

La motivación en el Procedimiento de Inspección Tributaria

Olga Berta Carreras Manero

Facultad de Derecho. Universidad de Zaragoza

Resumen

En el presente trabajo se analizan qué actos dictados a lo largo del procedimiento de inspección deben emitirse de forma motivada, bien por tratarse de una exigencia derivada de la propia normativa tributaria, bien por concurrir alguno de los supuestos enunciados en el artículo 54 de la LRJ-PAC, llevándose a cabo el examen de los mismos a través de las diversas fases que configuran el citado procedimiento. Asimismo, y en último lugar, se ponen de relieve las consecuencias del incumplimiento del deber de motivar dichos actos.

Palabras clave

Procedimiento de inspección; Inspección de los tributos; motivación.

Abstract

This paper analyses what acts dictated throughout inspection process must be motivated, either because it is a requirement resulting from tax law, or by any of the assumptions set out in article 54 of LRJ-PAC, carrying out the examination of them through the various stages that form this process. Also, and finally, highlights the consequences of failure to motivate that acts.

Keywords

Inspection process; Tax Inspection; motivation.

Sumario

- I. Introducción
- II. La motivación en el inicio del procedimiento de inspección tributaria
 - 1. La consignación de la motivación en la comunicación que da inicio al procedimiento de inspección
 - 2. Alcance de la motivación según la forma de iniciar el procedimiento de inspección
 - 2.1. Los planes de la Inspección
 - 2.2. Orden superior escrita y motivada
 - 2.3. La denuncia pública
 - 2.4. Solicitud del sujeto inspeccionado
- III. El deber de motivación en el desarrollo del procedimiento de inspección tributaria
 - 1. Aspectos generales
 - 2. Supuestos concretos que deben motivarse
 - 2.1. La modificación de la extensión de las actuaciones inspectoras
 - 2.2. La motivación del acto por el cual se acuerda la ampliación del plazo del procedimiento
 - 2.3. La adopción de medidas cautelares
 - 2.4. El cambio de funcionario a lo largo del procedimiento
 - 2.5. La solicitud de información relativa a cuentas bancarias
 - 2.6. La posibilidad de interrumpir el procedimiento inspector
 - 2.7. Declaración de conflicto en la aplicación de la norma tributaria
- IV. La terminación del procedimiento de inspección tributaria
 - 1. Contenido general de la motivación en las actas de la Inspección de los tributos
 - 2. Singularidades de la motivación en función del tipo de acta
 - 2.1. Actas con acuerdo
 - 2.2. Actas de conformidad
 - 2.3. Actas de disconformidad
 - 3. Otras cuestiones relacionadas con la motivación y la finalización del procedimiento inspector
 - 3.4. Aplicación del método de estimación indirecta
 - 3.5. La propuesta de sanción en el acta
 - 3.6. Acto por el que se pone fin al procedimiento de inspección. La regularización de la situación tributaria del sujeto inspeccionado: el acto de liquidación
- V. Consecuencias de la falta de motivación en el procedimiento de inspección tributaria

I. Introducción

Como es sabido, el desarrollo de una adecuada actividad inspectora por parte de la Administración tributaria persigue evitar una distribución injustificada de la carga fiscal, a la vez que da cumplimiento al mandato constitucional recogido en el artículo 31.1 de la Constitución (en adelante, CE), el cual establece la necesidad de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos por parte de todos los ciudadanos. En consecuencia, el desarrollo de dicha actividad no es algo que quede a la libre disposición de aquélla, sino que constituye una *exigencia inherente a un sistema tributario justo*¹.

Por otra parte, la motivación de los actos administrativos –y, por ende, de los tributarios– constituye una garantía de adecuación de las actuaciones de la Administración a la ley y al Derecho, dado que a través de aquélla el órgano administrativo que ha dictado el acto correspondiente va a exponer las razones, de hecho y jurídicas, en las que se funda la decisión emitida. De este modo, con una adecuada motivación se evitará que los derechos de defensa del contribuyente sean vulnerados –en especial, el derecho a la tutela judicial efectiva– y que la actuación de la Inspección de los tributos –que en algunos supuestos derivará de una potestad discrecional– se torne arbitraria.

Atendiendo a lo anterior, no cabe duda de que en el procedimiento de inspección tributaria, la obligación de motivar reviste, por tanto, una importancia esencial, dado que los actos emitidos por los órganos de la Inspección van a afectar, con carácter general, de forma negativa a los intereses de los obligados tributarios, debiendo ser la Administración, por tal motivo, especialmente cuidadosa a la hora de dictar los diversos actos que configuran dicho procedimiento.

Al objeto de analizar qué actos de la Inspección de los tributos deben emitirse de forma motivada y cómo se concreta la obligación de motivar en los mismos, hemos decidido organizar el presente trabajo en función de las *diversas fases que conforman el referido procedimiento*, no sólo porque consideramos que constituye el criterio clasificador más acertado desde un punto de vista expositivo, sino también porque entendemos que ésta es la mejor manera de concretar la necesidad de motivar en cada uno de los actos dictados a lo largo del procedimiento de inspección. Y es que, como tendremos ocasión de comprobar, además del acto que pone fin a dicho procedimiento, hay muchos otros actos anteriores a éste que deben ser motivados para no perjudicar los derechos de defensa del sujeto inspeccionado y evitar posibles actuaciones arbitrarias por parte de la Administración.

1 A este respecto, en las Sentencias del TC 76/1990 de 26 de abril (FJ 3º) (RTC 1990/76) y 110/1984 de 26 de noviembre (FJ 3º) (RTC 1984/110) se afirma que si no existiera una actividad inspectora especialmente vigilante y eficaz, lo que unos no pagasen debiendo pagar, lo tendrían que pagar otros con más espíritu cívico o con menos posibilidades de defraudar. Por su parte, AGUALLO AVILÉS (*El contribuyente frente a los planes de inspección*, Marcial Pons, Madrid, 1994, pág. 49) ha señalado que el fin principal de la Inspección de los tributos no puede ser la recaudación, realizando una inspección frente “a quien desee, de cualquier modo, a cualquier precio”, persiguiendo recobrar al máximo lo no ingresado en período voluntario. Esta misma opinión es compartida por LOZANO SERRANO («La actividad inspectora y los principios constitucionales», *Impuestos*, Tomo I, 1990, pág. 226), para el cual no puede concebirse el sistema tributario como meramente recaudatorio.

II. La motivación en el inicio del procedimiento de inspección tributaria

1. La consignación de la motivación en la comunicación que da inicio al procedimiento de inspección

Las *comunicaciones* son documentos unilaterales emitidos por la Inspección de los tributos destinados a poner en conocimiento de los obligados tributarios el inicio de las actuaciones inspectoras², o determinados hechos, circunstancias o requerimientos necesarios para el desarrollo del procedimiento, debiendo constar en las mismas, entre otros conceptos: el lugar y fecha de su expedición, los hechos o circunstancias que se comunican, el órgano que las expide, así como, el procedimiento que se inicia (arts. 87.3 y 97.1 RGGIA). Ahora bien, tras realizar un análisis de la normativa tributaria aplicable al supuesto examinado, no encontramos en ningún precepto que deba comunicarse al interesado el fundamento del inicio de esa actuación inspectora.

No obstante, y a pesar de dicha omisión, consideramos que la referida comunicación deberá reflejar las razones que motivan el comienzo del procedimiento inspector frente a un sujeto concreto, ya que –como bien han indicado varias resoluciones judiciales– *“nadie tiene en principio un derecho subjetivo a ser inspeccionado o a no serlo, pero sí a una justificación y motivación razonada y razonable del por qué de una u otra situación”*; a ello debe añadirse que el obligado tributario puede exigir que la Administración acredite que su actuación se basa en unos *“fundamentos acordes al Derecho y persigue unos fines de interés general”*³.

En vista de lo anterior, consideramos que el obligado tributario deberá conocer cuál ha sido el mecanismo por el que ha dado comienzo el procedimiento de inspección, es decir, habrá que notificarle –tal y como tendremos ocasión de comprobar en los epígrafes posteriores– si va a ser inspeccionado en virtud de las directrices establecidas en la planificación o como consecuencia de una orden dictada por el Inspector-Jefe. Por lo tanto, procederemos a examinar, a continuación, cuáles son los diferentes modos de iniciar el citado procedimiento, concretando, a su vez, cómo debe materializarse la motivación en cada supuesto particular.

2 Sin perjuicio de que cuando se estime conveniente para la adecuada práctica de dichas actuaciones, el procedimiento de inspección sea iniciado sin previa comunicación mediante la personación del actuario «*en la empresa, oficinas, dependencias, instalaciones, centros de trabajo o almacenes del obligado tributario (...)*» (art. 177.2 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, en adelante, RGGIA).

3 Sentencias del TSJ de Castilla y León (Valladolid) de 9 de mayo de 2006 (FJ 3º) (JUR 2006/212796) y Comunidad Valenciana de 25 de mayo de 2005 (FJ 3º) (*Impuestos*, núm. 8, 2006), 17 de mayo de 2005 (FJ 2º) (JT 2005/1134), 5 de abril de 2005 (FJ 2º) (JT 2006/202) y 18 de junio de 2004 (FJ 3º) (JT 2004/1672), donde se indica que debe certificarse, *al inicio de las actuaciones inspectoras*, que el objeto de las mismas se corresponde con el contenido del plan de inspección o, en otro caso, que existe una orden motivada del Inspector-Jefe.

2. Alcance de la motivación según la forma de iniciar el procedimiento de inspección

2.1. Los planes de la Inspección

Una de las posibles formas de dar comienzo a las actuaciones inspectoras es a través de la propia iniciativa de la Inspección de los tributos como consecuencia de las directrices recogidas en la planificación (art. 170 RGGIA). Dicha planificación constituye el mecanismo más habitual de selección de los sujetos que serán inspeccionados, ya que debido a la insuficiente capacidad operativa de la Administración para realizar inspecciones sobre todos los contribuyentes es necesaria una selección previa⁴.

Nos encontramos, por tanto, con que la planificación y, en definitiva, la selección de los sujetos que van a ser inspeccionados constituye una actividad discrecional en manos de la Administración⁵. No obstante, ésta, a la hora de configurar los planes de inspección, no es totalmente libre, puesto que su actuación siempre estará limitada por la prohibición de arbitrariedad⁶; por ello, los criterios fijados en dichos planes deberán “*elaborarse de forma racional y fundada, nunca caprichosa o arbitraria*”⁷.

De este modo, y en aras de un adecuado control de la actuación inspectora, se ha propuesto, por un sector doctrinal, que los planes de inspección deberían publicarse cuando establezcan criterios de selección de potenciales sujetos inspeccionables⁸, incluso, algún autor ha manifestado la necesidad de que el Plan Nacional de Inspección (en adelante, PNI) fuese objeto de debate y aprobación en las Cortes Generales⁹. Sin embargo, dichos planes tienen, en el instante actual, *carácter reservado* previéndose sólo la publicidad de los criterios que anualmente informan el PNI [art. 116 Ley General Tributaria (en adelante, LGT)]; ahora bien, la redacción de este último precepto¹⁰ demuestra que la

4 AGUALLO AVILÉS (*El contribuyente frente a los planes de inspección, op cit.*, pág. 26) ha indicado que si se intentasen aumentar los medios materiales y humanos de la Hacienda Pública hasta que fuera posible realizar inspecciones sobre todos los contribuyentes estaríamos iniciando la “*quiebra económica del Estado*”.

5 Idéntica opinión vino a sostener GARCÍA AÑOEROS («Los poderes de comprobación, la actividad de liquidación y la discrecionalidad de la Administración Financiera», *CREDF*, núm. 76, 1992, pág. 602), para quien la discrecionalidad de la Inspección de los tributos en cuanto a la decisión de a quién se va a comprobar es total.

6 En esta misma línea, ORENA DOMÍNGUEZ (*Discrecionalidad, arbitrariedad e inicio de actuaciones inspectoras*, Aranzadi, Cizur menor, 2006, pág. 19) ha afirmado que no puede identificarse discrecionalidad con autonomía de la voluntad; y, por su parte, ORTIZ CALLE («Los Planes de Inspección en el Reglamento General de la Inspección de los Tributos», *CREDF*, núm. 93, 1997, pág. 34) entiende que otro límite a la actuación inspectora es el principio de igualdad.

7 LÓPEZ MARTÍNEZ, J., y PÉREZ LARA, J. M.: *Iniciación, desarrollo y documentación de las actividades inspectoras de regularización*, Aranzadi, Cizur Menor, 2003, pág. 49.

8 AGUALLO AVILÉS, A.: *El contribuyente frente a los planes de inspección, op cit.*, pág. 204.

9 GARCÍA URETA (*La potestad inspectora de las Administraciones Públicas*, Marcial Pons, Madrid, 2006, pág. 107), dicho autor justifica su postura en virtud de la importancia que para el Estado y para los ciudadanos tiene la actividad de la Hacienda, señalando, además, que si otros planes se discuten en las Cámaras (como es el caso del Plan Energético Nacional), lo mismo se podría hacer con el PNI, sometiéndolo a debate junto con los presupuestos generales.

10 El cual establece que «*La Administración tributaria elaborará anualmente un Plan de control tributario que tendrá carácter reservado, aunque ello no impedirá que se hagan públicos los criterios generales que lo informen*».

La Inspección de los tributos puede basarse en los hechos contenidos en la denuncia para justificar su actuación investigadora

publicación de las directrices generales de aquél es un requisito facultativo¹¹.

Sobre esta cuestión conviene señalar, asimismo, que el artículo 170.7 del RGGIA establece expresamente el carácter reservado y la no publicación de los planes de inspección y de los demás sistemas de selección de los obligados tributarios que vayan a ser objeto de actuaciones inspectoras. A este respecto, estimamos que resulta criticable la postura

adoptada en la norma reglamentaria, dado que en virtud de los principios de seguridad jurídica y de interdicción de la arbitrariedad y a fin de permitir un adecuado control judicial de la actuación inspectora deberían publicarse, en todo caso, los criterios informadores de dicha actuación recogidos en el PNI, puesto que un *“Plan general de la Inspección público aumenta la confianza de los ciudadanos en la justicia del sistema tributario”*¹².

Por otro lado, hemos de indicar que aunque la investigación de unos sujetos –y no de otros– no supone una vulneración del principio de igualdad, es conveniente que el sujeto que vaya a ser objeto de una inspección conozca, desde el inicio del procedimiento, cuáles son las razones que han llevado a la Administración a incluirlo en alguno de los criterios recogidos en la planificación previa. Así, únicamente con una adecuada motivación, el obligado tributario podrá alegar, si lo estima necesario y en el momento procesal oportuno, que esa actuación resulta arbitraria por entender que no se encuentra incluido en ninguno de los criterios enunciados en el plan de inspección; de este modo, la motivación del acto que abre el procedimiento inspector no sólo constituye la garantía de una *actuación no arbitraria*, sino que también permite un *adecuado control jurisdiccional* a la hora de enjuiciar una posible desviación de poder¹³.

A estos efectos, y aunque la normativa tributaria guarde silencio sobre la necesidad de motivar el acto de inicio de las actuaciones inspectoras, estimamos que éste debería motivarse por aplicación del artículo 54.1.f) de la Ley del Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo

11 GARCÍA BERRO («La inspección tributaria en la nueva LGT», *QF*, núm. 21-22, 2004, pág. 54) ha criticado el cambio de criterio adoptado por el legislador tributario afirmando que hemos pasado de una publicación obligatoria a no estar prohibida, puesto que el artículo 26 de la derogada Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías del Contribuyente establecía la obligatoriedad de la publicación de los criterios informadores del PNI. No obstante, aunque con la configuración de nuestro sistema todavía estamos lejos de la publicación completa del *Plan general de la Inspección*, para el año 2008, al menos, sí se han publicado esos criterios generales de planificación, los cuales aparecen plasmados en la Resolución de 22 de enero de 2008, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban las directrices generales del Plan General de Control Tributario 2008, (BOE núm. 26, de 30 de enero de 2008). Dicha resolución recoge las directrices generales que servirán para realizar la selección de los contribuyentes que serán objeto de actuaciones inspectoras durante el año 2008, determinándose, asimismo, las áreas de riesgo fiscal de atención preferente y los criterios básicos de desarrollo.

12 AGUALLO AVILÉS, A.: *El contribuyente frente a los planes de inspección*, *op cit.*, pág. 210.

13 ORENA DOMÍNGUEZ (*Discrecionalidad, arbitrariedad e inicio de actuaciones inspectoras*, *op cit.*, pág. 49) entiende que no se puede admitir la inmotivación del acto de inicio del procedimiento de inspección, porque esto vulneraría el principio de igualdad y el de tutela judicial efectiva.

Común (en adelante, LRJ-PAC)¹⁴, puesto que, como venimos señalando, nos encontramos ante un acto discrecional. A este respecto, entendemos que no podrá entenderse motivado dicho acto cuando sólo manifieste que un determinado sujeto va a ser inspeccionado por su inclusión en un determinado plan, sino que la motivación tendrá que ser *suficientemente indicativa* para que aquél pueda conocer qué criterio ha sido seguido para inspeccionarle y cómo éste le ha sido aplicado a su situación concreta¹⁵.

El obligado tributario
deberá conocer cuál ha
sido el mecanismo por el
que ha dado comienzo
el procedimiento de
inspección

2.2. Orden superior escrita y motivada

El procedimiento inspector también puede tener su origen en una *orden superior escrita y motivada* del Inspector-Jefe respectivo¹⁶. Con relación a esta cuestión, debe hacerse notar que con la aprobación del actual RGGIA ya no se hace referencia a que la referida orden tenga que dictarse de forma motivada, sino que, por el contrario, sólo se habla de *orden superior* (art. 87.1 del citado texto normativo); por lo tanto, hemos pasado de una obligación *ex lege* de motivación a la ausencia de dicho requisito.

Ahora bien, cuando el procedimiento de inspección se inicie como consecuencia de la citada orden debe seguirse manteniendo, a nuestro modo de ver, la necesidad de que aquélla sea dictada con la correspondiente fundamentación, reflejando cuáles han sido las razones que han llevado a inspeccionar a un determinado sujeto cuyas características no responden a ninguna de las directrices previamente establecidas en la planificación.

A estos efectos, el acto de inicio de una actuación inspectora *praeter plan* deberá revestir, también en estos casos, una motivación *suficientemente indicativa*, pues no sólo tendrá que indicar que con el mismo se da comienzo al procedimiento inspector frente a un sujeto concreto y que esa actuación es ajena a los planes de inspección, sino que deberá mostrar todo el razonamiento que ha llevado a los órganos de la Inspección a tomar la decisión correspondiente¹⁷. Así, y como ya hemos puesto de relieve, si la Administración está ejerciendo una potestad discrecional al confeccionar los referidos planes, todavía

14 Dicho precepto establece que *serán motivados los actos* «que se dicten en el ejercicio de potestades discrecionales, así como los que deban serlo en virtud de disposición legal o reglamentaria expresa» (la letra normal es nuestra).

15 Para GARCÍA BERRO («La inspección tributaria en la nueva LGT», *op cit.*, pág 54), en el acto de inicio tiene que aparecer «una secuencia lógica que, partiendo de los citados criterios, culmine razonablemente en la decisión de inspeccionar al interesado».

16 Posibilidad que aparecía contemplada en el artículo 29.a) *in fine* del Reglamento General de la Inspección de los tributos de 1986 (en adelante, RGIT), donde se establecía que el procedimiento inspector podía iniciarse en virtud de una «orden superior escrita y motivada del Inspector-Jefe respectivo» (la letra normal es nuestra).

17 Para JUAN LOZANO y MAGRANER MORENO [«El problema de los Planes de Inspección (Algunas consideraciones sobre las Directrices generales del Plan General de Control Tributario de 1999)», *QF*, núm. 17, 1999, pág. 13] deberá justificarse la concurrencia de «congruas razones que expliquen la separación de los criterios planificadores» al iniciar el procedimiento de inspección al margen de los criterios fijados en los planes.

esta discrecionalidad se ve más acentuada en los casos de inicio mediante orden superior, dado que va a inspeccionarse a un ciudadano que “no reunía fundamentos para ser potencial objeto de la comprobación” con arreglo al plan de inspección¹⁸.

A este respecto, y en aras de una mayor garantía de la seguridad del obligado tributario y de un adecuado control jurisdiccional, la motivación de este acto de inicio del procedimiento de inspección deberá expresar, de forma detallada, las *sospechas o indicios de defraudación* con relación a ese sujeto concreto, debiendo incorporarse la orden superior al respectivo expediente, pues sólo en ella encontraremos todos los criterios y el razonamiento que han llevado a la Administración a tomar la decisión de investigar a dicho sujeto. Por ello, la motivación de la mencionada orden –así como la propia orden– tendrá que ser previa al comienzo de las actuaciones inspectoras, no siendo posible su convalidación posterior, dado que el inicio de tales actuaciones requiere un documento habilitante, bien sea la inclusión de aquél en los referidos planes o la orden motivada del Inspector-Jefe¹⁹.

2.3. La denuncia pública

Hasta la reforma del RGIT en el año 2000, el procedimiento de inspección tributaria podía iniciarse, entre otras formas, mediante la interposición de denuncia pública²⁰; de este modo, y una vez que se recibiera dicha denuncia, debía darse traslado de la misma a la Inspección de los tributos para que iniciase las correspondientes actuaciones de comprobación e investigación si consideraba que existían indicios suficientes de veracidad en los hechos imputados, pudiendo archivar, sin más trámites, en caso contrario. No obstante, tras dicha reforma, la denuncia deja de ser, *per se*, uno de los modos de inicio del procedimiento de inspección; ahora bien, esto no significa que, una vez recibida aquélla y tras comprobar el carácter veraz de los hechos denunciados, la Administración no pueda dar comienzo a las actuaciones inspectoras²¹.

18 FENELLÓS PUIGCERVER, V.: *El Estatuto del Contribuyente (comentarios a la Ley 1/1998 de 26 de febrero, de derechos y garantías de los contribuyentes)*, Tro, Valencia, 1998, pág. 327.

19 Sentencia del TSJ de Castilla y León (Valladolid) de 9 de mayo de 2006 (FJ 5º) (JUR 2006/212796). No obstante, debemos señalar la existencia de una línea jurisprudencial que no compartimos, puesto que permite la convalidación posterior de la orden motivada del Inspector-Jefe cuando se ha iniciado el procedimiento sin ella, pudiendo consultarse, a este respecto, las Sentencias de los TSJ de Aragón de 30 de septiembre de 2004 (FJ 6º) (JT 2005/490), 27 de julio de 2004 (FJ 8º) (JT 2005/483), 23 de julio de 2004 (FJ 8º) (JT 2005/479), Castilla y León (Burgos) de 13 de octubre de 2001 (FJ 2º) (JT 2001/1538) y la Resolución del TEAC de 2 de febrero de 2006 (FJ 3º) (JT 2006/772).

20 El artículo 29 del RGIT, hasta la reforma introducida por la disposición final 1.2 del Real Decreto 136/2000, de 4 de febrero, disponía que «Las actuaciones inspectoras se iniciarán: a) por propia iniciativa de la Inspección, como consecuencia de los planes específicos de cada funcionario, equipo o unidad de inspección, o bien sin sujeción a un plan previo con autorización escrita y motivada del Inspector-Jefe respectivo; b) como consecuencia de orden superior escrita y motivada; c) en virtud de denuncia pública; d) o a petición del obligado tributario (...)» (la letra normal es nuestra).

21 A este respecto, el artículo 114.2 de la LGT establece que «(...) Se podrán iniciar las actuaciones que procedan si existen indicios suficientes de veracidad en los hechos imputados y éstos son desconocidos para la Administración tributaria. En este caso, la denuncia no formará parte del expediente administrativo» (la letra normal es nuestra).

Nos encontramos, por tanto, ante una figura que constituye un “*mero acto de comunicación a la Administración Tributaria para que ésta pueda poner en marcha su actuación investigadora*”²². En efecto, la denuncia ha quedado configurada como un acto previo al inicio del procedimiento de inspección, debiendo ser el órgano inspector respectivo el que, si existen razones justificadas, dará comienzo a las actuaciones inspectoras, siempre que aquélla no esté basada en “*juicios de valor*” y sea “*específica y concreta, extremo que deberá decidir el Inspector-Jefe correspondiente*”²³.

**El acuerdo de
modificación de las
actuaciones inspectoras
debe comunicarse al
obligado tributario**

Así pues, la Inspección de los tributos puede basarse en los hechos contenidos en la denuncia para justificar su actuación investigadora, siendo necesario, en todo caso, una orden escrita y motivada del Inspector-Jefe respectivo, la cual, como ya hemos indicado, tendrá que ser previa al acto de inicio del mencionado procedimiento y deberá determinar, de forma precisa, cuáles han sido los criterios que han llevado a iniciar tales actuaciones.

A este respecto, y aunque la LGT en el artículo 114 establezca, de forma expresa, que la denuncia no formará parte del expediente administrativo, entendemos, al objeto de evitar actuaciones arbitrarias y no poner en peligro el derecho de defensa del obligado tributario, que éste deberá conocer, al menos, que las actuaciones inspectoras que van a dar comienzo contra él tienen su origen en los hechos denunciados, ya que una cosa es que la denuncia no se añada al expediente administrativo y otra muy distinta que aquél no sepa cuál es el verdadero motivo que originó dichas actuaciones²⁴.

A estos efectos, será suficiente, en nuestra opinión, con que se incorpore al referido expediente la orden motivada dictada en virtud de los hechos recogidos en la denuncia, pues ello permitirá conocer los criterios que han llevado a los órganos de la Inspección a iniciar el procedimiento

22 ALONSO FERNÁNDEZ, F.: «La iniciación, desarrollo y terminación de las actuaciones inspectoras. Circunstancia de tiempo y lugar, medidas cautelares y comprobaciones abreviadas (I)», *Carta Tr., monografías*, núm. 117, 1990, pág. 4.

23 LÓPEZ MARTÍNEZ, J.: «Alcance de la nueva reforma del RGIT (RD 136/2000, de 4 de febrero), (especial referencia al tiempo de duración de las actuaciones inspectoras)», *RDFHP*, núm. 257, 2000, pág. 575. Del mismo modo se ha pronunciado GARCÍA URETA (*La potestad inspectora de las Administraciones públicas, op cit.*, pág. 143) afirmando que “*importa también que aquel que plantee la correspondiente denuncia deba adjuntar información suficiente para que la Administración pueda llevar a cabo su actividad con eficacia*”.

24 Existen diversos pronunciamientos jurisprudenciales que estiman que no causa indefensión la no incorporación de la denuncia al expediente, entre los que se encuentran las Sentencias del TSJ de Aragón de 30 de septiembre de 2004 (FJ 6º) (JT 2005/490), 27 de julio de 2004 (FJ 8º) (JT 2005/483) y 23 de julio de 2004 (FJ 8º) (JT 2005/489). Por el contrario, ORENA DOMÍNGUEZ (*Discrecionalidad, arbitrariedad e inicio de actuaciones inspectoras, op cit.*, pág. 69 y 75 a 79) entiende que, a pesar del mandato del legislador, la denuncia tendrá que incorporarse al expediente administrativo, ya que éste es el único medio que permite controlar cuál ha sido el motivo que originó el inicio de las actuaciones inspectoras y evitar actuaciones arbitrarias, afirmando, a continuación, que en el caso de que se archive la denuncia, este hecho tendrá que motivarse como garantía de imparcialidad, transparencia y objetividad en la actuación de la Administración.

inspector contra ese sujeto. En definitiva, y como bien ha señalado la doctrina, la iniciación de dicho procedimiento, en estas situaciones, deberá estar siempre motivada y encontrar su fundamento en la denuncia²⁵.

2.4. Solicitud del sujeto inspeccionado

Los artículos 98 de la LGT y 88 del RGGIA –encuadrados entre de las normas comunes que regulan los procedimientos tributarios– disponen que los mismos podrán iniciarse de oficio o a instancia del obligado tributario, siendo ésta la línea que ha seguido el legislador en relación con el procedimiento de inspección en el artículo 147.1 de la LGT; sin embargo, las posibilidades de dicho obligado, en este punto, están sujetas a lo establecido en los artículos 149 de la LGT y 179 del RGGIA, esto es, únicamente puede solicitar que se amplíen las actuaciones parciales que, en un inicio, se hayan desarrollado contra él²⁶.

En efecto, una vez iniciado un procedimiento de inspección en el que las actuaciones inspectoras tengan alcance parcial, el obligado tributario podrá, en el plazo de 15 días desde la notificación del inicio de tales actuaciones, solicitar la ampliación de las mismas pidiendo que éstas tengan carácter general (art. 149.2 LGT), debiendo recogerse en dicha solicitud, entre otros conceptos, cuáles son los *hechos* y las *razones* en que aquélla se concreta (art. 88.2 RGGIA).

En estos casos, la Administración tributaria cuenta con seis meses para iniciar una nueva actuación, de carácter general, respecto del tributo y periodos afectados, o bien puede optar por ampliar las que ya estaba desarrollando (arts. 149.3 LGT y 179.2 RGGIA). En relación con esta cuestión, estimamos que tanto si los órganos de la Inspección han optado por comenzar una nueva actuación, como si amplían el carácter de las que ya estaban realizándose deberán justificar su decisión basándose en los motivos que dieron lugar al inicio de actuaciones parciales y en la propia solicitud del obligado tributario.

Por otro lado, en aquellos casos en que se rechaza la petición de ampliación efectuada por el obligado tributario, porque la solicitud no cumple los requisitos establecidos en la normativa vigente²⁷, deberá

25 GARCÍA-OVIES SARANDESES, I.: «Procedimiento de inspección», en *La nueva Ley General Tributaria* (CALVO ORTEGA, R. Coord.), Civitas, Madrid, 2004, pág. 519.

26 Con relación a esta cuestión, la Exposición de Motivos del RGGIA aclara que la solicitud de modificación del alcance del procedimiento inspector por parte del obligado tributario se regula de forma separada a los modos de inicio, dado que «no se trata de un inicio propiamente dicho sino (...) de una solicitud de ampliación del alcance respecto del tributo o periodos afectados». Por su parte y siguiendo esta misma tesis, DÍAZ DELGADO (*Nuevo régimen jurídico de los procedimientos tributarios*, Estudios de Derecho judicial, CGPJ, Madrid, 2006, pág. 254) ha afirmado que en este supuesto no se recoge una potestad de cualquier obligado tributario a que se abran o inicien actuaciones generales respecto a él, sino que es sólo un derecho de quien está siendo inspeccionado de que se amplíen las actuaciones parciales que ya están en curso; por lo tanto, no existe un derecho a nuevas o a «otras» actuaciones «distintas», sino más bien un «derecho a la conversión de las preexistentes».

27 A este respecto, el artículo 149.2 de la LGT establece que la solicitud deberá presentarse «en el plazo de 15 días desde la notificación del inicio de las actuaciones inspectoras de carácter parcial» y, a su vez, el artículo 179.1 del RGGIA dispone que la misma «deberá formularse mediante escrito dirigido al órgano competente para liquidar o comunicarse expresamente al actuario (...). Esta solicitud incluirá el contenido previsto en el artículo 88.2 de este reglamento» (la letra normal es nuestra).

justificarse la inadmisión de la citada petición sobre la base del incumplimiento de dichos requisitos (art. 179.3 RGGIA)²⁸.

III. El deber de motivación en el desarrollo del procedimiento de inspección tributaria

1. Aspectos generales

Una vez notificado al obligado tributario el inicio del procedimiento inspector, los órganos de la Inspección podrán desarrollar las actuaciones que consideren pertinentes para comprobar la veracidad de los hechos declarados o para descubrir la existencia de hechos con relevancia tributaria no declarados por el contribuyente (art. 145 LGT).

Ahora bien, es necesario poner de relieve que aunque no exista una *obligación general* que obligue a motivar cada una de las actuaciones que se realicen a lo largo del referido procedimiento, es posible afirmar que el deber de motivar afecta a bastantes actuaciones inspectoras. Por nuestra parte, en las líneas sucesivas vamos a centrarnos en las siguientes: la modificación de la extensión de las mencionadas actuaciones, la ampliación del plazo de doce meses para desarrollar las mismas, la adopción de medidas cautelares, el supuesto de que el actuante, equipo o unidad que inició el procedimiento sea sustituido por otro, la solicitud de información sobre los movimientos en las cuentas bancarias del obligado tributario, en la posibilidad de interrumpir el procedimiento inspector y, finalmente, en la declaración de conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

2. Supuestos concretos que deben motivarse

2.1. La modificación de la extensión de las actuaciones inspectoras

Todo obligado tributario debe ser informado al inicio del procedimiento de inspección, tal y como señala el artículo 147.2 de la LGT, del *alcance y naturaleza* de las actuaciones inspectoras que van a desarrollarse. Ahora bien, el artículo 178.5 del RGGIA establece, por su parte, que una vez iniciado dicho procedimiento el órgano actuante, *de forma motivada*, puede modificar la extensión de las actuaciones que estaban desarrollándose, siempre que ponga de manifiesto *razones que así lo aconsejen*.

En efecto, atendiendo a lo establecido en el citado precepto reglamentario, dicho órgano podrá *incluir* aspectos no comprendidos inicialmente en la comunicación notificada al obligado tributario y *excluir* alguna obligación tributaria o periodos recogidos en la misma, pero además, también podrá *ampliar* o *reducir* el alcance de las actuaciones inspectoras desarrolladas. En conclusión, el carácter general o parcial de dichas actuaciones puede ser alterado durante el desarrollo de las mismas y es que, como ha indicado la jurisprudencia, “*el carácter general o parcial de una actuación no es inalterable, pues puede limitarse*

28 Esta exigencia ya fue establecida en el punto 11.2 de la Instrucción nº 9/1998, de 1 de abril, del Director General de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, para la aplicación de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, donde se indicaba que la declaración de la improcedencia de la ampliación por incumplimiento de los requisitos establecidos debía encontrarse debidamente motivada.

*el objeto de una actuación inicialmente general o, inversamente, ampliarse el objeto de una actuación inicialmente parcial*²⁹.

De lo expuesto hasta ahora debe destacarse el hecho de que el artículo 178.5 del RGGIA no recoge o enumera cuáles han de ser las razones que, a *juicio del órgano competente*, den lugar a una modificación de las actuaciones inspectoras, sino que deja la puerta abierta para que aquél ponga de manifiesto, en *cada situación concreta*, tales razones. Pues bien, como puede observarse, la discrecionalidad con que cuenta el inspector actuuario para decidir sobre la extensión de aquéllas es total³⁰, debiendo expresar claramente, por tanto, los motivos en los que basa su decisión.

En suma, estimamos que esta posibilidad de modificar de oficio o a iniciativa de la propia Administración tributaria³¹ el alcance de las actuaciones inspectoras afecta a los *intereses particulares* y a la *seguridad jurídica* del sujeto inspeccionado, dado que éste podría verse afectado por una continua modificación del carácter de las mismas³². Por ello, en el acto donde se altere la extensión de tales actuaciones deberá reflejarse, de forma suficientemente motivada, las razones que aconsejan esa variación³³, para salvaguardar la seguridad jurídica del obligado tributario y justificar que dicha decisión no ha sido arbitraria³⁴.

Asimismo, entendemos que el acuerdo de modificación de las actuaciones inspectoras debe comunicarse al obligado tributario³⁵, dado que, como ya hemos indicado, si éste tiene que ser informado al inicio del procedimiento de inspección sobre el alcance y naturaleza de las actuaciones que van a realizarse, con mayor motivo deberá notificarse, en una nueva comunicación, cualquier cambio en el desarrollo de las mismas.

29 Sentencia del TSJ de Asturias de 30 de octubre de 2001 (FJ 2º) (JT 2001/1808). En el mismo sentido puede consultarse la Sentencia de la AN de 24 de septiembre de 2001 (FJ 5º) (JT 2001/1628) y la Resolución del TEAC de 26 de junio de 1998 (FJ 5º) (JT 1998/1483).

30 ORENA DOMÍNGUEZ (*Discrecionalidad, arbitrariedad e inicio de actuaciones inspectoras*, op cit., pág 59) entiende que “la certeza del Derecho ha de impedir habilitaciones genéricas o de contornos imprecisos cuyo resultado sean potestades administrativas con un alto grado de indefinición”.

31 PÉREZ ROYO, F.: *Derecho financiero y tributario. Parte general*, 17ª ed., Civitas, Cizur Menor, 2007, pág. 297.

32 En este sentido, para FENELLÓS PUIGSERVER (*El Estatuto del Contribuyente*, op cit., pág. 335), el principio de seguridad jurídica “*exige que las actuaciones que realice la Administración tributaria –sean los órganos gestores sean los inspectores– sirvan para regularizar definitivamente las bases tributarias y que luego no puedan volver a reproducirse*”.

33 BANACLOCHE PÉREZ («El Estatuto del Contribuyente», *Impuestos*, Tomo I, 1997, pág. 1033) y LÓPEZ MARTÍNEZ («Alcance de la nueva reforma del RGIT (RD 136/2000, de 4 de febrero) (Especial referencia al tiempo de las actuaciones inspectoras)», op cit., pág. 568] han indicado que la seguridad del administrado en el procedimiento de inspección reclama que las liquidaciones que de él se deriven sean definitivas, esto es, que sean fruto de una actuación de carácter general, debiendo motivarse cualquier excepción a la misma.

34 CUADRADO RODRÍGUEZ («Las actuaciones de la Inspección Tributaria», *RJTr*, Tomo I, 1993, pág. 1315) ha afirmado que el ejercicio de la potestad inspectora, al suponer una intromisión en la esfera jurídica del particular, se legitima y se controla por el fin que trata de realizar, debiendo existir una proporcionalidad entre aquel y el ejercicio de la potestad para que ésta sea legítima, siendo la motivación el elemento que permitirá conocer si se ha respetado la referida proporcionalidad.

35 Para MONTALVO SANTAMARÍA (*Cómo actuar ante la Inspección de Hacienda*, 3ª ed., CISS, Bilbao, 2000, pág. 68) será necesario que el acuerdo de ampliación del alcance de la actuación sea adoptado por el órgano competente, esté suficientemente motivado y se notifique al interesado.

2.2. La motivación del acto por el cual se acuerda la ampliación del plazo del procedimiento

El plazo establecido para la finalización del procedimiento de inspección, *con carácter general*, es de doce meses, plazo que el legislador ha estimado suficiente, en principio, para que el mismo concluya. Ahora bien, dicho plazo puede ser ampliado si concurren determinadas circunstancias y siempre que se respeten una serie de garantías³⁶, entre las cuales cabe destacar -por lo que a nuestro estudio concierne- que el acuerdo de ampliación sea motivado con referencia a *los hechos y fundamentos de derecho* (art. 150.1 *in fine* LGT).

En los artículos 150.1 de la LGT y 184 del RGGIA se recogen las causas o motivos que justifican dicha ampliación, los cuales se refieren, en general, a supuestos en los que las actuaciones inspectoras *revistan especial complejidad* o cuando el *obligado tributario haya ocultado la realización de alguna actividad económica*; no obstante, la concurrencia de dichas circunstancias no determina, de forma automática, la ampliación del plazo del procedimiento de inspección, sino que será el actuuario, equipo o unidad que las estén desarrollando quienes, a su juicio, decidirán si es necesaria o no la ampliación.

De este modo, el legislador ha configurado una *potestad o facultad de actuación* de la Administración tributaria, referida a la posibilidad de fijar el tiempo en el que ha de desarrollarse el procedimiento inspector³⁷, si bien para proceder a la ampliación del plazo de duración de las actuaciones de inspección, el órgano competente a tal fin tendrá que realizar, con carácter previo, una *estimación subjetiva de las circunstancias* que concurren en el supuesto concreto para determinar si aquella es procedente, debiendo llevarse a cabo, en su caso, a través de un acuerdo motivado³⁸.

Ahora bien, atendiendo a lo establecido en el artículo 184.4 del RGGIA, el actuuario, si estima que concurren alguna de las circunstancias que justifican la ampliación, lo notificará al obligado tributario para que éste realice las alegaciones que considere oportunas en un plazo de diez días contados a partir del día siguiente al de la notificación y, posteriormente, dictará una *propuesta de ampliación* debidamente motivada. Dicha propuesta será remitida por escrito al órgano competente para liquidar, siendo este último quien decidirá si procede la ampliación o no del plazo para realizar las actuaciones investigadoras y, en caso de estimar necesario ampliarlo, dictará un nuevo acto motivado (art. 184.5 RGGIA). De este modo, se consiguen reforzar las garantías del contribuyente, evitando que la prolongación de dichas actuaciones responda a un capricho del actuuario, puesto que éste sólo va a proponer la ampliación, siendo un órgano diferente el que, en último extremo, decidirá, de forma motivada, si es procedente aquella.

36 ESEVERRI MARTÍNEZ (*Derecho tributario. Parte general*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2006, pág. 386) ha afirmado que para poder ampliar el plazo de las actuaciones inspectoras es necesario observar un "*mínimo procedimiento consistente en que el acuerdo de ampliación tiene que ser expresamente adoptado por el superior jerárquico de quien está siguiendo esas actuaciones, con motivación de los hechos que lo provoquen y su fundamento jurídico*".

37 Sentencia de la AN de 17 de julio de 2006 (FJ 2º) (JT 2006/1288) y Resoluciones del TEAC de 2 de marzo de 2005 (FJ 2º) (JT 2005/780) y 2 de febrero de 2005 (FJ 2º) (JT 2005/521).

38 Resoluciones del TEAC de 4 de mayo de 2006 (FJ 2º) (JUR 2006/204870), 15 de junio de 2005 (FJ 2º) (JT 2005/1405), 19 de mayo de 2005 (FJ 2º) (JT 2005/1027), 20 de noviembre de 2003 (FJ 2º) (JT 2004/316), 20 de noviembre de 2003 (FJ 4º) (JUR 2004/54155) y 20 de noviembre de 2003 (FJ 4º) (JT 2004/315).

La motivación, en estos casos, deberá reflejar todo el razonamiento lógico y jurídico que ha llevado a la Inspección de los tributos a entender que resulta conveniente la ampliación del plazo de las actuaciones inspectoras, justificando, además, el tiempo concreto que se estima necesario para descubrir los hechos con relevancia tributaria del sujeto inspeccionado³⁹, ya que la actual LGT no obliga a ampliar el plazo en doce meses más, sino en doce meses *como máximo*.

A este respecto, podemos afirmar que solamente a través de la motivación el obligado tributario obtendrá la garantía suficiente de que la actuación de la Administración –concretando las circunstancias que fundamentan la ampliación– no se ha realizado de forma arbitraria, al haber podido identificar cuáles han sido las normas que se han aplicado y *“cuál ha sido el juicio lógico, que fundado en criterios jurídicos razonables, ha presidido la articulación o subsunción del hecho concreto en el precepto normativo de que se trate, (...), tal y como requiere el derecho a la tutela efectiva, que no consiente decisiones que merezcan la calificación de arbitrarias, por carecer de explicación alguna o venir fundadas en explicaciones irracionales”*⁴⁰.

2.3. La adopción de medidas cautelares

Los órganos de la Inspección pueden adoptar medidas cautelares a lo largo del procedimiento inspector en los términos regulados en los artículos 146 de la LGT y 181 del RGGA, cuya finalidad va a ser la de impedir que desaparezcan, se destruyan o se alteren las pruebas determinantes de la existencia o del cumplimiento de obligaciones tributarias. Dichas medidas son diferentes de las establecidas en el artículo 81 de la LGT, ya que éstas son adoptadas por la Administración tributaria con el objeto de asegurar el cobro de la deuda tributaria.

A estos efectos, y tal y como indican los preceptos citados *ut supra*, dichos órganos deberán motivar, en todo caso, el acto por el que se acuerda el establecimiento de tales medidas, debiendo ser éstas proporcionales y limitadas temporalmente al fin que pretenden conseguir, absteniéndose, además, de establecer aquellas que puedan producir al obligado tributario un perjuicio de imposible o difícil reparación⁴¹. Por lo tanto, se trata de medidas de carácter excepcional, que se imponen sin sometimiento a un procedimiento específico y cuya legitimidad aparece condicionada *“al cumplimiento de su presupuesto determinante, así como al respeto a los principios de proporcionalidad y favor libertatis”*⁴².

39 ESCRIBANO LÓPEZ, F.: «Notas sobre el procedimiento de inspección en la nueva LGT», *CREDF*, núm. 124, 2004, pág. 838.

40 Sentencia del TC 122/1991 de 3 de junio (FJ 2º) (RTC 1991/122).

41 A este respecto, el artículo 3.2 de la LGT indica que *«La aplicación del sistema tributario se basará en los principios de proporcionalidad, eficacia y limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales y asegurará el respeto de los derechos y garantías de los obligados tributarios»*.

42 FERNÁNDEZ RAMOS, S.: *La actividad administrativa de inspección. El régimen jurídico general de la función inspectora*, Comares, Granada, 2002, pág. 420. Por su parte, GARCÍA URETA (*La potestad inspectora de las administraciones públicas, op cit.*, pág. 146) ha indicado que nos encontramos ante *“medidas de coacción administrativa directa caracterizadas por el empleo de la fuerza en el desarrollo de funciones administrativas, motivada por una situación de urgencia, que legitima la acción inmediata con fundamento en una decisión no procedimentalizada, la cual, en todo caso, se encuentra sometida al principio de legalidad y guiada por los principios de oportunidad, congruencia y proporcionalidad”*.

A este respecto, conviene señalar que la adopción de una medida cautelar presenta un evidente *componente discrecional*⁴³; por ello, y a fin de evitar actuaciones injustificadas y caprichosas, resulta necesario emitir una adecuada motivación⁴⁴, cuya exigencia la encontramos directamente en las normas tributarias (arts. 146.1 LGT y 181.5 RGGIA), las cuales no vienen sino a ratificar lo ya establecido, en este punto, en la normativa administrativa (art. 54.1.d) LRJ-PAC)⁴⁵. Por su parte, la motivación determinará, asimismo, el levantamiento de la referida medida si, en su caso, desaparecen las causas que la motivaron (art. 146.3 *in fine* de la LGT)⁴⁶.

No sólo tendrá que notificarse el cambio de actuario, sino que, además, dicha notificación deberá encontrarse debidamente motivada en lo que concierne a cuál ha sido la “*justa causa*” de la sustitución

Así, a través de la motivación tiene que justificarse la *procedencia y oportunidad* de la medida cautelar adoptada, con relación al peligro de destrucción o alteración de las pruebas, la cual, a su vez, deberá ser proporcional al fin pretendido, debiendo imponerse la que sea menos gravosa para el obligado tributario. En definitiva, y tal y como establece el artículo 181.4 del RGGIA, será necesario que los inspectores actuarios emitan un acuerdo motivado expresando no sólo el porqué de la medida específica adoptada, sino también las *circunstancias y finalidad* concreta de la misma⁴⁷, constituyendo la motivación, de este modo, una auténtica garantía para el sujeto inspeccionado.

Por otro lado, y en lo que respecta al reflejo documental del acto por el que se acuerda la adopción de dichas medidas, éstas deberán documentarse en la oportuna diligencia, la cual no será recurrible directamente en el momento de su imposición, debiendo el obligado tributario alegar los hechos que estime pertinentes en relación con el establecimiento de la medida cautelar –entre ellos, la ausencia de una motivación adecuada– cuando, en su caso, recurra el acto liquidatorio que pone término al procedimiento de inspección (art. 181.5 RGGIA).

43 La doctrina ha afirmado que la discrecionalidad, con relación a las medidas cautelares, aparece en *tres momentos*: a la hora de decidir si se adoptan o no, en el concreto momento de adoptarlas y sobre su contenido, ALONSO FERNÁNDEZ («La iniciación, desarrollo y terminación de las actuaciones inspectoras. Circunstancia de tiempo y lugar, medidas cautelares y comprobaciones abreviadas (II)», *Carta Tr. monografías*, núm. 118, 1990, págs. 7 y 8) y GARCÍA URETA (*La potestad inspectora de las administraciones públicas, op cit.*, pág. 147).

44 Con relación a la motivación de los actos dictados en el ejercicio de potestades discrecionales es conveniente destacar el análisis realizado por ÁLVAREZ MARTÍNEZ (*La motivación de los actos tributarios en la nueva Ley General Tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 2004, pág. 131 y sigs).

45 A este respecto, el artículo 54.1.d) de la LRJ-PAC recoge el deber de motivar «la adopción de medidas provisionales».

46 Dicho precepto indica que «Las medidas (...) se levantarán si desaparecen las circunstancias que las motivaron».

47 GARCÍA URETA, A.: *La potestad inspectora de las administraciones públicas, op cit.*, pág. 155. A su vez, MORILLO MÉNDEZ («La motivación de los actos de la Administración tributaria y la Ley de Derechos y Garantías de los contribuyentes», *GF*, núm. 165, 1998, pág. 40) entiende que en el caso de adoptar medidas cautelares la motivación de las mismas tendrá que ser *explícita y reforzada*.

El inspector actuario cuenta con una potestad discrecional relacionada con la posibilidad de fijar las causas que pueden provocar una interrupción justificada del procedimiento de inspección

Para finalizar, únicamente resta indicar que las mencionadas medidas deberán ser ratificadas por resolución motivada del órgano competente para liquidar, en un plazo de 15 días desde su adopción (art. 146.3 LGT), pudiendo éste ratificar, modificar o rechazar la idoneidad de aquéllas a través de un *acuerdo motivado* que remitirá al actuario y, en este último caso, no procederá su imposición (art. 181.5 RGGIA).

2.4. El cambio de funcionario a lo largo del procedimiento

En el ámbito de la Inspección de los tributos el derogado RGIT de 1986 disponía que las actuaciones de comprobación e investigación tenían que llevarse a cabo, hasta su conclusión, por los funcionarios que las hubiesen iniciado, salvo en los casos de cese, traslado, enfermedad, u otra justa causa de sustitución (art. 33.1 RGIT)⁴⁸. Con ello, el precepto citado configuraba una *garantía de imparcialidad* de las actuaciones inspectoras, evitando que el superior jerárquico sustituyese a su antojo al actuario, cuando el resultado de las actuaciones que estaban realizándose no fuese de su agrado⁴⁹, dado que el desarrollo y el resultado final de una inspección fiscal puede estar condicionado, en numerosas ocasiones, por el funcionario que la realiza, por lo que resulta necesario que el sujeto inspeccionado conozca cualquier cambio en este sentido.

Ahora bien, aunque la actual normativa tributaria no recoge expresamente la notificación al sujeto inspeccionado del cambio de inspector actuario, la LGT configura como un derecho de todo obligado tributario el de conocer la identidad del personal de la Administración tributaria bajo cuya responsabilidad estén tramitándose actuaciones y procedimientos tributarios (art. 34.1.f) LGT), derecho que también se reconoce en el artículo 35.b) de la LRJ-PAC⁵⁰; por ello, la notificación de dicho cambio resulta, a nuestro juicio, una exigencia inexcusable, puesto que aquél es interesado en el procedimiento de inspección desde que se le comunica el acto de inicio del mismo.

A este respecto, entendemos que no sólo tendrá que notificarse el cambio de actuario, sino que, además, dicha notificación deberá encontrarse debidamente motivada en lo que concierne a cuál ha sido la *"justa causa"* de la sustitución –garantizando con ello el adecuado desarrollo de las actuaciones inspectoras–, en tanto que el referido cambio supone una excepción al principio de continuidad de

48 Dicho precepto disponía que «Las actuaciones de comprobación e investigación se llevarán a cabo, en principio, hasta su conclusión, por los funcionarios, equipos o unidades de la Inspección de los Tributos que las hubiesen iniciado, salvo cese, traslado, enfermedad, o bien, otra justa causa de sustitución (...)».

49 FERNÁNDEZ RAMOS, S.: *La actividad administrativa de inspección. El régimen jurídico general de la función inspectora*, op cit., pág. 241. En la misma línea PEÑA GARBÍN (*La inspección de Hacienda (problemas y soluciones)*, 2ª ed., Praxis, Barcelona, 1999, págs. 170 y 171) ha afirmado que «asignada la inspección a una Unidad concreta, el RGI sienta el principio general de continuidad en las actuaciones por el inspector, subinspector, equipo o unidad que las inicie».

50 El citado precepto dispone que los ciudadanos tienen el derecho «A identificar a las autoridades y al personal al servicio de las Administraciones Públicas bajo cuya responsabilidad se tramiten los procedimientos».

aquéllas por el mismo funcionario que las hubiese iniciado. A estos efectos, tendrá que especificarse, de forma clara y precisa, la causa de dicha sustitución, siendo necesaria la motivación para evitar que el obligado tributario *“no se enfrente a decisiones arbitrarias ni injustificadas, o que provoquen dilaciones y molestias en el procedimiento; no bastando los principios de economía y eficacia de la actuación administrativa para salvar su incumplimiento”*⁵¹.

2.5. La solicitud de información relativa a cuentas bancarias

En este caso nos encontramos ante una potestad de la Administración con evidentes matices discrecionales –ya que no se regulan todas las condiciones de su ejercicio– relacionada con la posibilidad de requerir información a las entidades financieras, siendo aquélla, en concreto, la que determinará cuándo va a producirse el requerimiento y el alcance de éste⁵²; de acuerdo con ello, y en virtud del artículo 54.1.f) de la LRJ-PAC, estos requerimientos deberán también acompañarse de la oportuna motivación.

Ahora bien, con independencia de lo anterior, la propia normativa tributaria ha establecido, en determinados casos, la motivación expresa del acuerdo por el cual el inspector actuario solicita dicha información. Se trata, en concreto, de los requerimientos individualizados que realiza la Inspección de los tributos a bancos y demás entidades financieras solicitando información que afecte a los movimientos de las cuentas bancarias de un determinado contribuyente⁵³, pues en estos supuestos el artículo 57 del RGGIA prevé que *«Para requerir directamente la información (...) a la entidad bancaria o crediticia será necesario obtener previamente la autorización del órgano competente o el consentimiento del obligado tributario. La solicitud de autorización deberá estar debidamente justificada y motivar en términos concretos las razones que aconsejan el requerimiento directo a la entidad, así como la procedencia, en su caso, de no notificar dicho requerimiento al obligado tributario»*⁵⁴.

En consecuencia, los actuarios podrán llevar a cabo, en el desarrollo del procedimiento inspector, las actividades que estimen convenientes para comprobar la situación tributaria del sujeto inspeccionado, si bien cuando necesiten solicitar información sobre los movimientos de las referidas cuentas bancarias deberán motivar, de modo adecuado, su actuación, exigiendo este tipo de requerimientos individualizados dirigidos a entidades financieras unas mayores garantías, exigencia plenamente lógica, dado que la información solicitada puede llegar a afectar a la intimidad –económica– de las personas afectadas⁵⁵.

51 Sentencias del TSJ de la Comunidad Valenciana de 22 de febrero de 2005 (FJ 4º) (JT 2005/704) y 30 de junio de 2004 (FJ 3º) (JT 2005/32). Sobre este punto concreto es importante destacar el cambio de orientación realizado por dicho Tribunal en la Sentencia de 1 de marzo de 2007 (FJ 4º) (JT 2007/435), donde resta importancia a la necesidad de motivar el cambio de funcionario durante el desarrollo de las actuaciones investigadoras.

52 MENESES VADILLO, A.: *El deber de colaboración de las entidades de crédito ante los requerimientos de información de la Administración tributaria*, Civitas, Madrid, 2000, pág. 215. En el mismo sentido, GARCÍA AÑOVEROS, J.: «Los poderes de comprobación, la actividad de liquidación y la discrecionalidad de la Administración Financiera», *op cit.*, pág. 610.

53 PEÑA GARBÍN [La inspección de Hacienda (problemas y soluciones), *op cit.*, pág. 128] recuerda que en estos casos no se puede invocar el secreto bancario para negarse a dar información sobre dichos movimientos. En relación con esta cuestión, el artículo 93.3 de la LGT dispone que *«El incumplimiento de las obligaciones establecidas en este artículo no podrá ampararse en el secreto bancario (...)»*.

54 La letra normal es nuestra.

55 PEÑA GARBÍN, J. Mª.: *Ibidem*.

La liquidación definitiva se producirá si, transcurridos diez días desde la firma de este tipo de actas, el Inspector-Jefe no dicta acuerdo rectificando los errores materiales que pudieran contener aquéllas

2.6. La posibilidad de interrumpir el procedimiento inspector

En aras a dar cumplimiento al principio de seguridad jurídica y de eficacia de la Administración, el procedimiento de inspección deberá concluir en un plazo de doce meses desde la fecha de comunicación al obligado tributario del inicio del mismo, salvo que se acuerde su ampliación por un periodo máximo de otros doce meses más (art. 150.1 LGT), no pudiendo interrumpirse el desarrollo de las actuaciones inspectoras durante un plazo superior a seis meses por causa injustificada (art. 150.2 LGT).

En este punto, debe recordarse que hasta la reforma en el año 2000 del RGIT de 1986⁵⁶ se exigía, de forma expresa, la motivación del acto por el que se acordaba la interrupción del procedimiento inspector en el artículo 31 de la citada norma⁵⁷; no obstante, tras la indicada reforma y hasta la actualidad, no consta dicha previsión, aumentándose, de este modo, la discrecionalidad y la incertidumbre sobre si las causas que han contribuido a la interrupción son justificadas o no.

A estos efectos, estimamos que el inspector actuuario cuenta con una potestad discrecional relacionada con la posibilidad de fijar las causas que pueden provocar una interrupción justificada del procedimiento de inspección, pues no se recoge un *numerus clausus* de las mismas⁵⁸. Por lo tanto, y a pesar de la mencionada omisión, dicho inspector deberá motivar cualquier paralización de aquél⁵⁹, concretando, a su vez, cuáles son las razones que han originado la interrupción.

2.7. Declaración de conflicto en la aplicación de la norma tributaria

En aquellos casos en que con ocasión del desarrollo de las pertinentes actuaciones de comprobación e investigación, el inspector actuuario entienda que puede concurrir el conflicto en aplicación de la norma tributaria, deberá notificarlo al interesado para que, en un plazo de 15 días, presente las

56 Reforma realizada por el Real Decreto 136/2000, de 4 de febrero.

57 El punto tercero de dicho precepto señalaba que «Las actuaciones inspectoras podrán interrumpirse por acuerdo del Órgano actuante adoptado bien por propia iniciativa, o como consecuencia de orden superior escrita y motivada o moción razonada de los actuarios, atendiendo a las circunstancias que concurran. La interrupción de las actuaciones deberá hacerse constar y se comunicará al sujeto pasivo u obligado tributario para su conocimiento (...)» (la letra normal es nuestra).

58 En relación con esta cuestión, hemos de señalar que los artículos 150.4 de la LGT y 103 del RGGIA recogen los supuestos que se consideran periodos de interrupción justificada del cómputo del plazo de duración de las actuaciones inspectoras y el 104 del citado texto reglamentario enumera, por su parte, una serie de supuestos que, entre otros, pueden provocar dilaciones del procedimiento inspector por causas no imputables a la Administración tributaria.

59 Como es sabido, el artículo 54.1.f) de la LRJ-PAC establece el deber de motivar los actos «que se dicten en el ejercicio de potestades discrecionales».

alegaciones que considere oportunas (arts. 159.2 LGT y 194.1 RGGIA). Así, una vez recibidas tales alegaciones, aquél deberá elaborar un informe convenientemente motivado y remitirlo al Inspector-Jefe correspondiente al objeto de convencerle sobre la procedencia de dicho conflicto, tanto más si se tiene en cuenta que con posterioridad se remitirá, en su caso, el referido informe a la Comisión (art. 194.2 RGGIA)⁶⁰.

En el supuesto de que se remita el informe, la declaración de conflicto aparece supeditada a la obtención de un nuevo informe favorable que deberá ser emitido, también de forma motivada, por la Comisión consultiva que se constituya al efecto (art. 194.3 RGGIA), la cual, tras examinar el expediente, cuenta con un plazo de tres meses para emitirlo, pudiendo, no obstante, ampliar dicho plazo como máximo otro mes más, siempre con el oportuno acuerdo motivado (art. 159.4 LGT)⁶¹.

A este respecto, resulta necesario señalar que el informe de la Comisión consultiva vincula al actuario en cuanto a la declaración de conflicto en aplicación de la norma, por lo que los órganos de la Inspección solamente podrán efectuarla en caso de que aquél sea favorable, produciéndose, en tal caso, los efectos –sin duda trascendentales– previstos en el artículo 15.3 de la LGT⁶². Ello explica que el artículo 194.3 del RGGIA exija la motivación del informe, debiendo el mismo recoger, de forma precisa y pormenorizada, las causas, motivos y circunstancias que concurren en el supuesto concreto, al objeto de que queden debidamente justificadas la aplicación de las consecuencias previstas en el precepto citado. De este modo, queda garantizada la objetividad del procedimiento, así como la posible defensa del interesado si, en su caso, considera oportuno impugnar dicha declaración de conflicto con ocasión de los recursos interpuestos contra la liquidación (art. 159.7 LGT)⁶³.

IV. La terminación del procedimiento de inspección tributaria

En esta fase del procedimiento de inspección nos detendremos en el examen de la fundamentación de las actas elaboradas por el inspector actuario, analizando tanto los aspectos generales, como las particularidades de las mismas, para concluir con el estudio de otras cuestiones que, con relación a la motivación, son destacables en la finalización de dicho procedimiento.

1. Contenido general de la motivación en las actas de la Inspección de los tributos

60 Por el contrario, si el Inspector-Jefe entiende que no se dan las circunstancias para declarar el conflicto en aplicación de la norma tributaria deberá remitir la documentación al actuario que esté tramitando el procedimiento, motivando dicha actuación (art. 194.2. *in fine* RGGIA).

61 Por su parte, el artículo 54.1.e) de la LRJ-PAC ya recogía esta exigencia de motivación, al disponer que deberán motivarse «Los acuerdos de aplicación de la tramitación de urgencia o de ampliación de plazos» (la letra normal es nuestra).

62 En virtud del cual: «En las liquidaciones que se realicen como resultado de lo dispuesto en este artículo se exigirá el tributo aplicando la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios o eliminando las ventajas fiscales obtenidas, y se liquidarán intereses de demora, sin que proceda la imposición de sanciones».

63 MORILLO MÉNDEZ («La motivación de los actos de la Administración tributaria y la Ley de Derechos y Garantías de los contribuyentes», *op cit.*, pág. 41) destacó, en su momento, la importancia del informe en estos casos, afirmando que «la exigencia de informe, unida a la adjetivación del procedimiento como «especial» ponen de relieve la relevancia que se trata de dar a esta pieza de refuerzo del expediente».

Las actas de la Inspección de los tributos son documentos públicos extendidos por los actuarios, destinados a recoger el resultado de las actuaciones de comprobación e investigación efectuadas y donde aquellos proponen, a su vez, la regularización que estimen procedente o declaran correcta la situación tributaria del sujeto inspeccionado (art. 143.2 LGT). Ahora bien, dichas actas no constituyen el documento que culmina el procedimiento de inspección, ya que en ellas simplemente se recoge una *propuesta de liquidación*, siendo, por tanto, documentos preparatorios de la futura liquidación dictada, en su caso, por el Inspector-Jefe respectivo.

No obstante lo anterior, podemos afirmar, sin lugar a dudas, que aunque las referidas actas constituyen, desde la perspectiva procedimental, meros actos de trámite⁶⁴, las mismas deben motivarse, porque además de ser una exigencia establecida en la propia normativa tributaria –como de inmediato veremos– nos encontramos ante documentos que, como norma general, van a afectar a los *intereses legítimos* del sujeto inspeccionado, por lo que la obligación de motivar se deriva, asimismo, del artículo 54.1.a) de la LRJ-PAC⁶⁵. En estos casos, la motivación va a proporcionar al obligado tributario todos los datos necesarios para que tenga una visión global de las pretensiones de la Administración, pudiendo considerarse, además, garantía de un adecuado funcionamiento de ésta, en tanto que el Inspector-Jefe conocerá, a su vez, todo el material necesario para que dicte, con conocimiento de causa, el acto de liquidación⁶⁶.

A este respecto, los artículos 153 de la LGT y 176 del RGGIA recogen el *contenido mínimo* que debe aparecer en todo tipo de actas. Entre otros aspectos, debemos centrarnos —por lo que hace referencia a nuestro objeto de estudio— en el apartado relativo a los *elementos esenciales del hecho imponible* y los *fundamentos de derecho* en que se basa la propuesta de liquidación, requisitos *sine qua non* de las actas de la Inspección de los tributos.

Así, y aunque el contenido de tales actas venga determinado por las actividades de comprobación e investigación desarrolladas por el actuario, aquél no puede reflejar sólo esos hechos y circunstancias, sino que también deberá contener una apreciación de los mismos con relación a la liquidación que se proponga⁶⁷.

64 A estos efectos, el artículo 185.4 del RGGIA dispone que «Las actas de inspección no pueden ser objeto de recurso o reclamación económico-administrativa, sin perjuicio de los que procedan contra las liquidaciones tributarias resultantes de aquellas».

65 Donde se establece que «Serán motivados, con sucinta referencia de hechos y fundamentos de derecho: a) Los actos que limiten derechos subjetivos o intereses legítimos».

66 NAVARRO EGEA, M.: «Algunas consideraciones respecto a la motivación de las actas de la Inspección», *Impuestos*, Tomo II, 1998, pág. 1350. Asimismo, para GIL CRUZ (*La motivación de los actos tributarios*, Aranzadi, Cizur Menor, 2003, pág. 51), la motivación del acta es imprescindible, «al afectar a los derechos subjetivos del sujeto pasivo, pudiendo obstaculizar su falta la labor del Inspector-Jefe». Por su parte, SÁNCHEZ PEDROCHE («El deber de motivación en los procedimientos administrativos en materia tributaria», *RGD*, núm. 615, 1995, pág. 12951) ha indicado que la obligación de consignar en el acta los elementos esenciales del hecho imponible radica en la necesidad de que consten todos los datos necesarios para que pueda practicarse la propuesta de liquidación.

67 ROMERO PI, J.: «Una aproximación conceptual a las actas de inspección tributaria», *RDFHP*, núm. 204, 1989, pág. 1494. Siguiendo esta misma línea, JUAN LOZANO (*Impugnación de las actas de la Inspección de los Tributos*, Tecnos, Madrid, 1994, pág. 16) ha manifestado que en el acta es necesaria una descripción, aunque sumaria, del *iter* lógico-jurídico que lleva al actuario a realizar la propuesta de regularización, lo cual se encuadra en la categoría general de la motivación de los actos administrativos.

De este modo, para que un acta de inspección se entienda *suficientemente motivada* tendrán que aparecer recogidos, con la debida distinción, los hechos con relevancia tributaria que resulten de las actuaciones realizadas y los razonamientos jurídicos emitidos por el actuario en virtud de los cuales se propone la correspondiente regularización⁶⁸.

A este respecto, la Audiencia Nacional ha distinguido entre “hechos” y “motivación jurídica” y en cuya virtud los primeros se definen como “*todos aquellos acontecimientos de la vida real que tiene sustantividad propia e independiente de la norma*”, mientras que la segunda constituye “*el juicio lógico resultante de la aplicación de la norma a los hechos, si bien, a la conclusión de este juicio lógico no se le puede atribuir la categoría de hecho*”⁶⁹.

Por lo tanto, y de acuerdo con la diferenciación enunciada, cuando la norma hace alusión a *los elementos esenciales del hecho imponible* se refiere a conceptos como la obtención de rentas, el periodo impositivo y la determinación del obligado tributario, los cuales vendrán fijados en la ley reguladora de cada tributo y, en todo caso, deben aparecer en el propio cuerpo del acta. Sin embargo, la *motivación* es algo distinto, ya que condensa el razonamiento llevado a cabo por el actuario, no siendo necesario que aparezca expuesto en su *totalidad* en aquélla. Ello no significa, en modo alguno, que no tengan que motivarse las referidas actas, lo único que sucede es que los elementos esenciales del hecho imponible deben recogerse en las mismas, junto con una mención adecuada de los fundamentos de derecho⁷⁰, pudiendo reflejarse un desarrollo pormenorizado de todo el *iter* lógico y jurídico empleado por el actuario en el informe ampliatorio, cuando sea preceptivo emitirlo de conformidad con la normativa vigente.

Así pues, los datos y circunstancias que incidan en la determinación del hecho imponible y los fundamentos de derecho en que se basa la propuesta de regularización deberán recogerse en el acta, dado que los

68 Sentencia del TSJ de La Rioja de 29 de abril de 1999 (FJ 1º) (JT 1999/875), en donde se afirma que si faltan en el acta los elementos, datos y razonamientos preliminares que avalan el resultado obtenido “*se vulnera el deber de motivación que tiene la Administración para que el interesado pueda hacer valer su derecho de defensa, si lo estima oportuno, mediante una argumentación contradictoria*”. Por su parte, el TSJ de Madrid, en su pronunciamiento de 15 de diciembre de 1994 (FJ 5º) (JT 1994/1515), ha indicado que no es necesario que la motivación del acta sea exhaustiva, bastando con que refleje el fundamento de la decisión.

69 Sentencias de la AN de 17 de noviembre de 2005 (FJ 3º) (JT 2005/1634) y 10 de junio de 2004 (FJ 3º) (JUR 2004/226757).

70 Para ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN (*Las actas de la Inspección de los tributos*, Civitas, Madrid, 1994, pág. 255), “*la razón de ser de que deban consignarse todos los elementos esenciales del hecho imponible en el acta, se encuentra en la propia necesidad de que consten todos los datos necesarios para que se practique la propuesta de liquidación*”. En esta misma línea, NAVARRO EGEA («Algunas consideraciones respecto a la motivación de las actas de la Inspección», *op cit.*, pág. 1351) ha afirmado que en las actas se produce “*una relación simbiótica entre el contenido esencial del acta y el alcance de la motivación*”, manifestando que “*un acta deberá comprender los elementos sobre los que se determina la deuda, y, del mismo modo, el contenido del acta se verá mermado si se limita a consignar los datos fácticos y la propuesta de liquidación, faltando la debida motivación*”. Por su parte, FERNÁNDEZ RAMOS (*La actividad administrativa de inspección. El régimen jurídico general de la función inspectora*, *op cit.*, pág. 486) entiende que los hechos y circunstancias observadas constituyen el contenido esencial del acta, a los cuales se sumará una valoración de los mismos, añadiendo que “*no bastan las simples afirmaciones que en el acta se contengan si no van acompañadas de la cita de los medios de comprobación empleados con una descripción suficiente de detalle que permita la defensa del sujeto presuntamente responsable*”.

El informe es preceptivo
y deberá extenderse
siempre que se haya
formulado un acta de
disconformidad

mismos constituyen la base y la justificación de la liquidación que va a practicarse⁷¹. De este modo, el sujeto inspeccionado tendrá conocimiento de los hechos y fundamentos jurídicos de los que parte el inspector actuante y, de esta manera, podrá impugnar, de forma puntual y en el momento procesal correspondiente, cada uno de los mismos, evitando incurrir así en indefensión alguna⁷².

2. Singularidades de la motivación en función del tipo de acta

2.1. Actas con acuerdo

El artículo 155 de la actual LGT regula una figura destinada a reducir la conflictividad a través del consenso de voluntades entre los órganos de la Inspección y el obligado tributario⁷³. Así, y tal y como establece el precepto citado, cuando tengan que aplicarse conceptos jurídicos indeterminados, sea necesaria la apreciación de los hechos determinantes para la correcta aplicación de la norma al caso concreto o hayan de realizarse estimaciones, valoraciones o mediciones de datos relevantes para la obligación tributaria que no puedan cuantificarse de forma cierta, la Administración podrá concretar dichas cuestiones mediante un acuerdo con el sujeto inspeccionado.

Atendiendo a lo anterior, las actas con acuerdo deberán recoger, junto al contenido genérico establecido en los artículos 153 de la LGT y 176 del RGGIA —el cual ha sido ya analizado— *el fundamento de su aplicación* —esto es, los motivos o razones concretas que han llevado al acuerdo— y *la estimación, valoración o medición realizada*, lo cual permitirá un adecuado control de aquéllas (art. 155.2 LGT)⁷⁴. En efecto, pese a existir el mencionado acuerdo, este tipo de actas tienen que contener, en todo caso, una explicación de los criterios y fundamentos jurídicos que han servido de base a las mismas y de cuya aplicación resulta la propuesta de liquidación, debiendo

71 MONTALVO SANTAMARÍA, M.: *Cómo actuar ante la Inspección de Hacienda*, op cit., pág. 217. Asimismo, y ya desde la perspectiva jurisprudencial, pueden consultarse la Sentencia de la AN de 30 de junio de 2005 (FJ 2º) (JUR 2005/244552) y la Resolución del TEAC de 27 de abril de 1994 (Considerando 3º) (JT 1994/731), indicando esta última que lo importante en las actas es que en ellas aparezcan los hechos y elementos con trascendencia para la comprobación de la situación tributaria del inspeccionado que hayan resultado de las actuaciones inspectoras y, también, las consecuencias de derecho que aquellos hechos o circunstancias supongan en orden a la regularización de la situación tributaria de aquél.

72 Con relación a esta cuestión nos remitimos a lo indicado en la nota 64.

73 PARRA GARCÍA-MOLINER («Actuaciones y procedimiento de inspección» en *Comentarios a la nueva Ley General Tributaria* (HUESCA BOADILLA, R. Dir.), Aranzadi, Cizur Menor, 2004, pág. 994) opina que las actas con acuerdo pueden conceptuarse como uno de los supuestos de terminación convencional impropia del artículo 88 de la LRJ-PAC.

74 Sobre esta cuestión, pueden consultarse los trabajos de CAYÓN GALIARDO, A.: «El presupuesto habilitante de las actas con acuerdo», *RTT*, núm. 67, 2004, pág. 13; GARCÍA-HERRERA BLANCO, C., y HERRERA MOLINA, P.: «El presupuesto habilitante de las actas con acuerdo (una pequeña paradoja de la nueva Ley General Tributaria)», *Impuestos*, Tomo I, 2004, pág. 453; PARRA GARCÍA-MOLINER, A.: «Actuaciones y procedimiento de inspección» en *Comentarios a la nueva Ley General Tributaria*, op cit., pág. 996; RUIZ GARCÍA, J. R.: «Las actas con acuerdo», *RIF*, núm. 73, 2006, pág. 72.

hacerse constar tanto la concurrencia de los supuestos en los que la ley faculta su aplicación, como los elementos de hecho y fundamentos jurídicos de la propuesta de regularización afectada por dicho acuerdo⁷⁵.

Asimismo, y a diferencia de lo que sucede con el resto de actas de inspección, la suscripción de un acta con acuerdo implica la renuncia a la tramitación separada del procedimiento sancionador (art. 155.2.c) LGT). Por ello, también en el cuerpo de la citada acta deberán quedar reflejados los elementos de hecho, fundamentos jurídicos y cuantificación de la *propuesta de sanción*, esto es, la motivación de la sanción que, en opinión del actuario, resulte procedente, siendo aquí donde aquella reclama, sin lugar a dudas, un mayor protagonismo. De ahí que, el artículo 208.2 de la LGT insista en la idea de que la propuesta de sanción se encuentre debidamente motivada, lo que supone que también deberán justificarse, en su caso, los *criterios de graduación* aplicados a los que alude el artículo 210.4 de la LGT.

Por lo demás, es importante recordar que la liquidación definitiva se producirá si, transcurridos diez días desde la firma de este tipo de actas, el Inspector-Jefe no dicta acuerdo rectificando los errores materiales que pudieran contener aquéllas, entendiéndose notificada, a partir de este momento, la liquidación y la sanción de acuerdo con las propuestas contenidas en las mismas (arts. 155.5 LGT y 186.7 RGGIA). No obstante, si se emite dicho acuerdo rectificativo es obvio que aquél deberá justificar cuál ha sido el error apreciado y el porqué de su corrección, en tales casos, la *rectificación del previo acuerdo* alcanzado deberá encontrarse debidamente motivada⁷⁶.

2.2. Actas de conformidad

La nota característica de las actas de conformidad radica en que el sujeto inspeccionado manifiesta que está de acuerdo con la propuesta de regularización expresada en aquéllas; ahora bien, ello no releva a la Inspección de los tributos de la obligación de redactar las mismas con arreglo a lo dispuesto en las normas legales y reglamentarias. En efecto, en este tipo de actas deberán consignarse, junto con la conformidad del obligado tributario, cuáles son los *elementos esenciales* y los *fundamentos de derecho* que justifican la decisión adoptada, dado que la referida conformidad no exime de motivar convenientemente aquéllas⁷⁷.

De este modo, en las mencionadas actas deben recogerse cuáles son los hechos resultantes de las actuaciones inspectoras y una explicación, clara y completa, de las razones que condujeron a la adopción de la propuesta de regularización correspondiente, a fin de facilitar al contribuyente los datos necesarios sobre los que presta su conformidad. En consecuencia, tales actas contendrán "*los elementos, circunstancias, datos y antecedentes, que permitan la identificación y comprensión de los hechos que*

75 CORONADO SIERRA, M.: «Actuaciones y procedimiento de inspección» en la *Ley General Tributaria, comentarios y casos prácticos*, CEF, Madrid, 2004, pág. 662.

76 ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J.: *La motivación de los actos tributarios en la nueva Ley General Tributaria*, op cit., págs. 126 y 127.

77 PALAO TABOADA («Las actas de inspección en la Ley General Tributaria», CT, núm. 50, 1984, pág. 279) ha afirmado que la exigencia de motivación de las actas de inspección deriva del principio de legalidad.

se aceptan, 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"⁷⁸.

A estos efectos, la motivación en las actas de conformidad no sólo se erige en un mecanismo que permite conocer el razonamiento lógico y jurídico que ha llevado al actuario a dictar ese acto, sino que también juega un papel fundamental a la hora de que el obligado tributario conozca debidamente los hechos que acepta. En este sentido se ha pronunciado la jurisprudencia, al señalar que es *"precisamente la existencia en el acta de esa motivación justificadora (...) 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"*⁷⁹.

Por otra parte, la conformidad prestada a las actas no excluye que éstas deban contener todos los datos necesarios para evitar que el sujeto inspeccionado quede indefenso, pues para que éste pueda ejercitar adecuadamente su derecho de defensa –si decide impugnar la liquidación resultante del acta– tendrá que poder identificar y comprender los elementos del hecho imponible y su valoración, los cuales deberán aparecer calificados e interpretados jurídicamente⁸⁰. A lo anterior se añade el hecho de que los tribunales, en estos casos, deberán analizar si hubo o no una incorrecta aplicación de las normas, labor ésta en la cual la motivación juega también un papel primordial⁸¹.

Por último, debe recordarse que si trascurrido un mes desde la firma del acta el Inspector-Jefe no ha notificado al obligado tributario un acuerdo con alguno de los siguientes contenidos:

1. rectificando errores materiales,
2. estimando que ha existido una indebida aplicación de las normas jurídicas en la propuesta de liquidación formulada,

78 Sentencias del TS de 10 de mayo de 2000 (FJ 3º) (RJTr, Tomo I, 2000) y de los TSJ de Castilla y León (Valladolid) de 28 de marzo de 2006 (FJ 3º) (JT 2006/1331) y Madrid de 29 de septiembre de 2003 (FJ 2º) (JUR 2004/215024). Por su parte, la AN en las Sentencias de 17 de noviembre de 2005 (FJ 3º) (JT 2005/1634) y 10 de junio de 2004 (FJ 3º) (JUR 2004/226757) afirma que *"es un error de los Inspectores actuarios creer que la conformidad prestada por el contribuyente les libera de la obligación de consignar en el acta los datos precisos y, por ello, incurren 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"*.

79 Sentencias de la AN de 29 de enero de 2004 (FJ 3º) (JT 2004/918), TSJ de Cantabria de 24 de octubre de 2003 (FJ 3º) (JT 2004/802) y Castilla y León (Valladolid) de 28 de marzo de 2006 (FJ 3º) (JT 2006/890) y (Burgos) 23 de septiembre de 2005 (FJ 3º) (JT 2006/4).

80 Sentencias del TS de 10 de mayo de 2000 (FJ 3º) (RJTr, Tomo I, 2000) y de los TSJ de Canarias (Las Palmas) de 10 de marzo de 2000 (FJ 1º) (JUR 2000/165388), Castilla La Mancha de 18 de marzo de 1999 (FJ 1º) (JT 1999/768), Castilla y León (Valladolid) de 28 de marzo de 2006 (FJ 3º) (JT 2006/1331) y Madrid de 29 de septiembre de 2003 (FJ 2º) (JUR 2004/215024). Asimismo, la AN en sus pronunciamientos de 6 de abril de 2004 (FJ 4º) (CTr, núm. 257-258, 2004) y 25 de marzo de 2002 (FJ 3º) (JUR 2002/143403) ha señalado que *"no son impugnables como tales hechos, los elementos de hecho y las circunstancias concurrentes, que hayan sido aceptados en un acta de conformidad, salvo que el sujeto demuestre que incurrió en un error de hecho; por el contrario, sí son impugnables los resultados de calificar, valorar, apreciar, y, en general, de aplicar las normas jurídicas a los hechos, elementos de hecho y demás circunstancias aceptados de conformidad"*. No obstante, ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN [Las actas de la Inspección de los tributos, op cit., pág. 380 y sigs. y «Actuaciones y procedimiento de inspección en la LGT de 2003», La reforma de la Ley General Tributaria (ZORNOZA PÉREZ, J. Dir.), CGPJ, Madrid, 2005, pág. 252] defiende la postura contraria, afirmando que la conformidad no alcanza solamente a los hechos, sino también a la calificación jurídica de los mismos; de este modo, la conformidad manifestada comprometerá al obligado tributario a no impugnar el acto de liquidación.

81 LÓPEZ MARTÍNEZ, J., y PÉREZ LARA, J. M.: *Iniciación, desarrollo y documentación de las actividades inspectoras de regularización*, op cit., pág. 151.

3. ordenando completar las actuaciones realizadas o
4. dictando un acto de liquidación expreso, se entenderá producida y notificada la liquidación que conste en aquélla (arts. 156.3 LGT y 187.3 RGGIA)⁸².

Asimismo, si concurren alguno de los dos primeros supuestos enunciados *ut supra* el Inspector-Jefe deberá proceder a su subsanación en el acto de liquidación que emita, el cual deberá estar motivado no sólo respecto a la regularización practicada, sino también en cuanto al error apreciado, su corrección y el fundamento de dicho cambio. Por su parte, y en relación con el tercer caso indicado, tendrá que motivarse el acuerdo por medio del cual se insta a la ampliación de las actuaciones, dado que dicho acuerdo se separa del criterio seguido en actuaciones precedentes⁸³.

Es requisito indispensable para utilizar el método de estimación indirecta que se haya acreditado la imposibilidad de obtención de dichos datos, debiendo razonarse este aspecto en el informe preceptivo que acompañe al acta

2.3. Actas de disconformidad

Cuando el obligado tributario no esté de acuerdo con la propuesta de regularización y de liquidación contenidas en el acta, o bien se niegue a suscribirla deberá formalizarse un acta de disconformidad (art. 188.1 RGGIA), que tendrá que ir acompañada de un informe que amplíe, justifique y detalle su contenido (arts. 157.2 LGT y 188.2 RGGIA). En este supuesto –así como en otros que veremos en epígrafes posteriores– será necesario que el inspector actuuario complemente los datos y fundamentos jurídicos recogidos en el acta con un informe ampliatorio, donde debe desarrollarse de forma *concisa, precisa y detallada* su fundamentación⁸⁴, dando lugar a lo que la doctrina ha denominado *motivación reforzada*⁸⁵.

82 MONTALVO SANTAMARÍA (*Cómo actuar ante la Inspección de Hacienda, op cit.*, pág. 235 y sigs.) desglosa, de forma pormenorizada, el procedimiento que debe seguirse en cada uno de estos supuestos.

83 El TS, en sus pronunciamientos de 14 de septiembre de 2000 (FJ 3º) (RJ 2000/7610) y 9 de octubre de 1999 (FJ 3º) (RJ 1999/7813), ha afirmado que la posibilidad del Inspector-Jefe de dejar sin efecto el acta de conformidad y ordenar que se completen las actuaciones inspectoras conlleva “la necesidad de que el acuerdo explicita qué actuaciones son precisas para que la labor inspectora pueda calificarse de completa y el por qué las hasta ese momento practicadas resultan insuficientes”.

84 PONT MESTRES («Los documentos de la Inspección: diligencias, comunicaciones, informes y actas», *RDFHP*, núm. 171, 1984, pág. 667) ha definido los informes como los “documentos en los que se justifica, explica, aclara y razona el contenido del acta o, en su caso, la propuesta que formula la Inspección como resultado de las actuaciones realizadas”.

85 Para MORILLO MÉNDEZ («La motivación de los actos de la administración tributaria y la Ley de Derechos y Garantías de los contribuyentes», *op cit.*, pág. 40), la finalidad de la motivación reforzada no sólo tiende a que se difumine “la menor sombra de duda sobre el contenido descrito, sino que cada punto esencial quede perfilado hasta sus últimas consecuencias”.

El principio de seguridad jurídica exige que las liquidaciones provisionales sean la excepción a la regla general de la regularización definitiva

No obstante lo anterior, no podemos olvidar que los artículos 153 de la LGT y 176 del RGGIA establecen el *contenido mínimo* que debe aparecer en cualquier tipo de actas, esto es, los hechos y los fundamentos de derecho en que se basa la propuesta de regularización, precisando el artículo 188.2 del RGGIA, por su parte, que en el acta de disconformidad aquellos deberán expresarse con *el detalle que sea preciso*; por tanto, el hecho de que este tipo de actas deban acompañarse de un informe ampliatorio no impide que las mismas se formulen motivadamente⁸⁶.

A este respecto, conviene precisar que en estos casos no nos encontramos ante supuestos de motivación *in aliunde* o *per relationem* —enunciada, con carácter general, en el artículo 89.5 de la LRJ-PAC⁸⁷, puesto que de lo que se trata es de complementar el contenido del acta con el informe ampliatorio y no de remitir la motivación, en su totalidad, a este último documento⁸⁸. En efecto, mientras la motivación *in aliunde* es plenamente aceptada en el Derecho administrativo y en ciertos ámbitos del Derecho tributario —por ejemplo, en las comprobaciones de valor—, siempre que los informes o diligencias se incorporen al texto de la resolución, no se permite en las actas de inspección porque éstas, *per se*, tienen que estar motivadas.

Ahora bien, debemos llamar la atención sobre la existencia de dos líneas jurisprudenciales en relación con el contenido del acta y la remisión al informe complementario. Por un lado, una vertiente jurisprudencial ha afirmado que no habrá indefensión —y, por tanto, el acta será válida— cuando en la misma no aparezcan los elementos esenciales del hecho imponible ni los hechos y circunstancias

86 A este respecto, el TSJ de Cataluña, en sus pronunciamientos de 20 de diciembre de 1996 (FJ 3º) (JT 1996/1784) y 31 de octubre de 1996 (FJ 1º) (JT 1996/1682), ha indicado que aunque el informe sea un complemento del acta a la que acompaña “debe ser valorado en su justa medida, pues los hechos son los que inexcusablemente deben quedar expresamente reflejados e individualizados en el acta y no en el informe, por muy extenso que éste sea, donde se fundamentará jurídicamente la base de la propuesta”.

87 Dicho precepto indica que «La aceptación de informes o dictámenes servirá de motivación a la resolución cuando se incorporen al texto de la misma».

88 A este respecto, ÁLVAREZ MARTÍNEZ (*La motivación de los actos tributarios*, Marcial Pons, Madrid, 1999, pág. 211) ha afirmado que la motivación *in aliunde* no cabe en las actas de la Inspección de los tributos, puesto que la función de los informes no es la de sustituir la motivación del acta, sino la de complementarla y desarrollarla. Asimismo, NAVARRO EGEA («Algunas consideraciones respecto a la motivación de las actas de la Inspección», *op cit.*, págs. 1363 y 1364) sostiene que los informes dictados por el actuario, simplemente complementan el acta, por ello entiende que se mueven en una dimensión distinta a la motivación *per relationem*. Por el contrario, FENELLÓS PUIGCERVER (*El Estatuto del Contribuyente*, *op cit.*, pág. 240), sí que admite la motivación *in aliunde* en el procedimiento de inspección, ya que, en su opinión, es suficiente con que el obligado tributario conozca cuál ha sido el razonamiento jurídico que ha originado la liquidación final y esto independientemente de que se presente en el cuerpo del acta o del informe.

que han llevado a la Inspección de los tributos a la conclusión alcanzada, siempre que todo ello conste en las diligencias o en el informe ampliatorio a los cuales el acta se remita⁸⁹.

Sin embargo, esta teoría no resulta, a nuestro modo de ver, conforme con la normativa tributaria sobre el contenido de las actas de disconformidad y, por ello, nos sumamos a la corriente jurisprudencial mayoritaria en cuya virtud los elementos esenciales del hecho imponible deben venir enunciados en dichas actas, junto con los fundamentos de derecho de los hechos consignados en las mismas, debiendo detallarse, estos últimos, de forma profunda, en el informe ampliatorio. Y es que dicho informe es un documento en el que no deben constar hechos, sino explicaciones y razonamientos jurídicos⁹⁰.

Dicho esto no podemos olvidar que el informe es preceptivo y deberá extenderse siempre que se haya formulado un acta de disconformidad, sin posibilidad de admitir que el actuario pueda alegar la suficiencia del contenido recogido en el cuerpo del acta, ya que el informe es un documento diferente a ésta, debiendo entregar al obligado tributario el referido informe, conjuntamente con el acta emitida, para que éste alegue lo que considere oportuno (art. 188.3 RGGIA). Precisamente por ello, también el informe deberá fundamentarse, pues sólo así el sujeto inspeccionado podrá *“rebatir con argumentos de suficiente solidez los extremos en que exista discordancia de criterios y posiciones”*⁹¹, limitando al mismo, en caso contrario, sus posibilidades de defensa.

Por lo demás, y en lo que concierne a su contenido, los informes a los que hemos hecho referencia deberán tener la amplitud necesaria que permita la adecuada constatación, con el detalle preciso, de los hechos, razonamientos y fundamentos de derecho previamente consignados en el acta, lo cual dependerá, en último extremo, de las circunstancias puntuales de cada caso concreto⁹².

89 Sentencia de la AN de 24 de enero de 2002 (FJ 4º) (JUR 2002/143014) y Resolución del TEAC de 22 de septiembre de 1993 (Considerando 3º) (JT 1993/1390).

90 Las Sentencias del TS de 10 de mayo de 2004 (FJ 5º) (RJ 2004/4923), 27 de octubre de 2001 (FJ 4º) (RJ 2002/405) y 24 de febrero de 2001 (FJ 2º) (RJ 2001/3300) y de los TSJ de Castilla La Mancha de 25 de julio de 2001 (FJ 4º) (JT 2001/1545) y Comunidad Valenciana de 30 de diciembre de 2004 (FJ 5º) (JT 2005/578) declaran que es en el cuerpo del acta de disconformidad donde deben incluirse *“todos los elementos del hecho imponible, de la base imponible, de las circunstancias que determinan la sujeción pasiva, de la aplicación espacial y temporal, etc., con la cita de los preceptos legales y reglamentarios aplicables al caso, amén de la tipificación y calificación de la posible infracción tributaria, con la propuesta de la correspondiente regularización tributaria, quedando relegado el informe ampliatorio, especialmente, a la exposición amplia de su completa fundamentación jurídica, con la cita obligada de la doctrina administrativa y de la jurisprudencia si la hubiere, no existiendo obviamente inconveniente en utilizar el informe ampliatorio para el desarrollo detallado de los hechos consignados en el acta, pero los elementos esenciales de la relación jurídico-tributaria deben incluirse con el máximo detalle en el acta de disconformidad, que es la que goza de la presunción de veracidad”* (la letra normal es nuestra).

91 PONT MESTRES, M.: «Los documentos de la Inspección: diligencias, comunicaciones, informes y actas», *op cit.*, pág. 667.

92 De ahí que, como bien ha afirmado ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN (*Las actas de la Inspección de los tributos, op cit.*, pág. 158), *“un informe puede ser breve y cumplir los requisitos exigidos por la norma; y a su vez, el informe puede ser amplio y no fundamentar suficientemente los extremos que se requieran”*. Asimismo, la Sentencia del TS de 27 de octubre de 2001 (FJ 4º) (RJ 2002/405) declara con relación al modelo de actas de disconformidad que no se trata de una *plantilla* de cuyas líneas no puedan salirse los actuarios, sino que puede ser ampliado con las páginas anejas que sean precisas, poniendo de relieve, a su vez, que podrán utilizarse los folios que sean necesarios para constatar los hechos, las opiniones que se viertan y las decisiones que se adopten.

La motivación no está relacionada simplemente con el derecho de defensa, sino que el fin último de la misma es actuar como garantía de adecuación de la conducta de la Administración a la ley y al Derecho

Para concluir, es preciso señalar que también en las actas de disconformidad puede modificarse la propuesta inicial del inspector actuario (art. 157.4 LGT). Así, el Inspector-Jefe podrá rectificar dicha propuesta si considera que ha existido error en la apreciación de los hechos o una incorrecta aplicación de las normas jurídicas, o bien ordenar que se complete el expediente (arts. 188.3 y 188.4 RGGIA), debiendo motivarse, en todo caso, la rectificación efectuada⁹³.

3. Otras cuestiones relacionadas con la motivación y la finalización del procedimiento inspector

3.1. Aplicación del método de estimación indirecta

Al igual que en el supuesto de las actas de disconformidad, cuando haya resultado aplicable el método de estimación indirecta tendrá que extenderse, junto con el acta que se suscriba, un informe motivado que explique las razones que han llevado a la utilización de este régimen. Más en concreto, y según dispone el artículo 158.1 de la LGT, dicho informe deberá reflejar las causas determinantes de la aplicación de este sistema, la justificación de los medios elegidos para la determinación de las bases, rendimientos o cuotas, la situación de la contabilidad del obligado tributario y los cálculos y estimaciones realizadas.

En efecto, tanto el carácter subsidiario de este método⁹⁴, como el hecho de que se aplique cuando la Administración no disponga, por diversos motivos, de todos los datos necesarios para calcular de forma completa las bases imponibles, cuotas o rendimientos⁹⁵ y que no se exija un acto previo que declare su utilización, justifican la necesidad de que junto con el acta de inspección tenga que emitirse un informe razonado a este respecto. Dicho informe es preceptivo y deberá complementar el acta en los términos expresados anteriormente, por lo que esta última tendrá que reflejar el *contenido mínimo* recogido en los artículos 153 de la LGT y 176 del RGGIA; por ello, tampoco en estos casos nos encontramos ante un

93 Sobre esta cuestión nos remitimos a la nota 76.

94 A este respecto, el artículo 50.3 de la LGT señala que «Las bases imponibles se determinarán con carácter general a través del método de estimación directa. No obstante, la Ley podrá establecer los supuestos en que sea de aplicación el método de estimación objetiva, que tendrá, en todo caso, carácter voluntario para los obligados tributarios»; por ello, y según lo establecido en el artículo 50.4 de la LGT «La estimación indirecta tendrá carácter subsidiario respecto de los demás métodos de determinación (...)» (la letra normal es nuestra). Por su parte, el artículo 193.2 del RGGIA indica que «La apreciación de alguna o algunas de las circunstancias previstas en el artículo 53.1 de la LGT, no determinará por sí sola la aplicación del método de estimación indirecta si, de acuerdo con los datos y antecedentes obtenidos a lo largo del desarrollo de las actuaciones inspectoras, pudiera determinarse la base o la cuota mediante el método de estimación directa u objetiva».

95 Así, según establece el artículo 53.1 de la LGT «El método de estimación indirecta se aplicará cuando la Administración tributaria no pueda disponer de los datos necesarios para la determinación completa de la base imponible como consecuencia de alguna de las siguientes circunstancias: a) Falta de presentación de declaraciones o presentación de declaraciones incompletas o inexactas. b) Resistencia, obstrucción, excusa o negativa a la actuación inspectora. c) Incumplimiento sustancial de las obligaciones contables o registrales. d) Desaparición o destrucción, aun por causa de fuerza mayor, de los libros y registros contables o de los justificantes de las operaciones anotadas en los mismos».

supuesto de motivación por remisión o *in aliunde*, pues la finalidad del informe será, en exclusiva, la de reforzar el acta, detallando su contenido en lo que concierne a este concreto extremo⁹⁶.

Asimismo, es requisito indispensable para utilizar el método de estimación indirecta que se haya acreditado la imposibilidad de obtención de dichos datos, debiendo razonarse este aspecto en el informe preceptivo que acompañe al acta⁹⁷. De ahí que, también en el informe deba precisarse la relación de causalidad existente entre la conducta del sujeto inspeccionado y la imposibilidad de proceder a la determinación de la base por otros sistemas⁹⁸, debiendo explicarse cuál ha sido la conducta de dicho sujeto y si ésta es constitutiva de una actuación irregular.

De este modo, cuando la Administración no pueda determinar por completo las bases tributarias deberá tomar como referencia, en primer lugar, la actividad económica del obligado tributario y, sin ignorar los posibles datos obtenidos, procederá a aplicar los antecedentes, signos o módulos que estime pertinentes. Nos encontramos, por tanto, ante una *estimación* basada, en buena parte, en datos externos al sujeto inspeccionado; por lo que solamente a través de una adecuada motivación, justificando la aplicación de este régimen y de los medios utilizados para determinar la base imponible⁹⁹, quedará salvaguardado el principio de seguridad jurídica. Finalmente, y una vez que se ha concluido la procedencia de la aplicación del método de estimación indirecta, tendrá que determinarse y justificarse que los cálculos efectuados y los índices empleados son ajustados a Derecho, esto es, que los mismos son idóneos con relación al supuesto examinado.

A estos efectos, hay que tener en cuenta, además, que si bien la aplicación del método de estimación indirecta no requiere—como ya hemos señalado— un acto de declaración previo, sí que puede plantearse con posterioridad la procedencia de su aplicación al hilo de los recursos y reclamaciones que se interpongan contra los actos y liquidaciones correspondientes (art. 158.2 LGT); por ello, la justificación de la utilización

96 En este sentido, y tal y como señala el artículo 193.6 del RGGIA, podrá elaborarse un único informe «*En el supuesto en el que las actas en que se proponga la regularización de la situación tributaria del obligado mediante la aplicación del método de estimación indirecta se suscriban en disconformidad*».

97 Resolución del TEAF de Navarra de 21 de febrero de 2005 (FJ 5º) (JT 2006/787). Con relación al contenido del informe, ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN (*Las actas de la Inspección de los tributos*, op cit., pág. 170) ha afirmado que no es suficiente con una mera indicación de porqué se aplica este sistema, “*sino que habrá que justificar y razonar la necesidad objetiva de recurrir a dicho régimen de estimación*”.

98 Sentencia del TSJ de Asturias de 10 de febrero de 2004 (FJ 3º) (JT 2004/743). En relación con esta cuestión, debe señalarse que no cualquier conducta irregular va a determinar la aplicación de este método, puesto que, por ejemplo, un mero defecto contable no justifica su aplicación, siendo necesario que las anomalías contables sean de *carácter sustancial* y de tal entidad que *no permitan aplicar otros métodos* para determinar la base imponible. De este modo, en la Resolución del TEAF de Navarra, citada en la nota anterior, se ha rechazado la aplicación del método de estimación indirecta cuando no se aprecien “*diferencias notables entre los datos contabilizados, los facturados y los consignados en las escrituras públicas en las que se consignaron las operaciones*” (la letra normal es nuestra).

99 A este respecto, el artículo 53.2 de la LGT recoge los criterios para determinar las bases o los rendimientos, a saber: «a) *Aplicación de los datos y antecedentes disponibles que sean relevantes al efecto*, b) *Utilización de aquellos elementos que indirectamente acrediten la existencia de los bienes y de las rentas, así como de los ingresos, ventas, costes y rendimientos que sean normales en el respectivo sector económico, atendidas las dimensiones de las unidades productivas o familiares que deban compararse en términos tributarios*, c) *Valoración de las magnitudes, índices, módulos o datos que concurren en los respectivos obligados tributarios, según los datos o antecedentes que se posean de supuestos similares o equivalentes*».

de dicho método va a permitir, asimismo, la defensa de los interesados y un adecuado control por parte de los tribunales¹⁰⁰.

En conclusión, la motivación del informe correspondiente tendrá que explicar cuáles han sido las causas por las que se han excluido los métodos de estimación preferentes, justificando la aplicación de este método subsidiario en los términos que acaban de ser expuestos, así como el resultado alcanzado, protegiendo, con ello, los principios de proporcionalidad y seguridad jurídica y evitando, de este modo, la indefensión del contribuyente¹⁰¹.

3.2. La propuesta de sanción en el acta

Una de las grandes garantías del obligado tributario en la actualidad aparece reflejada en la tramitación separada del procedimiento sancionador y el de inspección, el cual cuenta con algunas excepciones –por ejemplo, en el caso de las actas con acuerdo–¹⁰²; ahora bien, como ya hemos puesto de relieve con anterioridad, en este último supuesto la motivación deberá mostrar el razonamiento que ha llevado a la regularización correspondiente y a la propuesta de sanción que aparezca en dichas actas, no siendo suficiente con una mínima referencia de la norma que fundamenta la imposición de la sanción. En consecuencia, en el acta con acuerdo deberá recogerse la motivación de la propuesta sancionadora (art. 208.2 LGT)¹⁰³, reflejándose, asimismo, los hechos, su calificación jurídica y, en su caso, la infracción que aquellos puedan constituir, junto con la procedencia de la aplicación de criterios de graduación a la sanción propuesta (art. 210.4 LGT)¹⁰⁴.

A este respecto, entendemos que en estas situaciones la motivación deberá ser *detallada* y *precisa*, o como indica la doctrina “*rigurosa e intensa*” e, incluso, *reforzada*¹⁰⁵, conclusión plenamente lógica, puesto

100 Para GARCÍA NOVOA (*Aplicación de la estimación indirecta de bases imponibles*, Tecnos, Madrid, 1995, pág. 33), la expresión en el informe de los motivos que han llevado a la Administración a determinar la base imponible a través del método de estimación indirecta “es una exigencia para la plena efectividad de las facultades reconocidas al sujeto pasivo en orden a la impugnabilidad del acto de liquidación”.

101 BANACLOCHE PALAO, C.: *La estimación indirecta*, Aranzadi, Cizur Menor, 2002, pág. 298.

102 Sobre el análisis de los diversos problemas que pueden derivarse para el obligado tributario por la renuncia obligatoria a la tramitación separada del procedimiento sancionador en las actas con acuerdo, nos remitimos al desarrollo crítico que sobre el particular han realizado ANIBARRO PÉREZ, S., y SESMA SÁNCHEZ, B.: «Infracciones y sanciones tributarias y procedimiento», en *Los nuevos reglamentos tributarios* (CALVO ORTEGA, R. Dir.), Aranzadi, Cizur Menor, 2006, págs. 359 y sigs.

103 El citado precepto dispone que «En las actas con acuerdo, la renuncia al procedimiento separado se hará constar expresamente en las mismas, y la propuesta de sanción debidamente motivada, con el contenido previsto en el apartado 4 del artículo 210 de esta Ley, se incluirá en el acta con acuerdo» (la letra normal es nuestra). Dicho precepto, a su vez, viene a especificar la exigencia general de motivación que se deriva del artículo 54.1.a) de la LRJ-PAC, por tratarse de un acto limitativo de derechos subjetivos.

104 Sentencias de la AN de 21 de julio de 2000 (GF, núm. 197, 2001) y de los TSJ de Cataluña 16 de marzo de 1993 (FJ 2º) (JT 1993/245) y Galicia 30 de noviembre de 2005 (*Impuestos*, núm. 8, 2006). Por su parte, SÁNCHEZ PEDROCHE («El deber de motivación en los procedimientos administrativos en materia tributaria», *op cit.*, pág. 12974) opina que en las sanciones tiene que reflejarse el “razonamiento de las pruebas practicadas y el juicio lógico de subsunción de los hechos probados en las normas jurídicas aplicables”. En el mismo sentido se ha pronunciado GIL CRUZ (*La motivación de los actos tributarios*, *op cit.*, pág. 61), para quien la necesidad de motivación en el ámbito de las sanciones tributarias debe realizarse tanto en relación con la conducta infractora, como en lo que concierne a los criterios de graduación aplicados.

105 ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J.: *La motivación de los actos tributarios en la nueva Ley General Tributaria*, *op cit.*, pág. 118.

que este tipo de motivación “es una exigencia ineludible, no sólo basada en principios constitucionales, tales como el de defensa y el de no indefensión, sino en el de proporcionalidad, amén de la aplicación en este punto de las normas penales”¹⁰⁶.

Por último, hemos de señalar que en las actas de conformidad y de disconformidad el actuario carece, en principio, de la posibilidad de efectuar una propuesta de sanción, debiendo manifestar únicamente si, a su juicio, existen indicios de comisión de infracciones tributarias o no (art. 153.g) LGT); ahora bien, en el caso de que el sujeto inspeccionado renuncie de forma voluntaria a la tramitación separada del procedimiento sancionador¹⁰⁷, sí que tendrá que recogerse en las mismas una propuesta de sanción, debiendo fundamentarse cuáles son los elementos de cargo contra el obligado tributario, los preceptos en los que queda subsumida la conducta realizada, su calificación jurídica y la sanción que, sobre la base de ello, corresponda¹⁰⁸. En definitiva, dicha renuncia no exime al inspector actuario de su obligación de motivar convenientemente la propuesta de sanción que aparezca en el acta correspondiente.

3.3. Acto por el que se pone fin al procedimiento de inspección. La regularización de la situación tributaria del sujeto inspeccionado: el acto de liquidación

Como ya se ha indicado, la finalización del procedimiento inspector no siempre va a reflejarse en un acto expreso de liquidación, dado que lo más frecuente, cuando se han firmado actas de conformidad o con acuerdo, es que aquélla se produzca de forma tácita, lo cual sucederá, como sabemos, si en el plazo de un mes o de diez días, respectivamente, contados desde el día siguiente al de la fecha del acta, el Inspector-Jefe no ha rectificado la propuesta de liquidación formulada por el actuario; de ahí que, por ello no podemos dejar de insistir en la importancia de la motivación en las actas, pues aunque no constituyan *stricto sensu* el acto que pone término al referido procedimiento en la práctica es frecuente que la liquidación por la que se regulariza la situación del obligado tributario no sea sino la *confirmación tácita* de la propuesta contenida en las mismas.

Ahora bien, cuando dicho procedimiento termine con un acto expreso de liquidación –como en el caso de las actas de disconformidad– (art. 157.5 LGT) el mismo deberá motivarse por imperativo del artículo 103.3 de la LGT, donde se dispone que «Los actos de liquidación, los de comprobación de valor, los que impongan una obligación, los que denieguen un beneficio fiscal o la suspensión de la ejecución de actos de aplicación de los tributos, así como cuantos otros se dispongan en la normativa vigente, serán motivados con referencia sucinta a los hechos y fundamentos de derecho». Así pues, nos encontramos con una obligación *ex lege* de motivación de las liquidaciones tributarias, lo cual no es más que una especificación de la obligación general de motivar los actos que afecten a los *intereses legítimos* establecida en el artículo 54.1.a) de la LRJ-PAC.

106 MORILLO MÉNDEZ, A.: «La motivación de los actos de la Administración tributaria y la Ley de Derechos y Garantías de los contribuyentes», *op cit.*, pág. 42.

107 Posibilidad contemplada en el artículo 208.1 de la LGT donde se establece que «El procedimiento sancionador en materia tributaria se tramitará de forma separada a los de aplicación de los tributos regulados en el título III de esta Ley, salvo renuncia del obligado tributario, en cuyo caso se tramitará conjuntamente» (la letra normal es nuestra).

108 CALABUIG MORO, S.: «El deber de motivación de los actos administrativos en el ámbito tributario», *RJT*, Tomo I, 2000, pág. 1917.

De este modo, y partiendo de que la liquidación es el acto resolutorio del procedimiento de inspección, donde se concreta la existencia y la cuantía de una deuda tributaria, abriéndose, a partir de la misma, las vías de impugnación para el obligado tributario, podemos afirmar que “la motivación es necesaria y constituye un requisito de validez” de aquélla¹⁰⁹. En efecto, dado que dicha liquidación determina la cuantificación de la obligación tributaria del sujeto inspeccionado, éste debe conocer, de forma clara, precisa y sin necesidad de conocimientos específicos, los *hechos y elementos* que motivan la deuda cuyo pago se exige¹¹⁰, los *fundamentos de derecho* en que se basa la regularización¹¹¹, así como, en general, todos aquellos criterios que hayan servido para obtener la cuantía fijada en la misma¹¹².

Por lo demás, en los casos en que el Inspector-Jefe, una vez analizado todo el expediente, dicte el acto de liquidación correspondiente¹¹³, éste podrá ser definitivo o provisional (arts. 101 LGT y 190 RGGIA). A este respecto, el principio de seguridad jurídica exige que las liquidaciones provisionales sean la excepción a la regla general de la regularización definitiva; de ahí que, en estos casos, deba motivarse convenientemente dicha excepción. A estos efectos, debemos tener en cuenta que la fundamentación correspondiente no podrá basarse en que “era posible” practicar una liquidación provisional, sino en la contraria “porque era imposible” dictar una liquidación definitiva¹¹⁴.

V. Consecuencias de la falta de motivación en el procedimiento de inspección tributaria

Para concluir el análisis de la motivación en el ámbito del procedimiento inspector resta por examinar cuáles son las consecuencias de su ausencia en los actos que conforman o integran dicho procedimiento. A este respecto, y antes de proceder en el sentido indicado, debemos realizar una *precisión previa*, señalando, ya desde este momento, que la ausencia de motivación y la insuficiencia de la misma en los actos dictados

109 CALVO ORTEGA, R.: *Curso de Derecho financiero. I. Derecho tributario. Parte general*, 9ª ed., Civitas, Cizur Menor, 2005, pág. 287. De idéntico modo se ha pronunciado SILES CANTERO («Las actas de la Inspección como medio de prueba», *Impuestos*, Tomo I, 1995, págs. 89 y 90), al entender que “la Administración no puede dictar actos, los de liquidación tributaria, de indudable trascendencia económica para el administrado sin acreditar los motivos en los que se funda”.

110 Sentencia del TS de 15 de julio de 2004 (FJ 3º) (RJ 2004/6667).

111 Con relación a esta cuestión, la Resolución del TEAC de 28 de septiembre de 2005 (FJ 2º) (GF, núm. 251, 2006) ha señalado que los *hechos* que han dado origen a la existencia de una regularización de la situación tributaria del sujeto pasivo han de presentarse de modo determinado, exacto y preciso, mientras que los *fundamentos de derecho* que dan consistencia a la actuación de la Administración deben ser expuestos de forma que no existan dudas de su aplicación al hecho controvertido en tanto que aproximan los hechos descritos a la legalidad del momento.

112 Para ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN (*Las actas de la Inspección de los tributos*, op cit., pág. 262), la regularización tributaria requiere un proceso deductivo que consiste en analizar unos hechos, calificarlos jurídicamente y, finalmente, aplicarles las normas tributarias correspondientes. A este respecto, puede consultarse la Sentencia del TSJ de Canarias (Las Palmas) de 18 de marzo de 2005 (FJ 2º) (JUR 2005/105255).

113 MONTALVO SANTAMARÍA (*Cómo actuar ante la Inspección de Hacienda*, op cit., pág. 232) opina que, en estos casos, el Inspector cumple una especie de función revisora de la propuesta del actuario reflejada en el acta.

114 Sentencias de los TSJ de Castilla y León (Valladolid) de 24 de marzo de 1999 (FJ 1º) (JT 1999/765) y Galicia de 30 de noviembre de 2005 (*Impuestos*, núm. 8, 2006).

por la Inspección de los tributos producirán los mismos efectos; por tanto, las consecuencias jurídicas que de esta omisión se deriven serán idénticas en ambos supuestos¹¹⁵.

En lo que concierne a los efectos jurídicos derivados de la ausencia de motivación se han formulado *tres teorías*. Así, una vertiente doctrinal y jurisprudencial defiende que la omisión de aquella sólo será causa de anulabilidad cuando haya producido *indefensión* al obligado tributario, mientras que, en caso contrario, este hecho simplemente dará lugar a una mera irregularidad no invalidante¹¹⁶. Como de inmediato se observa, estos autores defienden la aplicación del artículo 63.2 de la LRJ-PAC a estos supuestos¹¹⁷, ya que, en su opinión, la motivación constituye un *elemento formal* del acto administrativo, habiendo llegado a distinguir entre *fundamentación* —entendida ésta como un requisito de fondo cuya ausencia puede originar la nulidad absoluta— y *motivación* —considerada como un mero aspecto formal susceptible de anular el acto administrativo únicamente cuando su omisión haya causado la referida indefensión—¹¹⁸.

En lo que a nosotros respecta, disintimos de la tesis anterior, puesto que, a nuestro modo de ver, la motivación es un *requisito de fondo* de los actos administrativos —y, por ende, de los tributarios—, por tanto, la reacción del ordenamiento ante su omisión no puede ser la anulabilidad sólo cuando ello haya originado dicha indefensión¹¹⁹. En efecto, la motivación no está relacionada simplemente con el derecho de defensa, sino que el fin último de la misma es actuar como garantía de adecuación de la conducta de la Administración a la ley y al Derecho, olvidando la mencionada teoría el resto de postulados constitucionales con que la misma tiene vinculación —tales como, el de interdicción de la arbitrariedad y seguridad jurídica—¹²⁰ y, además, que la ausencia de aquella “*impide el ejercicio de las funciones que en*

115 ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J.: *La motivación de los actos tributarios*, op cit., pág. 228; BOCANEGRA SIERRA, R.: *Lecciones sobre el acto administrativo*, 2ª ed., Civitas, Madrid, 2004, pág. 79; BOQUERA OLIVER, J. Mª.: «Motivación del acto administrativo», en *Enciclopedia Jurídica Básica*, vol. III, Civitas, Madrid, 1995, pág. 4344; NAVARRO EGEA, M.: «Algunas consideraciones respecto a la motivación de las actas de la Inspección», op cit., pág. 1365; SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A.: «El deber de motivación en los procedimientos administrativos en materia tributaria», op cit., pág. 12961.

116 Sentencias de la AN de 2 de octubre de 2003 (FJ 2º) (JT 2003/1614) y de los TSJ de Cataluña de 20 de diciembre de 1996 (FJ 3º) (JT 1996/1785), 16 de marzo de 1993 (FJ 2º) (JT 1993/245), Extremadura de 20 de septiembre de 1996 (FJ 3º) (JT 1996/111) y Galicia de 30 de abril de 1997 (FJ 2º) (JT 1997/737), las cuales anulan unas actas de inspección por estar insuficientemente motivadas, puesto que sólo reflejaban conceptos ambiguos y cantidades globales que originaban la *indefensión* del contribuyente al no poder individualizarse los conceptos a que se hacía referencia en las mismas. En idéntico sentido se han pronunciado PARADA VÁZQUEZ [*Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común. (Estudio, comentarios y texto de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre)*, Marcial Pons, Madrid, 1999, pág. 250] y GONZÁLEZ PÉREZ y GONZÁLEZ NAVARRO (*Comentarios a la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y procedimiento administrativo común*, Tomo I, 3ª ed., Civitas, Madrid, 2003, pág. 1580), si bien estos últimos autores añaden que la omisión de la motivación puede provocar la nulidad absoluta si la misma se produce en actos que afecten a los derechos fundamentales.

117 Dicho precepto señala que «(...) el defecto de forma sólo determinará la anulabilidad cuando el acto carezca de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin o dé lugar a la indefensión de los interesados».

118 CALABUIG MORO («El deber de motivación de los actos administrativos en el ámbito tributario», op cit., pág. 1907). Dicha distinción carece, a nuestro juicio, de sentido y no tiene ninguna aplicación práctica, en tanto que desvirtúa todo el papel que la motivación juega en los actos administrativos.

119 Sobre esta cuestión, BANACLOCHE PÉREZ (*Los derechos del contribuyente*, La Ley, Madrid, 2000, pág. 141) ha afirmado que esa interpretación “*pro fisco*” olvida que los actos de la Administración tienen que someterse a la ley y al Derecho en virtud del artículo 103 de la CE.

120 En esta misma línea se ha pronunciado el TSJ de Castilla y León (Valladolid) en su Sentencia de 9 de mayo de 2006 (FJ 5º) (JT 2006/1328).

*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 extienden a la vía de reclamación*¹²¹.

Asimismo, la teoría expuesta corre el riesgo de dejar sin efecto la posibilidad de impugnar del acto por ausencia de motivación, dado que cuando el interesado recurra por este motivo, el tribunal puede llegar a entender que no se ha causado indefensión en la medida en que el sujeto ha podido ejercer su derecho de defensa.

Una segunda opinión a este respecto –más cercana al criterio que defendemos– es aquella que entiende que cuando se omite la motivación, o ésta es insuficiente, el acto correspondiente será, en todo caso, anulable y ello no sólo porque dicho acto dé lugar a la indefensión del interesado, sino también porque el mismo puede generar *inseguridad jurídica* y, en definitiva, por tratarse de un *defecto sustancial*¹²²; no obstante, nosotros no compartimos, en su totalidad, la solución ofrecida, puesto que la reacción del ordenamiento no deberá ser siempre la anulabilidad, ya que puede haber supuestos de actos radicalmente nulos por ausencia de motivación.

Finalmente, para una tercera teoría –que compartimos– la motivación tampoco puede constituir únicamente una garantía del derecho de defensa, sino que tiene que garantizar, además, la observancia de las reglas que disciplinan el ejercicio de las potestades que han sido atribuidas a la Inspección de los tributos, asegurando con ello, por tanto, la *imparcialidad* de su actuación, así como la *eficacia de los postulados constitucionales* anteriormente citados. Ahora bien, a diferencia de la tesis anterior, la consecuencia de la omisión de la motivación en los actos tributarios no siempre será la anulabilidad de los mismos, pues la distinta entidad de aquellos determinará que la reacción del ordenamiento sea la nulidad de pleno derecho¹²³, fundándose, en todo caso, la referida nulidad o anulabilidad en las *razones de derecho sustantivo* a las que alude el artículo 239.3 de la LGT¹²⁴.

121 Sentencias de los TSJ de Asturias de 16 de diciembre de 1992 (FJ 2º) (JT 1992/607), del País Vasco de 20 de junio de 1994 (FJ 2º) (JT 1994/692) y Resolución del TEAC de 7 de junio de 1994 (Considerando 3º) (JT 1994/974).

122 En esta línea se manifiestan las Sentencias de los TSJ de Cataluña de 18 de mayo de 1993 (Presentación núm. 59, *Impuestos*, Tomo I, 1993), en la que se afirma que “donde no hay motivación de los actos tributarios quiebra la seguridad jurídica del contribuyente; y la inseguridad jurídica es compañera inseparable de la indefensión” y de Madrid de 26 de mayo de 2005 (*Impuestos*, núm. 7, 2006), donde se indica que “si un acto carece de motivación suficiente, adolece de un defecto sustancial que debe llevar a su anulación y no a permitir que quien vulneró el Derecho tenga una oportunidad de remediar su deficiente proceder” (la letra normal es nuestra). En el mismo sentido, se ha pronunciado DE LA VALLINA VELARDE, J. L.: *La motivación del acto administrativo*, Estudios Administrativos, Madrid, 1967, pág. 71.

123 Sentencias de la AN de 10 de febrero de 2005 (*Impuestos*, núm. 10, 2006) y 21 de julio de 2000 (GF, núm. 197, 2001) y de los TSJ de Castilla y León (Burgos) de 23 de septiembre de 2005 (FJ 3º) (JT 2006/4), Comunidad Valenciana de 1 de febrero de 2002 (FJ 7º) (JT 2002/930) y la Resolución del TEAC de 24 de marzo de 1999 (C/ISS, núm. 155, 2000). A este respecto, MARTÍN QUERALT («La aplicación de la Ley 30/92, de 26 de noviembre, en los procedimientos administrativos en materia tributaria», *TF*, núm. 32, 1993, pág. 42) ha afirmado que si la indefensión generada por la actuación administrativa vulnera el contenido esencial del artículo 24.1 de la CE el acto no será anulable, sino nulo de pleno derecho. Esta misma teoría es defendida, entre otros, por ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J.: *La motivación de los actos tributarios en la nueva Ley General Tributaria*, op cit., pág. 172; FERNANDO PABLO, M.: *La motivación del acto administrativo*, Tecnos, Madrid, 1993, pág. 217; JUAN LOZANO A. Mº.: *La Inspección de Hacienda ante la Constitución*, Marcial Pons, Madrid, 1993, pág. 222 y sigs; PALAO TABOADA, C.: «Las actas de inspección en la Ley General Tributaria», op cit., pág. 278; SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A.: «El deber de motivación en los procedimientos administrativos en materia tributaria», op cit., pág. 12956 y sigs.

124 ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J.: *La motivación de los actos tributarios en la nueva Ley General Tributaria*, op cit., pág. 176.

Una vez expuestas las diferentes opiniones existentes acerca de los efectos jurídicos derivados de la ausencia de motivación, procederemos a concretar dichos efectos en relación con los distintos actos del procedimiento de inspección tributaria, tarea para la cual seguiremos el orden de exposición mantenido a lo largo del presente trabajo.

En este sentido, cuando en el acto que inicie el citado procedimiento no conste cómo han sido individualizados los criterios generales de planificación en el obligado tributario afectado por dicho procedimiento o no se haga mención a la orden superior motivada, el referido acto deberá considerarse *anulable*. A la misma conclusión debe llegarse con relación al resto de actos dictados en la fase de desarrollo del procedimiento inspector: acuerdos de la ampliación del plazo y de actuaciones inspectoras en el curso del procedimiento, adopción de medidas cautelares, solicitud de información relativa a cuentas bancarias y el acuerdo por el que se notifica el cambio de funcionario.

Ahora bien, con carácter general, cuando el acto sea declarado anulable por ausencia de motivación, estimamos que no resultará aplicable lo dispuesto en el artículo 63.2 de la LRJ-PAC, puesto que este precepto hace referencia a los defectos de forma en los actos administrativos y la motivación constituye un elemento esencial de los mismos; por tanto, deberemos acudir al apartado primero del citado precepto, encontrándonos ante actos que han incurrido en una *infracción del ordenamiento jurídico o incluso en una desviación de poder* (art. 63.1 LRJ-PAC).

Por otro lado, y en lo que atañe a las actas de inspección, la motivación va a constituir, asimismo, un requisito esencial de aquéllas, sin el cual el obligado tributario quedará en una situación de indefensión, pudiendo suponer su ausencia, además, un primer indicio de actuación arbitraria por parte de la Administración y todo ello, por supuesto, con independencia de que nos encontremos ante un acta de conformidad o con acuerdo, dado que, como ya hemos indicado, la motivación de las mismas es una exigencia derivada del principio de legalidad¹²⁵.

Atendiendo a la importancia de las actas de inspección —tanto más si las mismas contienen una propuesta sancionadora—, estimamos que la omisión de dicho requisito no deberá suponer su mera anulabilidad —como sucede con los actos aludidos anteriormente—, sino que la reacción adecuada de nuestro ordenamiento tendrá que ser la *nulidad absoluta* de aquéllas, pues un acta viciada por defectos en la motivación puede vulnerar derechos susceptibles de amparo constitucional, tales como el derecho a la tutela judicial efectiva, siendo de aplicación la previsión del artículo 217.1.a) de la LGT¹²⁶.

Asimismo, la omisión del informe ampliatorio, en los casos en que éste sea preceptivo, también va a generar la nulidad del acta por ausencia de motivación, en tanto que no podrá determinarse “*si el juicio valorativo que emitió la Administración fue correcto, lo que supone incurrir en flagrante arbitrariedad*”

125 Con relación a esta cuestión nos remitimos a la nota 77. Por su parte, ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN (*Las actas de la Inspección de los tributos, op cit.*, pág. 227) entiende que la omisión de una adecuada motivación en las actas no se debe a un desinterés en su elaboración, sino en la “ausencia de una aplicación rigurosa de las normas procedimentales, normas que suponen la garantía indispensable del buen funcionamiento de la gestión tributaria y de los derechos de los ciudadanos”.

126 Dicho precepto dispone que «Podrá declararse la nulidad de pleno derecho de los actos dictados en materia tributaria, así como de las resoluciones de los órganos económico-administrativos, que hayan puesto fin a la vía administrativa o que no hayan sido recurridos en plazo, en los siguientes supuestos: a) Que lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional».

atentatoria contra los principios de seguridad jurídica y capacidad económica"¹²⁷; y a idéntica conclusión deberá llegarse, a nuestro entender, si la omisión de la motivación se efectúa en la liquidación dictada por el Inspector-Jefe.

Llegados a este punto, sólo resta mencionar que todos los actos dictados a lo largo del procedimiento de inspección son *actos de trámite* –en la medida que sirven para impulsarlo–, salvo el acto de liquidación dictado por el Inspector-Jefe respectivo y que pone fin al mismo. Atendiendo a lo anterior, cuando alguno de los actos dictados a lo largo de dicho procedimiento adolezca de un vicio de nulidad o anulabilidad por ausencia de motivación, el sujeto inspeccionado no podrá impugnarlos directamente, debiendo alegar tales deficiencias al hilo de los recursos interpuestos contra la liquidación final; en estos casos, cuando el tribunal acepte la pretensión del inspeccionado por la causa arriba indicada, entendemos que habrán de retrotraerse todas las actuaciones al instante en que tuvo lugar el referido defecto, debiendo dictarse un nuevo acto convenientemente motivado¹²⁸.



127 GARCÍA NOVOA, C.: *Aplicación de la estimación indirecta de bases imponibles*, op cit., pág. 32.

128 A este respecto, y en virtud del principio de economía procesal, podría defenderse la posibilidad de que el tribunal completase el acto impugnado por ausencia de motivación, si bien rechazamos tal propuesta, puesto que entendemos junto con ÁLVAREZ MARTÍNEZ (*La motivación de los actos tributarios en la nueva Ley General Tributaria*, op cit., pág. 166), que *"el deber de motivar tendrá que ser debidamente cumplimentado en el instante de dictar el acto correspondiente (...) sin que sea posible la motivación sucesiva"*.