en ella.

Precisamente, la constatación de que el acta recoge dos declaraciones distintas —pero coligadas—, nos lleva a afirmar que la declaración del sujeto inspeccionado, en su esencia, constituye una confesión extrajudicial¹¹⁰. Lo cual, a mi juicio, es claro. Pues al referirse la declaración a hechos del propio sujeto, pudiendo ser empleada como medio de prueba¹¹¹, es obvio que se trata de una auténtica confesión.

¹⁰⁹ Cfr. A. Morillo Méndez, «Naturaleza y contenido de las actas y actos de la Inspección Tributaria», *cit.*, pág. 472; M.L. González Cuéllar Serrano, *Los procedimientos tributarios: su terminación transaccional*, *cit.*, pág. 397; M. Navarro Egea, «Notas sobre la conformidad del interesado con las actas de la inspección (I)», *cit.*, págs. 15 y sigs.

¹¹⁰ Como se recordará (n. 173 del capítulo primero), la vigente Ley de Enjuiciamiento Civil (artículos 301 y sigs.) ya no se refiere a la confesión sino al interrogatorio de las partes, que no es otra cosa que una declaración, confesión o reconocimiento de los hechos controvertidos de cara a su fijación, según explica la Exposición de Motivos de la propia Ley.

¹¹¹ En este sentido destaca una vez más la tesis de Furno, que señala que la fijación preventiva extrajudicial de los hechos no puede concebirse sino como fenómeno probatorio, ya que pertenece al conjunto de las denominadas pruebas preconstituídas, que se forman antes y fuera del proceso «en previsión de su posible empleo futuro en el proceso» (C. Furno, *Negocio de fijación y confesión extrajudicial*, *cit.*, págs. 278 y sigs.).

Lo que quiere decirse, en definitiva, es que la conformidad del sujeto no es nunca una declaración de voluntad. En ningún caso la declaración del contribuyente forma parte de un acuerdo o transacción con la Administración, ni implica tampoco una fijación del hecho imponible. En rigor, el sujeto declara que lo contenido en el acta es cierto, uniéndose así a lo manifestado por el inspector. Por tanto, nos encontramos ante una declaración coligada, pues entre ellas (es decir, entre la del inspector y la conformidad del contribuyente) existe un nexo o conexión funcional, que se manifiesta en el régimen de estas actas¹¹².

Sentada la coligación de la declaración del contribuyente, debemos analizar su régimen jurídico.

II. ANÁLISIS DE LA CONFORMIDAD

Para que la conformidad del contribuyente produzca todos sus efectos, es necesario, lo mismo que ocurre con el acta de inspección, que se dé una serie de circunstancias que denominaremos —siguiendo la metodología del profesor Guasp— requisitos o elementos de la conformidad. Cuando no se dan esas circunstancias, estaremos ante una conformidad viciada, sancionada por el Derecho con su invalidez.

Los requisitos pueden clasificarse, igual que en el acta, atendiendo a los elementos esenciales en que la declaración de conformidad se descompone: sujetos, objeto y actividad estrictamente considerada. El estudio de cada uno de estos elementos lo haremos, por separado, en los siguientes apartados.

¹¹² Cfr. J.R. Ruiz García, *La liquidación en el ordenamiento tributario*, cit., pág. 183.

A) Requisitos subjetivos**1. Aptitud del sujeto para prestar la conformidad**

Para que la conformidad sea válida es necesario que la persona que la preste tenga aptitud para ello. Esto exige:

a) Capacidad de obrar ante la Administración tributaria, que regulan los artículos 42 a 44 de la Ley General Tributaria. Si el sujeto carece de capacidad de obrar, deberá suplir su incapacidad de acuerdo con las normas del Derecho común¹¹³.

b) Interés en la actuación inspectora. No basta la capacidad. Es necesario que quien preste la conformidad sea sujeto pasivo del impuesto¹¹⁴, retenedor u obligado a efectuar ingresos a cuenta. Ahora bien, respecto de estos sujetos, conviene precisar:

— Que, como decía, aunque el artículo 145.1d) de la L.G.T. señala que el responsable puede prestar la conformidad, entiendo que esto no es posible, ya que el responsable no es un sujeto del procedimiento de liquidación, sino del de recaudación. Su actuación ante la Administración tributaria, a pesar de lo dispuesto en el artículo 71 del R.G.I.T. (artículo 21 del Real Decreto 1.930/1998, de 11 de septiembre, que desarrolla el régimen sancionador tributario e introduce las adecuaciones necesarias en el Real Decreto

¹¹³ Cfr. J. Castán Tobeñas, *Derecho Civil Español, Común y Foral*, t. I, 12ª. ed., Reus, S.A., Madrid, 1978, págs. 154 y sigs.; L. Díez Picazo y A. Gullón, *Sistema de Derecho Civil*, vol. I, 6ª. ed., tecnos, Madrid, 1988, págs. 230-231.

¹¹⁴ Además de las personas físicas y jurídicas, en el ámbito tributario tienen la consideración de sujetos pasivos, siempre que las leyes reguladoras de los distintos tributos así lo establezcan, las herencias yacentes, comunidades de bienes y otras entidades sin personalidad jurídica que constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición (artículo 33 de la L.G.T.) Se trata, ciertamente, de entidades carentes de personalidad o capacidad jurídica, no de verdaderos sujetos pasivos, si bien la ley los considera centros de imputación de efectos jurídicos, atribuyéndoles, por ello, la condición de sujetos pasivos. De manera que son los propios entes de hecho los que realizan el hecho imponible del tributo (artículos 23.1, 30.1, 65, 84, 95 y 102 de la L.R.H.L., 19.2 de la L.M.A.F.R.E.F., 84.3 de la L.I.V.A., 7 de la L.I.S. y 22 de la L.I.T.P.A.J.D.), salvo que se reputen como contribuyentes las personas físicas o jurídicas que integran estas entidades (artículo 10 de la L.I.R.P.F.). Cfr. AA.VV., *Notas de Derecho Financiero*, t. I, *cit.*, págs. 630 y sigs.; M. Cortés Domínguez y J.M. Martín Delgado, *Ordenamiento Tributario Español*, t. I, Civitas, 3ª. ed., 1977, págs. 314 y sigs.; J.J. Ferreiro Lapatza, «Sujetos pasivos y capacidad económica», en *Civitas R.E.D.F.*, núm. 71, págs. 309 y sigs.

939/1986, de 25 de abril, que aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos), se produce siempre en la fase ejecutiva de la deuda, una vez liquidada, por lo que difícilmente puede prestar la conformidad. Como fiador legal, el responsable garantiza el cumplimiento de la deuda, pero nunca interviene en la comprobación y liquidación de esa deuda¹¹⁵.

— Que en los casos de grupos de sociedades, es la sociedad dominante la que debe prestar la conformidad en representación del grupo, al ser éste el sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades (artículos 79.1 y 2 de la L.I.S.).

— Que en los supuestos de sucesión de la deuda, no existe ninguna transmisión de la situación tributaria del primitivo deudor¹¹⁶, sino que estamos ante un surgimiento *ex novo* de la posición pasiva, y como tales sujetos, los sucesores *mortis causa* de los obligados al pago de las deudas tributarias pueden prestar su conformidad al acta de inspección.

2. Representación

En los supuestos de actuación ante la Inspección mediante representante habrán de tenerse en cuenta las disposiciones generales del Derecho Tributario y del Civil¹¹⁷ en la materia.

¹¹⁵ En opinión de Mantero Sáenz, «no es admisible que, así como así, se hable de actas incoadas a los responsables: esto sólo es posible en los supuestos del artículo 34 (en que, más que responsables solidarios, existe más de un sujeto pasivo); en los demás, un responsable solidario *responde* de las obligaciones, pero después de que éstas hayan sido fijadas en relación con el sujeto pasivo. Dicho más claramente: las actas solamente se extienden con el sujeto pasivo (y con el retenedor), pese a lo que dispone el Reglamento en su artículo 71.» (A. Mantero Sáenz y M. Cuesta Rodríguez, *Procedimiento en la inspección tributaria, cit.*, pág. 256).

¹¹⁶ *Cfr.* L. Sánchez Serrano, *La declaración tributaria, cit.*, pág. 97.

¹¹⁷ *Cfr.* J. Castán Tobeñas, *Derecho Civil Español, Común y Foral, cit.*, págs. 837 y sigs.

Debemos, no obstante, examinar, en relación con la conformidad, si esta declaración puede prestarla el representante.

La admisibilidad de la conformidad por el representante no plantea ningún problema: los artículos 145.1a) y 146.2 y 3 de la L.G.T. y 27 del R.G.I.T.¹¹⁸ la admiten expresamente. En concreto, el apartado tercero del artículo 146 de la L.G.T. dispone que «para suscribir las actas que extienda la Inspección de los Tributos y para los demás actos que no sean de mero trámite por afectar directamente a los derechos y obligaciones del obligado tributario, la representación deberá acreditarse válidamente». Con lo cual, *de lege lata* no existe ningún obstáculo para que la conformidad pueda ser prestada por el representante. Sólo se exige que la representación esté acreditada válidamente. Es claro, además, que el otorgamiento del poder de representación constituye un acto voluntario del sujeto que pretende actuar mediante representante, a sabiendas de que los actos de su representante producirán efectos, favorables o desfavorables, en su propia esfera jurídica, específicamente respecto a los derechos y obligaciones de contenido tributario de que es titular. Por ello, el poder de representación puede ser revocado en cualquier momento, si bien, de producirse esta circunstancia, ha de hacerse saber a la Inspección, pues la revocación de la representación no supone por sí misma la nulidad de las actuaciones si no se comunica a la Inspección.

¹¹⁸ Como se recordará, la sentencia del Tribunal Supremo de 22 de enero de 1993 (Ar. 1.114) declaró nulo por ser contrario a Derecho el último inciso del artículo 27.1 del R.G.I.T., que no permitía la actuación mediante representante «cuando la índole de las actuaciones exija la intervención personal del obligado tributario». En ella se señala: «Ciertamente, este precepto supone una excepción a la autorización genérica que contiene el artículo 43.1 de la L.G.T. en orden a la actuación por medio de representante ante los órganos de la Hacienda Pública, y en alguna medida significa una compulsión sobre la persona del obligado tributario, al que se le impone la obligación personalísima de hacer consistente en comparecer al llamamiento que se le dirija. Desde tal punto de vista, podría considerarse hasta como una “prestación personal” (la de comparecer e intervenir) no permitida por la Constitución (artículo 31.3) sin una Ley que la autorice.»

B) Requisitos objetivos: contenido de la conformidad

Ya hemos dicho que la conformidad es una declaración distinta aunque coligada a la del inspector actuario. Esta manifestación del sujeto, también lo hemos señalado, es una declaración de conocimiento, que hemos calificado de confesión extrajudicial. Nos corresponde ahora determinar en qué consiste esta declaración. O mejor, cuál es el contenido de la conformidad.

1. Datos a los que se refiere el reconocimiento

El contenido de la conformidad está constituido por la declaración de reconocimiento de los datos fácticos consignados en el acta, que, como es lógico, según los casos, pueden referirse:

- a) a los elementos que integran el hecho imponible
- b) a las circunstancias determinantes de la base imponible, cuando no dependan del aspecto cuantitativo del hecho imponible
- c) a las circunstancias determinantes de las exenciones, no sujeciones, deducciones u otras técnicas desgravatorias
- d) a otros supuestos fácticos determinantes de un régimen tributario, como ocurre, por ejemplo, en Canarias, a efectos de la Reserva para Inversiones (artículo 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de Modificación del Régimen Económico Fiscal de Canarias), con los hechos que determinan la cuantía del beneficio obtenido en el Archipiélago.

En cualquier caso, debe puntualizarse, a pesar de lo dispuesto en los artículos 146.1 de la L.G.T., y 50.2a), 54, 55.1 y 56.1 del R.G.I.T., que la conformidad no se presta a las

«circunstancias» consignadas en el acta, ni a la propuesta de liquidación (actas de conformidad) ni a la propuesta de regularización de la situación tributaria (actas de disconformidad). El sujeto inspeccionado sólo manifiesta su reconocimiento a los datos fácticos recogidos en el acta (situación de la contabilidad y registros fiscales, número de trabajadores de la empresa, cuantía de los rendimientos satisfechos, adquisición de una explotación económica, etc.), afirmando su coincidencia con la realidad como consecuencia del conocimiento directo que tiene acerca de ellos¹¹⁹.

2. ¿Este reconocimiento es una confesión extrajudicial del contribuyente?

Ya hemos dicho antes que esta declaración o reconocimiento del contribuyente constituye una confesión, o más exactamente, una confesión extrajudicial. Ahora, debemos profundizar en este planteamiento, a fin de que quede clara nuestra postura sobre la conformidad del contribuyente.

Para el profesor Guasp, «confesión es cualquier declaración de las partes que desempeñe una función probatoria dentro del proceso». Para este autor, son tres los elementos del concepto de confesión: 1º) que la manifestación del sujeto se trata de una declaración de ciencia y no de voluntad; 2º) que estamos ante una declaración de las partes, es decir, de los sujetos que, en concepto de litigantes, actúan en el proceso; y 3º) que la

¹¹⁹ Nos dice el profesor Palao Taboada que «si en el acta figuran con el indispensable pormenor los hechos en los que se basa la determinación de la base imponible, la distinción entre las cuestiones fácticas y las jurídicas no presenta mayores (ni menores) dificultades que en cualquier otra materia. Solamente las primeras están cubiertas por el efecto de fijación del acta de conformidad, el cual no se extiende a las bases más que en los aspectos puramente fácticos de éstas.» (C. Palao Taboada, «El nuevo procedimiento de la inspección de los tributos», *cit.*, pág. 28). Por su parte, el profesor Martínez Lafuente opina que «la conformidad que se presta ante la Administración tributaria sólo puede hacer referencia a hechos, y nunca por tanto a los efectos de la aplicación de la norma, ya sustantiva, ya punitiva» (A. Martínez Lafuente, en *La condonación de sanciones tributarias*, *cit.*, pág. 294; *id.*, «Recursos y reclamaciones en el procedimiento de inspección de los tributos», *cit.*, págs. 184-185). En contra de esta tesis, del Pozo López afirma que «la disconformidad constituye un pronunciamiento procesal acerca de la no certeza de los hechos imputados por la Inspección, y de la no

declaración tiene una significación probatoria, o lo que es lo mismo, su finalidad es «convencer al juez de la existencia o inexistencia de datos procesales determinados»¹²⁰.

La diferencia de la confesión judicial (hoy, la declaración o interrogatorio de las partes según los artículos 301 y sigs. de la L.E.C.) y la extrajudicial estriba, fundamentalmente, en que una se realiza en juicio y la otra fuera de él; y, además, en su fuerza probatoria. La judicial tiene el valor de un medio de prueba privilegiado siempre que sea enteramente perjudicial al sujeto (artículo 316 de la L.E.C.); en cambio, la extrajudicial no tiene ninguna eficacia especial. Se la considera como una prueba más, que los Tribunales deben valorar según las reglas de la prueba (Exposición de Motivos de la vigente Ley de Enjuiciamiento Civil).

Ni que decirse tiene que la conformidad del contribuyente encaja en el concepto de la confesión extrajudicial. Pues se trata de una declaración de conocimiento o de ciencia, según los casos; se realiza la manifestación fuera de y con anterioridad al eventual proceso tributario ante la vía económico-administrativa o ante la jurisdicción contencioso-administrativa, procede de una de las partes —del contribuyente interesado— en el proceso, y puede ser un medio de prueba en el mismo.

Por supuesto, que esta calificación no tiene nada de milagrosa ni de inexorable: como tal concepto, no pasa de ser un simple instrumento de captación abstracta de la actitud del contribuyente ante la Inspección, y, en cuanto tal, podría, en principio, ser sustituido por cualquier otro formulado por la doctrina para explicar la conformidad. Es forzoso reconocer, como ya he explicado en el capítulo primero de esta obra, que las ventajas de la confesión son notorias desde un punto de vista teórico, pero, además, nos

corrección de la propuesta de liquidación» (J. del Pozo López, «Las actas de disconformidad en el Reglamento General de la Inspección», *cit.*, págs. 200 y 204-205).

encontramos con un concepto que ha penetrado en gran parte de la doctrina y en nuestro Derecho (véase la Exposición de Motivos del Reglamento General de Inspección). Estoy segura de que si se prescindiera de él habría que repensar muchas de las concepciones de nuestro Derecho Procedimental Tributario.

Tres aspectos cabe destacar en el plano de las ventajas de esta tesis.

En primer lugar, el concepto de confesión extrajudicial permite, a mi juicio, explicar la naturaleza del acta —como acto administrativo— sin forzar ningún argumento. Al ser un concepto que no afecta a la esencia del acta, no nos impide defender al propio tiempo que el acta de conformidad —igual que cualquier otra acta— es también un acto de la Administración, pues la conformidad no es más que un medio de prueba que se incorpora al documento inspector, otorgándole, desde un punto de vista procesal, un *plus* probatorio¹²¹.

En segundo lugar, la conformidad como confesión extrajudicial entraña asimismo ventajas evidentes desde un punto de vista procedimental. De una parte, nos pone de manifiesto, frente al acta de disconformidad, que este documento no está basado sólo en determinados justificantes que ha obtenido la Inspección en su actividad comprobadora, sino que, además, incorpora una prueba fundamental para la resolución liquidatoria, como es la confesión del propio contribuyente, con los efectos que le asigna nuestro Derecho. De otra, al estar esta declaración coligada a la del inspector, permite también simplificar el procedimiento, pues pasa a ser innecesaria la fase de alegaciones, con lo cual, como ya el

¹²⁰ J. Guasp-P. Aragoneses, *Derecho Procesal Civil*, *cit.*, págs. 368 a 370.

¹²¹ *Cfr.* M. Navarro Egea, «Notas sobre la conformidad del interesado con las actas de la inspección (II)», *cit.*, pág. 17; A. Martínez Lafuente, «Recursos y reclamaciones en el procedimiento de inspección de los tributos», *cit.*, pág. 188. Señala Polo Soriano que «no será necesario dejar otro medio de prueba de esos hechos que la propia acta de conformidad» (A. Polo Soriano, «La presunción de veracidad de los documentos de la Inspección», *cit.*, pág. 281).

contribuyente conoce la propuesta inspectora, el órgano inspector puede dictar —como así ocurre en la práctica— la resolución del procedimiento por silencio administrativo.

Pero, además, en tercer lugar, esta naturaleza de la conformidad, como medio de prueba, no lesiona tampoco ninguna de las garantías impugnatorias del contribuyente. Como bien dice la Exposición de Motivos del Reglamento General de Inspección, la conformidad no restringe la posibilidad que tiene el interesado de impugnar la liquidación correspondiente. Pues al referirse este medio de prueba a los hechos, la liquidación puede ser perfectamente recurrida por cualquier error de Derecho. Dado que una cosa son los hechos (probados con la confesión), y otra muy distinta, la liquidación, y ésta, como cualquier acto definitivo, puede ser impugnada por el contribuyente si infringe lo establecido en la ley.

C) Requisitos de actividad (reenvío)

Las cuestiones de lugar, tiempo y forma de las actas de conformidad son idénticas a las tratadas en la sección primera de este capítulo, en relación con las actas en general; por ello, nos remitimos a lo allí expuesto.

D) Efectos de la conformidad

La conformidad del contribuyente produce efectos de muy distinta naturaleza. Sistematizándolos, podemos diferenciar, por un lado, los que produce en el procedimiento de liquidación tributaria, y por otro, los estrictamente probatorios en vía económico-administrativa y contenciosa. Vamos a examinarlos por separado.

1. En el procedimiento de liquidación

Resulta obvio que si bien el acta de inspección no constituye el acto de comprobación, al corresponder al inspector jefe la definitiva fijación del hecho imponible, lo cierto es que el acta —como ya se ha explicado— cumple una finalidad instrumental respecto de la liquidación tributaria. En su condición de acto de trámite, el acta se coloca al servicio del acto de liquidación, provisional o definitiva. Y en este sentido, la declaración de conformidad, contribuye de forma decisiva a agilizar el procedimiento de liquidación, pues, en estos casos, el procedimiento es bastante sumario. No hay que esperar, por tanto, a que el contribuyente efectúe las alegaciones al acta, ni a que el inspector jefe practique de forma expresa la correspondiente liquidación.

En efecto, como dice el artículo 60.2 del R.G.I.T., «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 administrativo a que se refiere 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». Esta norma marca de manera especial el efecto de la conformidad, dado que la tramitación de estas actas se separa de la que siguen las de disconformidad, que hemos examinado en la sección anterior. Aquí, el inspector jefe dicta el acto de liquidación por silencio administrativo, como consecuencia de no haber rectificado la propuesta contenida en el acta en el plazo de un mes. Por ello, puede decirse que cuando hay conformidad, al estar esta declaración del contribuyente ligada a la del actuario, el procedimiento de

liquidación descansa en el inspector, sobre el que pesa definitivamente la responsabilidad casi total de una correcta aplicación de la ley tributaria¹²².

2. En vía económico-administrativa y contenciosa

a) La conformidad como medio de prueba

Quizá la mejor forma de explicar este efecto sea resaltar que la conformidad (confesión) del contribuyente pone en manos de la Administración una prueba fundamental de los hechos comprobados por la Inspección. En rigor, la conformidad demuestra la existencia, veracidad y exactitud de los hechos consignados en el acta de inspección, puesto que, como declaración de conocimiento, y, por tanto, como confesión del sujeto, es un instrumento apto para lograr la convicción del órgano juzgador de que los hechos han ocurrido tal como se recoge en el acta¹²³. Es sabido que sólo los hechos constituyen objeto de prueba, y que la conformidad, según se ha explicado, se ciñe a los datos de hecho contenidos en el acta. Por lo tanto, nos encontramos ante un medio de prueba fundamental para demostrar la realización del hecho imponible, pero que no tiene ninguna eficacia probatoria privilegiada, pues el Tribunal Económico-Administrativo y la Sala de lo Contencioso de los Tribunales de Justicia deben valorarla en cada caso, junto con los restantes medios de prueba (facturas, libros de contabilidad, documentos, etc.) aportados al proceso por las partes, sin que tenga ninguna relevancia especial¹²⁴. Sólo a ellos compete

¹²² Cfr. F. Clavijo Hernández, *Los rendimientos del capital en el nuevo Impuesto sobre la Renta*, Civitas, 1980, págs. 268 y sigs.

¹²³ Cfr. J. Guasp-P. Aragonese, *Derecho Procesal Civil*, cit., págs. 345 y sigs.

¹²⁴ Cfr. J. González Pérez, «La Constitución y la modificación parcial de la Ley General Tributaria», en *Gaceta Fiscal*, núm. 25, 1985, pág. 100; A. Hernanz Martín, «Impugnación de las actas de conformidad extendidas por la Inspección de Hacienda», cit., pág. 127; M. Montalvo Santamaría, *Cómo actuar ante la Inspección de Hacienda*, cit., pág. 160.

decidir —con base en todos los medios de prueba— si los hechos que dan lugar al *quantum* de la obligación tributaria son o no como se consignan en el acta.

b) La destrucción de la eficacia probatoria de la conformidad

La entrada en vigor de la Ley General Tributaria puso fin a la imposibilidad de recurrir los actos de liquidación derivados de las actas de conformidad. Ya el Decreto 2.137/1965 especificaba en su artículo 1 que no podían impugnarse por parte del sujeto pasivo «las circunstancias de hecho a las que hubiera prestado su conformidad en el acta de inspección, salvo prueba de que al hacerlo incurrió en error de hecho». En idéntico sentido, los artículos 61.2 y 62.2 *i.f.* del R.G.I.T. exigen que se pruebe la comisión del error de hecho para poder impugnar los hechos y elementos determinantes de las bases tributarias a los que se dio la conformidad¹²⁵.

Obviamente, esta regulación es consecuencia, como ya se ha dicho, de la consideración de la declaración del sujeto inspeccionado como confesión extrajudicial y, por tanto, como medio de prueba de los datos fácticos recogidos en el acta (antiguo artículo 1.234 del C.C.). Es cierto que, de acuerdo con la naturaleza confesoria de la conformidad, sólo quedarán anulados sus efectos probatorios si se demuestra la falsedad de los hechos. Por ello, si una vez manifestada la conformidad el contribuyente advierte que su declaración se basó en un error, y que existe una discordancia entre los hechos contenidos

¹²⁵ En opinión de Juan Lozano, «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» (A.M. Juan Lozano, *La Inspección de Hacienda ante la Constitución*, *cit.*, pág. 246). En cambio, para la profesora González-Cuéllar Serrano, «la adhesión del ciudadano a las cuestiones jurídicas se traduce en un allanamiento, lo que implica la aceptación de la pretensión de la Administración en su conjunto, incluyendo también las cuestiones jurídicas. En consecuencia, al obligado tributario debería estarle vedado el recurso tanto en cuanto a las cuestiones fácticas como en cuanto a las jurídicas contenidas en el acta.» (M.L. González Cuéllar Serrano, *Los procedimientos tributarios: su terminación transaccional*, *cit.*, pág. 394). En este sentido, puede consultarse también E.

en el acta y los «verdaderos» hechos con trascendencia tributaria, no tendrá más remedio que demostrarlo, ya que, de lo contrario, la conformidad —como tal confesión— hará prueba de lo contenido en el acta.

CONCLUSIONES

PRIMERA.- Las actas en la jurisprudencia del Tribunal Supremo.

1. En primer lugar, según la doctrina del Tribunal Supremo, las actas de inspección tributaria tienen naturaleza de documentos públicos. No sólo porque así lo establecen los artículos 145.3 de la L.G.T. y 62.1 del R.G.I.T., sino porque, además, cumplen todos los requisitos que exige el artículo 1.216 del C.C. En cambio, respecto a la pertenencia del acta a la categoría de los actos administrativos, no puede hablarse de una doctrina jurisprudencial constante y consolidada.

De hecho, junto a las sentencias que afirman que el acta es un acto de trámite, existen otras, menos numerosas, que dicen lo contrario. Que sepamos, entre todas ellas sólo dos se refieren de forma expresa al acta como documento público que reúne los requisitos del artículo 1.216 del C.C., y, al propio tiempo, como acto administrativo de trámite que se inserta en el procedimiento de liquidación proporcionando al inspector jefe la base para la adopción de la decisión final. Se trata de las sentencias de 13 de febrero (Ar. 3448) y 19 de junio (Ar. 7766) de 1991, en las que se afirma que las actas constituyen documentos públicos, pero también, en palabras del Tribunal Supremo, son actos instrumentales, es decir, preparatorios de la liquidación tributaria, y que, por tanto, no constituyen resoluciones administrativas de carácter definitivo. Las obligaciones tributarias, añade, no son exigibles del acta, ni su contenido vincula al inspector jefe, lo cual explica que no sean recurribles con independencia del acto de liquidación. Por ello, precisamente, entendemos que el acta es un acto administrativo de trámite que contiene, como ha declarado el Tribunal Supremo en repetidas ocasiones, una declaración de conocimiento del inspector actuario sobre los elementos determinantes de la existencia y cuantía de la obligación tributaria.

2. En cuanto a los elementos del acta, desde 1926 siempre ha recogido los hechos determinantes de la existencia y cuantía de la obligación tributaria. Si no fuera

así, carecería de razón de ser como documento al servicio del acto de liquidación. Por ello, el incumplimiento de este requisito ha llevado al Tribunal Supremo a declarar la nulidad de aquellas actas que no facilitaban al órgano liquidador todos los datos necesarios para fijar con exactitud la deuda tributaria. Ciertamente, si el documento inspector no deja constancia de los elementos constitutivos del hecho imponible, ese documento no puede conceptuarse como acta, siendo más bien una diligencia. Pues éstas se conciben como documentos preparatorios de las actas, previas o definitivas, según el artículo 46.2 del R.G.I.T. Con razón, por tanto, el Tribunal Supremo se ha mantenido firme en la exigencia de este requisito.

Además, numerosas sentencias ponen de relieve que hoy las actas ya no se limitan a constatar datos fácticos, sino que al propio tiempo incluyen la determinación de la base imponible y la propuesta de regularización o liquidación que proceda a juicio del inspector actuario. También en este sentido son las sentencias referidas a actas de conformidad las que presentan mayor interés, al considerar la propuesta de liquidación como uno de sus elementos esenciales. Sin embargo, en ningún caso lo es, ni la propuesta de regularización de la situación tributaria ni la propuesta de liquidación, ya que se trata, por el contrario, de elementos accidentales del acta de inspección.

En garantía de los derechos de los contribuyentes, ha de respetarse, asimismo, lo dispuesto en los artículos 145.2 de la L.G.T. y 58 del R.G.I.T. sobre el lugar de extensión del acta. No sólo para que aquéllos puedan mostrar su conformidad o disconformidad, sino también formular las alegaciones que, en su caso, estimen convenientes, justamente a partir de la fecha de formalización del acta. De ello depende su ulterior tramitación como documento preparatorio de la liquidación tributaria.

3. Por lo demás, el Tribunal Supremo se ha pronunciado sobre los vicios en la tramitación de las actas que pueden dar lugar a la indefensión del contribuyente. No

sólo conforme al Reglamento de Inspección de 13 de julio de 1926 el acta debía extenderse en presencia del contribuyente, que podía suscribirla junto al inspector o bien oponerse a su contenido. También en nuestros días la tramitación del acta de inspección depende de la actitud manifestada por el sujeto respecto a los hechos consignados en ella. Así lo especifica el artículo 60 del R.G.I.T. Es más, de no conocer el acta, el contribuyente no podría formular las alegaciones que estimase oportunas, y que habrán de ser tenidas en cuenta al redactar la correspondiente propuesta de resolución [artículo 3k) de la L.D.G.C.]. Y en tal caso, obviamente, estaría en situación de indefensión. De manera que procedería anular el acta y reponer las actuaciones al momento anterior a su extensión, para que realmente el sujeto inspeccionado pueda efectuar las objeciones que considere adecuadas.

4. En relación con los efectos de las actas de inspección, la doctrina del Tribunal Supremo ha variado de forma considerable en los últimos años. Si bien en las décadas de los cincuenta y sesenta numerosas sentencias aceptaban la utilización del acta como instrumento de interrupción de la prescripción, hoy en día son muchas las sentencias que señalan que el acta es un documento con efectos probatorios. Incluso, con frecuencia se admite, si bien de forma implícita, que el acta produce un efecto de impulso del procedimiento de liquidación, pues en rigor constituye la base del acto de liquidación. Aunque sin duda, *de lege lata*, el contenido del acta no vincula al inspector jefe en el momento de dictar la correspondiente resolución.

Pero lo cierto es que, además, el acta interrumpe la prescripción del derecho de crédito de la Administración, ya que se trata de un acto preparatorio, instrumental respecto del acto de liquidación. Obviamente, no se puede utilizar el acta con el único propósito de interrumpir la prescripción, sino que en el plazo de doce meses han de realizarse las actuaciones comprobadoras y liquidadoras y fijarse la deuda tributaria

(artículos 29 de la L.D.G.C. y 31 del R.G.I.T.). Mas ello no impide que si el acta se extiende antes de finalizar el plazo de prescripción de cuatro años, ésta quede interrumpida, al tratarse de un acto efectuado con conocimiento formal del contribuyente y conducente a la comprobación y liquidación del tributo [artículo 66.1a) de la L.G.T.].

5. El examen de la doctrina del Tribunal Supremo sobre las clases de actas pone de manifiesto que tanto las actas previas como las de prueba preconstituida tienen carácter excepcional. Únicamente procede la extensión de un acta previa si se da alguno de los supuestos establecidos por el legislador (artículo 50 del R.G.I.T.). Así lo exige el principio de seguridad jurídica, ya que las actas previas no pueden dar lugar sino a liquidaciones provisionales. En cambio, como es sabido, las actas definitivas facilitan la práctica de las liquidaciones definitivas. Asimismo, las actas de prueba preconstituida se formalizan en supuestos excepcionales, ya que, por regla general, la Administración obtiene los comprobantes y justificantes acreditativos de los elementos integrantes del hecho imponible precisamente en el curso de las actuaciones inspectoras. Por ello, no basta con declarar la nulidad de la liquidación debido a la falta de prueba de la realización del hecho imponible. Pensamos que han de retrotraerse las actuaciones al momento de la formalización del acta, como señala la sentencia de 3 de junio de 1982 (Ar. 3604), y una vez realizadas las actuaciones comprobadoras e investigadoras, extender una nueva acta que sirva de base a la liquidación tributaria.

SEGUNDA.- Las actas de conformidad en la jurisprudencia del Tribunal Supremo.

1. En primer lugar, para el Tribunal Supremo, la conformidad es una confesión o declaración de conocimiento del sujeto inspeccionado sobre los elementos constitutivos del hecho imponible recogidos en el acta de inspección. Sin embargo, nótese que la

conformidad no se presta ni a la base imponible ni a la propuesta de liquidación o regularización del inspector actuario. Sólo de forma implícita, al aceptar los hechos, se aceptan también las consecuencias tributarias establecidas en la ley, pues justamente la conformidad hace prueba de tales hechos. Y al suponer, como señala la sentencia de 20 de febrero de 1975 (Ar. 841), una simplificación de la tramitación administrativa y, en definitiva, del procedimiento de aplicación del tributo, la conformidad lleva aparejada una reducción de la sanción del 30 por ciento. Así ocurre siempre que no se impugne, en su día, el acto de liquidación resultante del acta de inspección.

2. A diferencia de las restantes actas, las de conformidad han dado lugar a una abundantísima jurisprudencia del Tribunal Supremo. Numerosas sentencias subrayan que han de contener los mismos requisitos que las de disconformidad, en especial, todos los elementos determinantes de la existencia y cuantía de la obligación tributaria, pues ni la Ley General Tributaria ni el Reglamento General de Inspección establecen ninguna especialidad en este sentido. Y por ello es posible —lo exige el principio de tutela judicial efectiva— interponer recurso contra los actos de liquidación correspondientes, tanto por error en la fijación de los hechos como por indebida aplicación de las normas jurídicas, así como declarar la nulidad del acta de conformidad que no proporcione al órgano liquidador, hoy el inspector jefe, los elementos necesarios para fijar la deuda tributaria.

TERCERA.- Las actas españolas y los informes alemanes.

1. Ciertamente, en comparación con las normas que la Ley General Tributaria y el Reglamento General de Inspección dedican a las actas de inspección, sorprende que sólo los párrafos 202 de la AO y 12 de la BpO (el párrafo 17 de la BpO únicamente prescribe la uniformidad de los diversos informes de inspección que se extiendan en los

casos de grupos de empresas y concentración empresarial) se refieran a los informes. Es más, a diferencia de la finalidad que cumple en nuestro ordenamiento jurídico el acta de inspección, de documentación de los hechos objeto de comprobación con independencia de que impliquen un descubrimiento de deuda en perjuicio o en beneficio de la Hacienda Pública, los informes de la Inspección alemana son siempre «informes con descubrimiento de deuda». Incluso, frente a los «informes de comprobación», los «informes de investigación» reflejan hechos imponibles desconocidos para la Administración y, al propio tiempo, la comisión de infracciones administrativas y delitos fiscales. Ambos constituyen, al menos en parte, la base para la práctica de la correspondiente liquidación tributaria definitiva. De no existir un descubrimiento de deuda, basta con comunicar al contribuyente que su situación tributaria es conforme a Derecho.

2. Desde el punto de vista conceptual, el informe constituye una declaración de conocimiento acerca de los hechos comprobados por el inspector actuario. Pero además, en atención al derecho de los sujetos inspeccionados a ser informados del alcance de las actuaciones inspectoras y a presentar las alegaciones que estimen convenientes antes de que se dicte la liquidación que proceda, por regla general, en el informe se recoge una declaración de juicio sobre las consecuencias tributarias de tales hechos. No obstante, esta declaración de juicio no consiste en una propuesta de liquidación dirigida al órgano de gestión, ya que en el informe no se determina el importe de la obligación tributaria. De ahí que nuestra definición de informes de inspección difiera de forma notable de la que se propone de actas de inspección: el informe es aquel acto documentado de los órganos comprobadores de la Administración tributaria, realizado en cumplimiento de un poder-deber, y consistente en una declaración de conocimiento sobre los elementos esenciales del hecho imponible, y en otra de juicio sobre la incorrección de las bases

imponibles previamente fijadas con base en las declaraciones y documentos presentados, o en los antecedentes y justificantes de que disponga la propia Administración, siendo dirigido dicho acto a los órganos gestores para que dicten la liquidación que proceda.

3. En cuanto a las clases de informes, siguiendo la terminología del Reglamento General de Inspección relativa a las actas españolas, interesa destacar que no existen «informes de comprobado y conforme», «informes previos o definitivos», «informes de conformidad o disconformidad», ni «informes con prueba preconstituida». Sólo se extiende un informe, de comprobación o de investigación, cuando en el curso de las actuaciones inspectoras se haya puesto de manifiesto un descubrimiento de deuda a favor (o a cargo) de la Hacienda Pública.

4. Respecto a su naturaleza jurídica, y a pesar de que ninguno de los preceptos aplicables se pronuncia sobre esta cuestión, el informe, como el acta, es un documento público que expide un funcionario en el ejercicio de sus funciones con las formalidades establecidas en la ley. Asimismo, si tenemos en cuenta que, en efecto, el informe se inserta en el procedimiento de liquidación, estamos ante un auténtico acto administrativo de trámite, preparatorio de la liquidación tributaria. Si, por el contrario, defendemos un concepto estricto de acto administrativo y sólo consideramos como tales los que menciona el párrafo 118 de la AO, entonces no constituirían actos administrativos ni el acta ni el informe de inspección.

5. Desde el punto de vista del contenido, no se aprecian diferencias sustanciales entre el informe y el acta, salvo en lo relativo, como decimos, a la propuesta de liquidación del inspector actuario. Por regla general, en el informe no se hace constar el importe de la deuda tributaria. Sí queda constancia en él del posible acuerdo sobre los hechos a que hubiesen llegado el inspector y el contribuyente durante la celebración de

la visita final. Mas, en ningún caso el informe da lugar, por el mero transcurso del tiempo, a un acto tácito de liquidación, como ocurre en muchos de los casos de actas de conformidad.

6. Desde el punto de vista formal, tanto el informe como el acta se extienden en unos modelos específicos elaborados con el propósito de someter la actuación de la Administración a unos criterios objetivos y, en este sentido, facilitar su desarrollo. Al propio tiempo, se trata de lograr la claridad y comprensión de los datos contenidos en ellos no sólo por parte de los órganos competentes para dictar la liquidación correspondiente sino también por parte de los sujetos inspeccionados.

7. Por lo demás, parece obvio que el efecto probatorio es característico de los informes en cuanto documentos públicos, como establece la propia Ley de Enjuiciamiento Civil alemana. Y, por su parte, el efecto de impulso del procedimiento de liquidación del que forman parte los informes se deriva de su naturaleza de actos de trámite.

8. En último lugar, desde el punto de vista de su tramitación, vemos que el informe, igual que el acta, es un acto dirigido al órgano competente para adoptar la decisión que proceda, si bien no se trata de la propia dependencia de inspección (inspector jefe) sino de la de gestión. En todo caso, se concede al contribuyente un plazo para presentar alegaciones tanto respecto a los datos contenidos en el informe (parágrafo 91 de la AO) como en el acta (artículo 3k) y l) de la L.D.G.C.), siempre antes de que se dicte la resolución que proceda. No olvidemos que la actividad de inspección tributaria está al servicio de la liquidación definitiva.

CUARTA.- Concepto y naturaleza del acta de inspección.

1. El acta de la Inspección de los Tributos puede definirse, a nuestro juicio,

como aquel acto documentado de los órganos inspectores de la Administración tributaria, realizado en cumplimiento de un poder-deber, y consistente en una declaración de conocimiento del hecho imponible, y en otra de juicio sobre la existencia y cuantía de la obligación tributaria, siendo dirigido dicho acto al inspector jefe a efectos de que o bien, si lo cree ajustado a Derecho, confirme el juicio sobre el importe de la obligación tributaria de una manera presunta por el transcurso del tiempo, o bien dicte de manera expresa el acto de liquidación.

2. Desde el punto de vista de su naturaleza, el acta no constituye un documento oficial, sino público, al ser emitido por los inspectores de tributos en su condición de funcionarios públicos. Y, por otro lado, el acta, como tal documento público, versa sobre hechos ajenos al inspector, como son los relativos al hecho imponible y a la cuantificación del importe de la deuda tributaria.

3. La declaración de conocimiento sobre los hechos que formula el inspector actuario no constituye ningún acto de comprobación, pues no supone la fijación del hecho imponible en el procedimiento de liquidación. Es el inspector jefe el que siempre determina el hecho imponible. Así ocurre tanto en las actas de conformidad como de disconformidad: el acto de comprobación *stricto sensu* lo dicta el inspector jefe, nunca el inspector actuario. Lo que hace este último es una propuesta de acto de comprobación, que, en la práctica, suele y puede asumir el inspector jefe al dictar el acto de liquidación. Lo cierto es que este acto del actuario pertenece a la categoría de los actos de trámite de comprobación, de los que se insertan en el procedimiento de liquidación al servicio del acto decisorio final.

4. La declaración de conocimiento del inspector sobre los elementos constitutivos del hecho imponible del tributo es un acto, en sí, de trámite dentro del procedimiento de liquidación, puesto que no fija o determina *per se* ningún hecho,

careciendo de autonomía funcional en el seno del procedimiento. En rigor, el acta se coloca al servicio de la liquidación tributaria, para hacerla posible o, al menos, para ayudar a prepararla, a fundamentarla. Si bien, a pesar de su influencia inmediata en el contenido del ulterior acto de liquidación, el acta *per se* carece de relevancia jurídica. Se trata de un acto que no presenta un contenido autónomo e independiente, sino que es reiterado o asumido por el acto definitivo de liquidación. De hecho, la posición del acta en el procedimiento sólo se explica en función del acto de liquidación que le pone fin. Además, en todos estos casos en que actúa la Inspección, el acto de comprobación queda englobado dentro del de liquidación.

5. La propuesta de regularización o de liquidación que el actuario dirige al inspector jefe no constituye nunca el acto de liquidación. La competencia para dictar la liquidación tributaria es siempre del inspector jefe, que es quien emite la declaración de voluntad sobre el *an* y el *quantum* de la obligación tributaria. Y, como resolución que es, este acto del inspector jefe —tácito o expreso, según los casos— tiene un carácter decisorio en el seno del procedimiento de liquidación. En cambio, la propuesta del actuario, atendiendo a su función en el procedimiento, no es más que un acto de trámite de liquidación. Y como tal acto de esta naturaleza, el juicio del inspector actuario tiene un carácter instrumental o preparatorio respecto al acto de liquidación del inspector jefe, que es quien, en verdad, fija y decide la cuantía de la obligación tributaria. En definitiva, este acto del actuario no goza, en el procedimiento de liquidación, de una «autonomía funcional», ya que, por sí solo, no basta ni es suficiente para declarar la situación jurídica del contribuyente.

QUINTA.- El acta de conformidad.

1. Las actas de conformidad participan de la naturaleza de actas que extiende la

Inspección de los Tributos en que, en esencia, constituyen una constatación de hechos determinantes de la existencia y cuantía de la obligación tributaria. En rigor, la declaración de conformidad del sujeto inspeccionado no forma parte nunca —nunca— de la esencia del acta de inspección. Su inclusión en ella no supone en absoluto una alteración de su naturaleza jurídica. Lo que ocurre es que en un único documento de la Inspección se incluye, junto a la constatación del hecho imponible y la propuesta de regularización o de liquidación del actuario, la declaración del sujeto que se muestra conforme con los hechos contenidos en el acta. La constancia escrita de estos tres actos jurídicos en el acta de inspección ni puede inducirnos a afirmar que nos encontramos ante un solo acto administrativo fruto de la actividad de comprobación tributaria, ni tampoco que la esencia jurídica del acta varíe en función de la actitud del contribuyente respecto de los hechos recogidos en ella. La declaración de conformidad del sujeto inspeccionado es un elemento extrínseco al acta de inspección, que podría perfectamente, a nuestro juicio, excluirse de ella sin que por ello cambie su naturaleza jurídica.

2. La conformidad del contribuyente en el acta de inspección constituye una declaración distinta, aunque coligada a la manifestada por el inspector actuario. En realidad, la conformidad no es otra cosa que una declaración del sujeto inspeccionado que se une a la del inspector a fin de conseguir un efecto determinado, un propósito común, como es la fijación y prueba del hecho imponible, permitiendo, al propio tiempo, la «simplificación» del procedimiento de liquidación tributaria. Pues, al estar conforme el sujeto con los hechos reflejados en el acta e, implícitamente, con la propuesta de regularización o de liquidación, el procedimiento se desarrolla de un modo fácil y rápido, sin que, en ningún caso, esa simplificación suponga un menoscabo de los derechos del contribuyente, ya que la misma se reduce a que el acto de liquidación se

dicta por silencio. En definitiva, lo que hace el sujeto inspeccionado no es aceptar sin más ni adherirse al contenido del acta, ni a los aspectos fácticos ni a los jurídicos, sino afirmar, con su conformidad, que los hechos son los que aparecen reflejados en la propia acta, tal y como quedan recogidos en ella.

Al referirse la declaración a hechos del propio contribuyente, declaración que puede ser empleada como medio de prueba, es obvio que se trata de una auténtica confesión extrajudicial. En ningún caso, la conformidad constituye una declaración de voluntad.

BIBLIOGRAFÍA

AA.VV., *Régimen de Inspección de la Hacienda Pública* (doctrina, legislación y jurisprudencia), obra autorizada y declarada de utilidad general por Orden del Ministerio de Hacienda, Madrid, 1948

AA.VV., *Notas de Derecho Financiero*, Seminario de Derecho Financiero de la Universidad de Madrid, dir. por F. Sáinz de Bujanda, t. I, vol. 3, Publicaciones de la Facultad de Derecho de Madrid, Madrid, 1968-1972

M. Abad Fernández y otros, *Manual General de Derecho Financiero*, coord. por J. Lasarte Álvarez, 2ª.ed. actualizada, Comares, 1999

Actas del Seminario *La finalización convencional de los procedimientos tributarios y otras técnicas transaccionales para la resolución de conflictos*, I.E.F., Madrid, 1995

A. Aguallo Avilés, *El contribuyente frente a los Planes de Inspección*, Marcial Pons, Madrid, 1994

C. Albiñana García-Quintana, «La llamada acta de invitación», en *La acción administrativa y fiscal*, núm. 381, 1948

— «Estimación de bases impositivas», en *La acción administrativa y fiscal*, núm. 386, 1948

— «Pretendidos expedientes de comprobación», en *La acción administrativa y fiscal*, núm. 414, 1951

— «Porfiando sobre el acta de invitación», en *La acción administrativa y fiscal*, núm. 416 y núm. 417, 1951

— «La prueba en Derecho Fiscal», en *Memoria de la Asociación Española de Derecho Financiero*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1959

— «Los problemas de hecho en la aplicación de los impuestos», Estudio Preliminar al *Manual de procedimientos tributarios*, de N. Carral Larrauri y J. Arias Velasco, Santillana, Madrid, 1967

— «La Inspección de los Tributos: una evolución significativa», en *Civitas R.E.D.F.*, núm. 4, 1974

— «Apariencia y realidad del sistema tributario español», en *Revista de Economía Política*, núm. 66, 1974

- *Temas de Derecho Tributario Español*, Escuela de Inspección Financiera-Ministerio de Hacienda, Madrid, 1976
- «Reforma tributaria más reforma administrativa: experiencias históricas», en *Civitas R.E.D.F.*, núm. 9, 1976
- «La inspección “técnica” de los tributos; sus orígenes», en *Civitas R.E.D.F.*, núm. 12, 1976
- *Derecho Financiero y Tributario*, Escuela de Inspección Financiera y Tributaria-Ministerio de Hacienda, Madrid, 1979
- «Notas sobre la Inspección de los tributos después de la reforma tributaria», en *Crónica Tributaria*, núm. 36, 1981
- «La Inspección General de Hacienda y la contrainspección tributaria», en *Estudios conmemorativos de la Inspección General de la Hacienda Pública (1881-1981)*, I.E.F., Madrid, 1981
- «Presentación» del número 41/1982 de *Crónica Tributaria*
- «El titular de la función inspectora de los tributos: rasgos distintivos», en *XXX Semana de Estudios de Derecho Financiero*, I.E.F., Madrid, 1984
- «La Inspección financiera en España», en *XXXI Semana de Estudios de Derecho Financiero*, I.E.F., Madrid, 1986
- «Ley General Tributaria: nuevo arreglo», en *Tapia*, núm. 80, 1995
- «Los pactos con la Hacienda Pública española», en *Tapia*, núm. 84, 1995
- «Acotaciones a una sentencia con voto particular», en *Tapia*, núm. 87, 1996
- «Ficciones, presunciones y realidades tributarias», en *Tapia*, núm. 88, 1996
- «De la prescripción y su interrupción en las actuaciones inspectoras tributarias», en *Tapia*, núm. 92, 1997
- «La factura de los comportamientos dilatorios de la Administración tributaria», en *Tapia*, núm. 93, 1997
- «Las actas de la Inspección de los tributos y la prueba de los hechos en los delitos contra la Hacienda Pública», en *Tapia*, núm. 95, 1997
- «Soluciones pactadas y arbitrales en los conflictos tributarios», en *Libro-homenaje al Profesor D. Manuel Fraga Iribarne*, Fundación “Cánovas del Castillo”, Madrid, 1997

— Recensión al libro de F. Delgado Piqueras, *La terminación convencional del procedimiento administrativo*, Aranzadi, Pamplona, 1995, en *Crónica Tributaria*, núm. 81, 1997

Alcubilla, *Boletín Jurídico-Administrativo del Diccionario de la Administración Española*, Madrid, apéndices de 1899y 1903

J.A. Antón Pérez, «Actas de disconformidad», en *Impuestos*, núm. 21, t. III, 1989

M. App, «Zulässigkeit und Durchführung einer abgekürzten Außenprüfung», en *Der Steuerberater*, núm. 3, 1995

J. Arias Velasco, *Procedimientos tributarios*, nueva edición puesta al día, Marcial Pons, Madrid, 1990

— «Actas previas y actas definitivas en el procedimiento de gestión tributaria. El Decreto de 24 de febrero de 1976.», en *Crónica Tributaria*, núm. 18, 1976

— «Algunos aspectos procedimentales de la estimación indirecta de bases imponibles», en *XXXI Semana de Estudios de Derecho Financiero*, I.E.F., Madrid, 1986

— «Las inspecciones eviternas: un riesgo para la seguridad jurídica de los ciudadanos», en *Tribuna Fiscal*, núm. 51, 1995

— «Investigación de cuentas corrientes y derecho a la intimidad», en *Tribuna Fiscal*, núm. 54, 1996

A. Arráez, «Las actas de inspección», en *Gaceta Fiscal*, núm. 110, 1993

J. Arrieta Martínez de Pisón, «Los efectos en materia de prescripción derivados de la interrupción injustificada de actuaciones inspectoras (Comentario a la Resolución del T.E.A.R. de Valencia de 30 de septiembre de 1991)», en *Crónica Tributaria*, núm. 63, 1992

— *Las actas de la Inspección de los Tributos*, Civitas, Madrid, 1994

— «La interrupción injustificada de actuaciones inspectoras y los efectos que se derivan en materia de prescripción», en *Tribuna Fiscal*, núm. 68, 1996

J. Banacloche Pérez-Roldán, «La reorganización de la Inspección Tributaria», en *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 113, 1974

- «Ordenanzas Municipales, Diligencia inspectora y Acta», en *Impuestos*, núm. 4, 1991
- «Prescripción en la tramitación de actas de disconformidad», en *Revista Técnica Tributaria*, núm. 19, 1992
- «La sentencia del Tribunal Supremo de 28 de febrero de 1996», en *Impuestos*, t. I/1996
- E. Barrachina Juan, «Nulidad de las actas de la Inspección Tributaria», en *Gaceta Fiscal*, núm. 150, 1997
- Baumbach/Lauterbach/Albers/Hartmann, *Zivilprozeßordnung*, 53ª. ed. revisada, C.H. Beck, Múnich, 1995, § 415
- A. Berliri, *Principios de Derecho Tributario*, vol. III, traducción, Estudio Preliminar y notas por C. Palao Taboada, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1973
- P. Bildorfer, «Aktuelle Fragen aus dem Steuerstraf- und Steuerordnungswidrigkeitenrecht», en *Die steuerliche Betriebsprüfung*, núm 1, 1991
- D. Birk, *Steuerrecht*, C. F. Müller, Heidelberg, 1998
- R. Blanquer Uberos, voz «documento público», en *Enciclopedia Jurídica Básica*, Civitas, t. II, Madrid, 1995
- Boletín Federal de Impuestos o *Bundessteuerblatt* I 1976, 1981, 1987, 1998, 2000
- Boletín Federal de Impuestos o *Bundessteuerblatt* II 1985, 1986, 1991, 1993, 1994, 1995, 1996
- Boletín Federal de Impuestos o *Bundessteuerblatt* III 1961
- Boletín Legislativo Federal o *Bundesgesetzblatt* I 1949, 1950, 1971, 1972, 1976, 1991, 1997 y 1999
- Boletín Legislativo del *Reich* o *Reichsgesetzblatt* I 1919 y 1931
- J.M. Boquera Oliver, *Estudios sobre el acto administrativo*, 2ª. ed., Civitas, Madrid, 1984
- Voz «acto administrativo», en *Enciclopedia Jurídica Básica*, t. I, Civitas, Madrid, 1995

— *Derecho Administrativo*, 10ª. ed., Civitas, Madrid, 1996

M. Cabrera Pérez-Camacho, «El nuevo Reglamento de la Inspección de Tributos», en *Crónica Tributaria*, núm. 56, 1986

J.R. Calero Rodríguez, «La conformidad del sujeto pasivo con las actas de inspección», en *Estudios de Derecho Tributario*, vol. II, I.E.F., Madrid, 1979

R. Calvo Ortega, *Curso de Derecho Financiero I. Derecho Tributario (Parte General)*, 4ª. ed., Civitas, Madrid, 2000

D. Carvajo Vasco, «Una nota sobre la simplificación tributaria», en *R.D.F.H.P.*, núm. 186, 1986

G. Casado Ollero y otros, *Cuestiones tributarias prácticas*, Distribuciones La Ley, Madrid, 1990

F. Casana Merino, *El representante ante la Inspección de los tributos*, tecnos (Colección Jurisprudencia Práctica), Madrid, 1994

J. Castán Tobeñas, *Derecho Civil Español Común y Foral*, t. IV, 9ª. ed., y t. I, vol. II, 11ª. ed., Reus, Madrid, 1969 y 1978

F. de Castro y Bravo, *Derecho Civil de España*, Civitas, Madrid, 1984

L.M. Cazorla Prieto, *Derecho Financiero y Tributario (Parte General)*, Aranzadi, Navarra, 2000

F. Cervera Torrejón, *La inspección de los tributos. Garantías y procedimiento*, I.E.F., Madrid, 1975

— «Impugnación de actas de invitación», en *Crónica Tributaria*, núm. 11, 1974

F. Claro Casado, «Estudio sobre la doctrina de los actos propios en el Derecho Tributario», en *R.D.F.H.P.*, núm. 178, 1985

F. Clavijo Carazo, «La función comprobadora y liquidadora de la Inspección», en *Impuestos*, núm. 7, 1986

F. Clavijo Carazo y E. Eserverri Martínez, «El nuevo Reglamento para la Inspección tributaria: ¿garantía para la Administración o para los administrados», en *Impuestos*, núm. 10, 1987

F. Clavijo Hernández, «El procedimiento simplificado de liquidación del Real Decreto 1.920/1976, de julio», en *Civitas R.E.D.F.*, núm. 19, 1978

— «El acto de liquidación», en *Civitas R.E.D.F.*, núm. 20, 1978

— *Los rendimientos del capital en el nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Civitas, Madrid, 1980

— «La sentencia del Tribunal Supremo de 24 de abril de 1984 en relación al Decreto 412/1982», en *Revista Jurídica de Catalunya*, núm. 4, 1985

— «La autoliquidación tributaria», en *Estudios de Hacienda y Derecho*, Homenaje al profesor D. César Albiñana García-Quintana, vol. II, Ministerio de Economía y Hacienda, 1987

— «La liquidación: liquidaciones provisionales y definitivas (art. 120)», en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, Libro-homenaje al profesor D. Fernando Sáinz de Bujanda, I.E.F., Madrid, 1991

— «Notas sobre el procedimiento de liquidación en el Derecho Tributario español», en *Libro Conmemorativo del Bicentenario de la Universidad de La Laguna*, 1993

— *Impuesto General Indirecto Canario*, CISS Fiscal, Valencia, 1999

— «La comprobación tributaria. La prueba», en *Manual General de Derecho Financiero*, coord. por Javier Lasarte, t. II, 2ª. ed. revisada y actualizada, Comares, Granada, 1997

— «Comentario al artículo 3 de la L.D.G.C.», en *Comentarios a la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*, coord. por J. Martín Fernández, C.E.F. Madrid, 1999

F. Clavijo Hernández y otros, *Código del Régimen Fiscal de Canarias*, Servicio de Publicaciones de la Caja General de Ahorros de Santa Cruz de Tenerife, Santa Cruz de Tenerife, 1981

Colección Oficial de Sentencias del Tribunal Financiero Federal o *Amtliche Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs*

M. Cortés Domínguez y J.M. Martín Delgado, *Ordenamiento Tributario Español*, t. I,

Civitas, 3ª. ed., 1977

L.C. Cuesta Maestro, «La caducidad en el procedimiento tributario», en *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 211, 2000

C. Checa González, «La asunción de funciones liquidadoras por la Inspección de los Tributos: Historia de una evolución», en *Impuestos*, núm. 12, 1986, t. II

C. Checa González e Isaac Merino Jara, «El derecho a la intimidad como límite a las funciones investigadoras de la Administración tributaria», en *Impuestos*, núm. 2, t. II, 1988

Constituciones españolas y extranjeras, edición y estudio preliminar por Jorge de Esteban, II, 2ª. ed., taurus, Madrid, 1979

A. Delgado Pacheco, «Algunas cuestiones polémicas en la reforma de la Ley General Tributaria», en *Gaceta Fiscal*, núm. 25, 1985

— «Derechos, deberes y facultades del personal inspector en el desarrollo de sus actuaciones», en *Impuestos*, vol. II, 1986

F. Delgado Piqueras, *La terminación convencional del procedimiento administrativo*, Aranzadi, Pamplona, 1995

L. Díez-Picazo, *Experiencias jurídicas y teoría del derecho*, Ariel, Barcelona, 1987

L. Díez-Picazo y A. Gullón, *Sistema de Derecho Civil*, vol. I, 6ª. ed., tecnos, Madrid, 1988

A. D'ors, *Sistema de las Ciencias*, t. II, Escuela de Bibliotecarias-Universidad de Navarra, Pamplona, 1970

A. Durán-Sindreu Buxadé, «Comentarios a la sentencia del Tribunal Supremo de 24-4-84 en relación al Real Decreto 412/1982», en *R.D.F.H.P.*, núm. 172, 1984

K. Engisch, *Einführung in das juristische Denken*, 8ª. ed., Kohlhammer, Stuttgart, 1989

R. Entrena Cuesta, *Curso de Derecho Administrativo*, 9ª. ed., Civitas, Madrid, 1999

- E. Eserverri Martínez, «Las posiciones subjetivas derivadas de la aplicación del tributo», en *Estudios de Derecho y Hacienda*, Homenaje al Profesor D. César Albiñana García-Quintana, vol. II, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1987
- «I.R.P.F.: se amplían las competencias de las oficinas liquidadoras», en *Carta Tributaria*, núm. 79, 1988
- «Las actuaciones inspectoras», en *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 200, 1979
- E. Eserverri Martínez y J. López Martínez, *Temas Prácticos de Derecho Financiero. Parte General*, Aranzadi, Pamplona, 1999
- F. Escribano, «El procedimiento tributario tras la reforma de la L.G.T.», en *Quincena Fiscal*, núm. 10, 1996
- R. Falcón y Tella, «Cuestiones normativas y cuestiones de prueba en el Derecho Tributario», en *Crónica Tributaria*, núm. 61, 1992
- «Un giro trascendental en la jurisprudencia del Tribunal de Estrasburgo con incidencia inmediata en el procedimiento inspector: el derecho a no declarar», en *Quincena Fiscal*, núm. 22, 1995
- V. Fenellós Puigcerver, «La duración de las actuaciones inspectoras», en *Tribuna Fiscal*, núm. 96, 1998
- R.I. Fernández López, *La comprobación de hechos por la Inspección de los tributos*, Marcial Pons, Madrid, 1998
- T.-R. Fernández Rodríguez, voz «Potestad discrecional», en *Enciclopedia Jurídica Básica*, t. III, Civitas, Madrid, 1995
- J.J. Ferreiro Lapatza, «Las funciones liquidadoras de la Inspección de los Tributos», en *Civitas R.E.D.F.*, núm. 11, 1976
- «Sujetos pasivos y capacidad económica», en *Civitas R.E.D.F.*, núm. 71, 1991
- *Curso de Derecho Financiero Español*, Marcial Pons, 22^a. ed., Barcelona, 2000
- J.J. Ferreiro Lapatza y otros, *Curso de Derecho Tributario*, 17^a. ed., Marcial Pons, Madrid, 2001

- B. Frías Marrero, «Inspección. Documentación (art. 144)», en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, Libro-homenaje al Profesor D. Fernando Sáinz de Bujanda, I.E.F., Madrid, 1991
- C. Furno, *Negocio de fijación y confesión extrajudicial*, traducción por L. Sancho Mendizábal, ed. Revista de Derecho Privado, Madrid, 1957
- J. García Añoveros, «Aspectos constitucionales del derecho a la prueba en el ámbito tributario», en *Estudios sobre la Constitución Española*, Libro-Homenaje al Profesor D. Eduardo García de Enterría, t.V, Civitas, Madrid, 1991
- «Los poderes de comprobación, la actividad de liquidación y la discrecionalidad de la Administración Financiera», en *Civitas R.E.D.F.*, núm. 76, 1992
- E. García de Enterría y T.R. Fernández, *Curso de Derecho Administrativo*, t. I, 6ª. ed., Civitas, Madrid, 1999
- C. García Novoa, *El Silencio Administrativo en Derecho Tributario*, Aranzadi, Navarra, 2001
- M.A. García Rubio, *La presunción de certeza de las actas de la Inspección de Trabajo y Seguridad Social*, tirant lo blanch, Valencia, 1999
- J.A. García-Trevijano Garnica, *La impugnación de los actos administrativos de trámite*, Montecorvo, Madrid, 1993
- J.A. García-Trevijano Fos, *Los actos administrativos*, Civitas, 1986
- M. Gascó Casesnoves, «Algunas consideraciones en torno a la conclusión de las actuaciones inspectoras», en *Tribuna Fiscal*, núm. 31, 1993
- J. Gatóo de Echarri, «Las actas modelo 15 de la Inspección de los Tributos», en *Crónica Tributaria*, núm. 10, 1974
- E. Giménez-Arnau, *Derecho Notarial*, 2ª. ed., Eunsa, 1976
- V. Gimeno Sendra y otros, *Curso de Derecho Procesal Administrativo*, tirant lo blanch, Valencia, 1992

- E. González García, «Las presunciones y ficciones como mecanismos de reacción frente al fraude de la ley tributaria», en *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 179, 1985
- M.L. González-Cuéllar Serrano, *Los procedimientos tributarios: su terminación transaccional*, Colex, 1997
- F.J. González Grajera, *Procedimiento de Gestión Aduanera*, Escuela de la Hacienda Pública, Madrid, 1988
- A. González Méndez, «La conformidad al acta inspectora como criterio de graduación de las sanciones tributarias», en *Civitas R.E.D.F.*, núm. 57, 1988
- J. González Pérez, «La Constitución y la modificación parcial de la Ley General Tributaria», en *Gaceta Fiscal*, núm. 25, 1985
— *Manual de Procedimiento Administrativo*, Civitas, Madrid, 2000
- F. González Vicén, «La Filosofía del Derecho como concepto histórico», en *Estudios de Filosofía del Derecho*, Facultad de Derecho, Universidad de La Laguna, 1979
- A. Gordillo Cañas, voz «Negocio jurídico», en *Enciclopedia Jurídica Básica*, t. III, Civitas, Madrid, 1995
- A. Gota Losada, *Tratado del Impuesto sobre la Renta*, vols. IV y V, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1972 y 1973
— «El acta de rectificación», en *Gaceta Fiscal*, núm. 67, 1989
— «La visita de Inspección», en *Carta Tributaria*, núm. 67, 1988
— «La visita de Inspección», en *Carta Tributaria*, núm. 68, 1988
- J. Guasp, *Derecho*, Gráficas Hergón, Madrid, 1971
— *Estudios Jurídicos*, Civitas, Madrid, 1996
— *Concepto y método de Derecho Procesal*, Civitas, Madrid, 1997
— *Derecho Procesal Civil*, t. I, 4ª. ed., revisada y adaptada a la legislación vigente por Pedro Aragonese, Civitas, Madrid, 1998

- J. Guasp-P. Aragoneses, *Derecho Procesal Civil*, t. I, Civitas, 2002
- E. Guerrero Arias y E. Rossich Romeu, «Desarrollo y terminación del procedimiento de inspección tributaria», en *Impuestos*, núm. 4, 1986
- F. Guío Montero, «La visita de inspección», en *Carta Tributaria*, núm. 67, 1988
- ¾ «La visita de inspección (y II)», en *Carta Tributaria*, núm. 68, 1988
- «Las nuevas actas de inspección», en *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 12, 1982
- ¾ «El acta de rectificación (Una aproximación a su concepto)», en *Gaceta Fiscal*, núm. 67, 1989
- ¾ *El contribuyente ante la Inspección de Hacienda*, 4ª. ed., lex nova, Valladolid, 1996
- A. Hensel, *Steuerrecht*, 3ª. ed. revisada, Verlag von Julius Springer, Berlín, 1933
- A. Hernanz Martín, «Impugnación de las actas de conformidad extendidas por la Inspección de Hacienda», en *Gaceta Fiscal*, núm. 184, 2000
- P.M. Herrera Molina, *Capacidad económica y sistema fiscal (Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán)*, Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 1998
- P. Herrera Molina y otros, *Casos Prácticos de Derecho Financiero y Tributario, Parte General*, Ibidem Ediciones, Madrid, 1993
- P. Herrera Molina y M. Pérez de Ayala Becerril, «Plazos preclusivos y perención del procedimiento inspector (Interpretación correctiva del art. 29 de la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente y posible ilegalidad de su desarrollo reglamentario)», en *Quincena Fiscal*, núm. 9, 2000
- Hübschmann/Hepp/Spitaler, *Kommentar zur Abgabenordnung*, Dr. Otto Schmidt, Colonia, 1997
- U. Hüffer, *Gesellschaftsrecht*, 5ª. ed., C.H. Beck, Múnich, 1998
- Informe de 21 de septiembre de 1998, de la Dirección General del Servicio Jurídico del Estado del Ministerio de Justicia, sobre la posibilidad de que se produzca la caducidad de los procedimientos de comprobación e investigación tributaria en los supuestos a que

se refiere el artículo 29.3 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes

Informe de la Comisión para el Estudio y Propuesta de Medidas para la Reforma de la Ley General Tributaria (Madrid, marzo 2001, primera versión)

Informe del Tribunal Federal de Cuentas alemán «*Rechnungshof sieht erhebliche Defizite bei Betriebsprüfung und Steuerfahndung*», en *Die Steuer-Gewerkschaft*, núm. 12, 1996

Inventar der Steuern, 16ª. ed., Comisión Europea, Luxemburgo, 1996

G. Jost, «Mitteilung über ergebnislose Prüfung (§202 Abs. 1 S. 3 AO)», en *Die Steuer-Warte*, mayo 1980

A.M. Juan Lozano, *La Inspección de Hacienda ante la Constitución*, I.E.F.-Marcial Pons, Madrid, 1993

A.M. Juan Lozano y F.J. Magraner Moreno, «El problema de los Planes de Inspección (Algunas consideraciones sobre las Directrices generales del Plan General de Control Tributario de 1999)», en *Quincena Fiscal*, núm. 17, octubre 1999

F. Klein/G. Orlopp, *Abgabenordnung*, 5ª. ed., C.H. Beck, Múnich, 1995

K. Koch/R.D. Scholtz, *Abgabenordnung Kommentar*, 5ª. ed., Carl Heymanns Verlag, Colonia/Berlín/Bonn/Múnich, 1996

— «Die Bedeutung des Betriebsprüfungsberichts für die Berichtigungsveranlagung und künftige Veranlagungen», en *Die steuerliche Betriebsprüfung*, núm. 1, 1996

H.W. Kruse, *Lehrbuch des Steuerrechts, Allgemeiner Teil*, t. I, C.H. Beck, Múnich, 1991

W. Kuhfus/R. Schmitz, «Rechsschutz gegen Maßnahmen des Außenprüfers als Voraussetzung für ein Verwertungsverbot», en *Betriebs-Berater*, núm 28/29, 1996

J.H. Lacasa Salas y J.M. del Paso Bengoa, *Procedimiento de la Inspección de los Tributos*, CISS, Valencia, 1990

J.M. Lago Montero, «Aplicación administrativa de los tributos y seguridad jurídica (Actas previas y liquidaciones provisionales complementarias)», en *Crónica Tributaria*, núm. 65, 1993

— *La sujeción a los diversos deberes y obligaciones tributarios*, Marcial Pons, Madrid, 1998

R. Lanau Viñals, «La finalización del procedimiento inspector: las actas», en *Impuestos*, núm. 12, 1987

K. Larenz, *Methodenlehre der Rechtswissenschaft*, 6ª. ed., Springer Verlag, Berlín-Heidelberg, 1991

— *Metodología de la Ciencia del Derecho*, traducción y revisión de M. Rodríguez Molinero, Ariel Derecho, Barcelona, 1994

W. Latsch, «Der Grundsatz des rechtlichen Gehörs und seine Berücksichtigung in den Vorschriften zur steuerlichen Außenprüfung (§§ 193-203 AO)», en *Die steuerliche Außenprüfung*, núm 9, 1978

H. Lohmeyer, «Verbindliche Auskünfte und Zusagen im Besteuerungsverfahren, insbesondere im Anschluß an eine Außenprüfung», en *Der Steuerberater*, núm. 4, 1983

A. López Díaz, *Actuaciones de la Inspección tributaria: interrupción y suspensión*, tecnos (Colección Jurisprudencia Práctica), Madrid, 1994

C. Lozano Serrano, «La actividad inspectora y los principios constitucionales», en *Impuestos*, núm. 9, t. I, 1990

A. López de Arriba y Guerri, «El Real Decreto 939/1986, de 25 de abril», en *Impuestos*, núm. 7, 1986

F.J. Magraner Moreno, *La comprobación tributaria de los órganos de gestión*, Aranzadi, Pamplona, 1995

J.M. Mans Puigarnau, *Lógica para juristas*, Bosch, Barcelona, 1978

- A. Mantero Sáenz, «El acta con prueba preconstituida», en *Hacienda Pública Española*, núm. 48, 1977
- «Las actas inspectoras de comprobado y conforme», en *Crónica Tributaria*, núm. 30, 1979
- «La prescripción, la estanqueidad tributaria y la tesis de la “actio nata”», en *Crónica Tributaria*, núm. 34, 1980
- «Ley General Tributaria», en *Crónica Tributaria*, núm. 40, 1982
- «Ley General Tributaria», en *Crónica Tributaria*, núm. 41, 1982
- «Ley General Tributaria», en *Crónica Tributaria*, núm. 44, 1983
- «La sentencia de 24 de abril de 1984», en *Gaceta Fiscal*, núm. 15, 1984
- «La función inspectora tributaria», en *Civitas R.E.D.F.*, núm. 41, 1984
- «La prueba en la Ley General Tributaria», en *Crónica Tributaria*, núm. 50, 1984
- «La nueva normativa sobre liquidaciones derivadas de actuaciones inspectoras», en *Crónica Tributaria*, núm. 51, 1984
- «La documentación inspectora», en *Crónica Tributaria*, núm. 52, 1985
- «Procedimiento en la inspección de tributos», en *XXXI Semana de Estudios de Derecho Financiero*, I.E.F., Madrid, 1986
- «Inspección. Documentación (Artículo 146)», en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, Libro-Homenaje al Profesor D. Fernando Sáinz de Bujanda, I.E.F., Madrid, 1991
- A. Mantero Sáenz y M. Cuesta Rodríguez, *Procedimiento en la inspección tributaria*, Edersa, Madrid, 1990
- A.F. Martín Cáceres, *La prescripción del crédito tributario*, I.E.F.-Marcial Pons, Madrid, 1994
- A. Martín Muncharaz, «Lugar y tiempo de las actuaciones inspectoras», en *Gaceta Fiscal*, núm. 39, 1986
- J. Martín Queralt, «La división de funciones en el ámbito del ordenamiento jurídico tributario», en *Civitas R.E.D.F.*, núm. 9, 1976
- «La aplicación de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, en los procedimientos administrativos en materia tributaria», en *Tribuna Fiscal*, núm. 32, 1993

J. Martín Queralt y otros, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 10ª. ed., Tecnos, Madrid, 1999

J.M. Martínez Berga, «La impugnación de las actas de conformidad en el Real Decreto 412/1982, de 12 de febrero», en *Crónica Tributaria*, núm. 41, 1982

A. Martínez Lafuente, *La condonación de las sanciones tributarias*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1980

— «Recursos y reclamaciones en el procedimiento de inspección de los tributos», en *Impuestos*, núm. 18, 1989

M.A. Martínez Lago, «Consideración de un criterio de graduación de las sanciones tributarias. La conformidad del sujeto pasivo, del retenedor o del responsable a la propuesta de liquidación que se le formule», en *Gaceta Fiscal*, núm. 63, 1989

H. Maurer, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 11ª. ed., C.H.Beck, Múnich, 1997

O. Mayer, *Deutsches Verwaltungsrecht*, t. I, 3ª. ed., Verlag Duncker und Humboldt, Múnich y Leipzig, 1924

S. Mazorra Manrique de Lara, «Documentación que sirve de declaración, ventas que no son exportaciones y actas que no son actos en el I.G.T.E.», en *Crónica Tributaria*, núm. 29, 1989

— *Los responsables tributarios*, I.E.F.-Marcial Pons, Madrid, 1994

R. Mendizábal Allende, «Las actas de Inspección Tributaria», en *Gaceta Fiscal*, núm. 100bis, 1992

— «El fraude fiscal y la Inspección financiera a la luz de la doctrina del Tribunal Constitucional», en *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 214, 2001

A. Menéndez Moreno y otros, *Derecho Financiero y Tributario (Parte General). Lecciones de Cátedra*, 2ª. ed., Lex Nova, Valladolid, 2001

A. Merino Corcóstegui, *Las autoliquidaciones y la inspección tributaria*, Asociación Española de Asesores Fiscales, Madrid, 1997

- A. Millán Garrido, *Libro de estilo para juristas*, Bosch, Barcelona, 1997
- R. Molina y R. Vargas, «Actas de conformidad; naturaleza y efectos», en *Carta Tributaria*, núm. 83, 1988
- M. Montalvo Santamaría, *Cómo actuar ante la Inspección de Hacienda*, Ciss, Valencia, 1994
- A. Morillo Méndez, «Naturaleza y contenido de las actas y actos de la Inspección Tributaria», en *Las inspecciones financiera y tributaria y el estatuto del contribuyente*, XXXI Semana de Estudios de Derecho Financiero, I.E.F., Madrid, 1986
- «Las actas y las diligencias como documentos públicos. Características y valor probatorio», en *Carta Tributaria*, núm. 9, 2001
- H. Mösbauer, «Zur Begründung der Anordnung einer Außenprüfung nach § 193 Abs. 1 AO», en *Der Betrieb*, núm. 2, 1993
- *Steuerliche Außenprüfung*, R. Oldenburg Verlag, München, 1994
- «Steuerliche Außenprüfungen durch beauftragte “andere” Finanzbehörden mit originären Prüfungskompetenzen», en *Die steuerliche Betriebsprüfung*, núm. 7, 1996
- Münchener Kommentar zur Zivilprozeßordnung*, dir. por G. Lücke y A. Walchshöfer, C.H. Beck, München, 1992, § 415
- M. Navarro Egea, «Notas sobre la conformidad del interesado con las actas de la Inspección (I)», en *Quincena Fiscal*, núm. 9, 2001
- A. Nicolai, «Aktuelle Fragen aus der Praxis aus der Außenprüfung», en *Die Steuerliche Außenprüfung*, núm. 1, 1995
- Normacef Fiscal* (Sistema Documental), C.E.F., marzo 2002
- K. Notthoff, «Abgrenzung der Außenprüfung von sonstigen Ermittlungsmaßnahmen», en *Der Betrieb*, núm 29, 1985
- R. Núñez Lagos, «Concepto y clases de documentos», en *Revista de Derecho Notarial*, XVI, Abril-Junio 1957

— *Estudios de Derecho Notarial*, Instituto de España, 1986

G. Núñez Pérez, «La actividad administrativa de comprobación tributaria», en *Civitas R.E.D.F.*, núm. 53, 1987

E. Ortiz Calle, «Los Planes de Inspección en el Reglamento General de la Inspección de los Tributos», en *Civitas R.E.D.F.*, núm. 93, 1997

M. Ortiz Vidal, «Actas de conformidad: su impugnación», en *Las inspecciones financiera y tributaria y el estatuto del contribuyente*, XXXI Semana de Estudios de Derecho Financiero, I.E.F., Madrid, 1986

J. Otero, «La inspección tributaria en Derecho Fiscal Internacional», en *Crónica Tributaria*, núm. 40, 1982

C. Palao Taboada, «Naturaleza y estructura del procedimiento de gestión tributaria en el Derecho español», Estudio Preliminar a los *Principios de Derecho Tributario* de Antonio Berliri, vol. III, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1973

— «Naturaleza y efectos jurídicos de la conformidad del contribuyente con las actas de la Inspección», en *Hacienda Pública Española*, núm. 21, 1973

— C. Palao Taboada, *Ordenanza Tributaria Alemana*, I.E.F., Madrid, 1980

— «El nuevo procedimiento de la Inspección Tributaria», en *Hacienda Pública Española*, núm. 80, 1983

— «Las actas de inspección en la Ley General Tributaria», en *Crónica Tributaria*, núm. 50, 1984

— «El nuevo Reglamento de Inspección: una disposición tardía e insuficiente», en *Gaceta Fiscal*, núm. 37, 1986

— «Procedimiento administrativo y procedimiento tributario», en *XXXI Semana de Estudios de Derecho Financiero*, I.E.F., Madrid, 1986

— «La potestad de obtención de información de la Administración tributaria y sus límites», en *Estudios de Derecho y Hacienda*, Homenaje al Profesor D. César Albiñana García-Quintana, vol. II, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1987

¾ «La prueba en el procedimiento de gestión tributaria», en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, Libro-Homenaje al Profesor D. Fernando Sáinz de Bujanda, vol. II, I.E.F., Madrid, 1991

— «Los principios de capacidad económica e igualdad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional español», *Civitas R.E.D.F.*, núm. 88, 1995

R. Parada, *Derecho Administrativo I, Parte general*, 9ª. ed., Marcial Pons, Madrid, 1997

G. de la Peña Velasco, «La liquidación provisional de oficio y la comprobación abreviada (el nuevo artículo 123 de la L.G.T.)», en *Impuestos*, núm. 1, 1996

J.L. Pérez de Ayala, «Función tributaria y procedimiento de gestión», en *R.D.F.H.P.*, núm. 114, 1974

J.L. Pérez de Ayala y E. González, *Curso de Derecho Tributario*, 2ª edición, Edersa, Madrid, 1978

F. Pérez Royo, *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, 11ª. ed., Civitas, Madrid, 2001

I. Pérez Royo, «La prescripción en las actuaciones inspectoras», en *Civitas R.E.D.F.*, núm. 96, 1997

— «Documentación de las actuaciones inspectoras: contenido de las actas de inspección», en *Tributos Locales*, núm. 2, 2000

A.M. Pita Grandal, «Prueba, medios de prueba y valoración en el procedimiento de gestión tributaria. Comentario al artículo 115 de la L.G.T.», en *Comentarios a la L.G.T. y líneas para su reforma*, Libro-Homenaje al profesor D. Fernando Sáinz de Bujanda, I.E.F., Madrid, 1993

— *La prueba en el procedimiento de gestión tributaria*, Marcial Pons, Madrid/Barcelona, 1998

— «La atribución de competencias en materia de comprobación e investigación tributarias», en *Civitas R.E.D.F.*, núm. 92, 1996

A. Polo Soriano, «La presunción de veracidad de los documentos de la Inspección», en *Impuestos*, núm. 10, 1985

M. Pont Mestre, «La prueba preconstituida del hecho imponible en la Ley General Tributaria», en *Civitas R.E.D.F.*, núm. 14, 1977

— «Los documentos de la Inspección: diligencias, comunicaciones, informes y actas», en *R.D.F.H.P.*, núm. 171, 1984

— «En torno a las características de la Ley 10/1985, de modificación parcial de la Ley General Tributaria», en *Gaceta Fiscal*, núm. 25, 1985

— «Examen de la sentencia del Tribunal Constitucional, de 26-4-1990, sobre supuesta inconstitucionalidad de diversos preceptos de la Ley General Tributaria», en *Revista Técnica Tributaria*, núm. 9, 1990

J. del Pozo López, «Las actas de disconformidad en el Reglamento General de la Inspección», en *Gaceta Fiscal*, núm. 38, 1986

Publicaciones del Parlamento alemán o *Bundestag*, *Bundestags-Drucksachen* 1970-2000

J.A. Pueyo Masó, «Los actos y el procedimiento de actuación de la Inspección Tributaria. El Real Decreto 412/1982, de 12 de febrero.», en *Hacienda Pública Española*, núm. 75, 1982

— Comentario a los artículos 140-146 de la L.G.T., en *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, dir. por N. Amorós Rica, t. II, págs. 408 y sigs., Edersa, 1983

— «Las funciones de la Inspección de los Tributos en la Ley General Tributaria», en *Crónica Tributaria*, núm. 50, 1984

M.T. Querol García, *Cómo es y cómo actúa la Inspección de Hacienda*, Deusto, Bilbao, 1991

J. Ramallo Massanet, «La modificación parcial de la Ley General Tributaria», en *Civitas R.E.D.F.*, núm. 47-48, 1985

E. Ramírez Medina, «El procedimiento de inspección tributaria en el Reglamento General de la Inspección de los Tributos», en *Carta Tributaria*, núm. 32, 1986

Repertorio de Jurisprudencia Aranzadi, Madrid, 1930-2000

L. Riera Aísa, voz «Actas», en *Nueva Enciclopedia Jurídica*, t. II, ed. Seix, Barcelona, 1950

A. Rodríguez Adrados, «Naturaleza documental de la póliza intervenida», en *Diario La Ley*, 14 y 15 de marzo de 1995

J. Romero Pi, «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 al *Prüfungsbericht*», en *Civitas R.E.D.F.*, núm. 52, 1986

— *El procedimiento de inspección y la documentación inspectora en el Derecho Tributario alemán y en el Derecho Tributario español*, Tesis Doctoral, Universidad de La Laguna, 1987

— «Una aproximación conceptual a las actas de inspección tributaria», en *R.D.F.H.P.*, núm. 204, 1989

T. Rosembuj Erujimovich, «Inspección. Documentación.», en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, Homenaje al Prof. D. Fernando Sáinz de Bujanda, vol. II, I.E.F., Madrid, 1991

M. Rozas Zornoza, «Gestión de los tributos. Estudio de las modificaciones que el Decreto 2.137/1965, de 8 de julio, ha introducido en la misma», en *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 62, 1966

J.R. Ruiz García, *La liquidación en el ordenamiento tributario*, Civitas, Madrid, 1987

F. Sáinz de Bujanda, *Hacienda y Derecho*, t. IV, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1966 y 1973

— «Estado de Derecho y Hacienda Pública», en *Revista de Administración Pública*, núm. 6, I.E.P., Madrid, 1971

— «Los métodos de determinación de las bases imponibles y su proyección sobre la estructura del sistema tributario», Discurso de ingreso en la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación, en *Hacienda y Derecho*, t. VI, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1973

— *Sistema de Derecho Financiero*, t. I, Universidad Complutense de Madrid, Facultad de Derecho, Sección de Publicaciones, Madrid, 1977

— *Lecciones de Derecho Financiero*, Universidad Complutense de Madrid, Facultad de Derecho, Sección de Publicaciones, Madrid, 1979

— «El desarrollo actual del Derecho Financiero en España», en *Crónica Tributaria*,

núm. 78, 1996

V.M. Sánchez Blázquez, *La comprobación en la liquidación tributaria*, Tesis Doctoral, Madrid, 2002

L. Sánchez Serrano, *La declaración tributaria*, I.E.F., Madrid, 1977

— «Comentarios a los artículos 109 y 114-119 de la Ley General Tributaria», en *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, t. I, dir. por N. Amorós Rica, Edersa, Madrid, 1982

J.A. Santamaría Pastor, *Principios de Derecho Administrativo*, Ceura, Madrid, 1998

Santi Romano, *Fragmentos de un diccionario jurídico*, traducción de S. Santís Melendo y M. Ayerra Redín, Ediciones jurídicas Europa-América, Buenos Aires, 1964

O. Sauer, «Entwicklung der Außenprüfung zur rechtsstaatlich verfaßten Institution», en *Die steuerliche Außenprüfung*, núm 10, 1991

Schönfelder, *Deutsche Gesetze, Sammlung des Zivil-, Straf- und Verfahrensrechts*, 94^a. ed., C.H. Beck, Múnich, 1998

H. Schumann, «Die Rechtswirksamkeit der Prüfungsanordnung aus der Sicht der Steuergerichte», en *Die steuerlich Betriebsprüfung*, núm. 1, 1995

T. Schwehm, «Die Änderung von Steuerbescheiden nach Betriebsprüfungen», en *Die steuerliche Betriebsprüfung*, núm. 7, 1996

R. Seer, *Verständigungen in Steuerverfahren*, Verlag Dr. Otto Schmidt, Colonia, 1996
— «Das Rechtsinstitut der sogenannten tatsächlichen Verständigung im Steuerrecht», en *Betriebs-Berater*, núm. 2, 1999

J. Sobrevals Bellet, «Fundamentos jurídicos de la posible impugnabilidad de las actas con descubrimiento de deuda y conformidad del sujeto pasivo a tenor del ordenamiento tributario vigente», en *R.D.F.H.P.*, núm. 192, 1987

M. Söffing, «DStR-Fachliteratur-Auswertung: Verfahrensrecht», en *Deutsches Steuerrecht*, núm. 31, 1995

- M. Streck, *Die Außenprüfung*, 2ª. ed., Verlag Dr. Otto Schmidt, Colonia, 1993
— *Die Steuerfahndung*, 3ª. ed. revisada, Verlag Dr. Otto Schmidt, Colonia, 1996
- G. Suhr, «Die Rechtsfolgen der veranlagenden Betriebsprüfung für Steuerpflichtige und Betriebsprüfer», en *Die steuerliche Außenprüfung*, núm. 1, 1976
- J. Thiel, «Steuerliche Betriebsprüfung im Rechtsstaat – Tipkes Engagement für die Außenprüfung», en *Steuer und Wirtschaft*, núm. 1, 1996
- K. Tipke, *Steuerliche Betriebsprüfung im Rechtsstaat*, C.H. Beck, Múnich, 1968
— *Die Steuerrechtsordnung*, Dr. Otto Schmidt Verlag, Colonia, 1993
— *Die Steuerrechtsordnung*, t. I, 2ª. ed., Dr. Otto Schmidt Verlag, Colonia, 2000
- K. Tipke/J. Lang, *Steuerrecht*, Verlag Dr. Otto Schmidt, Colonia, 1998
- K. Tipke/H.W. Kruse, *Abgabenordnung-Finanzgerichtsordnung Kommentar*, Dr. Otto Schmidt, Colonia, 1998
- R. Uría, *Derecho Mercantil*, 28. ed., Marcial Pons, Madrid, 2001
- J.E. Varona Alabern, *El Valor Catastral; su Gestión e Impugnación*, 2ª. ed., Aranzadi, Pamplona, 1997
- A. Velasco Garrido, «Las actas previas: justificación e improcedencia», en *Revista Técnica Tributaria*, núm. 34, 1996
- F.A. Velázquez Cueto, «Suspensión, terminación de las actuaciones inspectoras y prescripción», en *Gaceta Fiscal*, núm. 97, 1992
- V. Verger, «La inspección de los tributos. Perspectivas de una organización eficaz», en *Impuestos*, núm. 17, 1990
- H. Wenzig, *Das Finanzamt*, Dr. Otto Schmidt, Colonia, 1989
- J. Wessels/M. Hettinger, *Strafrecht, Besonderer Teil/I*, 22ª ed. revisada, C.F. Müller, Heidelberg, 1999

Wichtige Steuergesetze mit Durchführungsverordnungen, NWB-Textausgabe, 50^a. ed., Herne/Berlin, 2002

Zöller Zivilprozeßordnung, 21^a. ed., Dr. Otto Schmidt, Köln, 1999, § 415

H. Zwank, «Die neue Betriebsprüfungsordnung (Steuer)», en *Die steuerliche Außenprüfung*, núm 7, 1978