

TRIBUTACIÓN	COMPROBACIÓN PARCIAL Y GENERAL EN LAS ACTUACIONES INSPECTORAS: SOLUCIONES PARA LA ACTUAL REGULACIÓN Y PERSPECTIVAS EN LA NUEVA LEY GENERAL TRIBUTARIA	Núm. 58/2003
--------------------	--	-------------------------

VÍCTOR MANUEL SÁNCHEZ BLÁZQUEZ

Doctor en Derecho

Profesor de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Las Palmas de Gran Canaria

Este trabajo ha sido seleccionado y ha obtenido el 2.º **Premio Estudios Financieros 2003** en la Modalidad de **TRIBUTACIÓN**.

El Jurado ha estado compuesto por: don Vicente RAMBLA MOMPLET, don Inocente ALTOZANO FERRAGUT, don José DÍAZ DELGADO, don Carmelo LOZANO SERRANO, don Andrés SÁNCHEZ PEDROCHE y doña María Teresa SOLER ROCH.

Los trabajos se presentan con seudónimo y la selección se efectúa garantizando el anonimato del autor.

Extracto:

LA regulación actual de la comprobación parcial y la comprobación general en las actuaciones inspectoras es compleja, dispersa y problemática. En ella se recogen a través de distintas disposiciones no sólo unas modalidades de actuación administrativa en virtud de su objeto (en su inicio –alcance de las actuaciones– y en su finalización –actas previas determinantes de liquidaciones provisionales–), sino también un derecho del contribuyente en un determinado supuesto previsto normativamente (solicitud de comprobación de carácter general). Y en ella se plantean diversos y variados problemas, tanto desde una perspectiva dogmática como desde una vertiente práctica. En el presente trabajo se aportan soluciones interpretativas a los distintos interrogantes que plantea dicha regulación desde aquella misma vertiente dogmática y práctica. Estas soluciones se basan en criterios uniformes, a partir del Derecho positivo hoy en vigor, si bien interpretado más allá de una visión superficial, aislada y fragmentaria de sus normas reguladoras. También se hace una referencia, aunque necesariamente puntual, a la regulación que se da en el Anteproyecto de LGT a todas estas cuestiones desde el punto de vista de las soluciones apuntadas. Así, tras enunciarse los puntos de partida esenciales, que han sido confirmados en el Anteproyecto de LGT (el adecuado sentido del deslinde de la comprobación general y parcial en nuestro ordenamiento y su conexión con la clasificación de las liquidaciones en provisionales y definitivas), se analizan los tres bloques normativos existentes en este ámbito: las actuaciones de comprobación e investigación de carácter parcial y de carácter general en el RGI; la solicitud de comprobación de carácter general del artículo 28 de la LDGC; y, la comprobación parcial y las actas previas de Inspección.

Sumario:

- I. Planteamiento.
- II. El primer punto de partida: el adecuado significado de la comprobación parcial y la comprobación general; su confirmación en el Anteproyecto de LGT.
- III. El segundo punto de partida: comprobación parcial y general y liquidaciones provisionales y definitivas; su confirmación en el Anteproyecto de LGT.
- IV. Las actuaciones de comprobación e investigación de carácter parcial y de carácter general en el RGI.
 1. La regulación reglamentaria.
 2. La adecuada interpretación de la regulación reglamentaria.
 - A) La necesidad de identificar el procedimiento o procedimientos liquidatorios en la actuación inspectora.
 - B) La acumulación de varios procedimientos de liquidación en una actuación inspectora.
 - C) La comprobación parcial en el procedimiento liquidatorio de la actuación inspectora.
 3. Algunas consecuencias jurídicas concretas.
 - A) Tributos, ejercicios o períodos concretos y efectos del inicio de las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación.
 - B) Tributos, ejercicios o períodos concretos, interrupción injustificada y plazo de duración máximo de las actuaciones inspectoras.
 - C) Tributo y ejercicio o período concreto y motivos de impugnación del acto liquidatorio.
 - D) Solicitud de comprobación de carácter general sobre un tributo y ejercicio y plazo de duración máximo de las actuaciones inspectoras.

- E) Solicitud de comprobación de carácter general sobre uno o varios de los tributos o ejercicios afectados por la actuación parcial.
 - F) Tributos, ejercicios o períodos concretos y ampliación del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras.
4. La nueva regulación en el Anteproyecto de LGT: luces y sombras.
- V. La solicitud de comprobación de carácter general del artículo 28 de la LDGC.
- 1. La solicitud de comprobación de carácter general del artículo 28 de la LDGC y el contexto normativo en el que se inserta.
 - 2. Solicitud de comprobación de carácter general y liquidación definitiva.
 - 3. Algunas consecuencias jurídicas concretas.
 - 4. La nueva regulación en el Anteproyecto de LGT: sin cambio significativos.
- VI. Comprobación parcial y actas previas de Inspección.
- 1. Planteamiento.
 - 2. Los efectos preclusivos de las liquidaciones provisionales derivadas de las actas previas de Inspección.
 - 3. Los distintos supuestos de comprobación parcial del artículo 50 del RGI.
 - A) Algunas consideraciones generales previas.
 - a) Los supuestos tasados de aplicación debida del artículo 50 del RGI.
 - b) La revisión de las liquidaciones derivadas de actas previas mediante recurso.
 - c) Otros límites a la incoación de actas previas: los límites a la discrecionalidad administrativa de selección de sujetos y supuestos a comprobar.
 - B) La comprobación parcial derivada de las interrelaciones existentes entre distintos tributos.
 - C) La comprobación parcial derivada de la amplitud de los hechos relevantes para la liquidación de un tributo.

- D) La comprobación parcial derivada de la no completa terminación de las actuaciones de comprobación e investigación.
 - a) Planteamiento general.
 - b) El requisito de la imposibilidad de ultimar la comprobación o investigación de los hechos o bases imponibles.
 - c) El requisito de la necesaria interrupción de las actuaciones.
- 4. Supuestos de comprobación parcial y liquidaciones provisionales en el Anteproyecto de LGT: algunos avances de importancia.

VII. Consideraciones finales.

NOTA: El autor desea agradecer el estímulo y sugerencias que ha recibido en la elaboración de este trabajo del profesor doctor D. Francisco CLAVIJO HERNÁNDEZ, Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de La Laguna.

I. PLANTEAMIENTO

La regulaci3n que nuestro ordenamiento dispensa a la comprobaci3n parcial y a la comprobaci3n general en las actuaciones inspectoras es ciertamente compleja: en ella no s3lo se regulan dos modalidades de actuaci3n administrativa comprobadora en funci3n del alcance de su objeto; modalidades que, adem1s, han de quedar delimitadas antes de que se desplieguen efectivamente, siendo sus resultados, recogidos documentalmente en unos espec3ficos tipos de actas, determinantes de distintas clases de liquidaciones. Porque la segunda de dichas modalidades se ha configurado en 3l, adicionalmente, como el objeto de un derecho que puede ser ejercitado por los inspeccionados en un determinado supuesto previsto normativamente.

Dicha regulaci3n se encuentra tambi3n algo dispersa, lo que guarda relaci3n con la propia complejidad antes mencionada. En concreto, aparece contenida en las previsiones del RGI sobre el alcance de las actuaciones inspectoras de comprobaci3n e investigaci3n (art. 11), de las actas en que se recogen sus resultados y de las liquidaciones derivadas de ellas (art. 50) y de la solicitud de comprobaci3n de car1cter general (art. 33 *bis*). Se trata, por tanto, de una regulaci3n fundamentalmente reglamentaria, aunque tambi3n existen disposiciones legales de relevancia al respecto: b1asicamente, el art3culo 28 de la LDGC.

Pero dicha regulaci3n es, sobre todo, problem1tica. Y es que, efectivamente, se trata de una regulaci3n cuyo contenido genera diversas dudas e incertidumbres. De ella se deriva un conjunto de problemas necesitados de soluciones para los encargados, desde posiciones distintas, de su aplicaci3n. Sean la Administraci3n tributaria gestora, los Tribunales Econ3mico-Administrativos, los Tribunales de Justicia o los propios contribuyentes y sus asesores fiscales.

Una de las principales pruebas de este 3ltimo aserto se encuentra en un dato que no deja de sorprender: el diverso significado y alcance de las actuaciones de comprobaci3n e investigaci3n de «car1cter general» en su configuraci3n inicial por el RGI en 1986 (en esencia, todos los tributos y deberes dentro de la competencia del 3rgano y ejercicio o per3odo inspeccionado) y de la comprobaci3n de «car1cter general» que puede solicitar el interesado introducida novedosamente en 1998 con la LDGC (un tributo y ejercicio). Sobre todo cuando se ha intentado mantener y armonizar ambas comprobaciones de «car1cter general» en un, por ello, necesariamente «forzado» y «artificioso» nuevo art3culo 11 del RGI.

No es esta contradicción normativa, sin embargo, el único problema existente en este terreno. Porque son múltiples las dudas e incertidumbres adicionales que suscita la regulación de esta compleja materia. Algunas de ellas se sitúan en un plano teórico o dogmático, pero que no operan solamente en él puesto que la solución que se aporte al respecto va a traer consigo diferentes consecuencias jurídicas concretas de gran relevancia práctica: podríamos pensar ahora, por ejemplo, en la cuestión relativa a si en una «actuación» inspectora de comprobación e investigación que alcanza a varios tributos y períodos o ejercicios se está en presencia o no de varios «procedimientos» liquidatorios, en tanto que la misma acaba en varios actos de liquidación, referidos cada uno de ellos a cada uno de aquellos tributos y períodos o ejercicios. Otras, por el contrario, surgen *a priori* directamente en el terreno práctico u operativo. No obstante, su adecuada respuesta ha de venir por medio del recurso a instrumentos dogmáticos o conceptuales: sería el caso, por ejemplo, de las consecuencias prácticas favorables que podría traer consigo el ejercicio por el inspeccionado del derecho a la comprobación de carácter general, lo que guarda relación con el sentido en que debería entenderse dicha expresión.

Son precisamente estas tres características que hemos atribuido a la regulación normativa en nuestro ordenamiento de la comprobación parcial y general en las actuaciones inspectoras (su complejidad, carácter disperso y problemático) las que nos han impulsado a la realización de este estudio. La inminente aparición de una nueva LGT, cuyo Anteproyecto acaba de salir a la luz, pone también de relieve la oportunidad de un trabajo de estas características.

Con él pretendemos aportar algunas soluciones para esta normativa compleja, dispersa y problemática. Soluciones que habrán de estar basadas en criterios uniformes, lo que justifica el que se aborden todas ellas en nuestro estudio, aunque diseccionando los distintos problemas que se plantean. Soluciones que habrán de iluminar la aplicación de esta normativa actualmente vigente en nuestro ordenamiento y que seguirá siéndolo en gran medida durante cierto tiempo como consecuencia de la siempre lenta resolución de recursos y reclamaciones en nuestra materia. Soluciones que, por ello, tendrán muy en cuenta el Derecho positivo hoy en vigor, si bien interpretado éste más allá de una visión superficial, aislada y fragmentaria de sus normas reguladoras. Y soluciones, finalmente, que deberían tenerse muy presentes en la inminente reforma en la normativa de aplicabilidad general a todas las figuras tributarias que se nos avecinan. Y es que, efectivamente, nos encontramos ante un momento decisivo en el que no se puede perder la oportunidad de regular de forma coherente y adecuada una materia de tanta trascendencia y repercusión práctica como ésta. Comenzando con hacerlo en una norma con rango de ley, a la que corresponde, efectivamente, regularla en sus elementos esenciales. De ahí que, a la vista del Anteproyecto de LGT recientemente conocido, se haga también una referencia, aunque necesariamente puntual, a la regulación que se da en el mismo a todas estas cuestiones desde el punto de vista de las soluciones apuntadas.

Dos son los puntos de partida desde los que arranca nuestro trabajo. De un lado, el adecuado sentido y significado de la distinción entre la comprobación parcial y la comprobación general. De otro, la trascendencia de la misma, lo que se justifica por la conexión que guarda con otra diferenciación de gran importancia en este terreno: la que distingue las liquidaciones provisionales de las liquidaciones definitivas.

II. EL PRIMER PUNTO DE PARTIDA: EL ADECUADO SIGNIFICADO DE LA COMPROBACIÓN PARCIAL Y LA COMPROBACIÓN GENERAL; SU CONFIRMACIÓN EN EL ANTEPROYECTO DE LGT

Y es que, en efecto, debe tomarse posición ya desde el primer momento acerca del adecuado sentido y significado de la distinción entre la comprobación parcial y la comprobación general. Sobre todo teniendo en cuenta el doble criterio que se sigue en nuestro Derecho para su identificación. Aunque sea de forma sintética, para poder seguir avanzando en nuestro trabajo sobre bases firmes.

Pues bien, en nuestra opinión, las comprobaciones de carácter general serían aquellas que recaen sobre un concepto tributario y hecho imponible (impuestos instantáneos) o sobre un concepto tributario y período impositivo o de liquidación (impuestos periódicos o instantáneos de liquidación periódica ¹), en ambos casos en su integridad. Las comprobaciones de carácter parcial, por su parte, serían las que tienen un alcance inferior ². De ahí que sea más correcto el criterio seguido en el artículo 28 de la LDGC para identificar la comprobación general (sobre un tributo y ejercicio) que el empleado en el artículo 11 del RGI (sobre todos los tributos y deberes dentro de la competencia del órgano y del período o períodos inspeccionados), en lo que insistiremos después. Porque el punto de referencia dotado de trascendencia jurídica general a la hora de diferenciar las comprobaciones en función de su objeto es el procedimiento de liquidación en el que aquéllas se insertan, al ser éste la realidad jurídica de relevancia afectada en este terreno. En consecuencia, será el objeto propio sobre el que dicho procedimiento recae y que permite su individualización el adecuado para identificar la comprobación total o general y, por contraste, la de carácter parcial.

Así lo ha venido a confirmar en el ámbito de las actuaciones inspectoras, más allá de ciertas cuestiones terminológicas sobre las que volveremos después, el Informe sobre el borrador del Anteproyecto de la nueva LGT: «En esta materia –afirma– se clarifica la regulación actual. Así, son actuaciones parciales las que no alcanzan a todos los elementos de la obligación tributaria en el período objeto de comprobación. El resto de actuaciones, es decir, las que tengan por objeto la totalidad de dichos elementos, tienen carácter general» ³. También es éste el criterio del artículo 148.2 del Anteproyecto de LGT en ese mismo contexto, si bien en él se deja abierta la puerta a una adicional regulación reglamentaria: «Las actuaciones inspectoras tendrán carácter parcial cuando no afecten a la totalidad de los elementos de la obligación tributaria en el período objeto de la comprobación y en todos aquellos supuestos que se establezcan reglamentariamente. En otro caso, las actuaciones del procedimiento de inspección tendrán carácter general en relación con la obligación tributaria y período comprobado».

Nuestras reflexiones deben continuar ahora con el segundo punto de partida ya anunciado: destacar la trascendencia que tiene esta distinción entre comprobaciones de carácter parcial o general, por su conexión con la diferenciación entre las liquidaciones provisionales y definitivas. Aunque esta relación no es absoluta. Nos explicamos.

III. EL SEGUNDO PUNTO DE PARTIDA: COMPROBACIÓN PARCIAL Y GENERAL Y LIQUIDACIONES PROVISIONALES Y DEFINITIVAS; SU CONFIRMACIÓN EN EL ANTEPROYECTO DE LGT

En efecto, la distinción entre la comprobación parcial y la general en el seno de los procedimientos liquidatorios adquiere una gran relevancia porque se va a conectar con otra diferenciación de vital trascendencia en nuestro ordenamiento como es la que distingue las liquidaciones tributarias según sean provisionales o definitivas: tras una comprobación parcial se dictará una liquidación provisional, mientras que después de una comprobación general corresponde practicar una liquidación definitiva ⁴.

No obstante, la salvedad a que hacíamos mención es la siguiente: también pueden dictarse liquidaciones provisionales sin una previa actividad de comprobación o, al menos, de una actividad de comprobación en sentido propio. Sería el caso de la liquidación provisional de oficio practicada tras una simple comprobación formal (art. 123.1 de la LGT) o de la peculiar prevista en la normativa específica del IVA utilizando ciertos datos o antecedentes obrantes en poder de la Administración (art. 168 de la Ley del IVA). Aunque el ámbito natural en que se dictan estas liquidaciones es el de las actuaciones «gestoras», no el de las «inspectoras». De igual modo, también cabría una liquidación provisional con independencia del alcance de la actuación comprobadora en otros dos supuestos, lo que encontraría su justificación en los limitados medios instructorios empleados: tras una de las comprobaciones abreviadas, bien sea de las «gestoras» (art. 123 de la LGT), bien sea de las inspectoras (art. 34 del RGI), salvo que, en relación con estas últimas, proceda dictar una liquidación definitiva [art. 50.2 d) del RGI].

En cualquier caso, es precisamente por la correspondencia indicada por lo que debe seguir afirmándose también en el momento actual que el artículo 120.2 a) de la LGT no se ajusta exactamente a la realidad del ordenamiento jurídico español ⁵. Porque de acuerdo a lo previsto en este precepto sería la realización o no de una previa «comprobación administrativa del hecho imponible y de su valoración» el criterio determinante de que la liquidación fuera definitiva o provisional.

Sin embargo, como ha podido afirmarse de forma certera por diversos autores, la comprobación o, en los precisos términos de aquel precepto, la «comprobación administrativa del hecho imponible y de su valoración», no es presupuesto que sirva para definir el acto de liquidación definitiva, diferenciándolo así del acto de liquidación provisional. Las liquidaciones definitivas sólo podrían definirse conectándose con la comprobación, en cuanto que sería la comprobación «total», «completa», «global» o «general» la que precedería a aquéllas ⁶. Y es que no puede desconocerse que existen en nuestro ordenamiento ciertas liquidaciones provisionales que se ven precedidas por una actividad de comprobación, con una u otra intensidad y alcance, pero cierta.

Esta idea ha quedado reflejada en el propio Derecho positivo en la regulación particular de algunas figuras tributarias. De este modo, en el específico ámbito del ISD, en relación con las adquisiciones por causa de muerte, se señala que «la práctica de liquidaciones definitivas exigirá la comprobación completa del caudal hereditario del causante a efectos fiscales» (art. 74. 3 del Reglamento

del ISD). De igual modo, respecto al propio ISD y al ITPAJD, se dispone que «Cualquiera que sea la naturaleza de la adquisición, las liquidaciones que se giren sin haber practicado la comprobación definitiva del hecho imponible y de su valoración tendrán carácter provisional» (arts. 74.4 del Reglamento del ISD y 108.6 del Reglamento del ITPAJD ⁷). Pero no lo ha hecho aún en la normativa legal de aplicabilidad general a todos los tributos.

Debe insistirse, por tanto, en la necesidad de que se reconociera en la propia LGT que las liquidaciones definitivas sólo podrían tener lugar después de practicada dicha comprobación «total», «completa», «global» o «general». Aunque puestos a ser precisos en la terminología a emplear, la otra cara de la comprobación «parcial» no podría ser otra que la comprobación «total». No deja de sorprender, por otra parte, la permanencia de aquel artículo 120.2 a) de la LGT sin modificación alguna cuando se prevén supuestos en la propia LGT en los que tras la realización de una cierta actividad comprobadora se practica una liquidación provisional. Porque los artículos 121. 2 y 123 de la LGT hacen referencia a una liquidación provisional de oficio que puede tener lugar, en ocasiones, tras el desarrollo de «actuaciones de comprobación abreviada». De ahí que se haya podido decir que el artículo 123 de la LGT «delimita en qué casos, tras la comprobación realizada por la Administración, estamos en presencia de una liquidación no definitiva» ⁸.

Por fin, no obstante, el Anteproyecto de LGT viene a recoger la idea demandada. Y es que según su artículo 101. 3, tendrán la consideración de liquidaciones definitivas, además de «Las demás a las que la normativa tributaria otorgue tal carácter» (letra b), «Las practicadas en el procedimiento inspector previa comprobación e investigación de la totalidad de los elementos de la obligación tributaria (...)» (letra a). Si bien se prevé una salvedad, puesto que esto será así «salvo lo dispuesto en el segundo párrafo del apartado 4 de este artículo». En él se recogen los supuestos en que podrán dictarse liquidaciones provisionales en el procedimiento de inspección, a los que haremos referencia más adelante en conexión con las actuales actas previas.

IV. LAS ACTUACIONES DE COMPROBACIÓN E INVESTIGACIÓN DE CARÁCTER PARCIAL Y DE CARÁCTER GENERAL EN EL RGI

1. La regulación reglamentaria.

La diferenciación entre la comprobación parcial y la comprobación total o general, según los parámetros indicados, no coincide, en consecuencia, con la prevista en el RGI respecto de las actuaciones de comprobación e investigación, según tengan carácter parcial o general (art. 11). Es precisamente esta regulación la que corresponde abordar a continuación.

Son tres los elementos que van a permitir delimitar el objeto sobre el que recaerá una actuación de comprobación e investigación de carácter general, de acuerdo a las previsiones del RGI ⁹.

En primer lugar, la competencia del órgano administrativo. Se trata de un elemento delimitador obvio en cualquier actuación administrativa, no sólo en las actuaciones de comprobación e investigación de carácter general. La actividad comprobadora es siempre desarrollada por un órgano administrativo, cuya posibilidad de actuación ha sido atribuida sobre un determinado ámbito a través de una disposición que delimita su competencia ¹⁰. De ahí que sólo sobre los tributos y sujetos a los que alcance su competencia podrá desarrollar su actuación, por muy amplia que ésta quisiera realizarse ¹¹.

En segundo lugar, se alude en el artículo 11 del RGI a los ejercicios o períodos a los que se extienda la actuación inspectora. En relación con este elemento delimitador de las actuaciones de carácter general debe señalarse que es el único que realmente deja un margen de apreciación administrativa permaneciendo la actuación dentro de las de carácter general. Porque la actuación seguirá siendo de este tipo, se comprueben uno o varios ejercicios o períodos. Mientras que si la actuación no afecta a todos los tributos a los que alcanza la competencia del órgano administrativo [letra a) del art. 11] ya no será de carácter general. Y también es claro que aquélla no podrá recaer en ningún caso sobre tributos ya prescritos [letra c)]. De todas formas, se trata éste de un aspecto que no tiene mayor trascendencia que la conectada con las eventuales limitaciones a la discrecionalidad administrativa en la decisión acerca de que su actuación abarque a unos u otros ejercicios o períodos no prescritos.

Por último, el tercer elemento delimitador de las actuaciones de comprobación e investigación de carácter general es la prescripción. Constituye ésta también, no obstante, un elemento delimitador obvio y que afecta también a las actuaciones de carácter parcial. Puesto que la comprobación, sea en una actuación general o sea en una actuación parcial, no puede nunca realizarse sobre obligaciones tributarias que estuvieran ya prescritas. Sin perjuicio de que sí pudiera realizarse cuando existieran dudas acerca de la prescripción o no de aquéllas ¹², aunque entonces debería ser ésta la primera cuestión a clarificar.

En cualquier caso, no puede desconocerse que el artículo 11 del RGI alude a «la prescripción del derecho de la Administración para determinar las deudas tributarias mediante la oportuna liquidación y de la acción para imponer las sanciones correspondientes a las infracciones tributarias que, en su caso, se aprecien». Es decir, el límite que se establece para el alcance de las actuaciones de comprobación e investigación de carácter general se refiere no únicamente a la prescripción de la obligación u obligaciones tributarias, sino también a la prescripción de la responsabilidad derivada de infracciones.

Se trata éste, además, de un aspecto de cierta importancia práctica porque son prescripciones distintas cuyos plazos pueden correr de forma no paralela: ni el momento de inicio de su cómputo ni los supuestos de interrupción tienen por qué coincidir siempre. Ello, además, no es predicable únicamente en relación con la prescripción de la responsabilidad derivada de infracciones tributarias simples (una actuación inspectora de comprobación e investigación, en la concepción del RGI, puede verificar el correcto cumplimiento de deberes formales), sino también respecto de la prescripción de la responsabilidad derivada de infracciones graves.

La realidad de estas afirmaciones podŕa haber quedado confirmada en la pŕctica con la previsi3n en la LDGC de la separaci3n entre los procedimientos dirigidos a pronunciarse sobre las obligaciones tributarias (procedimientos de liquidaci3n) y sobre la responsabilidad derivadas de infracciones graves (procedimientos sancionadores). Aunque la nueva redacci3n dada al art́culo 66 de la LGT a trav́s de la Ley 14/2000, de 29 de diciembre, ha supuesto un paso atŕs en este sentido ¹³.

En cualquier caso, incluso despús de esta modificaci3n normativa, puede afirmarse que el alcance de las actuaciones de comprobaci3n e investigaci3n, las de caŕcter general o parcial, no se puede ver limitado por la prescripci3n «de la acci3n para imponer las sanciones correspondientes a las infracciones tributarias que, en su caso, se aprecien» –se trata ḿs propiamente, en cualquier caso, de la prescripci3n de la responsabilidad derivada de la infracci3n–, al menos en relaci3n con las infracciones graves.

Se ha de tener en cuenta, adeḿs, que ́sta es una conclusi3n con importantes consecuencias pŕcticas: puede haberse consumado la prescripci3n de la responsabilidad derivada de infracciones graves, mientras que a ún no lo habŕa hecho la prescripci3n de la obligaci3n tributaria porque s3lo esta ́ltima se hubiera interrumpido. Ello en la medida en que si bien el momento de inicio del c3mputo de las distintas prescripciones puede coincidir («el d́a en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaraci3n», que coincidiŕa con «el momento en que se cometieron las respectivas infracciones», de acuerdo a lo previsto en el art. 65 de la LGT), sin embargo, los supuestos de interrupci3n de aqúellas pueden ser distintos.

Aś, por ejemplo, la presentaci3n de una declaraci3n fuera de plazo, inicial o complementaria de otra anterior, constituiŕa ́nicamente, en base a los principios del Derecho sancionador, un supuesto de interrupci3n de la prescripci3n de la obligaci3n tributaria ¹⁴. La consumaci3n del plazo de prescripci3n de la responsabilidad derivada de infracciones graves, sin embargo, no podŕa impedir el inicio de una actuaci3n de comprobaci3n e investigaci3n dirigida a la liquidaci3n del tributo. A pesar de que no podŕa exigirse, a trav́s del ulterior procedimiento sancionador correspondiente, la responsabilidad derivada de la infracci3n grave que eventualmente pudiera haberse cometido. En cuyo caso, las eventuales circunstancias que pudieran producirse o detectarse a lo largo de la actuaci3n inspectora (incumplimiento de obligaciones de índole contable o registral o resistencia, excusa u obstrucci3n, arts. 83.3 y 7 de la LGT, y 10 y 14 del Real Decreto 1930/1998) podŕan tomarse en cuenta, en su caso, para, tras su oportuna recepci3n en diligencias [arts. 47.3 a) y 63 *ter* del RGI], incoar los correspondientes procedimientos sancionadores por infracci3n simple, al no poder operar aqúellos como criterios de graduaci3n de la sanci3n por infracci3n grave.

Las actuaciones de comprobaci3n e investigaci3n seŕn parciales, por su parte, cuando «se refieran s3lo a uno o varios de los tributos o deberes que afectan al sujeto pasivo u obligado tributario, o a hechos impondibles determinados o cuando de cualquier otro modo se circunscriba su objeto a ĺmites ḿs reducidos de los que se se ́alan en los apartados anteriores» (art. 11.4 del RGI).

En consecuencia, siempre que una actuaci3n de comprobaci3n e investigaci3n se limitara a uno o varios de los tributos o deberes a los que alcanza la competencia del 3rgano administrativo actuante o a un ́mbito ḿs reducido, se estaŕa en presencia de una actuaci3n de caŕcter parcial.

2. La adecuada interpretación de la regulación reglamentaria.

A) La necesidad de identificar el procedimiento o procedimientos liquidatorios en la actuación inspectora.

Pese a ser ésta la regulación positiva existente, se ha de ir más allá de la apariencia externa de las previsiones reglamentarias. Es decir, pese a que el RGI prevé dos clases de actuaciones de comprobación e investigación en función de su alcance, las de carácter general y las de carácter parcial, de acuerdo a los criterios examinados, se deben identificar las realidades de auténtica relevancia jurídica que están detrás de estas previsiones normativas. Y es que será a estas realidades, en nuestra opinión, a las que habrán de reconducirse los efectos y régimen jurídico fundamentales previstos respecto de las actuaciones de comprobación e investigación.

En concreto, habrán de identificarse los «procedimientos» administrativos liquidatorios realmente regulados en estos preceptos del RGI, aunque desarrollados a través de unas «actuaciones» inspectoras, y el objeto sobre el que aquéllos y éstas recaen. Teniendo en cuenta que el objeto de una actuación inspectora puede ser coincidente con el propio de aquellos procedimientos liquidatorios (conceptos tributarios y hechos imponibles o períodos impositivos o de liquidación en su integridad) o inferior. En el primer caso, como ya anticipamos, se tratará de una comprobación total, determinante de una liquidación definitiva. Mientras que en el segundo, se estará en presencia de una comprobación parcial, generadora de una liquidación provisional. Pudiendo también en ocasiones una única actuación tener un alcance mayor al propio de un procedimiento liquidatorio, tratándose entonces realmente de varios procedimientos de liquidación vinculados o acumulados. Todo ello, por tanto, más allá de unas simples «actuaciones» de comprobación e investigación que podrían tener carácter general o parcial, en ambos casos con un variado alcance.

No puede desconocerse, en este sentido, que la clasificación reglamentaria entre actuaciones de carácter general o parcial está muy conectada con la óptica adoptada por el RGI, en el que pretenden regularse fundamentalmente tareas de órganos de la Administración ¹⁵. De ahí que se señale como criterio determinante de que una actuación sea de carácter general, el que abarque a todos los tributos o deberes a que alcance la competencia del órgano administrativo que lleve a cabo aquélla, dentro de los límites derivados de la prescripción y de los períodos o ejercicios a que alcance la actuación inspectora. Debiéndose tener en cuenta, además, que se trata de una clasificación que está pensada fundamentalmente para el ámbito de competencias de la Administración estatal: es aquí donde un mismo órgano suele tener competencias sobre una pluralidad de conceptos tributarios que guardan ciertas relaciones entre sí (IRPF o IS, en relación con el IVA, fundamentalmente) ¹⁶, que es uno de los motivos que justifican la acumulación de los mismos a efectos de la realización de las actuaciones comprobadoras pertinentes ¹⁷.

Además, como se verá de inmediato, tanto en una actuación de comprobación e investigación de carácter parcial como en una de carácter general de las que menciona el RGI, van a poder llevarse a cabo una comprobación parcial o una comprobación general, de acuerdo a los parámetros mencio-

nados en su momento. De ellas podrían derivarse, en consecuencia, tanto liquidaciones provisionales como liquidaciones definitivas. Esto pone de relieve, en última instancia, la trascendencia relativa de la clasificación de tipos de actuación del RGI y las precauciones que han de tomarse sobre ella.

B) La acumulación de varios procedimientos de liquidación en una actuación inspectora.

Y es que, efectivamente, lo que hace el RGI al prever el posible alcance de las actuaciones de comprobación e investigación a una pluralidad de tributos, ejercicios o períodos ¹⁸ es admitir la vinculación o acumulación en una misma «actuación» inspectora de distintos «procedimientos» de liquidación, en sus fases de inicio e instrucción, no obstante su resolución individualizada ¹⁹. Sobre cada uno de aquellos tributos, ejercicios o períodos se pronunciarán los actos de liquidación correspondientes, delimitando así los procedimientos liquidatorios que se verían afectados por aquella actuación, con independencia de que se recojan sus propuestas en una o varias actas ²⁰. En relación con cada uno de estos actos liquidatorios, de igual modo, se abrirán, en su caso, los correspondientes plazos de ingreso, aunque normalmente coincidan. De ahí que la eventual existencia de liquidaciones de distinto signo derivadas de una misma «actuación» inspectora, se encuentren en la misma o en distintas actas, hagan necesaria la previsión de dos supuestos específicos de compensación en los artículos 49.4 del RGI, de un lado, y 67.6 del RGR (que reelabora el 53.2 del RGI), de otro ²¹. Y todo ello es así sin perjuicio de que tales procedimientos liquidatorios se acumulen en sus fases de inicio e instrucción.

Es éste, por tanto, el aspecto de auténtica trascendencia jurídica en relación con esta previsión reglamentaria. Lo cual va a ser posible en una actuación de comprobación e investigación de carácter general: actuación inspectora sobre un período anual del IRPF, los del IVA de dicho año, además del resto de conceptos a los que alcanzara la competencia del órgano (IAE –salvo que exista delegación–, retenciones, pagos fraccionados, junto con comunicación informativa de operaciones con terceras personas y otros deberes formales, básicamente). Pero también en una de carácter parcial: actuación inspectora sobre dos períodos del IRPF en su integridad sin alcanzar a los correlativos del IVA.

C) La comprobación parcial en el procedimiento liquidatorio de la actuación inspectora.

El RGI también va a prever, al regular el alcance de las actuaciones de comprobación e investigación –y éste es otro de los aspectos de gran trascendencia jurídica previstos–, la posibilidad de que se lleve a cabo una comprobación parcial, al poder recaer aquéllas sobre un ámbito inferior a un concepto tributario y hecho imponible o período impositivo o de liquidación ²².

Ello se producirá normalmente en las actuaciones de carácter parcial: actuación inspectora sobre parte del IRPF de un determinado período. Pero también podría producirse en una actuación de carácter general si la atribución competencial de un órgano o unidad administrativa hubiera sido únicamente a determinados aspectos de un tributo, y no a éste en su integridad. Esto es lo que ocurre precisamente con las Unidades de Módulos en relación con el IRPF. Porque su ámbito de competencia para la realización de actuaciones inspectoras de comprobación e investigación en este

impuesto alcanza sólo a los rendimientos de actividades económicas determinados mediante estimación objetiva. La documentación de sus actuaciones en un acta previa de Inspección, tal como se recoge en las propias disposiciones organizatorias específicas que las regulan, así lo pone de manifiesto especialmente ²³.

3. Algunas consecuencias jurídicas concretas.

Además, como ya adelantamos con anterioridad, la relevancia de identificar los procedimientos administrativos liquidatorios afectados en la actuación inspectora (los correspondientes a cada concepto tributario y hecho imponible o período impositivo o de liquidación) radica en que es a cada uno de ellos a los que habrán de reconducirse, en nuestra opinión, los efectos y régimen jurídico fundamentales previstos respecto de las actuaciones de comprobación e investigación. Se encuentran así algunas consecuencias jurídicas concretas de esta interpretación de los preceptos reguladores de las actuaciones inspectoras.

A) Tributos, ejercicios o períodos concretos y efectos del inicio de las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación.

De esta forma, los efectos que se producen con el inicio de una actuación de comprobación e investigación, por poner un primer ejemplo, deberán referirse a cada uno de los conceptos tributarios y hechos imposables o conceptos tributarios y períodos impositivos o de liquidación, considerados en su individualidad, a los que abarca el alcance inicial de aquella. De igual modo, dichos efectos se producirán individualizadamente en relación con el específico concepto tributario y hecho imponible o período impositivo o de liquidación al que se refiera la ampliación del alcance de la actuación inicialmente delimitado. A cada uno de ellos y en relación con cada uno de ellos, por tanto, se producirán los efectos de: interrupción del plazo de prescripción de la acción para liquidar y de la acción para sancionar; no consideración de declaración o ingreso extemporáneo sin requerimiento previo a los efectos, sobre todo, del artículo 61.3 de la LGT; y, entender como no formuladas las consultas planteadas.

Además, ello no podría ser de otra forma, por la propia razón de ser y ámbito natural de aplicación de aquellos efectos. Las previsiones al respecto del artículo 30 del RGI despliegan su eficacia, por tanto, en el ámbito delimitado por cada uno de los procedimientos liquidatorios a que alcanza la actuación inspectora. Y ello a pesar de que éstos hubieran quedado, en sus fases de inicio e instrucción, acumulados o vinculados en dicha actuación.

En definitiva, pese a tratarse, de acuerdo al tenor literal de las disposiciones reglamentarias, de una unitaria actuación de comprobación e investigación con un alcance complejo, lo que se produce realmente, esto es, desde un punto de vista jurídico, es la acumulación, en sus fases de inicio de instrucción, no obstante su resolución individualizada, de una pluralidad de procedimientos de liquidación.

B) Tributos, ejercicios o períodos concretos, interrupción injustificada y plazo de duración máximo de las actuaciones inspectoras.

Las precisiones conceptuales mencionadas tendrán también importantes consecuencias jurídicas de gran relevancia práctica cuando, una vez delimitado el alcance de la actuación inspectora, las concretas actividades realizadas en orden a la comprobación (requerimiento de datos, examen documental, etc.) recayeran únicamente sobre alguno o algunos de los tributos, ejercicios o períodos de los señalados en la delimitación inicial. Lo que, además, podría verificarse no sólo por la especificación formal de la Inspección del concreto tributo y período a que se referiría la concreta actuación, sino por el propio contenido real de la misma ²⁴.

En estos supuestos, por tanto, la actividad comprobadora realizada por la Inspección sería únicamente la relativa a los tributos, ejercicios o períodos afectados por las actuaciones efectivamente practicadas. Y, consiguientemente, podría llegarse, en su caso, a la interrupción injustificada de la actuación inspectora (o al incumplimiento del plazo máximo de duración de las actuaciones), pero sólo en relación con los tributos, ejercicios y períodos no afectados por las concretas actuaciones realizadas. Generándose, por tanto, las pertinentes consecuencias en torno a no entender interrumpido el período de prescripción por la iniciación de aquélla y al enervamiento del resto de efectos producidos por el inicio de la actuación (arts. 29.3 de la LDGC y 31 *quater* del RGI ²⁵).

Es éste un criterio, además, que ya ha sido acogido por la jurisprudencia, aunque no por el TEAC, que ha manifestado un parecer distinto al respecto ²⁶. Efectivamente, a uno de estos supuestos se refiere la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León de 16 de febrero de 2001 ²⁷. En ella se enjuicia un caso en el que se llevó a cabo el inicio de una actuación de comprobación e investigación que alcanzaba al IRPF, IP e IVA. Y el Tribunal encuentra una interrupción injustificada en el IVA al verificar que algunas de las actuaciones posteriores al inicio se referían únicamente a aquellos otros impuestos (FJ. 3.º). También sigue este mismo parecer la Sentencia de la Audiencia Nacional de 18 de julio de 1995 ²⁸, en la que se entiende producida la interrupción injustificada de las actuaciones al verificar el contenido específico de las diligencias y el concepto tributario (retenciones de rendimientos del trabajo, en concreto) a que se referían.

Por otra parte, en nuestra opinión, estas resoluciones jurisdiccionales deben conectarse con aquella otra jurisprudencia que ha exigido la precisión en los requerimientos o comunicaciones de la Inspección. Puesto que no es suficiente una simple alusión «al objeto de continuar con las actuaciones de comprobación e investigación». Y es que, según se ha puesto de relieve por la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 22 de octubre de 1997 ²⁹, no es lo mismo la primera citación que las sucesivas donde poco a poco se va centrando la inspección en los distintos aspectos que interesan al fin de la misma.

Desde nuestro punto de vista, además, a una similar situación podría llegarse cuando se documentasen las actuaciones inspectoras en el acta o actas correspondientes, incluyendo en ellas solamente los hechos relevantes para la liquidación de algunos de los tributos contenidos en aquella deli-

mitación inicial, y, consiguientemente, sólo las propuestas de liquidación referentes a éstos. En estos supuestos, el acto o actos de liquidación que se dictaran en base a aquellas actas de Inspección sólo afectarían a aquellos tributos. Y, por tanto, el «procedimiento» o «procedimientos» de liquidación referentes a los tributos o períodos no contenidos en el acta o actas, no se habrían concluido en los actos de liquidación correspondientes. Lo cual también podría producir efectos, en relación con los conceptos tributarios y hechos impositivos o períodos impositivos o de liquidación respecto de los que no se habría dictado aún acto de liquidación alguno, bien por la interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras por más de seis meses, bien por la no terminación de las actuaciones de comprobación e investigación y las de liquidación en los plazos previstos para ello ³⁰. Además de que no habrían podido entenderse comprobados ni liquidados dichos conceptos tributarios y hechos impositivos o períodos impositivos o de liquidación, a pesar de que se hubiera calificado dicha actuación como de carácter general ³¹.

En esta línea puede mencionarse la Resolución del TEAC de 9 de julio de 1998 ³², cuya doctrina contrasta con la señalada más atrás para unos supuestos con los que, sin embargo, guarda cierta similitud. En ella se resuelve un supuesto en el que se llevó a cabo el inicio de una actuación general sobre determinados períodos relativos al IRPF y al IP, pero después sólo se documentan en las actas correspondientes las relativas a algunos de aquéllos y, por tanto, no a todos. El Tribunal pone de manifiesto que se estaría en presencia, en su caso, de una vulneración que afectaría al período correspondiente, no a aquel respecto al que sí ha habido una documentación de la actuación comprobadora que ha generado un acto de liquidación. Y, por tanto, este último no podría ser impugnado por motivos que afectan a esos otros períodos o conceptos tributarios: «el que la Inspección no haya documentado el resultado de sus actuaciones en relación con los demás ejercicios y el otro concepto tributario en las correspondientes actas no constituye vicio capaz de producir la nulidad de la liquidación impugnada no sólo porque el supuesto no encaja en ninguno de los previstos legalmente, sino también porque el vicio o defecto, de existir, incidirá la resolución afectada por el mismo, que sería la adoptada en relación con el ejercicio e impuesto correspondiente». Ello sin perjuicio, matiza con acierto el Tribunal, de los efectos de interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras (C. 4.º).

C) Tributo y ejercicio o período concreto y motivos de impugnación del acto liquidatorio.

Con lo resuelto por el TEAC, además, se pone de relieve otro aspecto que debe ser mencionado de forma separada: los motivos de impugnación del acto liquidatorio únicamente pueden referirse al tributo, ejercicio o período sobre el que se pronuncia aquél. En consecuencia, también los eventuales motivos de impugnación relativos a la tramitación procedimental previa a dicho acto liquidatorio únicamente podrán ser aquellos correspondientes al «procedimiento» de liquidación que culmina en el acto que se impugna. Y no, por tanto, de un modo genérico aquellos relativos a una «actuación» de comprobación e investigación, que puede abarcar a varios tributos, ejercicios o períodos.

D) Solicitud de comprobación de carácter general sobre un tributo y ejercicio y plazo de duración máximo de las actuaciones inspectoras.

También sería al procedimiento administrativo liquidatorio afectado por la actuación o actuaciones inspectoras al que debería aplicarse el plazo de duración máxima de las «actuaciones de comprobación e investigación» y «de liquidación» (art. 29 de la LDGC) en el caso de que se lleve a cabo una «comprobación de carácter general» tras la solicitud del interesado al que afectaba una inicial actuación de carácter parcial (art. 28 de la LDGC). Y esto es algo en lo que debe insistirse especialmente puesto que, desde nuestro punto de vista, el desarrollo reglamentario de las previsiones contenidas en la LDGC no puede ser admitido bajo el tamiz de las ideas anteriores. Ideas que, además, encuentran su reflejo en la regulación legal de la materia, por lo que podría defenderse la ilegalidad de dicho desarrollo reglamentario.

Se trata ésta de una problemática que ya fue puesta de manifiesto tras la aprobación de la LDGC y que debe ser nuevamente contemplada tras la previsión reglamentaria específica al respecto. De este modo, la eventual posibilidad de que la comprobación de carácter general respecto a un tributo y ejercicio solicitada por el interesado afectado por una actuación de carácter parcial inicial pudiera realizarse mediante la ampliación de ésta o a través del inicio de una actuación distinta podría tener importantes consecuencias en relación con el plazo de duración máximo de las actuaciones de comprobación e investigación y de liquidación. Porque siguiendo una interpretación literal del artículo 29 de la LDGC podría llegarse a la conclusión de que si se llevara simplemente una ampliación de la misma actuación de comprobación e investigación anterior, el plazo de duración máximo sería el mismo que afectaba a la anterior actuación de comprobación e investigación de carácter parcial. Por el contrario, de acuerdo a dicha interpretación literalista, si se iniciara una nueva actuación de comprobación e investigación, existiría un nuevo plazo de duración de ésta, distinto y adicional, por tanto, al que afectaba a la inicial actuación de carácter parcial.

Ha sido precisamente esta interpretación apegada a la letra de la ley la que ha encontrado su reflejo en el desarrollo reglamentario a través del artículo 33 *bis* 4 del RGI³³. El texto reglamentario es claro en sus previsiones. De esta forma, llevándose a cabo una interpretación literal del artículo 29 de la LDGC que prevé un plazo de duración máximo de las «actuaciones de comprobación y de investigación» y de «las de liquidación», entiende que si se continúa la actuación de carácter parcial ampliándose únicamente su alcance inicial, el plazo en el que habrá de concluirse la comprobación general será el que se había iniciado ya desde el comienzo de aquella actuación de carácter parcial. Por el contrario, si el Inspector-Jefe decide el inicio de otra actuación distinta, surgirá un plazo adicional de duración máxima de la nueva actuación, computándose, por tanto, desde el inicio de la misma³⁴.

Sin embargo, una conclusión como la reflejada en aquel precepto reglamentario no resiste una interpretación que tiene en cuenta la realidad jurídico-procedimental que se esconde bajo esa regulación reglamentaria. Sería esta realidad jurídico-procedimental, además –y éste es un dato de gran relevancia–, aquella a la que haría mención la propia LDGC, que cambia el criterio acerca de qué debe entenderse por una comprobación general (sobre un tributo y ejercicio). Y ello sería así aun-

que siga refiriéndose, siguiendo la inercia de la regulación reglamentaria en el contexto de una modificación puntual como es la que se lleva a cabo con ella, a unas «actuaciones» de comprobación e investigación e incluso ahora también, de unas «actuaciones» de liquidación. Y esta realidad jurídico-procedimental es la que ha de identificarse al ser ésta, en nuestra opinión, aquella a la que deben reconducirse los efectos jurídicos fundamentales en este ámbito.

En este sentido, la nueva actuación de comprobación e investigación que se inicia tras la solicitud del interesado de una comprobación de carácter general no constituye sino la continuación de un mismo procedimiento de liquidación, en cuanto versa sobre el mismo tributo y ejercicio afectado por la actuación de carácter parcial inicial³⁵. Y aunque formalmente pueda existir una actuación distinta, real y jurídicamente no lo es. No puede desconocerse, además, que el ejercicio del derecho a solicitar esta comprobación de carácter general se hace dentro de un procedimiento comenzado y en sus momentos iniciales³⁶, siendo éste el aspecto decisivo para la interpretación propuesta. Ello con la finalidad de que la actividad administrativa que se inserta en él, la actividad de comprobación, se amplíe al ámbito que le es propio: el tributo y ejercicio afectado por la actuación parcial inicial. De ahí que en buena lógica esto no pueda ser extensible a aquellos supuestos en los que se lleva a cabo una actuación inicial sobre un determinado tributo y ejercicio culminando en una liquidación provisional y en un momento ulterior, dentro del plazo de prescripción, se inicia –de oficio, no a instancia del inspeccionado– otra actuación que recae sobre el mismo tributo y ejercicio –aunque no sobre lo ya comprobado, tal como justificaremos después–.

Además, esta idea está presente en la propia redacción del artículo 28 de la LDGC. Porque en este precepto no se hace referencia expresa en ningún momento a que el contribuyente solicita o que la Administración inicia tras la solicitud de aquél una «actuación» de comprobación e investigación de carácter general, aunque sólo esté limitada a un tributo y ejercicio. Por el contrario, en aquel precepto se alude a que el contribuyente «que esté siendo objeto de una actuación de comprobación e investigación de carácter parcial (...) podrá solicitar a la Administración Tributaria que dicha comprobación tenga carácter general respecto del tributo y ejercicio afectados por la actuación (...)». De igual modo que se señala que la Administración Tributaria «deberá iniciar la comprobación de carácter general en el plazo de seis meses desde la solicitud».

En consecuencia, lo que el contribuyente solicita, la Administración debe llevar a cabo, y, por tanto, es a aquello a lo que alcanza este derecho o garantía procedimental es que la comprobación, en cuanto «actividad» administrativa y no en cuanto «actuación» concreta, sea general respecto del tributo y ejercicio afectado por la actuación parcial inicial. Siendo aquella «actividad», por su propia naturaleza, la de comprobación o instrucción de un procedimiento, el de liquidación, al que afectaría en todo caso, por tanto, el mismo plazo de duración máxima³⁷. Sin que ello afecte necesariamente a que la ampliación de aquella actividad administrativa deba hacerse a través de la misma «actuación» inicial ampliando su alcance o por medio de otra «actuación» distinta³⁸. Y es aquí donde se encuentra el margen de discrecionalidad abierto a la Administración para que opte por una u otra alternativa que tiene cabida en los términos empleados en el artículo 28 de la LDGC³⁹. Pero carece de toda lógica el que la posibilidad de elección de la Inspección traiga como consecuencia la aplicación de distintos plazos en un supuesto y en otro. Y ello sin dejar de reconocer que el error de la

regulación del plazo de duración de las actuaciones inspectoras quizá estribe precisamente en que sea único para una tan amplia variedad de situaciones que pueden producirse (un tributo y ejercicio o período, varios o parte de uno de ellos), aunque quede matizado por la posibilidad de ampliación del plazo en determinados supuestos excepcionales. La decisión reglamentaria, de discutible base legal, de prever dos plazos distintos según se inicie una nueva actuación o se continúe la inicial constituye quizá un reconocimiento implícito de la incoherencia de aquel plazo general único.

Por otra parte, con esta previsión reglamentaria se viene a contradecir el espíritu que inspira el artículo 29 de la LDGC al prever el plazo de duración máximo de las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación y de liquidación. Además, contradice incluso su letra desde cierta perspectiva: se prevé que su plazo es con carácter general de 12 meses, admitiéndose su ampliación sólo en determinados supuestos; y uno de los supuestos del artículo 29 de la LDGC en los que se admite la ampliación del plazo general no es el relativo a cuando se inicia una actuación de carácter parcial sobre determinados aspectos de un tributo y ejercicio, debiendo ampliarse su alcance con posterioridad a todo el tributo y ejercicio tras la correspondiente solicitud del interesado para la comprobación general.

En definitiva, de acuerdo a la interpretación reglamentaria, cuando el Inspector-Jefe decide que aquella comprobación de carácter general se lleve a cabo a través del inicio de una actuación inspectora distinta, existiría un nuevo plazo de duración de esta actuación, cuyo cómputo comenzaría desde el inicio de la misma. Con ello se está concediendo un plazo total de alrededor de dieciocho meses para llevar a cabo actuaciones inspectoras referidas a un mismo tributo y ejercicio: los seis primeros para la terminación de la actuación de carácter parcial inicial, puesto que si no se acaba en dicho plazo, esta actuación se convierte en general aplicándose entonces a toda ella el plazo general de doce meses contados desde su inicio [art. 31 *bis* 4 b) del RGI]; y, los doce previstos para la nueva actuación iniciada antes de transcurrir los seis meses desde la solicitud ⁴⁰.

E) Solicitud de comprobación de carácter general sobre uno o varios de los tributos o ejercicios afectados por la actuación parcial.

Existe otra consecuencia derivada de la realidad jurídico-procedimental que está detrás de la regulación de las actuaciones inspectoras en relación con el derecho del contribuyente a solicitar la comprobación con carácter general. Y es que el artículo 28 de la LDGC se refiere a que puede solicitarse la comprobación con carácter general respecto al tributo y ejercicio afectados por la actuación parcial inicial. Ello lo hace, por tanto, en singular.

No puede desconocerse, sin embargo, que una actuación de carácter parcial puede afectar a varios tributos y ejercicios, en relación con los cuales se comprueban únicamente algunos aspectos. De ahí que podría plantearse la eventual posibilidad de que el interesado solicitara la comprobación de carácter general únicamente en relación con alguno o algunos de los tributos y ejercicios afectados por la actuación parcial inicial.

Pues bien, la interpretación aquí defendida que tiene presente la realidad jurídico-procedimental de la acumulación o vinculación de distintos procedimientos liquidatorios en la comprobación de carácter parcial inicial nos lleva a sostener que sí existiría tal posibilidad. Aunque en todo caso, incluso si no se presentara solicitud alguna por el contribuyente, la ampliación del alcance inicial podrá realizarse de oficio por la Inspección de acuerdo a la previsión del artículo 11. 6 del RGI ⁴¹.

F) Tributos, ejercicios o períodos concretos y ampliación del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras.

La realidad jurídico-procedimental ínsita en la regulación de las actuaciones inspectoras, por último, debe tenerse presente igualmente en relación con los supuestos en que es admisible de modo excepcional la ampliación del plazo general de duración de las actuaciones a otro adicional de 12 meses. Y nuevamente la regulación reglamentaria desarrollando la LDGC ha obviado aquella perspectiva.

Porque la posibilidad de ampliación del plazo general de duración, «previo acuerdo del Inspector-Jefe, por un plazo no superior al inicialmente previsto», se prevé «cuando concurra, en cualquiera de los ejercicios o tributos a que se refiera la actuación, alguna de las siguientes circunstancias (...)» (art. 31 *ter* del RGI). De esta forma, parece permitir la ampliación del plazo para las actuaciones relativas a todos los tributos o ejercicios aunque las circunstancias determinantes de la ampliación concurren solamente en alguno de ellos.

«Sin embargo –según se ha afirmado por algunos autores–, esta solución no resulta conforme al espíritu de la norma, dado que el plazo de doce meses debería haber bastado para comprobar los ejercicios en que no concurrían las circunstancias de la ampliación. Por ello, lo más correcto sería que en el supuesto de apreciar alguna circunstancia de las previstas en el RD, el actuario iniciase una separación de actuaciones, abriendo otro expediente para el ejercicio "complejo". Estas últimas actuaciones podrían prolongarse hasta el plazo de los 24 meses sin afectar a las otras» ⁴².

Y es que no puede desconocerse, tal como hemos puesto ya de manifiesto, que cuando una misma actuación inspectora de comprobación e investigación alcanza a varios ejercicios o tributos lo que está ocurriendo es que se lleva a cabo una acumulación en una misma actuación inspectora de varios procedimientos de liquidación, en sus fases de inicio e instrucción. Se trataría de una pluralidad de procedimientos liquidatorios que, aunque acumulados en sus fases de inicio e instrucción, concluirán en sus propios actos resolutorios de liquidación y que, por tanto, podrían dictarse perfectamente, en principio, en momentos temporales distintos. Aunque lo cierto es, no obstante, que las circunstancias determinantes de la ampliación excepcional del plazo son en gran medida generales y, por ello, difíciles de reconducir a un único tributo y ejercicio ⁴³.

4. La nueva regulaci3n en el Anteproyecto de LGT: luces y sombras.

La interpretaci3n defendida aparece confirmada en la nueva regulaci3n de estas cuestiones en el Anteproyecto de LGT. Y es que parece, aunque falta por conocer el correspondiente desarrollo reglamentario, que se ha configurado ḿs correctamente el aut3ntico procedimiento juŕdico realmente desarrollado a trav3s de las actuaciones inspectoras reguladas hoy en el RGI. Y esto es una buena noticia. Quizá tenga mucho que ver con ello el que se haya abandonado, en esencia, la perspectiva orǵnica que inspiraba el RGI, en desarrollo de los art́culos 140 y siguientes de la LGT, dotados de una similar inspiraci3n. Aunque existen a ún, en nuestra opini3n, algunas cuestiones a matizar.

De este modo, en primer lugar, destaca la nueva terminoloǵa empleada para referirse a las actividades de mayor trascendencia que aparecen reguladas hoy en el RGI. Porque se habla de un «procedimiento de inspecci3n» (Secci3n Segunda del Capítulo IV del Título III, arts. 145 y ss. del Anteproyecto), abandonando, aunque s3lo sea parcialmente, la referencia actual a unas «actuaciones», inspectoras, de comprobaci3n e investigaci3n o de liquidaci3n. Por fin parece haberse dejado a un lado la especialidad de lo tributario en un aspecto tan b́sico y esencial como es el relativo a la propia terminoloǵa empleada para designar a aquella serie de actos administrativos que se dan en este ámbito, coordinados entre sí y dirigidos hacia un acto final, el de liquidaci3n. Puesto que no constituyen otra cosa que una especie del género «procedimiento» administrativo, cuya denominaci3n t3cnica ḿs precisa sería, en cualquier caso, la de procedimiento inspector de liquidaci3n: existen, tanto hoy como para la nueva normativa proyectada, otros procedimientos inspectores no liquidatorios, entre ellos, los que se siguen denominando en el art́culo 141 c) del Anteproyecto como «actuaciones de obtenci3n de informaci3n»; adeḿs de otros procedimientos de liquidaci3n no inspectores (el procedimiento de comprobaci3n limitada, por ejemplo, dentro de los procedimientos de gesti3n, en los arts. 136 a 140 del Anteproyecto).

Y aunque pudieran parecer estas precisiones un mero prurito doctrinal sin consecuencia juŕdica o eficacia pŕctica alguna, nada hay ḿs lejos de la realidad: en primer lugar, porque es esta realidad la que hubo de ser identificada en última instancia cuando se interpret3, primero doctrinal y jurisprudencialmente, despu3s desde el propio legislador con la LDGC, el término «actuaciones» inspectoras del inicial art́culo 31.4 del RGI ⁴⁴; y, en segundo lugar, porque la identificaci3n de los aut3nticos «procedimientos» liquidatorios existentes en cada «actuaci3n» inspectora con uno u otro alcance se hace necesaria tambi3n en una regulaci3n como la actual, al ser éstos aquellos en torno a los cuales giran los efectos juŕdicos fundamentales previstos en la normativa, tal como hemos justificado en los epígrafes anteriores.

Por otra parte, en segundo lugar, la configuraci3n en el art́culo 148 del Anteproyecto del carácter general o parcial de las «actuaciones del procedimiento de inspecci3n» de una manera ḿs adecuada, tal como sealamos con anterioridad (según afecten o no a la «totalidad de los elementos de la obligaci3n tributaria en el período objeto de comprobaci3n»), pone a la normativa proyectada en el buen camino de identificar el procedimiento juŕdico de relevancia en este ámbito que vendría a coincidir con aquel que gira en torno a aquello sobre lo que se pronuncia el acto liquidatorio: el que se denomina en el Anteproyecto como procedimiento de inspecci3n.

Alguna duda suscita, sin embargo, lo dispuesto en el artículo 145.1 del Anteproyecto: «El procedimiento de inspección tendrá por objeto comprobar e investigar el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias y en el mismo se procederá, en su caso, a la regularización de la situación tributaria del obligado mediante la práctica de una o varias liquidaciones».

¿En qué supuestos sería posible que el procedimiento de inspección finalizara en «varias liquidaciones»? ¿Sería uno de ellos aquel supuesto en el que en «un» procedimiento de inspección se comprobaran varios tributos y períodos? Si esto fuera así, volveríamos a una situación similar a la que estamos criticando con la regulación actual de unas actuaciones inspectoras de un variado alcance. Sobre todo cuando el artículo 150 al regular su duración se refiere al plazo en que deben concluir las «actuaciones del procedimiento de inspección». Aunque lo cierto es que no parece que deba darse demasiada trascendencia a esta distinta terminología («actuaciones» *versus* «procedimiento») que parece utilizarse indistintamente. Así lo pone de relieve el apartado 2 de este mismo precepto que se refiere al «plazo de duración del procedimiento al que se refiere el apartado 1 de este artículo», además de a la «interrupción injustificada del procedimiento inspector». Cabría también entender que aquel precepto legal estaría previendo, aunque implícitamente, la posibilidad de acumular varios procedimientos de inspección, en sus fases de inicio e instrucción, no obstante su resolución individualizada («varias liquidaciones»), siendo ésta, en su caso, la interpretación adecuada.

No obstante, aún cabría otra interpretación: las «varias liquidaciones» que podrían derivarse de «un» procedimiento de inspección sólo podrían producirse en aquellos supuestos excepcionales previstos en el artículo 101.4 b) del Anteproyecto, para cuando «proceda formular distintas propuestas de liquidación en relación con una misma obligación tributaria» a los que haremos referencia después (en el supuesto de conformidad parcial, por ejemplo).

Únicamente debe mencionarse una sombra dentro de la general luz que irradia la nueva regulación de estas cuestiones en el Anteproyecto de LGT en la línea de la interpretación defendida por nosotros sobre la normativa actual. Esta sombra afecta al plazo de duración de las actuaciones inspectoras cuando se ejercita el derecho a una inspección de carácter general. Porque los términos empleados en el artículo 149 del Anteproyecto se separan claramente de los contenidos en el actual artículo 28 de la LDGC, en base a los cuales defendíamos la ilegalidad de su desarrollo reglamentario. En la insistencia de utilizar el término «actuaciones» puede estar la clave: «Todo obligado tributario que esté siendo objeto de unas actuaciones de inspección de carácter parcial podrá solicitar a la Administración tributaria que las mismas tengan carácter general respecto al tributo y período afectados, sin que tal solicitud interrumpa las actuaciones en curso» (apartado 1). «La Administración tributaria deberá ampliar el alcance de las actuaciones o iniciar la inspección de carácter general en el plazo de seis meses desde la solicitud» (apartado 3).

El error quizá vuelve a estar, no obstante, en la previsión de un mismo plazo de duración máximo de doce meses, salvo la posibilidad excepcional de ampliación cuando concurren determinadas circunstancias —«en las actuaciones», no ya «en cualquiera de los ejercicios o tributos a que se refiera la actuación»—. Aunque dicho error ahora podría considerarse como menos grave al limitarse a dos supuestos admisibles que justificarían un plazo distinto: la actuación parcial y la general, aun-

que referidas ambas a un único tributo y período, si es que sólo fueran admisibles éstas. No obstante, quedaría una duda en el aire: de admitirse tal posibilidad, lo que, como indicamos, no es claro, ¿cuál sería el plazo en el caso de procedimientos de inspección acumulados, esto es, sobre varios tributos o períodos? Parece que también el de doce meses.

V. LA SOLICITUD DE COMPROBACIÓN DE CARÁCTER GENERAL DEL ARTÍCULO 28 DE LA LDGC

1. La solicitud de comprobación de carácter general del artículo 28 de la LDGC y el contexto normativo en el que se inserta.

La comprobación de carácter general a que alude el artículo 28 de la LDGC, en cuanto objeto de un derecho del contribuyente que se ha visto afectado por una inicial actuación inspectora de carácter parcial, sin embargo, sí que viene a coincidir, básicamente, con la comprobación total o general a que estamos haciendo aquí referencia. Puesto que se trata de una comprobación de carácter general, según indica aquel precepto, que recae sobre un tributo y ejercicio. Corresponde ahora su análisis.

Con la previsión de ese derecho del contribuyente de solicitar la comprobación de carácter general cuando está siendo afectado por una actuación de comprobación e investigación de carácter parcial ⁴⁵, el legislador ha pretendido solucionar los problemas derivados de las reiteradas prácticas administrativas de utilización abusiva de las posibilidades de incoar actas previas. Se ha criticado, en cualquier caso, la previsión de este derecho del contribuyente en un ámbito que, a juicio de algunos autores, debería seguir estando en manos de la Administración, sin perjuicio de que debiera precisarse más la delimitación normativa de los supuestos en que serían admisibles las comprobaciones parciales ⁴⁶. Esta crítica quedaría confirmada desde la óptica del eventual ejercicio abusivo por los particulares de este derecho y de las consecuencias negativas que ello podría traer consigo en los deberes de actuación administrativa dirigida a la comprobación de los hechos relevantes para la liquidación de los tributos ⁴⁷.

De cualquier modo, teniendo en cuenta la regulación positiva vigente, la decisión inicial de delimitar el alcance de la actuación de comprobación e investigación, que condicionará en gran medida el tipo de acta y de liquidación resultantes de la misma, sigue siendo discrecional, tal como veremos después. Y adicionalmente se prevé un derecho del interesado a solicitar la comprobación general respecto del tributo y ejercicio afectado cuando se está llevando a cabo en relación con él una actuación de carácter parcial. Pero se trataría de un derecho o garantía, insistimos, adicional a los derivados de las exigencias en cuanto a la eventual incoación de un acta previa a que aludiremos más adelante. En consecuencia, el no ejercicio por parte del interesado del derecho reconocido en el artículo 28 de la LDGC no podría impedir la impugnación de las liquidaciones derivadas de actas de Inspección alegando el indebido carácter previo de estas últimas ⁴⁸.

2. Solicitud de comprobación de carácter general y liquidación definitiva.

Partiendo, no obstante, de la nueva regulación existente, debe ponerse de relieve la interpretación adecuada que ha de hacerse de este importante derecho o garantía procedimental que se establece en favor del interesado.

Ante todo, en cualquier caso, nuevamente debe ponerse de manifiesto la compleja situación normativa actual existente en nuestro ordenamiento, en el que se regulan unas actuaciones de comprobación e investigación de carácter general distintas a una comprobación de carácter general solicitada por el interesado. Porque mientras las primeras recaen sobre la totalidad de tributos y deberes a que alcanza la competencia del órgano administrativo correspondiente, con el límite adicional de la prescripción y de los períodos a que alcance la actuación inspectora, la segunda versa sobre el tributo y ejercicio afectado por una actuación inspectora anterior ⁴⁹. La nueva redacción dada al artículo 11 del RGI ha pretendido armonizar esta diversidad de regulaciones, si bien las diferencias siguen persistiendo ⁵⁰.

De todos modos, desde nuestro punto de vista, las diferencias entre la comprobación de carácter general del artículo 28 de la LDGC y la actuación de comprobación e investigación de carácter general del artículo 11.2 del RGI vienen a mitigarse parcialmente en determinados supuestos, al menos en cierto sentido. Porque las interconexiones existentes entre distintos tributos o períodos pueden exigir que en ocasiones –aunque no en todos los casos– la comprobación de carácter general respecto de un tributo y ejercicio no pueda tener realmente ese carácter si no se lleva a cabo la comprobación sobre determinados aspectos de otros tributos o períodos que guardan una conexión con él. Y, en consecuencia, la actuación administrativa a instancia del particular debería alcanzar a todos aquellos hechos que sean relevantes para la liquidación de aquel tributo y ejercicio, aunque para poder alcanzar a los mismos sea necesario que se aborden también determinados aspectos de otros tributos y ejercicios distintos.

Ello encuentra su confirmación desde la perspectiva del principio de seguridad jurídica. Puesto que ésta viene dada realmente, tal como justificaremos después, por la práctica de una liquidación definitiva que cierre la posibilidad de que se lleven a cabo eventuales actuaciones administrativas comprobadoras ulteriores ⁵¹. Y para que ello sea posible se requiere la realización de una comprobación total o completa o, en los términos del artículo 28 de la LDGC, de una comprobación de «carácter general». Y si bien dicha comprobación total, completa o de «carácter general» queda delimitada en torno a un tributo y ejercicio (de ahí que resulte correcto, básicamente, el sentido de la comprobación de «carácter general» del art. 28 de la LDGC, limitada a un «tributo y ejercicio», aunque hubiera sido quizá más precisa la referencia a un «tributo y período» ⁵²), lo cierto es que en ocasiones, aunque sólo en ocasiones, no puede realizarse aquélla sin que la actuación administrativa alcance a otros tributos o ejercicios, de acuerdo a las conexiones existentes entre ellos ⁵³.

Es precisamente, por tanto, en el sentido de que lo que tiene derecho a solicitar el contribuyente y la Administración debe practicar es una comprobación que desemboque en una liquidación definitiva respecto a un tributo y ejercicio afectado por una actuación de carácter parcial como debe-

ría interpretarse aquella expresi3n comprobaci3n de «carácter general». Adquiriría coherencia esta interpretaci3n con la finalidad perseguida con el legislador al prever de esta importante garanti3a o derecho procedimental del contribuyente tal como era expresada en la Memoria que acompa1aba al Proyecto de Ley. Esto es, la de «incrementar la seguridad jur3dica de los contribuyentes evitando que quienes son objeto de una actuaci3n de comprobaci3n e investigaci3n referida a alg3n aspecto concreto de su tributaci3n por cualquier impuesto puedan ser nuevamente investigados por ese mismo impuesto y ejercicio pero en relaci3n con aspectos distintos del mismo».

En consecuencia, ante la solicitud del contribuyente de la comprobaci3n general sobre un determinado tributo y ejercicio, la Inspecci3n habr3a de realizar las actuaciones instructoras pertinentes en orden a que la liquidaci3n resultante de ese tributo y ejercicio fuera definitiva. Por tanto, ser3 ella la que deber3 ponderar, de acuerdo a las circunstancias del caso, si ello exige o no extender tambi3n su actuaci3n a determinados aspectos de otros tributos o ejercicios. Y en el supuesto de que no lo hiciera ello no impedir3a la pr3ctica de la liquidaci3n definitiva sobre el tributo y ejercicio cuya comprobaci3n general se solicit3. Y esto ser3a as3 incluso tambi3n cuando concurriera uno de los supuestos de incoaci3n de actas previas motivando las interconexiones entre distintos tributos a que haremos referencia despu3s: el de la comprobaci3n sobre el IRPF sin haber comprobado el IP, por ejemplo. De ah3 que, siguiendo este ejemplo, la eventual comprobaci3n ulterior sobre este 3ltimo, no comprobado junto con el IRPF tras la solicitud del contribuyente, que pudiera descubrir nuevos elementos del hecho imponible de 3ste, s3lo podr3a producir efectos en 3l en contra del particular a trav3s de los correspondientes procedimientos especiales de revisi3n: normalmente el del art3culo 154 b) de la LGT.

3nicamente cabr3a admitir un supuesto en el que se dictara una liquidaci3n provisional tras la solicitud de la comprobaci3n de car3cter general sobre el tributo y ejercicio afectado por la inicial actuaci3n parcial: «Cuando la Inspecci3n no haya podido ultimar la comprobaci3n o investigaci3n de los hechos o bases imponibles y sea necesario suspender las actuaciones, siendo posible la liquidaci3n provisional» [art. 50. 2 c)]. Puesto que 3ste es el 3nico supuesto en el que se admite la incoaci3n de un acta previa derivado de ciertas vicisitudes que pudieran producirse a lo largo de la instrucci3n del procedimiento, a pesar de no haber limitado 3ste su objeto en el momento inicial, en este caso, en el momento de que se inicia la comprobaci3n de car3cter general. Aunque como veremos no ser3 admisible cualquier tipo de vicisitud o circunstancia, sino 3nicamente unas determinadas.

3. Algunas consecuencias jur3dicas concretas.

De acuerdo a lo anterior, deber3an eliminarse todos aquellos obst3culos interpretativos que permitieran llegar a conclusiones distintas a la expresada. Se encuentran as3 algunas consecuencias jur3dicas concretas de relevancia derivadas de la interpretaci3n propuesta.

De esta forma, debe tenerse en cuenta que incluso en alg3n supuesto, si bien es excepcional, no ser3 suficiente para dar cumplimiento efectivo a las previsiones del art3culo 28 de la LDGC el que se realizara a instancia del contribuyente una actuaci3n de comprobaci3n e investigaci3n de

carácter general en el sentido del artículo 11.2 del RGI (todos los tributos y deberes a que alcance la competencia del órgano administrativo, delimitados por la prescripción y por los ejercicios a que abarque la actuación). Porque un elemento decisivo para la configuración de las actuaciones comprobadoras e investigadoras de la Inspección de carácter general conforme a este precepto reglamentario es, tal como pusimos de relieve ya, la competencia del órgano administrativo. Y a través de la propia delimitación del ámbito de competencias de un órgano, que corresponde al titular de la potestad reglamentaria aunque en la práctica se lleva a cabo mediante disposiciones emanadas de órganos inferiores, se podría intentar burlar las exigencias del artículo 28 de la LDGC, que constituyen una manifestación del principio constitucional de seguridad jurídica.

Esto es precisamente lo que ocurre con las Unidades de Módulos que, pese a ser competentes para la práctica de actuaciones inspectoras de comprobación e investigación en base a su configuración como «órganos de inspección», no exenta de problemas por otra parte, la limitación de su esfera de competencias a los regímenes de estimación objetiva impediría que su actuación inspectora alcanzara a los restantes hechos relevantes para la liquidación del IRPF. Y, por lo tanto, no sería posible la práctica de una liquidación definitiva en dicho impuesto por dichas unidades especializadas.

Sin embargo, la configuración actual de las competencias de las Unidades de Módulos para la práctica de actuaciones inspectoras de comprobación e investigación no constituiría obstáculo alguno para que tras la realización de una actuación de carácter parcial inicial –o incluso de carácter general, en los términos señalados–, el interesado pudiera presentar la solicitud de la comprobación de carácter general respecto del tributo y ejercicio afectado por aquella actuación anterior (IRPF) y que ésta debiera llevarse a cabo efectivamente. Cuestión distinta sería, y que no afectaría sustancialmente al derecho o garantía procedimental configurado en el artículo 28 de la LDGC, que la solicitud se presentara ante un órgano o unidad que podría no tener competencia para realizar esa comprobación de carácter general (la Unidad de Módulos, integrada en la Dependencia de Gestión), y que, por tanto, fuera otro órgano (la Dependencia de Inspección) el que debiera llevar a cabo la misma, iniciando normalmente una nueva actuación ⁵⁴.

Alguna duda, no obstante, podría surgir en relación con el órgano (o siendo más precisos, el puesto de trabajo) competente para acordar la ampliación o la iniciación de una nueva actuación. El artículo 33 *bis* 3 del RGI se refiere al Inspector-Jefe, pero en este supuesto no parece que sea el Inspector-Jefe de la Unidad de Módulos (el Jefe de la Dependencia de Gestión) el competente para ello cuando va a ser otro órgano distinto el que continuaría la actividad comprobadora en orden a la comprobación con carácter general. Podría entenderse que sería el Inspector-Jefe de la Dependencia de Inspección ⁵⁵. No obstante, quizá fuera necesario que el Delegado de la Agencia fuera el competente para ello, al ser el superior jerárquico común de los que realizaron la actuación parcial y de los que han de llevar a cabo la comprobación con carácter general.

Y de igual modo, debería rechazarse una interpretación literal que podría sostenerse acerca del sentido de la expresión comprobación de «carácter general» del artículo 28 de la LDGC totalmente contraria e incoherente con el principio de seguridad jurídica. Porque desde una interpreta-

ción literal cabría incluso entender que la Inspección podría realizar una comprobación con carácter general respecto del tributo y ejercicio afectado por la inicial actuación parcial ante la solicitud del interesado, pero efectuada «con carácter abreviado» de conformidad con lo dispuesto en el artículo 34 a) del RGI. Esto es, «utilizando únicamente los datos y antecedentes que obren ya en poder de la Administración» al estimar justificado la Inspección tal proceder ⁵⁶.

Sin embargo, desde nuestro punto de vista, no podría llegarse en ningún caso a tal conclusión, salvo que de la comprobación general realizada con carácter abreviado resultara una liquidación definitiva, como viene a admitir el propio artículo 50.2 d) del RGI. Ello lo impediría la finalidad perseguida por el legislador con el artículo 28 de la LDGC puesta de manifiesto de forma clara en la Memoria que acompañaba al Proyecto de Ley. De admitir que el deber administrativo afectara simplemente a una ampliación del alcance de la actuación a todo el tributo y ejercicio afectado por la inicial actuación parcial, mas no necesariamente al consiguiente despliegue de las actuaciones indagatorias en orden a la búsqueda y obtención de los medios instructorios necesarios para llegar a la comprobación completa de aquél, el derecho reconocido por aquella ley quedaría vacío prácticamente de contenido. Y no sería garantizado en nada el principio de seguridad jurídica que es precisamente el que esta previsión normativa viene a garantizar.

4. La nueva regulación en el Anteproyecto de LGT: sin cambios significativos.

Todo lo dicho sobre la regulación actual del artículo 28 de la LDGC podría hacerse extensivo a las previsiones contenidas en el artículo 149 del Anteproyecto que regula la solicitud del obligado tributario de una «inspección de carácter general». Porque más allá de ciertas correcciones en la terminología empleada ya mencionadas (lo referente a que son las «actuaciones», no la comprobación, lo que se solicita convertir en generales), el resto permanece prácticamente idéntico a las previsiones actualmente vigentes.

Únicamente debe destacarse una precisión adicional que se ha hecho en la nueva norma, ésta sí de forma loable: a lo que el obligado tributario tiene derecho es a que las actuaciones de inspección tengan carácter general «respecto al tributo y período afectados», corrigiéndose así («período» en vez de «ejercicio») lo ya denunciado con anterioridad. Aunque debe mencionarse también que no se utilizan aquí exactamente los mismos términos que los que emplea el artículo 148. 2 del Anteproyecto, cuando entiende que «las actuaciones del procedimiento de inspección tendrán carácter general en relación con la obligación tributaria y período comprobado» («obligación tributaria» *versus* «tributo»). El término «concepto tributario» empleado por nosotros al principio, no desconocido, por otra parte, en nuestro ordenamiento (se utiliza en diversas ocasiones en el Real Decreto 1930/1998, por ejemplo), podría ser más idóneo: se incluirían en él tanto las obligaciones tributarias principales (IRPF, IS) como las obligaciones a cuenta (retenciones, pagos fraccionados); pudiendo integrarse también en él, en combinación con el de período, tanto cuando se trata de una única obligación, correspondiente a un período impositivo (IRPF, IS), como cuando son varias las devengadas en un mismo período de liquidación (IVA, retenciones).

VI. COMPROBACIÓN PARCIAL Y ACTAS PREVIAS DE INSPECCIÓN

1. Planteamiento.

Con independencia de lo examinado hasta ahora, es sobre todo en la regulación de las actas previas donde se viene a recoger con cierto detalle la posibilidad de que la Inspección lleve a cabo una comprobación parcial. De ahí que deban analizarse los supuestos en que deben incoarse actas previas en los que se esté en presencia de una comprobación parcial, de las que resultará, en consecuencia, una liquidación provisional. Concluiremos así nuestro trabajo.

No obstante, al poderse entender en estos casos finalizada la comprobación, aunque sea de un modo parcial, tal como se justificará de inmediato, las liquidaciones provisionales derivadas de actas previas de Inspección en que se recogen los resultados de una comprobación parcial van a estar dotadas de ciertos efectos preclusivos o de inmodificabilidad en el procedimiento de liquidación tributaria. Esto es lo que justifica una primera referencia a esta cuestión.

2. Los efectos preclusivos de las liquidaciones provisionales derivadas de las actas previas de Inspección.

Y es que, efectivamente, en aquellos supuestos en que, incoándose un acta previa que genera una liquidación provisional, se ha llevado a cabo una comprobación parcial, va a aparecer un acto de comprobación incluido en el propio acto de liquidación provisional y, por lo tanto, también los efectos jurídico-procedimentales propios de los mismos ⁵⁷. Así fue puesto de manifiesto inicialmente en nuestra doctrina por ARIAS VELASCO cuando señaló que «del mismo modo que la liquidación definitiva produce un efecto preclusivo, vinculante para la Administración, la liquidación derivada del acta previa produce un análogo efecto preclusivo, aun parcial y limitado a los elementos del hecho imponible que en el acta se declaran comprobados y cuya regularización se propone» ⁵⁸. Lo que ha sido corroborado por numerosos autores con posterioridad ⁵⁹ y por alguna resolución jurisdiccional aunque sólo de un modo implícito ⁶⁰.

Además, el propio Derecho positivo actual parece reconocer esos efectos jurídico-procedimentales, al disponerse en el artículo 50.4 del RGI: «Cuando la Inspección extienda un acta con el carácter de previa deberá hacerlo constar expresamente, señalando las circunstancias determinantes de su incoación con tal carácter y los elementos de hecho imponible o de su valoración a que se haya extendido ya la comprobación inspectora». Y es que la reiteración en este precepto relativo a las actas previas de parte del contenido debido de las actas de Inspección, previsto con carácter general para toda clase de actas en el artículo 49.2 del RGI, así como su tenor literal, ponen de relieve que con él se pretende indicar que la comprobación inspectora plasmada en el acta previa ya se ha extendido a determinados elementos, por lo que, consiguientemente, no podría volverse sobre ellos en una eventual actuación comprobadora ulterior ⁶¹.

Esto queda confirmado desde una interpretaci3n conforme al principio de seguridad juŕdica de las disposiciones reguladoras de liquidaciones provisionales derivadas de actas previas. Y es que exigencias de este principio constitucional en el ́mbito de los procedimientos administrativos liquidatorios traen consigo la necesidad de que la provisionalidad inherente a este tipo de liquidaciones sea reducida al ḿnimo. Ello en un contexto de inseguridad o, al menos, de heterogeneidad acerca del concepto mismo de liquidaci3n provisional en nuestro ordenamiento juŕdico, al coexistir en ́l una pluralidad de supuestos distintos en los que tiene lugar una liquidaci3n provisional, necesitados de un tratamiento distinto en este aspecto ⁶².

En este sentido, no puede desconocerse el papel que corresponde al acto administrativo de liquidaci3n de convertir en seguridad juŕdica la incertidumbre existente acerca de la existencia y cuantía de la deuda tributaria de que se trate. Ello en la medida en que con dicho acto se llevaría a cabo un pronunciamiento con efectos preclusivos acerca de la existencia o no de la deuda tributaria correspondiente, así como de su precisa cuantía ⁶³. En definitiva, como se ha seńalado con acierto, la seguridad juŕdica «comporta, en su proyecci3n sobre el procedimiento de gesti3n, la estabilidad e inmutabilidad de la resoluci3n» ⁶⁴.

Por este motivo, las liquidaciones provisionales no puedan cumplir en la misma medida que las definitivas aquella general finalidad que corresponde a los actos de liquidaci3n. Adeḿs, ello est́ perfectamente justificado. Porque tal como indicábamos al comienzo de nuestro trabajo, la liquidaci3n practicada sin que se realice previamente una comprobaci3n total o completa no es una liquidaci3n definitiva. Por el contrario, se trata de una liquidaci3n provisional, en tanto que el pronunciamiento sobre la existencia y cuantía de la deuda tributaria en que aqúlla consiste no seŕ inmodificable en el procedimiento de liquidaci3n tributaria: tal pronunciamiento, contemplado como tal y en su integridad, es modificable en dicho procedimiento, puesto que cabe un acto de liquidaci3n ulterior sobre el mismo concepto tributario y hecho imponible o peŕodo impositivo o de liquidaci3n sobre el que ya hab́a recaído la inicial liquidaci3n provisional ⁶⁵.

Pero cuando la liquidaci3n provisional, tratándose de una de las derivadas de un acta previa, se practica tras la realizaci3n de una comprobaci3n, aunque parcial, se estaría en presencia de una liquidaci3n que, pese a ser provisional, tendría ciertos efectos preclusivos: los elementos del hecho imponible a que hubiera alcanzado ya la comprobaci3n inspectora serían inmodificables en el procedimiento de liquidaci3n tributaria. Su rectificaci3n en contra del particular inspeccionado s3lo cabŕa a trav́s de los procedimientos especiales de revisi3n o la declaraci3n de lesividad y posterior impugnaci3n en v́a contenciosa. La eventual comprobaci3n inspectora ulterior realizada nuevamente sobre el mismo tributo y ejercicio o peŕodo s3lo podŕa recaer, por tanto, sobre aquello a lo que no alcanz3 la inicial.

En consecuencia, debido a los efectos juŕdico-procedimentales que se van a derivar de las liquidaciones provisionales resultantes de actas previas de Inspecci3n, adquiere una vital trascendencia –fundamentalmente desde la perspectiva de las garantías del particular interesado– la precisa delimitaci3n de «los elementos del hecho imponible o de su valoraci3n a que se haya extendido ya la comprobaci3n inspectora». Porque se tratará de unos elementos que, en tanto que ya compro-

bados, no podrán ser modificados con posterioridad en el procedimiento de liquidación tributaria. Para lo cual habrá de indicarse de forma precisa, además del concepto tributario y hecho imponible o período impositivo o de liquidación afectado por la comprobación inspectora, el específico ámbito al que se ha limitado aquélla –los rendimientos de actividades económicas y las deducciones conexas con éstas, por ejemplo, en el IRPF– y los concretos «elementos del hecho imponible o de su valoración» del caso particular que se hubieran comprobado.

En cualquier caso, con todo ello no se hace otra cosa que individualizar e identificar la propuesta de liquidación contenida en el acta, que deberá también hacerse en el propio acto liquidatorio; además de cumplir en el ámbito de las actas previas ciertas exigencias generales acerca del contenido de las actas de Inspección, en concreto, aquellas relativas a la motivación de la propuesta de liquidación contenida en aquéllas. Como ocurre con carácter general, la motivación del acto administrativo (en este caso, de la propuesta de liquidación o del acto liquidatorio), será un elemento de importancia decisiva en la interpretación de dicho acto. Y aquí, en particular, a efectos de delimitar el ámbito sobre el que ya se ha extendido la actuación comprobadora plasmada en la liquidación provisional y al que alcanza, por tanto, el efecto preclusivo del acto liquidatorio.

El reconocimiento de esos efectos jurídico-procedimentales de las liquidaciones provisionales derivadas de actas previas de Inspección en el artículo 50.4 del RGI, de acuerdo a la interpretación propuesta, supondría, además, no sólo el necesario respeto de dichas exigencias en la formalización del acta previa (recogiendo en ella «los elementos del hecho imponible o de su valoración a que se haya extendido ya la comprobación inspectora») y en las eventuales actuaciones comprobadoras ulteriores (no pudiendo modificar aquéllos). Porque de la exigencia de ese contenido debido de las actas de Inspección cuando tienen el carácter de previas, que se recoge con carácter general y que, por tanto, sería aplicable a todos los supuestos en que se incoa un acta previa, cabría también extraer una conclusión de gran relevancia: únicamente se admitiría la incoación de un acta previa cuando se estuviera en presencia de supuestos en los que «se haya extendido ya la comprobación inspectora» a determinados «elementos de hecho imponible o de su valoración». Esto es, sólo cuando se hubiera ultimado la actividad de comprobación, aunque fuera sobre parte de los hechos relevantes para la liquidación del tributo de que se trate, de modo que fueran inmodificables en el procedimiento de liquidación tributaria.

Se trata ésta de una interpretación sistemática y conforme a la Constitución que reconduciría los supuestos en que debe extenderse un acta previa previstos en los apartados 2 y 3 del artículo 50 del RGI a la comprobación parcial en el sentido indicado, de forma que sólo cuando se hubiera producido ésta, sería admisible la extensión de un acta previa ⁶⁶.

De esta forma, los distintos supuestos previstos en los apartados 2 y 3 del artículo 50 del RGI, que, como se verá inmediatamente, son los únicos que generan la incoación de un acta previa, habrán de interpretarse iluminados por este aspecto que aporta el apartado 4 de aquel artículo. De modo que sólo cuando produciéndose en el caso particular uno de los supuestos taxativamente recogidos en los apartados 2 y 3 del RGI hubiera tenido lugar una comprobación parcial entendida ésta en el sentido indicado, podría extenderse un acta previa recogiendo los resultados de la actuación inspecto-

ra. Se llega así nuevamente, aunque ahora desde otra óptica, a un interpretación del artículo 50 del RGI coherente con el principio constitucional de seguridad jurídica ⁶⁷, al admitirse una relajación del mismo –no se dicta una liquidación definitiva– sólo en aquellos supuestos en los que, al menos, ciertas manifestaciones de dicho principio se ven garantizadas: cuando se está en presencia de una comprobación parcial, produciéndose, al menos, ciertos efectos preclusivos respecto de los elementos a que ya ha alcanzado la comprobación.

De acuerdo a la regulación positiva actual de las actas previas, sin embargo, ello no va a ocurrir así necesariamente en todos los supuestos enumerados en el artículo 50 del RGI. En definitiva, no puede desconocerse que, como destacó el profesor PALAO en su momento, el concepto de acta previa «se ha vaciado de contenido sustantivo para convertirse en una noción formal» ⁶⁸. De ahí que se recoja en el RGI algún supuesto en cuya presencia debe incoarse un acta previa en el que no se está ante una comprobación parcial en el sentido indicado. Y es que no puede ignorarse que el supuesto previsto en el artículo 50.2 a) de conformidad parcial a la propuesta de regularización, que habrá de instrumentarse también a través de un acta previa, no constituye un caso de comprobación parcial. Se trata más bien, por el contrario, de una fragmentación de la plasmación de los resultados de la actuación de comprobación e investigación en dos actas, una de conformidad y otra de disconformidad, motivada por la distinta tramitación procedimental de las mismas ⁶⁹. Tampoco constituye una comprobación parcial en el sentido indicado, al menos en todos los casos, la actuación que se realiza con carácter abreviado al amparo de las letras a) y b) del artículo 34 del RGI para la que, sin embargo, también se prevé en el supuesto general la incoación de un acta previa [art. 50.2 d)] ⁷⁰.

En cualquier caso, dejando a un lado estos supuestos, en relación con el resto, una interpretación sistemática coherente del artículo 50 del RGI y acorde con el principio de seguridad jurídica nos llevaría a concluir que sólo cuando se estuviera en presencia de una comprobación parcial (a la que aludiría claramente el art. 50. 4 mencionado según la interpretación propuesta al regular el contenido debido de las actas previas) podría incoarse un acta previa.

Por el contrario, si en esos supuestos, previstos de modo genérico en ocasiones por el RGI, tal como se verá enseguida, no se hubiera llegado siquiera a una comprobación, aunque parcial, no se debería recurrir a la documentación de las correspondientes actuaciones en un acta, sino en otro documento inspector, en las diligencias. No puede desconocerse que el contenido de las diligencias es, entre otros, el de «los elementos de los hechos imponibles y los demás que determinan la cuantía de las cuotas tributarias que, no debiendo de momento generar liquidación tributaria alguna, sea conveniente documentar para su incorporación al respectivo expediente administrativo» (art. 47.1 del RGI). Y esta expresión relativa a esos elementos de los hechos imponibles y los demás que determinan la cuantía de las cuotas tributarias que no deben generar de momento liquidación tributaria alguna debería interpretarse en conexión con este aspecto: cuando no se ha ultimado todavía la comprobación, aun respecto de específicos elementos relevantes para la liquidación del tributo ⁷¹. De ahí lo apropiado de utilizar este documento inspector –y no las actas– en estos supuestos.

3. Los distintos supuestos de comprobación parcial del artículo 50 del RGI.

A) Algunas consideraciones generales previas.

a) Los supuestos tasados de aplicación debida del artículo 50 del RGI.

La previsión en el artículo 50 del RGI de distintos supuestos en cuya presencia deben incoarse actas previas que van a dar lugar a liquidaciones provisionales ha de constituir el punto de partida obligado del examen de cuándo es admisible en el ordenamiento español una comprobación parcial en el ámbito de las actuaciones inspectoras. Porque el RGI recoge unos supuestos tasados que son los únicos que pueden determinar la incoación de un acta previa, en base a la cual se gire una liquidación provisional ⁷². Además, el carácter excepcional que tiene la realización de comprobaciones parciales ha de derivar en que no puedan inferirse otros supuestos que posibilitarían la incoación de un acta previa, a través de una aplicación analógica a los mismos de la regulación del artículo 50 del RGI ⁷³.

Debe destacarse también, por otra parte, que los supuestos recogidos en los apartados 2 y 3 del RGI son unos supuestos en cuya presencia no únicamente «puede» la Inspección incoar un acta previa. Por el contrario, se trata de unos supuestos que producidos en el caso particular determinan que la Inspección «debe» hacerlo ⁷⁴.

b) La revisión de las liquidaciones derivadas de actas previas mediante recurso.

La previsión de los distintos supuestos en que la incoación de un acta previa tendrá lugar trae como consecuencia el que la Inspección sólo pueda (y deba) incoar aquella cuando se dé, en el caso particular, uno de aquellos supuestos. Estas exigencias se van a concretar en la necesidad de que se deje constancia en el expediente administrativo el que se ha producido en el caso particular, al menos, uno de los supuestos que posibilitan acudir a un acta previa. En concreto, habrán de indicarse en el propio acta de Inspección, además del carácter previo del acta, las circunstancias determinantes de su incoación con tal carácter, como exige el artículo 50. 4 del RGI. Debiendo tenerse en cuenta que, al menos a juicio del TEAC, dentro de las posibilidades de actuación del Inspector-Jefe se incluiría también el cambio de la calificación dada al acta como previa o definitiva por el inspector actuario ⁷⁵. Y en todo caso, de no incluirse en el acta aquellas referencias, sería la Administración, y no el particular interesado, la que correría con las consecuencias de la falta de prueba de tal requisito procedimental en el eventual procedimiento o proceso revisor ulterior ⁷⁶.

Además, cuando no se justifique o señale convenientemente la concurrencia de uno de aquellos supuestos los efectos del control en vía económico-administrativa y contenciosa se concretarán, tal como han puesto de relieve la doctrina administrativa y jurisprudencia en la generalidad de los supuestos enjuiciados, en que el acta no sea previa sino definitiva. Y, por tanto, en que la liquidación que resultó de ésta tenga carácter definitivo ⁷⁷.

Debe destacarse, por otra parte, un dato de cierta relevancia pŕctica en este terreno de la revisi3n mediante recurso de las liquidaciones derivadas de actas previas. Y es que, desde nuestro punto de vista, debería alegarse este motivo de impugnaci3n (la improcedencia del caŕcter previo del acta y, por tanto, provisional de la liquidaci3n resultante) al reclamar frente a la liquidaci3n provisional derivada del acta previa que se considera inadecuada al haber debido ser definitiva. Y no, por tanto, al impugnar la liquidaci3n dictada tras la comprobaci3n ulterior sobre el mismo tributo y peŕodo o ejercicio, pues entonces aquella inicial liquidaci3n provisional seŕ ya normalmente firme.

Y queremos dejar sobre la mesa nuestro parecer al respecto, aunque en algunas de las resoluciones jurisdiccionales y administrativas examinadas, sin embargo, parece no haberse dotado de trascendencia, incorrectamente en nuestra opini3n, a este matiz ⁷⁸.

c) Otros ĺmites a la incoaci3n de actas previas: los ĺmites a la discrecionalidad administrativa de selecci3n de sujetos y supuestos a comprobar.

No pueden reducirse, sin embargo, las exigencias de la actuaci3n administrativa para poder llevar a cabo una comprobaci3n parcial a trav́s de un acta previa y la consiguiente liquidaci3n provisional en la necesaria presencia en el caso particular de uno de los supuestos previstos por el art́culo 50 del RGI. Porque es cierto que cuando concurren alguno de estos supuestos se genera indefectiblemente la consecuencia juŕdica de la extensi3n del acta previa y, por lo tanto, cuando se produzcan en el caso particular, no existiŕ discrecionalidad administrativa alguna acerca de la incoaci3n o no de un acta previa. Pero es que la discrecionalidad administrativa a lo que ś va a alcanzar en muchos casos, sin perjuicio de los ĺmites existentes al respecto, es a que se llegue, en el caso particular, a alguno de aquellos supuestos.

Por este motivo, van a operar tambín aqú los ĺmites generales a la discrecionalidad administrativa ⁷⁹. De este modo, en particular, no únicamente es exigible, desde la perspectiva de la debida actuaci3n administrativa y su eventual control en v́a econ3mico-administrativa y jurisdiccional posterior, que se señale en el acta de Inspecci3n la concurrencia de uno de los supuestos del art́culo 50 del RGI. Porque la Inspecci3n ha de motivar tambín el concreto ejercicio de la discrecionalidad administrativa en un determinado sentido (normalmente, al delimitar el alcance inicial de su actuaci3n ⁸⁰), que ha conducido a la concurrencia en el caso particular de uno de los supuestos en que es debida la incoaci3n de un acta previa ⁸¹.

Es, por tanto, desde esta perspectiva ḿs amplia desde donde se ha de analizar la concurrencia en el caso particular de uno de los supuestos que determinan la debida incoaci3n de un acta previa. Con ello no se hace otra cosa que interpretar el art́culo 50 del RGI de una manera acorde con el principio constitucional de interdicci3n a la arbitrariedad de los poderes p úblicos (art. 9. 3 de la CE), con el de legalidad administrativa concretado en la cĺusula del sometimiento pleno de la actuaci3n de la Administraci3n a la Ley y al Derecho (art. 103.1 de la CE), aś como el que posibilita la efectiva garant́a de aqúellos como es el del control jurisdiccional de la legalidad de la actuaci3n administrativa y del sometimiento a los fines que la justifican (art. 106.1 de la CE), junto con el dere-

cho a la tutela judicial efectiva (art. 24.1 de la CE). De esta forma, el concreto ejercicio de la discrecionalidad administrativa en un determinado sentido debe ser motivado por la Inspección (normalmente, en la comunicaci3n de inicio de su actuaci3n), y es controlado eventualmente, ante la impugnaci3n del particular, por los Tribunales Econ3mico-Administrativos y Tribunales de Justicia.

Se han de tener en cuenta, adem1s, los abusos que eventualmente pueden producirse –y efectivamente se producen en la pr1ctica– en la utilizaci3n de las actas previas ⁸², lo que supone una vulneraci3n de los principios constitucionales de los que derivan las m1ximas o principios de unicidad y globalidad de la comprobaci3n, en particular, los de seguridad jur3dica y de necesidad o m3nima lesi3n ⁸³. Es de 3stos precisamente de donde se deduce el car1cter excepcional de la comprobaci3n parcial frente a la general. Aquellos abusos en el empleo de actas previas, suponen tambi3n, adem1s, la vulneraci3n de los principios de interdicci3n a la arbitrariedad, legalidad administrativa y control jurisdiccional de la misma y del derecho a la tutela judicial efectiva.

No pueden admitirse, por ello, a nuestro juicio, interpretaciones literales de los supuestos en que se admite, seg3n el RGI, la incoaci3n de actas previas, tal como ha sido entendido en ocasiones por la doctrina administrativa. En ellas, de manera inadmisibile desde el punto de vista jur3dico, se entiende procedente la incoaci3n de actas previas cuando, simplemente, concurra uno de los supuestos previstos en el art3culo 50 del RGI. Ello sin que se haga necesaria, seg3n esta postura, la realizaci3n de indagaciones adicionales acerca de las causas o motivos que han llevado, en el caso particular, a la concurrencia de aqu3l ⁸⁴.

B) La comprobaci3n parcial derivada de las interrelaciones existentes entre distintos tributos.

Pasando ya al an1lisis de los supuestos de comprobaci3n parcial recogidos en el art3culo 50 del RGI, en los que debe incoarse un acta previa, existe un primer grupo que puede abordarse unitariamente: la comprobaci3n parcial derivada de las interrelaciones existentes entre distintos tributos.

Y es que, en efecto, la comprobaci3n parcial viene condicionada, en ocasiones, por las interrelaciones existentes en la regulaci3n sustantiva de distintas figuras tributarias. Estas interrelaciones van a traer consigo, en el plano procedimental de las actuaciones administrativas dirigidas a controlar la aplicaci3n del Derecho realizada por los particulares en sus declaraciones y declaraciones-autoliquidaciones, el que en ocasiones la comprobaci3n que afecta a un determinado tributo no pueda considerarse realizada de forma completa si no se lleva a cabo tambi3n la comprobaci3n en relaci3n con otras figuras tributarias, con las que guarda aqu3l una íntima relaci3n ⁸⁵. De esta forma, por poner un ejemplo, no puede desconocerse que el descubrimiento de gastos no deducibles en el IS normalmente tiene trascendencia en la regularizaci3n del IVA, porque implica la existencia de cuotas no deducibles ⁸⁶.

Ahora bien, esas interrelaciones en la regulaci3n sustantiva de diferentes tributos pueden afectar a un mismo sujeto o a diferentes sujetos ⁸⁷. Lo que tiene una gran trascendencia en el plano procedimental anteriormente se1alado, porque ello va a traer consigo, en el segundo caso, que sean dife-

rentes los interesados en los eventuales procedimientos administrativos que recayeran sobre cada una de aquellas figuras tributarias. Adeḿs, ello va a traer consigo diferentes consecuencias en el plano de la articulaci3n concreta de la actividad de comprobaci3n ⁸⁸.

De este modo, cuando las interrelaciones en la regulaci3n sustantiva de diferentes figuras tributarias afectan a un ́nico sujeto, la comprobaci3n completa sobre alguna de aqúellas requeriŕ la vinculaci3n o acumulaci3n de distintos «procedimientos» de liquidaci3n (los relativos a cada una de esas figuras tributarias) en una misma «actuaci3n» inspectora de comprobaci3n e investigaci3n que afectaŕ a aquel sujeto. Para lo cual, como es l3gico, seŕ necesario que el 3rgano competente para la pŕctica de aquella actuaci3n inspectora de comprobaci3n lo sea en relaci3n con todas aquellas figuras tributarias en su integridad. Y, en consecuencia, cuando no se lleva a cabo tal vinculaci3n en el caso particular, necesariamente se habŕ estado en presencia de una comprobaci3n parcial.

Es a alguno de estos supuestos a los que hacen referencia precisamente las letras a) (las «actas que se incoen por el Impuesto sobre la Renta de las Personas F́sicas o por el Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio en tanto no se hayan comprobado las declaraciones-liquidaciones del mismo ańo natural por ambos impuestos») y b) (en relaci3n con los supuestos en que «la base del tributo objeto de comprobaci3n se determine en funci3n de las bases establecidas para otros» cuando afectan a un mismo sujeto) del art́culo 50.3 del RGI ⁸⁹.

No obstante, no puede ser admisible, pura y simplemente, la comprobaci3n parcial realizada concurriendo alguno de estos supuestos. Por el contrario, como se seńal3 con anterioridad, se habŕn de tener en cuenta el caŕcter excepcional de la comprobaci3n parcial aś como los ĺmites a la discrecionalidad administrativa en la decisi3n acerca del «sobre qu3» tributos, hechos impositivos o peŕodos impositivos o de liquidaci3n recae una «actuaci3n» de comprobaci3n e investigaci3n. De ah́ que dentro de la motivaci3n del inicio de la actuaci3n inspectora debiera especificarse concretamente la raz3n de que se lleve una comprobaci3n que al no alcanzar a los tributos «conectados» no puede desembocar en una liquidaci3n definitiva ⁹⁰.

En cualquier caso, debe tenerse presente que en algunos supuestos son las propias normas delimitadoras de competencias –y no, por tanto, la simple decisi3n administrativa discrecional en el inicio de la actuaci3n comprobadora– las que condicionan que no se lleve a cabo tal vinculaci3n al establecer distintos 3rganos competentes para la comprobaci3n relativa a unos u otros tributos ⁹¹. En estos casos, sin perjuicio del examen que pudiera hacerse de dichas disposiciones desde esta perspectiva (ĺmites a la potestad organizatoria ⁹²), podŕa surgir en ocasiones la necesidad de «coordinar» las actuaciones comprobadoras ⁹³.

Por el contrario, cuando las interrelaciones entre las distintas figuras tributarias afectan a sujetos distintos, la comprobaci3n completa de alguna de aqúellas que afecta a un determinado sujeto requeriŕ que se haya llevado a cabo ya con anterioridad –o que se realice simultáneamente– la comprobaci3n respecto de aquellas otras figuras tributarias que afectan a otros sujetos distintos de aqúel. Por este motivo, si esta ́ltima comprobaci3n no se ha llevado a cabo –o no se realiza al mismo tiempo–, aquella primera s3lo podŕ ser una comprobaci3n parcial y, por lo tanto, no podŕa dar lugar a una liquidaci3n definitiva.

A estos supuestos se refieren las letras b) (en relación con los supuestos en que «la base del tributo objeto de comprobación se determine en función de las bases establecidas para otros» cuando afectan a sujetos distintos, y respecto a aquellos en los que en las actas «se computen rendimientos objeto de retención, y unas u otros no hayan sido comprobados con carácter definitivo, salvo que dichos rendimientos se consideren debidamente acreditados») y c) («Las actas que se formalicen en relación con los socios de una sociedad o entidad en régimen de transparencia fiscal, en tanto no se ultime la comprobación de la situación tributaria de la entidad»⁹⁴) del artículo 50.3 del RGI. De ahí que el Tribunal Supremo, en su Sentencia de 22 de enero de 1993 pudiera afirmar, en relación con este último supuesto, que es «consecuencia y plenamente concordante con el artículo 122 LGT (...) Dadas las características y efectos de las sociedades o entidades en régimen de transparencia fiscal –proseguía–, donde las bases determinadas con arreglo a las normas de un impuesto se imputan proporcionalmente a los socios para la integración de las bases de otro tributo, el precepto reglamentario que se impugna no solamente es acorde con la LGT, sino que en cualquier caso no podría tener otro sentido» (FJ. 24.º)⁹⁵.

En cualquier caso, de forma semejante que se señaló respecto del supuesto anterior, se habrán de tener en cuenta el carácter excepcional de la comprobación parcial y los límites a la discrecionalidad administrativa acerca del «si» de realizar una actuación comprobadora en relación con unos u otros tributos. Es decir, situándonos, por ejemplo, en el caso de las entidades transparentes y sus socios, se habrán de tener presentes los límites de la discrecionalidad administrativa en la decisión acerca de realizar una actuación comprobadora sobre la sociedad transparente o no, o de llevar a cabo su actuación respecto de un socio, aunque no se haya comprobado a aquélla⁹⁶.

No puede confundirse este último supuesto recogido en la letra c) del artículo 50.3 del RGI, de todos modos, con aquel en el que, una vez ultimada la actuación de comprobación e investigación con la sociedad transparente, se lleva a cabo una actuación administrativa dirigida simplemente a integrar los resultados de aquéllas en el tributo de uno de los socios, dictando en base a ello la liquidación correspondiente. El cauce procedimental idóneo para ello, siempre y cuando la actuación administrativa se limitara exclusivamente a lo anterior, sería el de la actuación inspectora que emplea el acta de prueba preconstituida. Y puesto que la fijación de los hechos a efectos de la liquidación del tributo del socio afectaría únicamente a las imputaciones derivadas del régimen de transparencia fiscal, se estaría en presencia de una comprobación parcial que se recogería, por ello, en un acta previa. Además, porque la incoación de un acta previa sólo tiene cabida en los supuestos tasados previstos en el artículo 50 del RGI, habría que identificar cuál de ellos es el que habría legitimado, al menos en relación con este primer requisito procedimental, aquella actuación administrativa. Y, salvo que de las concretas circunstancias del caso pudiera derivarse otra cosa, sería el supuesto de la letra b) del artículo 50. 2 del RGI (desagregación del hecho imponible), como ha puesto de relieve, entre otras, la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Murcia de 22 de marzo de 1995⁹⁷.

En cualquier caso, también en estos supuestos en los que se decide realizar una actuación administrativa dirigida a la liquidación del tributo personal sobre la renta que afecta al socio tras haber realizado las actuaciones correspondientes respecto de la sociedad transparente, serían de aplicación

las ideas acerca del carácter excepcional de la comprobación parcial y los límites a la discrecionalidad administrativa sobre la delimitación del alcance de su actuación. Así ha sido reconocido en algunas significativas Sentencias de la Audiencia Nacional que llevan a cabo una interpretación restrictiva en este caso de los supuestos en que procede un acta previa. Aunque ello se hace con algunas deficiencias en su argumentación ⁹⁸.

C) La comprobación parcial derivada de la amplitud de los hechos relevantes para la liquidación de un tributo.

La comprobación parcial en las actuaciones inspectoras puede venir derivada en otras ocasiones, simplemente, de la amplitud de los hechos relevantes para la liquidación de un tributo, lo que se da particularmente en el caso de los impuestos con hechos imponibles complejos ⁹⁹. Esta amplitud de los hechos con relevancia tributaria, condicionante eventual de una comprobación parcial, puede manifestarse desde un punto de vista estrictamente material ¹⁰⁰ o desde una perspectiva espacial o territorial.

Y es que, en efecto, el artículo 11 del RGI permite que, en principio, en cualquiera de estos casos se inicie una actuación de comprobación e investigación con un objeto más reducido a (todos) los hechos relevantes para la liquidación de un tributo. Lo que puede ocurrir particularmente cuando la actuación de comprobación e investigación se efectúa utilizando únicamente los «datos y antecedentes» obrantes en poder de la Inspección [art. 34 a) del RGI]. Estos supuestos pueden darse también cuando se utiliza el cauce procedimental de las actas de prueba preconstituida (art. 57 del RGI), limitándose a utilizar ciertos medios de comprobación dotados del rigor probatorio suficiente que estaban en poder de la Inspección antes del inicio de su actuación externa dirigida a la liquidación del tributo (pruebas preconstituidas ¹⁰¹). De igual modo, cuando la actuación tiene su origen en expedientes iniciados en el área de Gestión (apartado Primero, 1, 3, II de la Resolución de 15 de enero de 2003, de la Dirección General de la Agencia, por la que se aprueban las directrices generales del Plan General de Control Tributario 2003). O, cuando se inicia la actuación inspectora tras la solicitud de una devolución de ingresos indebidos limitándose a la partida o partidas concretas en las que basa el interesado su solicitud [apartado III. 3. 1. 1 c) de la Resolución 3/2002, de la Dirección General de la Agencia, por la que se dictan instrucciones sobre procedimientos de devolución de ingresos].

Y a todos estos supuestos parece referirse la letra b) del artículo 50.2 del RGI, previendo la debida incoación de un acta previa: «Cuando el hecho imponible pueda ser desagregado a efectos de las correspondientes actuaciones de comprobación e investigación o cuando por su fraccionamiento territorial deba serlo en los distintos lugares en que se materialice».

No obstante, se han de tener presentes aquí, una vez más, la idea del carácter excepcional de la comprobación parcial y los límites a la decisión administrativa discrecional sobre el inicio de una actuación inspectora con un objeto más reducido al de (todos) los hechos relevantes para la liquidación de un tributo. O también, según las previsiones del artículo 11 del RGI, los límites a la decisión

administrativa discrecional de alterar el alcance de una actuación de comprobación e investigación una vez que ésta se hubiera iniciado. Y ello en un contexto en el que se reconoce el carácter normal de las actuaciones inspectoras de carácter general y el excepcional de aquellas que tengan carácter parcial. En todos estos supuestos, sólo cuando las circunstancias del caso así lo determinaran en atención a los fines perseguidos con la comprobación, se motivara suficientemente por la Inspección y se respetaran los demás límites de la discrecionalidad administrativa (principio de proporcionalidad, entre otros), sería admisible su práctica ¹⁰².

Junto a ello, no puede perderse de vista aquí tampoco la idea general antes señalada acerca de la interpretación conjunta de los apartados 2 y 3 del artículo 50 del RGI, en los que se recogen los distintos supuestos en que debe incoarse un acta previa, en conexión con el apartado 4 de dicho precepto, de conformidad todos ellos con el principio constitucional de seguridad jurídica. Desde esta perspectiva, sólo cabría incoar un acta previa determinante de una liquidación provisional en estos supuestos de desagregación del hecho imponible cuando se hubiera ultimado la comprobación, aunque fuera únicamente sobre determinados elementos del hecho imponible. Quedando éstos, por tanto, ya comprobados, por lo que serían inmodificables en el procedimiento de liquidación tributaria.

No puede ignorarse, de todas formas, que existen determinados aspectos que no pueden ser objeto de comprobación parcial en ningún caso. Se trata de ámbitos, por tanto, sobre los que no se extendería el ámbito de decisión discrecional de la Administración en torno al alcance de su actuación comprobadora. Además de los hechos imponibles simples, respecto de los que es impensable una comprobación parcial (salvo que se trate de varios hechos imponibles de un mismo período de liquidación en un impuesto instantáneo de liquidación periódica ¹⁰³ o de los distintos presupuestos de hecho de las obligaciones de retener e ingresar a cuenta que afectan a un mismo retenedor), hay que mencionar a las ganancias patrimoniales no justificadas, previstas en el artículo 37 de la Ley del IRPF. Constituye esta previsión normativa una presunción *iuris tantum* que puede ser utilizada por la Administración en su tarea de comprobación o fijación de los hechos para la liquidación del IRPF, pero que su carácter de «elemento de cierre» del sistema, tal como ha sido señalado por el TEAC, impide su utilización en el marco de una comprobación parcial ¹⁰⁴. En estos supuestos, por tanto, sería inadmisibles cualquier actuación comprobadora con un alcance inferior a (todos) los hechos relevantes para la liquidación de aquel impuesto.

No puede desconocerse tampoco, en cualquier caso, que la limitación inicial de las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación a parte de los hechos relevantes para la liquidación del tributo puede venir condicionada en ocasiones por las normas delimitadoras de las competencias de los órganos administrativos. Y no simplemente, por tanto, por la decisión administrativa discrecional en el inicio de la actuación de comprobación, dentro de la delimitación competencial existente.

Esto es lo que ocurre en aquellos supuestos en que el lugar donde deben realizarse las actuaciones de comprobación e investigación determina que sólo puedan recaer sobre determinados hechos relevantes para la liquidación del tributo. Los criterios de delimitación territorial de competencias

pueden imposibilitar, en ocasiones, la realizaci3n de una comprobaci3n completa por parte de un determinado 3rgano administrativo. Aunque la tendencia de las normas organizatorias en el ordenamiento espaol es procurar evitar estos supuestos, lo que se ha conseguido a travs de la creaci3n de ciertos 3rganos con 3mbito de competencia regional y nacional ¹⁰⁵.

En cualquier caso, tambi3n en los supuestos en que la competencia territorial de un 3rgano le impide la comprobaci3n de todos los hechos relevantes para la liquidaci3n de un tributo, habría que tener en cuenta la idea general antes sealaada de la que se deriva la legitimaci3n para incoar un acta previa y, consiguientemente, dictar una liquidaci3n provisional. Ello s3lo ser3 admisible cuando la comprobaci3n hubiera alcanzado ya a ciertos hechos relevantes que habrían quedado as3 comprobados y serían, por tanto, inmodificables en el procedimiento de liquidaci3n tributaria. As3 es como deber3 interpretarse, en nuestra opini3n, la posibilidad admitida por los dos 3ltimos incisos del art3culo 67. 4 del RGI de que la Inspecci3n del Estado incoe un acta documentando sus actuaciones realizadas a requerimiento de una Comunidad Aut3noma. Sin perjuicio de que en estos supuestos ser3 necesaria tambi3n, al menos en algunos casos, una adecuada coordinaci3n de las actuaciones comprobadoras de los distintos 3rganos territorialmente competentes.

No obstante, lo que normalmente ocurrir3 en estos casos ser3 que el 3rgano cuya competencia territorial no alcanza a la comprobaci3n de determinadas circunstancias solicite la colaboraci3n de otro 3rgano inspector que s3 puede hacerlo, plasm3ndose los resultados de esta actuaci3n colaboradora en diligencias que se remitir3n al 3rgano solicitante de la misma. Lo que se produce de modo particular en el 3mbito de relaciones entre las Comunidades Aut3nomas y el Estado, tal como se deduce de lo previsto en el mencionado art3culo 67.4 del RGI ¹⁰⁶.

Un fen3meno similar se produce en relaci3n con las Unidades de M3dulos, al quedar fraccionada tambi3n la competencia sobre determinados 3mbitos a efectos de las correspondientes liquidaciones. En concreto, la atribuci3n de competencias a estos 3rganos, en el 3mbito del IRPF, para la realizaci3n de actuaciones de comprobaci3n e investigaci3n 3nicamente respecto de la «determinaci3n de rendimientos sujetos al r3gimen de estimaci3n objetiva» determina que cuando 3stas se ejerciten pueda llegarse 3nicamente a una comprobaci3n parcial en relaci3n con este impuesto ¹⁰⁷. Cuesti3n distinta ser3 la relativa a las cr3ticas que pudieran hacerse a esta previsi3n de la normativa organizatoria desde el punto de vista de los l3mites de la potestad organizatoria.

De todos modos, los m3rgenes de decisi3n discrecional que tiene la Inspecci3n de iniciar una actuaci3n de comprobaci3n e investigaci3n con un alcance inferior a (todos) los hechos relevantes para la liquidaci3n de un tributo se han visto contrarrestados en cierta medida con el derecho del inspeccionado en una actuaci3n parcial a una comprobaci3n general sobre el mismo tributo y ejercicio afectado inicialmente (arts. 28 de la LDGC y 33 *bis* del RGI) a que ya hemos hecho menci3n. Pero dichos m3rgenes de decisi3n administrativa discrecional en el inicio de su actuaci3n siguen existiendo, tal como sealaamos con anterioridad.

D) La comprobación parcial derivada de la no completa terminación de las actuaciones de comprobación e investigación.

a) Planteamiento general.

La comprobación parcial en las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación, por último, puede venir motivada por las vicisitudes que se produzcan en su desarrollo que impidan la terminación de la comprobación en toda su extensión. Es decir, aun estándose en un supuesto en el que se ha iniciado una actuación comprobadora sobre (todos) los hechos relevantes para la liquidación de un tributo, después se producen determinados acontecimientos que justifican su paralización. Pero se trata de una paralización que impide la terminación de la comprobación total o completa, esto es, respecto a todos los hechos relevantes para la liquidación del tributo. No obstante, teniendo en cuenta una vez más la amplitud de los hechos relevantes para la liquidación del tributo, se trata de una comprobación que sí se ha concluido, al menos, sobre algunos de aquellos hechos. Por lo que también en estos casos se estaría en presencia de una comprobación parcial.

Es precisamente a estos supuestos a los que se referiría el RGI al recoger como uno de los casos en los que permite la incoación de un acta previa «Cuando la Inspección no haya podido ultimar la comprobación o investigación de los hechos o bases imponibles y sea necesario suspender las actuaciones, siendo posible la liquidación provisional» [art. 50.2 c)].

Este supuesto que justifica la incoación de un acta previa sólo podría tener lugar, por tanto, según nuestro parecer, cuando no se hubiera podido ultimar la comprobación de todos los hechos relevantes para la liquidación del tributo y hubiera sido necesario suspender las actuaciones. Pero sería necesario que se hubiera ultimado, al menos, la comprobación de algunos de los hechos relevantes para la liquidación del tributo. Es en este sentido como debería entenderse la expresión «siendo posible la liquidación provisional», teniendo en cuenta lo dispuesto en los artículos 47.1 y 50.4 del RGI, según se han interpretado con anterioridad. Mientras que en aquellos otros casos en los que no se hubiera podido ultimar la comprobación y hubiera sido necesario suspender las actuaciones, pero ni siquiera se hubiera ultimado la comprobación respecto de parte de los hechos relevantes para la liquidación del tributo, los hechos y circunstancias relevantes para la comprobación no concluida deberían contenerse en diligencias ¹⁰⁸.

Lo anterior pone de manifiesto la necesidad de distinguir la posibilidad de interrumpir las actuaciones ¹⁰⁹ y la de, una vez producida la interrupción, documentar los resultados parciales obtenidos en un acta previa. Porque es posible que la Inspección esté facultada, de acuerdo a las circunstancias del caso, para interrumpir las actuaciones de forma justificada y, sin embargo, no sea admisible documentar los resultados parciales de aquéllas en un acta previa ¹¹⁰.

En cualquier caso, aun estando en presencia de uno de estos supuestos en los que sería posible la práctica de una liquidación provisional en el sentido indicado (comprobación ultimada, aunque parcial), deben concurrir también en el caso particular los dos requisitos adicionales contenidos

en el artículo 50.2 c) del RGI: la imposibilidad de ultimar la comprobación o investigación de los hechos o bases imponibles y la necesidad de suspender (interrumpir) las actuaciones. Debiéndose tener en cuenta, además, que se trata de dos circunstancias sobre cuya concurrencia en el caso particular no existe discrecionalidad administrativa alguna: la «imposibilidad» y la «necesidad» son conceptos jurídicos indeterminados, por lo que se producirán o no en la realidad en función de las circunstancias del caso, no dependiendo simplemente de que así lo disponga la Inspección ¹¹¹. Aunque el control en vía económico-administrativa y jurisdiccional de los mismos no esté exento de dificultades.

De todas formas, el órgano inspector debería exteriorizar, dejando constancia de ello en los documentos inspectores correspondientes (particularmente en las diligencias), los motivos o circunstancias que justifican la concurrencia de aquellas «imposibilidad» y «necesidad», debido a la incidencia que pueden tener en ello los márgenes de discrecionalidad de la Inspección en el desarrollo de su actuación. Sólo de esta forma el órgano económico-administrativo o jurisdiccional podrá controlar la efectiva concurrencia de aquéllas en el caso particular.

b) El requisito de la imposibilidad de ultimar la comprobación o investigación de los hechos o bases imponibles.

De esta forma, en primer lugar, teniendo en cuenta el tenor literal de aquel precepto, la Inspección debe motivar la concurrencia en el caso particular de la imposibilidad de «ultimar la comprobación o investigación de los hechos o bases imponibles».

Esto significa, por un lado, que ya se habría iniciado y que ya se estaba llevando a cabo la «comprobación o investigación de los hechos o bases imponibles», siendo éstas, además, las que no habrían podido ser ultimadas, lo que puede parecer una apreciación obvia pero que no lo es. En definitiva, las posibilidades de actuación administrativa dirigidas a la liquidación de un tributo que pueden llevarse a cabo en el seno de una actuación de comprobación e investigación (art. 10.1 del RGI) son más amplias que las de «comprobación o investigación de los hechos o bases imponibles», que es lo que ha debido no poder ser ultimado para que se esté en presencia de este supuesto que justifica la incoación de un acta previa.

Podría tenerse presente en este punto la característica de la actividad comprobadora (entendida ésta en sentido amplio, esto es, comprensiva de la comprobación *sensu stricto* y de la investigación) que individualiza la misma respecto del resto de actividades integradas en el amplio control de la aplicación del Derecho realizado por los particulares en sus declaraciones y declaraciones-autoliquidaciones: la indagación fuera de la norma, bien sea en la realidad (comprobación fáctica), bien sea, además, en una ciencia o conocimientos técnicos (comprobación de valores). De acuerdo a ello, podrían no admitirse como causas motivadoras de la imposibilidad de ultimar la «comprobación e investigación de los hechos o bases imponibles» a que se refiere el artículo 50. 2 c) RGI problemas exclusivamente jurídicos o de carácter interpretativo, tal como ha entendido la Audiencia Nacional en su Sentencia de 6 de mayo de 1997 ¹¹².

En cualquier caso, la conclusi3n anterior no es clara de acuerdo a la amplitud y falta de concreci3n de los t3rminos empleados en aquel precepto. Se ha de tener en cuenta que lo que no ha debido poder ser ultimado es «la comprobaci3n o investigaci3n de los hechos o bases imponibles». Por tanto, parece claro que tales expresiones no excluyen de manera tajante las cuestiones jur3dicas a las que indudablemente afecta la actividad comprobadora de la Inspecci3n de los Tributos ¹¹³.

De igual forma, por otro lado, la literalidad de aquel precepto indica que «la comprobaci3n de los hechos y bases imponibles» no hubiera podido ultimarse. Imposibilidad que debe ser puesta de manifiesto por la Inspecci3n en el acta. Debi3ndose dejar constancia, adem1s, seg3n tambi3n ha entendido la Sentencia de la Audiencia Nacional de 6 de mayo de 1997 ¹¹⁴, de las actuaciones que quedan por practicar, porque «el presupuesto habilitante para (la incoaci3n de un acta previa) es la imposibilidad de proseguirlas» ¹¹⁵. No obstante, en nuestra opini3n, ni siquiera esto ser3a suficiente. Puesto que ser3a necesario tambi3n justificar o motivar por qu3 no se han podido realizar esas actuaciones y, por tanto, por qu3 no se ha podido ultimar la comprobaci3n y verificar si las razones o causas de ello son admisibles. As3 lo ha entendido el Tribunal Superior de Justicia de Murcia en su Sentencia de 17 de abril de 1998 ¹¹⁶ y la propia Audiencia Nacional en su Sentencia de 14 de junio de 2001 ¹¹⁷.

c) El requisito de la necesaria interrupci3n de las actuaciones.

En segundo lugar, la Inspecci3n tambi3n debe poner de manifiesto y justificar la concurrencia en el caso particular de que sea necesaria la interrupci3n de las actuaciones ¹¹⁸.

No se dice expresamente en el art3culo 50 del RGI, sin embargo, cu1les ser3an las causas o motivos que podr3an justificar la necesidad de interrumpir las actuaciones. En cualquier caso, este silencio normativo no puede entenderse en el sentido de que podr3an admitirse cualesquiera de ellos ¹¹⁹.

Podr3an interpretarse sistem1ticamente este art3culo 50.2 c) sobre actas previas y el inicial art3culo 31.4 del RGI acerca de la interrupci3n injustificada de las actuaciones inspectoras. En la actualidad, tras las ulteriores modificaciones en el RGI, podr3a llevarse a cabo la interpretaci3n de aquel art3culo 50.2 c) del RGI en conexi3n con el 31 *bis* del mismo texto reglamentario, donde se recogen los supuestos de interrupci3n justificada y de dilaciones imputables al contribuyente. Se trata de distintas circunstancias que pueden justificar el que se interrumpa el c3mputo de los plazos a efectos de la duraci3n m1xima de las actuaciones y de no considerarse producida una interrupci3n injustificada de las mismas.

En su relaci3n con el art3culo 50.2 c), aquellos supuestos del art3culo 31 *bis* del RGI servir3an, no obstante, para delimitar los supuestos en los que se habr3a producido la necesidad de interrumpir las actuaciones, requisito necesario para poder documentarse los resultados de las actuaciones realizadas hasta ese momento en un acta previa ¹²⁰. Aunque no sea un requisito suficiente para ello, pues es preciso tambi3n, seg3n se indic3, que haya una comprobaci3n ultimada, aunque parcial, adem1s de la imposibilidad de ultimar la comprobaci3n completa.

Con ello no se haría otra cosa que confirmar la interpretación que podía defenderse desde la normativa anterior. Porque ante la falta de la previsión expresa en la regulación inicial del artículo 31 del RGI de los supuestos que podrían entenderse como de interrupción justificada podía llegarse a la interpretación de que podían diferenciarse aquellos conectados con la Administración y con los particulares.

Y en relación con los primeros ¹²¹, podía afirmarse con carácter general la inadmisibilidad como causa o motivo determinantes de la necesidad de interrumpir las actuaciones los conectados con los márgenes discrecionales de la Inspección. De esta forma, no podía admitirse nunca como causa o motivo la simple decisión discrecional de haber limitado la actuación, en su inicio o en su desarrollo, a un objeto más limitado que el de (todos) los hechos relevantes para la aplicación de un tributo. Lo mismo cabría decir con lo relativo a la decisión discrecional acerca de la utilización de unos u otros medios instructorios que pudieran derivar en una comprobación parcial ¹²². En estos casos, la letra c) del apartado 2 del artículo 50 no podría servir de presupuesto habilitante de la incoación de un acta previa, porque en ellos no se produciría una necesidad de interrumpir las actuaciones: la comprobación parcial derivaría simplemente de una decisión discrecional de la Inspección. La admisibilidad de tales actuaciones administrativas como desencadenantes de un acta previa de Inspección debería enjuiciarse, por ello, desde la perspectiva de otros de los supuestos del artículo 50 [normalmente, el de la letra b) de su apartado 2]. Y esto es algo que podría seguir sosteniéndose en relación con la normativa actual.

Igualmente, tampoco podrían ser motivos suficientes de la necesidad de interrumpir las actuaciones los conectados con las necesarias limitaciones de medios personales o materiales a utilizar por la Inspección. Se trata éste de un aspecto que debería ser ponderado por aquélla en un momento anterior al inicio de sus actuaciones y no después de iniciadas. Lo cual puede seguir afirmándose respecto de la situación normativa actual ¹²³.

En cualquier caso, la necesidad de la interrupción de las actuaciones sí podría sostenerse, en relación con la normativa actual, en cuanto se produjeran alguno de los supuestos de interrupción justificada del artículo 31 *bis* del RGI: petición de datos o informes a otros órganos de la Administración del Estado, Comunidades Autónomas o Corporaciones locales o a otras Administraciones tributarias de Estados miembros de la Unión Europea o de terceros países; remisión del expediente al Ministerio Fiscal; y, cuando concorra alguna causa de fuerza mayor.

Y por lo que se refiere a los motivos conectados con la actuación de debida colaboración de los particulares, sean interesados, sean terceros, sí podría entenderse como un supuesto de interrupción justificada y, por tanto, de necesidad de interrumpir las actuaciones, la falta de colaboración de aquéllos ¹²⁴. Ello se vería confirmado en la normativa actual con la previsión de supuestos de dilaciones imputables al contribuyente en el artículo 31 *bis* 2 del RGI: el retraso por parte de éste en la cumplimentación de las solicitudes de información, requerimientos o comparecencias; y, el aplazamiento o retraso de las actuaciones solicitado por el propio contribuyente.

De todas formas, no pueden olvidarse los deberes indagatorios que incumben a la Administración más allá de los deberes de colaboración de los particulares, derivados de la vigencia en el procedimiento de liquidación tributaria del principio inquisitivo. Tampoco pueden des-

conocerse los deberes de continuidad en el desarrollo de las actuaciones y de terminación del procedimiento. En este sentido, la Inspección habría de ponderar en el caso particular si debería, simplemente, interrumpir sus actuaciones, tratándose, efectivamente, de un supuesto de interrupción justificada; o si debería, por el contrario, continuar sus averiguaciones indagando en otros ámbitos o requiriendo la colaboración de otros sujetos; o incluso si podría o debería acudir a la estimación indirecta, por la concurrencia de los presupuestos que legitiman la incoación de aquélla.

En esta línea, debe recordarse lo dicho anteriormente acerca de que la necesidad de interrumpir las actuaciones sería un requisito necesario para que pudiera incoarse un acta previa de acuerdo a las previsiones del artículo 50. 2 c) del RGI, pero no suficiente. Además, no puede desconocerse que los supuestos de interrupción justificada y de dilaciones imputables al contribuyente se prevén a efectos de la interrupción del cómputo del plazo de duración de las actuaciones y del plazo en que se entiende producida una interrupción injustificada de aquéllas. Precisamente por ello se trata de unos supuestos pensados para que a pesar de su concurrencia en el caso particular, la misma actuación administrativa comprobadora continúe, si bien posibilitándose un plazo de duración algo mayor al general. Lo que estaría justificado por producirse aquellos supuestos de interrupción justificada y de dilaciones imputables al contribuyente. Desde esta perspectiva, parecería claro que lo que la Inspección habría de hacer en estos casos no sería documentar las actuaciones realizadas hasta entonces en un acta previa practicándose una liquidación provisional. Por el contrario, seguir realizando sus actuaciones, aunque con un plazo mayor, hasta la práctica de la liquidación definitiva.

Con ello se confirmaría una idea que debe destacarse: sólo en casos muy excepcionales podría dictarse una liquidación provisional tras documentarse la actuación administrativa en un acta previa basándose en el artículo 50. 2 c) del RGI. Puesto que habrían de concurrir tres requisitos simultáneamente: comprobación ultimada, al menos respecto de determinados hechos; imposibilidad de ultimar la comprobación completa por causas justificadas, conociéndose, además, las actuaciones que restarían por practicar; y, necesidad de interrumpir las actuaciones, bien por determinadas actuaciones administrativas iniciadas pendientes, bien por ciertas conductas obstruccionistas o de retraso e la colaboración del interesado.

4. Supuestos de comprobación parcial y liquidaciones provisionales en el Anteproyecto de LGT: algunos avances de importancia.

Una primera idea debe destacarse en relación con la regulación de los supuestos en que cabría una comprobación parcial en las actuaciones inspectoras en el Anteproyecto de LGT: dicha regulación aparece contenida al referirse a las liquidaciones tributarias, concretamente en relación con las liquidaciones provisionales (art. 101. 4). No se hace, por tanto, como lo hace el actual RGI en sede de actas previas de Inspección: en el Anteproyecto no se regulan una clase de actas de Inspección similares a las actuales previas y definitivas, sino sólo aquellas otras actas según su tramitación: con acuerdo, de conformidad o disconformidad (arts. 154 a 157).

Con ello, y sin perjuicio de lo que pueda recogerse en el desarrollo reglamentario, se pone de relieve un dato de cierta trascendencia: la distinción importante en este terreno es aquella existente entre liquidaciones provisionales y definitivas, en cuanto actos finales de los procedimientos inspectores correspondientes; es en estos actos donde se produce el efecto fundamental derivado de la comprobación parcial expresamente reconocido ahora en el Anteproyecto, en el que insistiremos de inmediato, el de la preclusividad; las actas no dejan de ser, entre otras cosas, unos actos de trámite del procedimiento que culmina en una liquidación, por lo que la distinción relevante en ellas es la que afecta a la distinta tramitación de las mismas hasta llegar a la liquidación. Y ello por mucha relevancia que en la historia normativa de las actuaciones inspectoras hayan podido tener estos documentos y por mucho que en ellas se recojan, como viene a señalar el artículo 143 del Anteproyecto, «el resultado de las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación (...)».

En la regulación proyectada, en segundo lugar, se viene a recoger de forma expresa lo que hemos defendido aquí acerca de los efectos preclusivos de las liquidaciones provisionales dictadas tras una comprobación parcial. Es concretamente el artículo 148.3 del Anteproyecto el que lo recoge: «Cuando las actuaciones del procedimiento de inspección hubieran terminado con una liquidación provisional, el objeto de las mismas no podrá regularizarse nuevamente en un procedimiento de inspección que se inicie con posterioridad (...)». Se viene, por fin, a prever de manera clara e inequívoca que el objeto de unas actuaciones inspectoras que hubiera sido regularizado a través de una liquidación provisional no podrá volver a serlo por medio de un procedimiento inspector ulterior. Y, en consecuencia, se reconoce que aquella liquidación provisional tendrá ciertos efectos preclusivos, en relación con el objeto sobre el que ya recayó la actuación anterior.

Se establece en aquel precepto, no obstante, una salvedad, puesto que ello sería así «salvo que concurra alguno de los supuestos a que se refiere la letra a) del apartado 4 del artículo 101 de esta Ley y exclusivamente en relación con los elementos de la obligación tributaria pendientes de comprobar». En esta letra a) del apartado 4 del artículo 101 se viene a prever un primer grupo de supuestos (los de comprobación parcial) en los que podrán dictarse liquidaciones provisionales en el procedimiento de inspección a los que haremos referencia de inmediato.

Por último, y tercer lugar, también en el Anteproyecto se recogen los supuestos en que tiene cabida una comprobación parcial, aunque ello se hace al regular los supuestos en que cabría practicar una liquidación provisional en el procedimiento inspector. Y una notable novedad que no puede dejar de ser recibida con aplauso es el claro deslinde de estos supuestos en los que la liquidación provisional tiene su razón de ser en una previa comprobación parcial de aquellos otros en los que la liquidación provisional viene motivada en otras causas. A estos últimos se refiere la letra b) del artículo 101.4 del Anteproyecto: «b) Cuando proceda formular distintas propuestas de liquidación en relación con una misma obligación tributaria (...)».

De entre los diferentes supuestos de comprobación parcial que legitiman la incoación de un acta previa de la normativa actual, se vienen a recoger en el Anteproyecto de LGT únicamente dos: los que identificábamos como comprobación parcial derivada de las interrelaciones entre diferentes

tributos y aquella otra producida por la no completa terminación de las actuaciones. Porque podrán dictarse liquidaciones provisionales en el procedimiento de inspección, según prevé el artículo 101.4 del Anteproyecto: «a) Cuando alguno de los elementos de la obligación tributaria se determine en función de los correspondientes a otras obligaciones que no hubieran sido comprobadas, o regularizadas mediante liquidación definitiva, o cuando existan elementos de la obligación tributaria cuya comprobación con carácter definitivo no hubiera sido posible durante el procedimiento, en los términos que se establezcan reglamentariamente». En consecuencia, lo señalado acerca de estos dos supuestos conforme a la normativa actual también podría hacerse extensible, en esencia, a la regulación del Anteproyecto.

VII. CONSIDERACIONES FINALES

Concluimos ya. Al comienzo poníamos de relieve el carácter complejo, disperso y problemático de la regulación actual de la comprobación parcial y general en las actuaciones inspectoras. Anunciábamos también nuestro propósito de aportar algunas soluciones, a tener en cuenta no sólo en la aplicación de la normativa aún vigente, sino también en la ya cercana nueva LGT. Nos damos plenamente por satisfechos con haber puesto sobre la mesa una serie de propuestas en la interpretación de estas normas. Y si también hemos contribuido a un más cabal entendimiento de las mismas, que pudiera tener una influencia benéfica en la elaboración o aplicación de las nuevas disposiciones sobre esta materia que están por llegar, nuestro esfuerzo se habría visto gratamente recompensado.

NOTAS

- ¹ Sobre estas cuestiones, *vid.*, por todos, PIÑA GARRIDO, D., *El devengo y el período impositivo en el sistema tributario español* UAM-Colex, Madrid, 1997, especialmente págs. 179 y ss., aunque no seguimos exactamente su propuesta.
- ² También en este sentido, MORILLO MÉNDEZ, A., «Las actas previas: contenido y efectos», en *Impuestos*, núm. 1, 1998, pág. 9, cuando tras recoger el sentido dado por el RGI al carácter general o parcial de las actuaciones de comprobación e investigación, señala que el «enfoque debe realizarse necesariamente en el ámbito exclusivo de cada tributo». Igualmente LAMOCA PÉREZ, en BADAS CEREZO, J., LAMOCA PÉREZ, C. y MARCO SANJUAN, J. A., *Aplicación de la ley de derechos y garantías de los contribuyentes*, Lex Nova, Valladolid, 1998, págs. 307-308, cuando alude a la distinción entre actuación general y parcial, si bien en un sentido más técnico que el empleado por el RGI, esto es, «determinado por tributos y períodos impositivos y no por referencia a la situación tributaria general del contribuyente». De igual modo, LACASA SALAS, J. H. y DEL PASO BENGÓA, J. M., *Procedimiento de la Inspección de los Tributos. Comentarios al Reglamento General de Inspección de los Tributos*, CISS, Valencia, 1990, págs. 282-283. En otro sentido, sin embargo, JUAN LOZANO, A. M.^a, *La Inspección de Hacienda ante la Constitución*, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1993, págs. 80-81.
- ³ Comisión para el estudio del borrador del Anteproyecto de la nueva Ley General Tributaria, *Informe sobre el borrador del Anteproyecto de la nueva Ley General Tributaria*, Ministerio de Hacienda, Secretaría de Estado de Hacienda, 2003, pág. 54.
- ⁴ Deben diferenciarse, en cualquier caso, los supuestos que podrían englobarse dentro de la comprobación parcial, según el sentido expresado, de otros distintos, pero que podrían también ser así calificados, si bien ellos lo serían desde otras acepciones que pueden tener la misma expresión comprobación parcial. De este modo, en primer lugar, de la que se ha considerado como acepción subjetiva de esta misma expresión comprobación parcial: la que no recae sobre todos los sujetos y supuestos. Esto se produce hoy de modo general por la previsión de espacios discrecionales en el «sí» del ejercicio de las

- posibilidades de actuación comprobadoras. En segundo lugar, de la que podría denominarse, en cierto sentido, como «comprobación provisional»: la fijación de hechos relevantes para la liquidación del tributo íntegramente modificables con posterioridad en el procedimiento de liquidación tributaria (art. 168 de la Ley del IVA). En tercer lugar, de la comprobación cuyo carácter parcial o limitado se derivara no de su extensión, sino de su intensidad, esto es, de los medios y facultades comprobatorios utilizables. Una muestra de que no toda comprobación limitada en cuanto a los medios instructorios utilizables es necesariamente una comprobación parcial –en cuanto a su extensión– y, por tanto, no se conecta necesariamente con las liquidaciones provisionales, es el artículo 50.2 d) del RGI (liquidación definitiva resultante de actuación inspectora de comprobación e investigación efectuada con carácter abreviado). Por último, teniendo en cuenta que la comprobación constituye «no sólo un objeto estáticamente considerado, sino una actividad, un devenir dinámicamente considerado», deben diferenciarse de los supuestos de comprobación parcial aquellos casos en los cuales la actividad comprobadora no ha concluido. Es decir, cuando se ha producido una interrupción o paralización de la actividad comprobadora en un estadio intermedio sin que se haya alcanzado el resultado final de aquélla. Por este motivo, los resultados intermedios de aquella actividad comprobadora interrumpida, no habrían adquirido ninguna definitividad, sino que serían siempre provisionales. Y en estos casos tales actuaciones deberían documentarse en diligencias y no en actas de Inspección, tal como veremos en su momento. Sobre algunas de estas cuestiones insisten BASILAVECHIA, M., *L'accertamento parziale. Contributo allo studio della pluralità di atti di accertamento nelle imposte sui redditi*, Giuffrè, Milano, 1988, págs. 1 y ss.; JUAN LOZANO, *La Inspección...*, cit., págs. 80 y ss; y LAMOCA PÉREZ, en *Aplicación...*, cit., págs. 307-308.
- 5 SÁNCHEZ SERRANO, L., *La declaración tributaria*, IEF, Madrid, 1976, pág. 258; RUIZ GARCÍA, J. R., *La liquidación en el ordenamiento tributario*, Civitas, Madrid, 1987, pág. 205; CLAVIJO HERNÁNDEZ, F., «La liquidación: liquidaciones provisionales y definitivas», en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma (Homenaje a Sainz de Bujanda)*, IEF, Madrid, 1991, pág. 1.507.
 - 6 CLAVIJO HERNÁNDEZ, «La liquidación...», cit., pág. 1.507 y 1.531, que se refiere a la comprobación «total»; DE LA PEÑA VELASCO, G., «La liquidación provisional de oficio y la comprobación abreviada (el nuevo artículo 123 LGT)», en *Impuestos*, núm. 1, 1996, pág. 19, a la comprobación «total o global». A una comprobación «completa» se refieren RUIZ GARCÍA, *La liquidación...*, cit., pág. 207; LAGO MONTERO, J. M., *Las liquidaciones cautelares en el Derecho Tributario Español*, Edersa, Madrid, 1990, pág. 21; MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., CASADO OLLERO, G. y TEJERIZO LÓPEZ, J. M., *Curso de Derecho Financiero y Tributario* (11.ª ed.), Tecnos, Madrid, 2000, pág. 331. También alude a una «comprobación completa» la STS de 11 de junio de 1998 (JT 1998, 4503).
 - 7 También se definía a las liquidaciones definitivas en el artículo 27.1 a) del Texto Refundido de la Renta de Aduanas, de 18 de febrero de 1977, como aquellas practicadas previa la «completa comprobación» administrativa de los elementos que configuran el hecho imponible y de su valoración.
 - 8 DE LA PEÑA VELASCO, «La liquidación...», cit., pág. 17. También, MARZAL DOMENECH, R. y DE BUNES IBARRA, J. M., «El artículo 123 de la Ley General Tributaria tras la reforma operada por la Ley 25/1995, de 20 de julio: una visión global», en *CT*, núm. 78, 1996, págs. 9-10.
 - 9 Las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación tendrán carácter general, según lo preceptuado en el artículo 11 del RGI, «cuando tengan por objeto la verificación de la totalidad de la situación tributaria del sujeto pasivo u obligado tributario en relación con cualquiera de los tributos y deberes formales o de colaboración que le afecten dentro de los límites determinados por:
 - a) La competencia del Órgano cuyos funcionarios realizan las correspondientes actuaciones.
 - b) Los ejercicios o períodos a que se extienda la actuación inspectora.
 - c) La prescripción del derecho de la Administración para determinar las deudas tributarias mediante la oportuna liquidación y de la acción para imponer las sanciones correspondientes a las infracciones tributarias que, en su caso, se aprecien».
 - 10 Esto es lo que justifica las críticas que se han hecho a esta precisión por el innecesario reglamentismo que, en determinadas ocasiones, adorna el RGI. Vid. ESEVERRI MARTÍNEZ, E., «Las actuaciones inspectoras», en *RDFHP*, núm. 200, 1989, pág. 349.
 - 11 Así, por ejemplo, tratándose de una persona jurídica que lleva a cabo actividades económicas, la actuación inspectora de comprobación e investigación de carácter general desarrollada por un órgano determinado (en el ámbito de la Administración estatal, la Dependencia de Inspección de las Delegaciones de la Agencia, la Unidad de Inspección de las Dependencias Regionales de Inspección de las Delegaciones Especiales de la Agencia o la Unidad de Inspección de la Oficina Nacional de Inspección) alcanzaría al IS, IVA e IAE. De igual forma, a los pagos fraccionados del IS y a las retenciones –o, en su caso, ingresos a cuenta– sobre rendimientos del trabajo, capital mobiliario o de actividades profesionales. Además de los deberes de colaboración sobre cuya comprobación recayera la competencia de aquellos órganos: declaraciones censales, declaración de operaciones con terceras personas, etc.

- 12 TIPKE, en TIPKE, K. y KRUSE, H. W., *Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung* (15.ª ed.) (ed. de hojas intercambiables), Otto Schmidt, Köln, 1994, coment. al § 194, núm. marg. 6 a.
- 13 Dispone el apartado 1 del artículo 66 de la LGT, tras su nueva redacción: «Los plazos de prescripción a que se refieren las letras a), b) y c) del artículo 64 se interrumpen: a) Por cualquier acción administrativa, realizada con conocimiento formal del sujeto pasivo, conducente al reconocimiento, regularización, inspección, aseguramiento, comprobación, liquidación y recaudación del tributo devengado por cada hecho imponible. Asimismo, los plazos de prescripción para la imposición de sanciones se interrumpirán, además de por las actuaciones mencionadas anteriormente, por la iniciativa del correspondiente procedimiento sancionador». *Vid.* al respecto, ALMUDÍ CID, J. M., «Actuaciones inspectoras e interrupción de la prescripción de la acción para sancionar», en *QF*, núm. 17, 2001.
- 14 En esta línea, FALCÓN Y TELLA, R., «Prescripción de tributos y sanciones», en *REDF*, núm. 98, 1998, pág. 208, en la medida en que «por aplicación de los principios penales (comunes a las infracciones criminalizadas y puramente administrativas) debe excluirse la posibilidad de interrupción por actos propios del transgresor». También, del mismo autor, «Aspectos positivos y negativos de la Ley de derechos y garantías de los contribuyentes» (II), en *QF*, núm. 6, 1998, pág. 7.
- 15 En este sentido, PALAO TABOADA, C., «Temas para un debate sobre la regulación de los "procedimientos de gestión, recaudación e inspección" en la nueva LGT», en *CT*, núm. 63, 1992, pág. 103, que pone de manifiesto cómo a los redactores del RGI «regular las tareas encomendadas a los órganos inspectores y no las consecuencias de cada una de esas actividades para los obligados tributarios». De ahí que LACASA SALAS y DEL PASO BENGOA, *Procedimiento...*, *cit.*, págs. 18-19, se refieran no a un procedimiento de inspección sino a un «procedimiento de la Inspección en el desarrollo de sus funciones o de procedimiento en la Inspección». *Vid.* también JUAN LOZANO, *La Inspección...*, *cit.*, pág. 343.
- 16 Así lo ponen de relieve ARIAS VELASCO, J. y SARTORIO ALBALAT, S., *Procedimientos tributarios*, Marcial Pons, Madrid, 1996, pág. 227, cuando señalan que las actuaciones de la Inspección Tributaria de las Comunidades Autónomas tienen siempre carácter parcial. «Y ello porque, dado el carácter esporádico de varios de los hechos imposables que integran el conjunto de tributos cedidos y la falta de conexión recíproca entre ellos, la actuación de carácter general sería un contrasentido».
- 17 En este contexto, debe tenerse en cuenta que si las actuaciones administrativas dirigidas a la comprobación de los hechos relevantes para la liquidación de los tributos hubieran de hacerse sólo y exclusivamente de manera separada respecto a cada uno de los conceptos tributarios y hechos imposables o períodos impositivos o de liquidación, ello supondría: por un lado, un despliegue ineficaz de los medios y facultades a disposición de la Administración en este ámbito; y, por otro, una muy gravosa actuación administrativa sobre la esfera personal de los particulares. Estas consideraciones van a traer consigo, no sólo la posibilidad, sino también la conveniencia e incluso necesidad —desde el punto de vista de una de las manifestaciones del principio de proporcionalidad, el principio de necesidad o de mínima lesión— de que se lleve a cabo una vinculación externa de distintos «procedimientos» de liquidación en una misma «actuación» de comprobación. Y es que mediante dicha vinculación, como ha destacado SCHICK, W., «El procedimiento del Derecho Tributario» (traducción de CUADRADO RODRÍGUEZ, J. I.), en *RDFHP*, núm. 228, 1993, págs. 1.124-1.126, se facilita y aligera a la Administración la actividad de comprobación, al tiempo que se reducen las cargas para los particulares afectados. *Vid.* también, del mismo autor, en el ámbito de la «inspección», en *Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung* (ed. de hojas intercambiables), Otto Schmidt, Köln, desde 1977, coment. al § 194, núm. marg. 99, donde se refiere a la posibilidad de vinculación de algunas de las fases de aquélla, y núms. margs. 245 y ss., donde desarrolla lo anterior. La influencia que han tenido en esta regulación reglamentaria aquellas ideas se pone de manifiesto de manera clara en el propio Preámbulo del RGI cuando señala: «El correcto funcionamiento de la Inspección de los Tributos y la seguridad y mínima incidencia en la esfera privada de los interesados requieren el carácter general de las actuaciones de comprobación e investigación». Se muestra así de modo palpable la doble justificación, desde el punto de vista de los intereses públicos perseguidos por la actuación administrativa y desde la perspectiva de los derechos y garantías de los particulares, de que las actuaciones de comprobación e investigación tengan como regla carácter general. Como señala GÓMEZ CABRERA, C., *La discrecionalidad de la Administración tributaria*, McGraw-Hill, Madrid, 1997, pág. 243, «el principio de mínima incidencia se traduce en la necesidad de que la instrucción «perturbe en la menor medida posible el desarrollo normal de las actividades laborales, empresariales o profesionales del obligado tributario», lo que, indirectamente, demanda que una vez que un obligado va a ser inspeccionado se comprueben todos los tributos, deberes y obligaciones que le incumben en un período de tiempo determinado».
- 18 Así se prevé también en el ordenamiento alemán para la extensión de una inspección, tal como recoge el § 194. 1 AO, que admite una inspección respecto uno o varios impuestos o períodos impositivos. *Vid.* la traducción de PALAO TABOADA, C., *Ordenanza tributaria alemana*, IEF, Madrid, 1980. Igualmente, TIPKE, en *Kommentar...*, *cit.*, coment. al § 194, núm. marg. 1 y ss.; y, SCHICK, en *Kommentar...*, *cit.*, coment. al § 194, núm. marg. 1 y ss.
- 19 A una similar posibilidad de acumular, en su iniciación e instrucción, no obstante su resolución individualizada, los procedimientos sancionadores por la comisión de infracciones graves, alude el artículo 63 bis del RGI, cuando indica que «se iniciarán tantos expedientes sancionadores como actas de inspección se hayan incoado, de conformidad a lo previs-

to en este Reglamento, sin perjuicio de que, cuando exista identidad en los motivos o circunstancias que determinan la apreciación de la infracción, puedan acumularse en su iniciación e instrucción, no obstante su resolución individualizada, con vistas a los recursos que, bien contra la resolución de estos expedientes sancionadores, bien contra las liquidaciones derivadas de las correspondientes actas de inspección, se pudieran interponer». En cualquier caso, como veremos de inmediato, no coincide el número de actas con el de actos liquidatorios. En consecuencia, tampoco lo harán el número de actas y el número de eventuales infracciones graves cometidas, por lo que no puede dejar de cuestionarse la solución reglamentaria acerca del número de expedientes sancionadores a incoar. En definitiva, será en relación con cada una de aquellas eventuales infracciones con las que habrá de ponderar la efectiva concurrencia de los requisitos para entender que se han cometido, que no tienen por qué coincidir de un período a otro, pese a referirse al mismo tributo, que es uno de los supuestos en los que cabe la incoación de un acta con varias liquidaciones.

También en relación con el procedimiento sancionador y su conexión con la individualización en las actuaciones de comprobación e investigación, deben destacarse ciertas previsiones en la regulación de los criterios de graduación que habrán de ponderarse en aquél. En concreto, sobre todo interesa señalar la de tomar como un único antecedente, a efectos del criterio de la comisión reiterada de infracciones tributarias, a todas las infracciones graves resultantes de una misma actuación de comprobación e investigación (art. 17.4 del Real Decreto 1930/1998). Por su parte, en relación con el criterio de la resistencia, negativa u obstrucción a la acción investigadora de la Administración tributaria, cabría cuestionarse si podría entenderse producida únicamente en relación con el tributo y ejercicio al que afectara la actuación de falta de colaboración del interesado a efectos de la sanción de la infracción correspondiente al mismo. Y no, por tanto, para graduar la sanción de las otras infracciones que pudieran derivarse en relación con el resto de tributos y ejercicios afectados por la misma actuación inspectora. Ello sobre la base de que: primero, pudieran individualizarse las faltas de colaboración del interesado en relación con unos u otros tributos y ejercicios; y, segundo, que dicha actuación obstruccionista únicamente se hubiera producido en relación con alguno o algunos de ellos, y no con todos.

- 20 Y es que, efectivamente, el número de actas de Inspección a incoar en cada actuación es variable, no coincidiendo siempre necesariamente con el número de actos de liquidación resultantes de las mismas. Se trata de una cuestión que, salvo en el caso de las actas de comprobado y conforme, se deja a la discrecionalidad del inspector actuario, de acuerdo a la nueva redacción dada al artículo 49.4 del RGI, por el RD 1930/1998, de 11 de septiembre. Porque en dicho precepto se prevé: «En relación con cada tributo o concepto impositivo, podrá extenderse una única acta respecto de todo el período objeto de comprobación, al objeto de que la deuda resultante del conjunto de los ejercicios integrantes de dicho período pueda determinarse mediante la suma algebraica de las liquidaciones referidas a los distintos ejercicios». En relación con las actas de comprobado y conforme, se señala en el artículo 52.1, párrafo 2.º del RGI: «Se extenderá acta de comprobado y conforme por todos los períodos impositivos o de declaración o las declaraciones tributarias a que la conformidad se extienda y respecto de cada tributo o concepto objeto de comprobación».
- 21 Desde nuestro punto de vista, por tanto, también el supuesto previsto en el artículo 49.4 del RGI constituye un supuesto de compensación entre deudas y créditos derivados de diferentes liquidaciones. En cualquier caso, creemos que debe insistirse en destacar que se seguiría estando en presencia de liquidaciones distintas (las relativas a cada período), a pesar de que sus importes, negativos y positivos, se fusionen, determinando la cuantía resultante. Éste es también el parecer de GARCÍA GÓMEZ, A. J., *La compensación de las deudas tributarias. Régimen general y cuenta corriente fiscal*, Aranzadi, Pamplona, 2000, págs. 194-195, que destaca que «en cuanto cada una de las liquidaciones de los distintos ejercicios contenidos en el acta da lugar a una deuda tributaria autónoma, la eventual compensación entre las mismas se produce en los mismos términos que establece el artículo 67.6 RGR, máxime cuando, según el artículo 53.2 RGIT los créditos determinados por la liquidación derivada del acta tendrán el carácter de reconocidos, liquidados y notificados a efectos de la compensación. La diferencia, por tanto reside únicamente en que no será el órgano de recaudación quien la lleve a término sino que se produce en el seno del procedimiento inspector». «Muy distinto sería –señala en la nota 48– entender que el supuesto regulado por el artículo 49.4 RGIT establece una suerte de compensación interna, no tanto entre créditos y deudas resultantes de cada liquidación, sino entre las propuestas de regularización de cada ejercicio de manera que sólo exista una única liquidación por el período resultante. Sin embargo, no parece que el RGIT pueda negar el carácter de liquidación autónoma e independiente al resultado de la regularización por cada período impositivo de un determinado impuesto. En este sentido, el propio tenor literal del artículo hace referencia expresamente a la suma algebraica de las liquidaciones de cada ejercicio». Más cercana a esta segunda interpretación parece estar CORDERO GARCÍA, E., *La compensación como forma de extinción de la deuda tributaria*, Lex Nova, Valladolid, 2002, pág. 331, si bien considera también éste como un supuesto de compensación que se realiza «con carácter previo a la redacción del acta, y por lo tanto, también con anterioridad a la práctica de la liquidación del Inspector-Jefe».
- 22 El texto reglamentario es claro y no parece suscitar duda su admisión. En este sentido también, GÓMEZ CABRERA, *La discrecionalidad...*, cit., págs. 240-241. En contra, sin embargo, JUAN LOZANO, *La Inspección...*, cit., págs. 88.
- 23 De acuerdo a lo previsto en el Apartado Cuarto del Anexo de la Resolución de la Presidencia de la AEAT de 24 de junio de 1999. Así lo reconocía también en el ámbito del IVA el TSJ de Asturias en su Sentencia de 30 de octubre de 2001 (*JT* 2001, 1808), si bien quizá no con toda precisión, cuando señalaba que «el que la actuación inspectora se haya amplia-

do y convertido en general no es obst́culo para que pueda ser previa, ya que la naturaleza de este tipo de actas responde a otras consideraciones, y en el caso presente a que ślo se ha investigado la actividad empresarial y en relaci3n con el IVA». Lo que debe destacarse es precisamente este aspecto que pone de relieve el Tribunal: el que un acta sea previa «responde a otras consideraciones», distintas, por tanto, a las determinantes de que sea una actuaci3n general o parcial, al menos desde la concepci3n inicial del RGI.

- 24 *Vid.* sobre estas cuestiones, L3PEZ DÍAZ, A., *Actuaciones de la Inspecci3n Tributaria: interrupci3n y suspensi3n*, Tecnos, Madrid, 1994, págs. 12-13; G3MEZ CABRERA, *La discrecionalidad...*, *cit.*, pág. 247. Y un supuesto distinto sería aquel en el que iniciadas las actuaciones con un determinado alcance, con posterioridad la Inspecci3n amplía al mismo abarcando a otros tributos o períodos distintos a los delimitados inicialmente sin comunicar formalmente al interesado dicho alcance. En este caso, como señaala JUAN LOZANO, A. M.ª, *La interrupci3n de la prescripci3n tributaria*, Tecnos, Madrid, 1993, pág. 61, «la interrupci3n de los plazos de prescripci3n, relativos al alcance sobrevenido de las actuaciones, no se producirá hasta tanto no se formalice tal ampliaci3n del objeto».
- 25 Otra soluci3n sería la aplicable si iniciada una actuaci3n inspectora sobre un tributo y ejercicio o período en su integridad, dicha actuaci3n fuera despu3s limitada en su desarrollo a parte del mismo, si bien de un modo inadecuado. Puesto que en este caso podría defenderse el carácter general o total de la comprobaci3n y, en consecuencia, el carácter definitivo tanto del acta como de la liquidaci3n resultante. Así lo ha entendido el TEAC en su Resoluci3n de 19 de junio de 2002 (en *RCT*, núm. 238, 2003, pág. 465), para el que la actuaci3n debe considerarse general por lo que el acta y la liquidaci3n derivada de la misma tienen carácter de definitivas, debido a la falta del acuerdo exigido por el artículo 11 del RGI autorizando la limitaci3n del alcance a unas determinadas operaciones de la actuaci3n inicialmente de carácter general sobre el IVA de un determinado ejercicio.
- 26 Así lo pone de relieve en su Resoluci3n de 23 de febrero de 2000 (*Normacef*): «Si bien la especificidad o estanqueidad tributaria es indispensable (...) para la citaci3n o iniciaci3n de las actuaciones inspectoras, la cadena de documentos interruptores de la prescripci3n, hasta la formalizaci3n del acta, no tienen por qué referirse a cada uno de los conceptos inspeccionados, ni tienen que tener un contenido mínimo». Sale al paso el Tribunal de las alegaciones del recurrente acerca de que «numerosas diligencias no est́n referidas al gravamen (...) ya que (...) algunas de estas diligencias carecen de un contenido mínimo y podrían calificarse como diligencias-argucia, en el sentido de que se limitan a decir que continúan las actuaciones, sin progresar en el procedimiento, detectar nuevos hechos imponibles o determinar bases tributarias». En otra Resoluci3n anterior, la de 6 de noviembre de 1998 (*Normacef*), indica expresamente que la interrupci3n injustificada del artículo 31.4 del RGI debe producirse respecto de la actuaci3n inspectora en su conjunto, sin distinguir por impuestos, lo que justifica en «la interconexi3n que existe entre los distintos tributos, interconexi3n que adquiere un carácter más acusado en el caso de los impuestos indirectos, cual es el presente caso, íntimamente vinculados con los impuestos directos relacionados con la actividad empresarial o profesional». En el mismo sentido se había pronunciado también en su Resoluci3n de 21 de julio de 1993 (*Normacef*).
- 27 *Normacef*.
- 28 *Normacef*.
- 29 *Normacef*.
- 30 G3MEZ CABRERA, *La discrecionalidad...*, *cit.*, pág. 247, considera que en aquellos supuestos en los que determinado el alcance inicial de una actuaci3n de comprobaci3n e investigaci3n a varios tributos posteriormente no se pronuncia sobre todos ellos, incurriría en incongruencia (art. 89.1 de la LRJAP y PAC). No obstante, a nuestro juicio, lo que habría ocurrido es que la Inspecci3n únicamente habría llevado a cabo el o los pronunciamientos (actos de liquidaci3n) relativos a algunos de los varios «procedimientos» de liquidaci3n que se habían vinculado en una misma «actuaci3n» inspectora. Es decir, habría incumplido su deber de resolver (art. 13.1 de la LDGC) en relaci3n con ciertos «procedimientos» de liquidaci3n. Pero entonces únicamente cabría extraer los efectos de la falta de terminaci3n en el plazo de doce meses previsto (art. 29.3 de la LDGC).
- 31 En este sentido, ARIAS VELASCO y SARTORIO ALBALAT, *Procedimientos...*, *cit.*, pág. 229, cuando al preguntarse por los efectos procedimentales de la atribuci3n de carácter general a una actuaci3n y, en particular, si concluida ésta habría de entenderse precluido el derecho de la Administraci3n a practicar cualquier ulterior liquidaci3n por tributos diferentes a los comprobados, señaalaban: «Aun cuando la actuaci3n tenga cierta unidad procedimental, derivada de las conexiones económicas entre los diversos tributos que se comprueban o investigan, las actas que documentan sus resultados finales contienen propuestas de regularizaci3n por cada uno de dichos tributos. No existe un acto administrativo, expreso ni tácito, por el que se declare la inexistencia de deuda tributaria por otros tributos distintos de los comprobados».
- 32 *JT* 1998, 1662.
- 33 En este precepto se prevé: «A efectos de determinar el plazo de duraci3n a que se refiere el artículo 31 de este Reglamento, de las actuaciones de comprobaci3n de carácter general, contempladas en el apartado anterior, deberá tenerse en cuenta lo siguiente:

- a) Si la Inspección de los Tributos hubiese concluido las actuaciones de comprobación e investigación de carácter parcial antes del inicio de las actuaciones de comprobación de carácter general y siempre en el plazo de seis meses a que se refiere el apartado anterior, el plazo de duración de las actuaciones de comprobación e investigación de carácter general se computará a partir del inicio de las mismas.
- b) Si la Inspección de los Tributos no hubiese concluido las actuaciones de comprobación e investigación de carácter parcial, una vez concluido el mencionado plazo de seis meses, tales actuaciones pasarán a tener carácter general respecto del tributo y ejercicio afectados por aquéllas, computándose, en tal caso, el plazo de duración de las mismas desde el inicio de las actuaciones de carácter parcial.

Si la actuación de carácter parcial hubiese finalizado antes de transcurridos seis meses desde la solicitud del contribuyente, pero en dicho plazo no se hubiese iniciado la de carácter general, el inicio de ésta con posterioridad determinará que, a efectos del cómputo del plazo general a que se refiere el artículo 31 de este Reglamento, se considere iniciada al día siguiente del transcurso del referido plazo de seis meses».

- ³⁴ O, desde el día siguiente al transcurso de los seis meses desde la solicitud, en el caso de que no se iniciara en dicho plazo, habiéndose concluido ya la inicial actuación de carácter parcial.
- ³⁵ En esta línea también FERNÁNDEZ LÓPEZ, R. I., *La comprobación de hechos por la Inspección de los Tributos*, Marcial Pons, Madrid, 1998, págs. 266-267, para el que «si partimos de que el procedimiento inspector continúa siendo el mismo, por cuanto sigue incidiendo sobre el mismo sujeto, tributo y ejercicio económico, no es posible considerar abierto un nuevo plazo anual –o tal vez bianual– con el inicio formal y efectivo de las nuevas actuaciones ampliadas, máxime si se tiene en cuenta que el contribuyente debe formular su solicitud en muy breve espacio de tiempo». Igualmente RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., «La ampliación de las actuaciones inspectoras a instancia del contribuyente», en *Impuestos*, II/2000, pág. 19, para el que cuando se inicia una nueva actuación de comprobación e investigación «estas actuaciones se enmarcan en el mismo procedimiento de comprobación que ya comenzó con las parciales».
- ³⁶ También FENELLÓS PUIGSERVER, V., *El Estatuto del Contribuyente. Comentarios a la ley 1/1998*, Ciss, Valencia, 1998, pág. 333, cuando afirmaba: «No nos encontramos ante un supuesto de iniciación del procedimiento inspector sino a una vicisitud dentro de su tramitación y desarrollo». Aunque en el texto reglamentario se da trascendencia a la actuación que sigue a la solicitud del contribuyente refiriéndose así a este supuesto como un modo de iniciación de las actuaciones inspectoras [art. 29 b)].
- ³⁷ En este sentido, DEL PASO BENGÓA, J. M. y JIMÉNEZ JIMÉNEZ, C., *Derechos y garantías del contribuyente. Comentarios a la Ley 1/1998*, Ciss, Valencia, 1998, pág. 291, cuando señalaban comentando el artículo 28 de la LDGC, que «la expresión "dicha" hace referencia, no a la comprobación en cuanto actuación concreta, sino en cuanto actividad que la Administración viene desarrollando con el contribuyente: al contribuyente se le está comprobando un determinado ámbito de sus obligaciones tributarias y solicita que dicho ámbito se amplíe, pero de la manera que con toda claridad indica el apartado 3 del artículo, es decir *iniciando* una nueva actuación». Aunque van a admitir también que pueda ser posible que la comprobación general pueda llevarse a cabo ampliando la actuación inicial. También RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, «La ampliación...», *cit.*, pág. 19, cuando pone de relieve que la Ley diferencia entre «comprobación» y «actuaciones». Y ello lo va a entender relevante en la especie de comunicación de efectos de los incumplimientos de plazos en una u otra actuación. Así puede afirmar que «la demora en el desarrollo de una de las dos "actuaciones" que forman parte de la misma "comprobación", produce los efectos» de que no se habría producido la interrupción de la prescripción (pág. 25). *Vid.* también págs. 30-31, en relación con los supuestos en que se incumple el plazo de duración máxima de la segunda actuación.
- ³⁸ Y es que, en efecto, no se concretaba en el artículo 28 de la LDGC si la «comprobación de carácter general» que debe iniciarse ante la solicitud del interesado, de acuerdo a los límites y condiciones previstos en dicho precepto, se realizaría en la misma «actuación» de comprobación e investigación que se había iniciado con anterioridad con carácter parcial. O sí, por el contrario, ello se debería llevar a cabo en una «actuación» de comprobación e investigación distinta. De aquel precepto podían deducirse argumentos para pronunciarse en uno u otro sentido. Básicamente, en favor de la primera interpretación se orienta la previsión acerca de que «Todo contribuyente que esté siendo objeto de una actuación de comprobación e investigación de carácter parcial (...) podrá solicitar a la Administración Tributaria que dicha comprobación tenga carácter general (...)» (art. 28.1). Avalarían, sin embargo, la segunda, la previsión sobre que [«(...) sin que tal solicitud interrumpa las actuaciones en curso» (art. 28.1) o de que «La Administración Tributaria deberá iniciar la comprobación de carácter general (...)» (art. 28.3)]. *Vid.* la exposición de DEL PASO BENGÓA y JIMÉNEZ JIMÉNEZ, *Derechos...*, *cit.*, págs. 290-291. La Memoria del Proyecto de Ley señalaba: «Por otra parte, habida cuenta de que las comprobaciones de carácter parcial persiguen normalmente objetivos concretos que no pueden demorarse hasta que la actuación de carácter general finalice, el precepto señala que la solicitud efectuada por el contribuyente en el sentido indicado no interrumpe las actuaciones en curso». «El texto transcrito deja suficientemente claro que la actuación de carácter parcial no tiene por qué "esperar" a que la de carácter general finalice, luego está contemplando la posibilidad

de que pueda acabar antes, lo cual sólo es factible si se trata de una actuación distinta». En otro sentido, sin embargo, FERNÁNDEZ CUEVAS, A., en *El Estatuto del Contribuyente*, Aranzadi, Pamplona, 1998, pág. 214, para el que al amparo del artículo 28 de la LDGC sólo tendría cabida realizar la ampliación en el sentido de la actuación ya iniciada.

En cualquier caso, inicialmente la Instrucción 9/1998, de 1 de abril, del Director General de la Agencia, para la aplicación de la LDGC, entendió que ambos supuestos eran posibles debiendo el Inspector-Jefe, que sería el competente para ello, determinar si se llevaría a cabo una ampliación de la misma actuación de comprobación e investigación, o el inicio de otra actuación de comprobación e investigación distinta (apartado 11.3). Ésta era también la opinión de DEL PASO BENGUA y JIMÉNEZ JIMÉNEZ, *Derechos...*, cit., págs. 294-296. El desarrollo reglamentario de la LDGC ha seguido también esta línea, de modo que «Recibida la solicitud de comprobación de carácter general, el Inspector-Jefe acordará si ésta se llevará a cabo como ampliación de la ya iniciada o si, por el contrario, dará lugar al inicio de otra actuación distinta. En este caso, el Inspector-Jefe deberá señalar el funcionario, equipo o unidad a quien se atribuye la nueva comprobación, la cual deberá iniciarse en el plazo de seis meses contados desde la recepción de la solicitud» (art. 33 bis 3 del RGI).

- 39 En definitiva, como señala RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, «La ampliación...», cit., pág. 25, tal previsión tiene su sentido y finalidad para que el Inspector-Jefe decida la forma más conveniente para llevar a cabo la actuación: que siga el mismo funcionario o que pase a ser realizada por otro más capaz o con menos trabajo.
- 40 Y es que, como se ha señalado con acierto, de acuerdo a las previsiones del artículo 33 bis. 4 del RGI «esta posibilidad de ampliación a solicitud del obligado tributario, que se venía a reconocer en el artículo 28 de la LDGC como un derecho del propio solicitante, se puede volver contra él y suponer una ampliación automática del plazo, sin necesidad de acudir al reconocimiento expreso al que se refiere el artículo 31 ter RGIT». Cfr. HERRERA MOLINA, P. M. y PÉREZ DE AYALA BECERRIL, M., «Plazos preclusivos y perención del procedimiento inspector (Interpretación correctiva del art. 29 de la LDGC y posible ilegalidad de su desarrollo reglamentario)», en *QF*, 2, 2000, pág. 21.
- 41 En este sentido, BADAS CEREZO y MARCOS SANJUAN, en BADAS CEREZO, J., LAMOCA PÉREZ, C. y MARCO SANJUAN, J. A., *Aplicación de la ley de derechos y garantías de los contribuyentes*, Lex Nova, Valladolid, 1998, págs. 197-198.
- 42 HERRERA MOLINA y PÉREZ DE AYALA BECERRIL, «Plazos preclusivos...», cit., pág. 18. Además, ha de tenerse en cuenta que se ha admitido la finalización de una actuación inspectora que inicialmente afectaba a dos períodos impositivos respecto de uno de ellos, continuando la actuación respecto al otro. Vid. RTEAC de 29 de enero de 1997 (*Normacef*).
- 43 En efecto, no puede desconocerse que las circunstancias determinantes de la posible ampliación del plazo, a pesar de que, según el artículo 31 ter del RGI, deban concurrir «en cualquiera de los ejercicios o tributos a que se refiera la actuación», son en gran medida generales y difícilmente reconducibles a un único tributo y ejercicio: especial complejidad, concretada en volumen de operaciones, incumplimiento sustancial de obligaciones contables, necesaria comprobación de grupo de sociedades u operaciones fuera del ámbito territorial de la Delegación; u ocultación de actividades empresariales o profesionales. De igual modo, por otra parte, pese a lo señalado con anterioridad, tampoco puede perderse de vista el dato de que una de las razones de la acumulación o vinculación de una pluralidad de procedimientos de liquidación o de tributos y ejercicios en una misma actuación de comprobación e investigación estriba en las relaciones entre las figuras tributarias o ejercicios del mismo tributo objeto de comprobación. Y desde esta óptica, no deben desconocerse los problemas que podrían surgir en la práctica en el caso de admitir la interpretación propuesta que es distinta, además, de la prevista reglamentariamente. Así, por ejemplo, culminada en una liquidación definitiva la actuación en relación con un tributo en el que no concurrieran ninguna de las circunstancias determinantes de la ampliación del plazo en una liquidación definitiva, la actuación que se continuara en un plazo superior al producirse en el tributo y ejercicio afectado por la misma alguna de aquellas circunstancias podría revelar hechos con trascendencia para aquel tributo ya comprobado y liquidado, fueran favorables o desfavorables para el contribuyente. Y en este supuesto, al haberse practicado una liquidación definitiva en relación con dicho tributo, sería necesario, al menos para rectificar en contra del particular, el recurso a los procedimientos especiales de revisión o a la declaración de lesividad y posterior impugnación en vía contenciosa. Vid. las consideraciones al respecto de DEL PASO BENGUA y JIMÉNEZ JIMÉNEZ, *Derechos...*, cit., págs. 315 y ss.
- 44 Los múltiples problemas que surgieron en torno al sentido de la expresión «actuaciones inspectoras» empleado en el inicial artículo 31.4 del RGI se hubieran evitado con el empleo de una correcta terminología y con el preciso diseño de los cauces formales a través de los cuales se llevan a cabo las funciones liquidadora y comprobadora atribuidas a la Inspección de los Tributos. Con ello se pone de relieve la trascendencia que puede tener la correcta identificación y delimitación precisa entre la comprobación y la liquidación y su adecuada incardinación en un procedimiento administrativo, no sólo desde un punto de vista dogmático y conceptual. Por el contrario, ello también puede tener cierta trascendencia desde un punto de vista jurídico más concreto. En definitiva, por más que se siga haciendo referencia a unas «actuaciones de comprobación e investigación» y a unas «actuaciones de liquidación» como hace hoy la LDGC no se está haciendo referencia a otra cosa que a distintas fases de un mismo procedimiento administrativo, cuyo acto definitivo y resolutorio es el de liquidación. En esta línea se situaban las consideraciones de algunos autores a la hora de pronunciarse acerca del sentido de aquella expresión de las «actuaciones inspectoras». Así, ANTÓN PÉREZ, J. A., «Actas de disconformidad», en *IMPUESTOS II/1989*, pág. 283, señalaba: «Si consideramos (...) que la actividad de inspección ha de insertarse dentro del

- procedimiento de liquidación del tributo, el acto final es el de liquidación definitiva que practica la Inspección, de conformidad con lo establecido en los artículos 140, c) de la LGT y 60 del RGIT». También JUAN LOZANO, *La interrupción...*, *cit.*, págs. 47-48, cuando afirmaba que «el procedimiento de las actuaciones inspectoras no termina con la formalización del acta (aquí terminaría el subprocedimiento de comprobación), sino que se extiende hasta el acto de liquidación del Inspector-Jefe, en sus diversas modalidades».
- 45 En definitiva, no es un derecho a ser inspeccionado cuando se solicite, como destaca PEÑA GARBÍN, J. M., «Los efectos del estatuto del contribuyente sobre la Inspección de los Tributos», en *Revista de Contabilidad y Tributación (Comentarios y Casos Prácticos)*. Ed. Estudios Financieros, núm. 182, 1998, pág. 99.
- 46 En esta línea crítica, FERNÁNDEZ CUEVAS, en *El Estatuto...*, *cit.*, pág. 211; y, FENELLÓS PUIGSERVER, *El Estatuto...*, *cit.*, págs. 332 y 335-336, cuando destaca que «el ejercicio de una potestad pública se deja en manos de una decisión particular».
- 47 Aunque precisamente la previsión de estas eventuales solicitudes de ampliación influirá positivamente en el actuar administrativo iniciándose así en la práctica, quizá, un menor número de comprobaciones parciales, por las consecuencias que ello puede traer consigo. *Vid.* LAMOCA PÉREZ, en BADAS CEREZO, J., LAMOCA PÉREZ, C. y MARCO SANJUAN, J. A., *Aplicación de la ley de derechos y garantías de los contribuyentes*, Lex Nova, Valladolid, 1998, págs. 309-310.
- 48 En este sentido, PALAO TABOADA, C., «Lo "blando" y lo "duro" del proyecto de Ley de derechos y garantías de los contribuyentes», en *Revista de Contabilidad y Tributación (Comentarios y Casos Prácticos)*. Ed. Estudios Financieros, núm. 171, 1997, pág. 22; y, LÓPEZ MARTÍNEZ, J., en *Comentarios a la Ley de Derechos y Garantías de los contribuyentes*, McGraw-Hill, Madrid, 1998, págs. 205-206.
- 49 En consecuencia, a partir de la entrada en vigor de aquel precepto el Derecho positivo español reconoce: por un lado, la actuación de comprobación e investigación de carácter general iniciada de oficio por la Administración (o bien, en un segundo momento, al cambiar el carácter parcial a general, tal como prevé el art. 11.6 del RGI), y que alcanzaría, tal como se acaba de ver, a la totalidad de tributos referentes al período o períodos a que alcance aquélla con los límites derivados de la prescripción y la competencia del órgano (art. 11.2 del RGI); y, por otro, una «comprobación de carácter general» que se iniciaría a instancia del interesado y que afectaría al «tributo y ejercicio» afectado por una actuación de comprobación e investigación de carácter parcial –de acuerdo al sentido de las mismas dada inicialmente por el RGI y recogido hoy por su art. 11.4– que se había iniciado con anterioridad (art. 28 de la LDGC). *Vid.* DEL PASO BENGUA y JIMÉNEZ JIMÉNEZ, *Derechos...*, *cit.*, págs. 286 y ss.
- 50 De esta forma, recoge, tras la afirmación general de que «Las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación podrán tener carácter general y parcial» (apartado 1), el sentido de las actuaciones de comprobación e investigación de carácter general y las de carácter parcial tal como fueron configuradas en la redacción inicial del RGI (apartados 2, 4 y 5). Y junto a ellas, si bien en conexión con las primeras [de ahí la introducción de esta mención con «Asimismo (...）」] se refiere a los supuestos en que, de acuerdo a las previsiones del artículo 28 de la LDGC, «el obligado tributario solicite que una actuación parcial tenga carácter general», en cuyo caso, «la Inspección de los Tributos deberá», en el plazo de seis meses desde la solicitud, proceder a la iniciación de la comprobación de carácter general o a la ampliación del carácter de la comprobación parcial en curso, si bien, exclusivamente, en relación con el tributo y ejercicio afectados por la actuación parcial» (apartado 3).
- 51 En este sentido, son diversas las resoluciones administrativas y jurisdiccionales que ponen de relieve que la seguridad jurídica queda garantizada con la práctica de liquidaciones definitivas. Además de las que se mencionarán después al examinar las cuestiones relativas a las actas previas de Inspección, la RTEAR de Madrid de 7 de junio de 1996 (*Normacef*) entiende que las actas de Inspección deben ser definitivas, de acuerdo al principio de seguridad jurídica, ya que el sujeto pasivo tiene derecho a que se defina totalmente su situación tributaria. También en aquel lugar haremos referencia a algunos fundamentos teóricos de esta conexión entre la definitividad de las liquidaciones y el principio de seguridad jurídica.
- 52 Y es que, en efecto, como señalan DEL PASO BENGUA y JIMÉNEZ JIMÉNEZ, *Derechos...*, *cit.*, pág. 289, nota 13, hubiera sido técnicamente más correcto referirse al período que al ejercicio: porque el legislador parece que buscaba la ampliación del mismo ámbito al que la actuación parcial se refería. Y en ocasiones el mandato contenido en ese artículo, al menos interpretado en su literalidad, va a ser de imposible cumplimiento (comprobación iniciada en junio de un determinado año respecto del primer trimestre del IVA del ejercicio y respecto de la que se solicita la ampliación por el interesado). Aunque siendo aún más precisos, habría que referirse a cada concepto tributario y hecho imponible o período impositivo o de liquidación, tal como justificábamos al comienzo.
- 53 Así lo intuye FALCÓN Y TELLA, «Aspectos positivos...» (II), *cit.*, pág. 10, cuando señala que el derecho reconocido en el artículo 28 de la LDGC «debería ampliarse a otros ejercicios o conceptos de algún modo vinculados con el que se liquida, con objeto de solucionar los problemas que actualmente se plantean, por ejemplo, en caso de discrepancias sobre imputación temporal». También FERNÁNDEZ CUEVAS, en *El Estatuto...*, *cit.*, pág. 211, cuando alude a los problemas que va a plantear la aplicación de este precepto en determinados supuestos: socios de una sociedad transparente, grupos de sociedades, etc. *Vid.* también pág. 212.
- 54 En esta línea, BADAS CEREZO y MARCO SANJUAN, en *Aplicación...*, *cit.*, pág. 197.

- 55 Así parecen entenderlo BADAS CEREZO y MARCO SANJUAN, en *Aplicación...*, cit., pág. 197.
- 56 A esta interpretación alude LAMOCA PÉREZ, en *Aplicación...*, cit., pág. 306.
- 57 ARIAS VELASCO y SARTORIO ALBALAT, *Procedimientos...*, cit., pág. 57, se cuestionan la posibilidad de que la liquidación provisional constituyera un «acto de fijación» que luego (págs. 175-178) van a responder parcialmente de forma positiva.
- 58 «Nos encontraríamos, así –concluía–, ante una figura híbrida de liquidación provisional en cuanto modificable, y definitiva en lo que respecta a parte de sus elementos». Cfr. ARIAS VELASCO, J., «Actas previas y actas definitivas en el procedimiento de gestión tributaria», en *CT*, núm. 18, 1976, pág. 41.
- 59 Así, entre otros, JUAN LOZANO, *La Inspección...*, cit., pág. 86; MAGRANER MORENO, F. J., *La comprobación tributaria de los órganos de gestión*, Aranzadi, Pamplona, 1995, pág. 129; ARIAS VELASCO y SARTORIO ALBALAT, *Procedimientos...*, cit., pág. 296; GÓMEZ CABRERA, *La discrecionalidad...*, cit., págs. 325-327; MORILLO MÉNDEZ, «Las actas previas...», cit., que lo fundamenta en el principio de seguridad jurídica (págs. 9 y 11-12), así como en la existencia de unas amplias facultades en manos de la Inspección, junto a la necesidad de una injerencia mínima por parte de aquélla en la esfera del particular (págs. 23-24); y, GARCÍA NOVOA, C., *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 2000, págs. 230-231.
- 60 Así parece desprenderse también indirectamente de lo indicado por la STS de 10 de febrero de 1996 (*RJ* 1996, 3447), tal como recoge CHECA GONZÁLEZ, C., *Reclamaciones y recursos tributarios*, Aranzadi, Pamplona, 1997, pág. 380. Se trata de un supuesto en el que se llevó a cabo una comprobación abreviada en base al artículo 34 b) del RGI en relación con el IGTE correspondiente a varios ejercicios documentándose los resultados de la misma en varias actas previas de modo que, como precisaba la Inspección, la actuación comprobadora se «limitaba a reflejar los datos deducidos de los libros de contabilidad, documentos y demás registros aportados por el sujeto pasivo, sin entrar en la comprobación de la exactitud y veracidad de los mismos». Y a través de esta actuación se contrastó la existencia de débitos vencidos y no autoliquidados ni ingresados correspondientes a distintos conceptos (reposición instalaciones propias por cuenta de terceros, instalación y reparación de instalaciones ajenas, etc.). «Posteriormente –según se relata en la Sentencia– la Inspección de Hacienda procedió a la comprobación definitiva de todos los posibles hechos imposables del IGTE, incoando (...) Acta (...), haciendo constar que (...) había prestado a los consumidores «el servicio de saneamiento (alcantarillado y depuración de agua)», por el que percibió (...), que debían tributar por IGTE». Y se añade algo que parece indicar implícitamente la vinculación administrativa a la actuación anterior, cuyos resultados no podría alterar: «Estos conceptos no habían sido comprobados en 1986 al levantar las Actas previas referidas». En lo que vuelve a insistir más adelante cuando señala: «Las actuaciones llevadas a cabo por la Inspección de los Tributos fueron correctas y ajustadas a Derecho, pues las Actas (...) previas fueron levantadas (...) por tratarse de una comprobación abreviada de operaciones gravadas por el IGTE, que dieron lugar a sendas liquidaciones provisionales, aceptadas de conformidad, en tanto que el Acta definitiva incoada (...) lo fue por operaciones distintas (...) de modo que no cabe admitir, como alega la recurrente, que existan liquidaciones definitivas anteriores dictadas por la Administración Tributaria por estas mismas operaciones, por lo que ha de afirmarse que no se han infringido, sino respetado rigurosamente los artículos 120.2 a) y 159 de la LGT (...)». Ya en la sentencia de instancia se recogía esta idea. Vid. SAN de 23 de abril de 1993 (*Normacef*).
- 61 En este sentido, JUAN LOZANO, *La Inspección...*, cit., pág. 86.
- 62 A esta idea se refería RUIZ GARCÍA, *La liquidación...*, cit., págs. 253-254, aunque lo hacía en relación con la problemática acerca del ámbito de impugnabilidad de las liquidaciones provisionales y definitivas: «Las dificultades para adoptar una solución coherente a la cuestión ahora debatida no son sino reflejo de la propia inseguridad del concepto de liquidación provisional. Como ya hemos tenido ocasión de comprobar, el ordenamiento jurídico no siempre la regula con perfiles homogéneos. Bajo el término liquidación provisional se encuadran, en efecto, situaciones tan profundamente distintas como la liquidación girada por la Administración ateniéndose únicamente a los datos consignados en la declaración por el sujeto pasivo y la practicada como consecuencia de un acta previa que documenta el resultado de una actividad comprobadora parcial; mientras que en el primer caso puede aparecer justificada la restricción en la impugnación de la liquidación provisional y el consiguiente planteamiento de todas las cuestiones al girarse la definitiva, por el contrario en la segunda hipótesis parece más adecuado a la estructura del procedimiento permitir que el sujeto pasivo pueda impugnar en toda su amplitud la liquidación provisional y restringir la impugnabilidad de la definitiva a los solos elementos que modifiquen el contenido de la provisional». A la pluralidad y diversidad de supuestos en los que puede dictarse una liquidación provisional de oficio se ha referido también recientemente FERNÁNDEZ MARÍN, F., *La liquidación provisional de oficio*, Tirant lo Blanch, Valencia, 1998, págs. 110 y ss.; y, del mismo autor, *Las liquidaciones tributarias*, Comares, Granada, 2000, págs. 365 y ss.
- 63 «Las autoridades financieras no están ordenadas para proporcionarse el título jurídico en relación con los Tribunales. Deben decidir a través del acto administrativo qué es conforme a Derecho. También en cuanto de modo inmediato a través de la ley se determina que el ciudadano ha de producir prestaciones jurídico-patrimoniales (jurídico-obligacionales-tributarias), es necesario que el crédito o la deuda –en consideración a los desconocimientos de las circunstancias y a las

- leyes necesitadas y capacitadas para su interpretación– sean determinadas o fijadas a través del acto administrativo de la autoridad. El acto administrativo sirve con ello a la conversión de la ley abstracta en concreta seguridad jurídica». Cfr. TIPKE, en *Kommentar...*, cit., coment. previo al § 118, núm. marg. 1. En esta línea, ya HENSEL, A., *Steuerrecht*, Verlag von Julius Springer, Berlin, 1933, pág. 172, hablaba de «función de protección jurídica» (*Rechtsschutzfunktion*) del acto de liquidación. En la doctrina española, recogiendo también ideas de la doctrina alemana, han insistido en la relevancia del acto de liquidación respecto el principio de seguridad jurídica, entre otros, RUIZ GARCÍA, *La liquidación...*, cit., págs. 142 y ss.; y, recientemente, GARCÍA NOVOA, *El principio...*, cit., págs. 215 y ss.
- 64 RUIZ GARCÍA, *La liquidación...*, cit., págs. 254-255.
- 65 Así, MAGRANER MORENO, *La comprobación...*, cit., págs. 99-101. A esta idea de la unitariedad del pronunciamiento en que consiste el acto de liquidación, más allá de la existencia de liquidaciones provisionales y definitivas, se refería también RUIZ GARCÍA, *La liquidación...*, cit., pág. 242, al recoger alguna de las doctrinas sugeridas en relación con el ordenamiento alemán en torno a la compleja problemática de las relaciones entre la liquidación provisional y la definitiva: «La liquidación definitiva (...) no establece sólo la mayor o menor deuda tributaria que pueda producirse respecto de la provisional; sino que, por el contrario, fija la cuantía total de la deuda, porque la liquidación que se practica en la definitiva comprende la entera liquidación, incluida, por tanto, la liquidación practicada en la provisional que queda, de esta manera, incorporada a su contenido».
- 66 En esta línea también GÓMEZ CABRERA, *La discrecionalidad...*, cit., pág. 306; y, FERNÁNDEZ MARÍN, *Las liquidaciones...*, cit., págs. 148-149.
- 67 A la necesidad de interpretar la institución del acta previa del modo más acorde posible con el principio constitucional de seguridad jurídica se ha referido recientemente GARCÍA NOVOA, *El principio...*, cit., pág. 227 y ss.
- 68 PALAO TABOADA, C., «El nuevo procedimiento de la Inspección Tributaria», en *HPE*, núm. 80, 1983, págs. 21 y 33-35. También de modo crítico respecto de la actual configuración de las actas previas, ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J., *Las actas de la Inspección de los Tributos*, Civitas, Madrid, 1994, págs. 309-310, y FERNÁNDEZ MARÍN, *Las liquidaciones...*, cit., págs. 111 y ss.
- 69 Vid. JUAN LOZANO, *La Inspección...*, cit., págs. 87-88; MORILLO MÉNDEZ, «Las actas...», cit., pág. 12; y, FERNÁNDEZ MARÍN, *Las liquidaciones...*, cit., págs. 109 y ss. También, por ejemplo, la RTEAC de 19 de julio de 2000 (*JT* 2000, 1519).
- 70 Vid., por ejemplo, las Sentencias del TSJ de Asturias de 3 de junio de 2000 (*JT* 2000, 1356), y de 23 de febrero, 20 de marzo, 24 y 29 de octubre de 2001 (*JT* 2001, 643, 817, 1804, 1806), o la RTEAC de 15 de diciembre de 1999 (*JT* 2000, 176).
- 71 Vid. ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, *Las actas...*, cit., págs. 198-199. También FRÍAS MARRERO, B., «Inspección. Documentación (Artículo 144)», en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma (Homenaje a Sainz de Bujanda)*, IEF, Madrid, 1991, pág. 1.677.
- 72 Entre otros, GÓMEZ CABRERA, *La discrecionalidad...*, cit., pág. 307; y, MORILLO MÉNDEZ, «Las actas...», cit., págs. 11 y 14-15.
- 73 En este sentido, MORILLO MÉNDEZ, «Las actas...», cit., pág. 11; y, FERNÁNDEZ LÓPEZ, *La comprobación...*, cit., pág. 134, nota 147. En esta misma línea, la RTEAC de 14 de febrero de 1999 (*Normacef*) para la que el actuar sobre los datos consignados por el sujeto pasivo en su declaración no puede homologarse a ninguno de los supuestos contemplados en el artículo 50 del RGI. Y ello a pesar de que el inspector actuante alude concretamente al artículo 50. 2 b) del RGI. Distinto es el parecer, sin embargo, de LACASA SALAS y DEL PASO BENGÓA, *Procedimiento...*, cit., págs. 284-285, que tras examinar los supuestos previstos en el RGI de incoación de actas previas, consideran «que no están reflejados todos los casos que pueden presentarse en la práctica de las actuaciones de comprobación e investigación y, que, por tanto, será procedente la incoación de un acta con carácter de previa en aquellos otros supuestos en los que, a juicio de la Inspección, y por imperativo de la naturaleza de las cosas, deba procederse en tal forma». También la RTEAC de 27 de febrero de 1998 (*Normacef*) admite la incoación de un acta previa por un supuesto no previsto en el artículo 50 del RGI o, al menos, no se hace referencia expresa a ninguno de ellos: la suspensión de pagos de la empresa inspeccionada, así como la complejidad e interrelaciones de grupo de la operativa de la empresa.
- 74 GÓMEZ CABRERA, *La discrecionalidad...*, cit., pág. 310.
- 75 En este sentido, la RTEAC de 21 de junio de 1995 (*JT* 1995, 1016), en relación con un acta firmada en disconformidad.
- 76 MORILLO MÉNDEZ, «Las actas...», cit., págs. 11 y 17. No obstante, a juicio del TSJ de Andalucía (Sevilla) en su Sentencia de 10 de mayo de 1999 (*JT* 1999, 1350), la omisión de tal referencia en el acta es subsanable con dicha mención en los informes posteriores al acta.
- 77 ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, *Las actas...*, cit., págs. 305 y ss.; GÓMEZ CABRERA, *La discrecionalidad...*, cit., pág. 329. En esta línea se sitúa también una amplia jurisprudencia y doctrina administrativa, tal como se irá examinando. Además de las que se irán citando, la RTEAC de 15 de diciembre de 1993 (*JT* 1993, 1748), en la que se señala que «no apreciándose en el expediente ninguna circunstancia que justifique la extensión de un acta con el carácter de previa, la nueva acta que se instruya en ejecución del fallo del Tribunal Regional de Baleares habrá de extenderse con carácter de definitiva». También

la STS de 22 de noviembre de 1997 (*RJ* 1997, 580), que, en relación con la comprobación realizada sobre el especial régimen fiscal de una sociedad cooperativa, se señala que la Inspección debe plasmar las tareas de investigación y comprobación «en la correspondiente Acta definitiva, no previa». De igual modo, la RTEAC de 19 de junio de 2002 (en *RCT*, núm. 238, 2003, pág. 465), que entiende que la actuación debe considerarse general por lo que el acta y la liquidación derivada de la misma tienen carácter de definitivas. Si bien en el caso concreto ello se debió a la falta del acuerdo autorizando la limitación del alcance de la actuación inicialmente de carácter general, según exige el artículo 11 del RGI. Igualmente, la STSJ de la Comunidad Valenciana de 22 de octubre de 2001 (en *RCT*, núm. 231, 2002, pág. 111), que pone de relieve que no se ha de proceder a la anulación de la liquidación «pues tanto el acta definitiva como la previa permiten liquidar el tributo, sin otra trascendencia en cuanto a su diferencia que la de permitir otras posteriores actuaciones». *Vid.* también las Resoluciones del TEAC de 2 de diciembre de 1998 y de 10 de julio de 2000, la STSJ de la Comunidad Valenciana de 23 de julio de 1999, que pone de relieve la insuficiencia de una mera alusión genérica al artículo 50 del RGI, la STSJ del Principado de Asturias de 10 de julio de 2000 y la SAN de 2 de marzo de 2000. Todas ellas en *Normacef*. De igual modo, la STSJ de la Comunidad Valenciana de 27 de febrero de 1999 (*JT* 1999, 1109). No podemos estar de acuerdo con el TSJ del País Vasco en su Sentencia de 12 de abril de 2002 (*JT* 2002, 955) cuando estima que la irregularidad en cuanto a la mención de las circunstancias determinantes del acta previa es una simple cuestión formal que no produce indefensión.

- 78 Es lo que ocurre, por ejemplo, en el supuesto enjuiciado por la RTEAC de 6 de marzo de 1996 (*Normacef*), en la que pese a mencionarse este aspecto, no es el que emplea el Tribunal para desestimar la reclamación planteada. También en la SAN de 2 de marzo de 2000 (*Normacef*), en la que se anulan las actas que se extendieron por el mismo concepto y ejercicio con posterioridad a otras actas en las que no se cumplieron los requisitos de motivación de su carácter de previas.
- 79 *Vid.* en este sentido, MORILLO MÉNDEZ, «Las actas...», *cit.*, pág. 12, respecto al supuesto del artículo 50. 2 b) del RGI y págs. 13-14, en relación con el del artículo 50.3 a) del RGI. También pág. 16. En particular, por lo que respecta a los límites derivados del principio de proporcionalidad, *vid.* págs. 24-25. En una línea similar, GARCÍA NOVOA, *El principio...*, *cit.*, pág. 228, cuando inducía de la jurisprudencia existente que «el carácter previo del acta está vinculado a los supuestos en que la admite el artículo 50 del RGIT, caracterizados todos ellos por un rasgo común, que no es tanto el hecho puramente fáctico de que se haya completado o no la comprobación, sino el dato de que la Administración hubiera podido y debido efectivamente realizar una comprobación completa de la situación tributaria del sujeto pasivo. De modo que cuando esta comprobación sea posible o, efectivamente haya tenido lugar, el acta habrá de ser definitiva». Sobre los límites de la discrecionalidad en esta decisión, también SCHICK, en *Kommentar...*, *cit.*, coment. al § 194, núm. marg. 246.
- 80 Esto sería lo que ocurriría en todos los supuestos previstos en los apartados 2 y 3 del artículo 50, excepto el previsto en la letra c) del apartado 2. Porque este supuesto de incoación de un acta previa va a concurrir como consecuencia de las vicisitudes que pueden tener lugar en el desarrollo de la comprobación y no en el inicio de la misma al delimitar el alcance de la actuación administrativa.
- 81 Acerca de la debida motivación de las decisiones discrecionales, punto de partida indispensable en nuestro ordenamiento es el artículo 54 de la LRJAP y PAC, para el que «Serán motivados, con sucinta referencia de hechos y fundamentos de derecho: (...) f) Los (actos) que se dicten en el ejercicio de potestades discrecionales (...), debiéndose tener en cuenta su aplicabilidad al ámbito tributario al formar parte del Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas. En relación con el ordenamiento jurídico alemán, TIPKE, en *Kommentar...*, *cit.*, coment. al § 196, núm. marg. 4 b) señala: «Puesto que los apoderamientos discrecionales conceden a las autoridades márgenes de decisión, los ciudadanos tienen un derecho a conocer con certeza que aquéllas no hacen un uso arbitrario de su discrecionalidad. Y esto –añade– es también válido para el Derecho tributario».
- 82 En la misma línea crítica, MANTERO SÁENZ, A. y CUESTA RODRÍGUEZ, M., *Procedimiento en la Inspección Tributaria*, EDERSA, Madrid, 1990, pág. 281, cuando destacan que «una cosa es el acta parcial, que lo sea por razones evidentes, y otra, el acta a plazos». También en pág. 222. *Vid.* igualmente, LAGO MONTERO, J. M., «Aplicación administrativa de los tributos y seguridad jurídica (Actas previas y liquidaciones provisionales complementarias)», en *CT*, núm. 65, 1993, pág. 60, que destaca la necesidad de su motivación; y, ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, *Las actas...*, *cit.*, pág. 311.
- 83 De una interpretación sistemática de distintos preceptos de nuestro ordenamiento [arts. 109.1, 120.2 a) y 140 b) y c) de la LGT y 26 del Texto Refundido de la LGP, entre otros], y a la luz de diferentes principios constitucionales como son el de seguridad jurídica, el de necesidad o mínima lesión –en cuanto una de las manifestaciones del principio de proporcionalidad– o el de eficacia administrativa, cabría inferir dos máximas o principios de aplicación en el ámbito de la comprobación tributaria. Se trataría de unas máximas o principios, diferentes entre sí pero íntimamente relacionados: la unicidad y la globalidad de la comprobación tributaria. Estos principios de unicidad y globalidad de la comprobación tributaria han sido elaborados y enunciados de manera específica en el seno de la doctrina tributarista italiana. Ha sido, en concreto, BASILAVECCHIA, *L'accertamento...*, *cit.*, págs. 1 y ss., el que enuncia y desarrolla en profundidad ambos principios desde la perspectiva del *accertamento parziale*. No obstante, también la generalidad de los autores alude a dichos principios como reglas aplicables al *accertamento*, examinando como excepciones a los mismos el mencionado

accertamento parziale y el *accertamento* integrativo. Vid. FALSITTA, G., *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Cedam, Padova, 1995, págs. 427-428 y 435; FANTOZZI, A., *Diritto tributario*, Utet, Turín, 1990, págs. 334 y ss.; y, TESAURO, F., *Istituzioni di Diritto tributario*, vol. 1. Parte generale (5.ª ed.), Utet, Turín, 1997, págs. 208-209. Merece destacarse, en cualquier caso, la peculiar opinión al respecto de LA ROSA, S., «Gli accertamenti parziali tra la telenove-la e la rivoluzione», en *RDT*, I/1992, pág. 634, que llega a hablar, más que de unos principios de unicidad y globalidad del *accertamento*, de una «institucional parcialidad de los *accertamentos*» que constituiría la norma general. Vid. también, del mismo autor, *L'Amministrazione finanziaria*, G. Giappichelli Editore, Torino, 1995, págs. 135-136. Su reconocimiento explícito más depurado entre nosotros, trayendo las elaboraciones de aquella doctrina a nuestro ordenamiento, ha sido llevado a cabo por la profesora JUAN LOZANO, *La Inspección...*, cit., págs. 79 y ss.

El principio de unicidad de la comprobación tributaria se referiría a que las actuaciones administrativas de comprobación deban ser únicas y, por tanto, definitivas. Y aunque el principio de unicidad en sí hace abstracción del alcance de aquellas actuaciones, el determinar que las actuaciones comprobadoras deban ser únicas, trae consigo también, en cierta medida, la necesidad de que su alcance deba ser el que permita una única comprobación. El fundamento de este principio de unicidad de la comprobación tributaria cabría encontrarlo, por un lado, en el principio de eficacia administrativa, conectado con el papel de la Administración de servidora objetiva de los intereses generales (art. 103. 1 de la CE), lo que destaca la posición de aquella de encargada de la consecución de los mismos. Porque la emanación de un acto que ponga fin a la comprobación no debería producirse «sino después de haber coordinado todos los datos a los que se tenga acceso y no sobre la base de elementos adquiridos de modo fragmentario». De ahí que el principio de la unicidad de la comprobación cabría fundamentarlo desde la perspectiva de las exigencias del correcto proceder de la Administración, que tiene encomendada la consecución de diferentes intereses públicos. De igual modo, la fundamentación del principio de unicidad de la comprobación tributaria cabría encontrarla también en el principio de seguridad jurídica reconocido constitucionalmente en el artículo 9.3 de la Norma Fundamental. De esta forma, las exigencias de este principio constitucional en el ámbito de la comprobación tributaria se concretarían, en lo que ahora interesa, en que cuando existiera un acto administrativo recogiendo los resultados de una actividad comprobadora, aquél debería tener efectos definitivos. Por ello, tal acto no podría ser modificado con posterioridad en el procedimiento de liquidación, que es donde la comprobación tributaria se inserta. En conexión con ello, desde el punto de vista de la ulterior actuación que pretendiera modificar los resultados anteriores, aparecería el principio de no ir contra los propios actos. También desde esta perspectiva, por tanto, encontraría su fundamento el principio de unicidad de la comprobación.

El principio de globalidad de la comprobación tributaria, por su parte, afectaría fundamentalmente al objeto de la comprobación y haría referencia al hecho de que las actuaciones administrativas de comprobación deban alcanzar a toda la deuda tributaria. Porque si se ha dicho que el principio de unicidad y globalidad son las dos caras de la misma moneda, es la exigencia de que la comprobación tributaria sea única, la que traería consigo, en una primera aproximación, la necesidad de que aquella alcanzara a todos los hechos relevantes para la determinación de la deuda tributaria. Esto es, que fuera una comprobación total, completa o global. Sólo de este modo, desde una perspectiva general, se posibilitaría una comprobación única. La fundamentación de este principio de globalidad cabría encontrarla también, de igual modo que el de unicidad, en los principios constitucionales de seguridad jurídica y de eficacia administrativa. No pueden desconocerse las conexiones existentes entre ambos que hacen que constituyan exigencias de unos mismos principios constitucionales. Pero el principio de globalidad encuentra también su fundamento de un modo particular –sin perjuicio de que aquí encuentra su fundamentación también, en cierto sentido, el de unicidad– en el principio de necesidad o de mínima lesión, como una de las manifestaciones del principio de proporcionalidad. La incidencia en la esfera personal de los particulares que supone normalmente la actividad de comprobación, por la precisa colaboración en la actuación administrativa de aquéllos como regla general, condiciona la necesidad de evitar actuaciones administrativas sucesivas con la finalidad de comprobar los hechos relevantes para la liquidación de un mismo tributo –aunque fueran cada una de ellas definitivas sobre determinados aspectos–, parcelando así la actividad comprobadora.

- 84 En esta línea de interpretación puramente literal de lo dispuesto en el RGI en relación con los supuestos en que procede un acta previa, se sitúa, sin embargo, la argumentación de la RTEAC de 9 de julio de 1998 (*JT* 1998, 1662). Se enjuicia un supuesto en el que iniciada una actuación general sobre determinados períodos en IRPF e IP, sólo se lleva a cabo posteriormente la documentación de algunos de ellos (C. 4.º). Y al documentarse en alguno de aquellos períodos únicamente lo relativo al IRPF y no al IP, la Inspección lo hace en un acta previa, basándose en lo dispuesto en el artículo 50. 3 a) del RGI. Y señala el Tribunal que «la expresada norma reglamentaria asocia dicho carácter previo a una circunstancia objetiva como es la falta de acta relativa al otro concepto impositivo, sin tomar en consideración la causa por la que no se hayan ultimado las comprobaciones sobre el mismo y concretamente si ello se debió a falta de colaboración del contribuyente con la Inspección o a otras razones». De ahí que pese a que analiza si se realizaron determinados requerimientos solicitando ciertos documentos «lo cierto es que si no se formalizó acta del IP la del IRPF ha de tener carácter previo en virtud de dicho artículo 50. 3 a)» (C. 6.º). No obstante, según nuestro parecer, en el control en vía económico-administrativa y jurisdiccional sobre aquella actuación administrativa debería indagarse acerca de las razones –si

- es que existieron— que condujeron a la Inspección a finalizar su comprobación únicamente sobre uno de aquellos tributos y no sobre el otro. Sobre todo teniendo en cuenta las circunstancias del caso en las que el alcance inicial de las actuaciones de comprobación e investigación era el de ambos tributos. *Vid.* también, respecto un supuesto de desagregación del hecho imponible, la RTEAC de 23 de julio de 1999 (*JT* 1999, 1913).
- 85 *Vid.* LACASA SALAS y DEL PASO BENGOA, *Procedimiento...*, *cit.*, pág. 284; y, ARIAS VELASCO y SARTORIO ALBALAT, *Procedimientos...*, *cit.*, pág. 297.
- 86 DEL PASO BENGOA y JIMÉNEZ JIMÉNEZ, *Comentarios...*, *cit.*, pág. 287.
- 87 *Vid.* LACASA SALAS y DEL PASO BENGOA, *Procedimiento...*, *cit.*, pág. 284.
- 88 A estos dos supuestos se refiere SCHICK, «El procedimiento...», *cit.*, págs. 1.124-1.128, cuando alude, con carácter general, a la vinculación de distintos procedimientos que pueden afectar a un único o a varios obligados tributarios; y, en *Kommentar...*, *cit.*, coment. al § 194, núms. margs. 248 y ss., en el ámbito de la inspección.
- 89 Este último supuesto previsto en la letra b) del artículo 50.3 del RGI viene a reproducir algunos de los términos previstos en el artículo 122 de la LGT: «Cuando en la liquidación de un tributo la base se determine en función de las establecidas para otros, aquélla no será definitiva hasta tanto estas últimas no adquieran firmeza». Y aunque dicho precepto estaba pensando en las relaciones existentes entre los impuestos generales y a cuenta, diseñados en la reforma tributaria de 1964, hoy desaparecidos (así lo ponen de relieve, por ejemplo, LEJEUNE VALCÁRCEL, E., en *Comentarios a las Leyes financieras y tributarias*, II, Edersa, Madrid, 1983, págs. 218-219, o ARIAS VELASCO y SARTORIO ALBALAT, *Procedimientos...*, *cit.*, págs. 166-167), su vigencia puede seguir sosteniéndose hoy aplicándolo a otros supuestos en los que también existen interrelaciones entre las distintas figuras tributarias, interpretando la expresión «bases» en un sentido amplio, esto es, no sólo aquéllas en su integridad, sino también los distintos elementos parciales determinantes de dichas bases. De ahí la recepción de algunos términos de dicho precepto en el RGI en 1986.
- 90 Así, MORILLO MÉNDEZ, «Las actas...», *cit.*, pág. 13, se refería como una de las notas distintivas de las actas previas a la falta «de correlación temporal en las comprobaciones de impuestos que se complementen necesariamente, sea informativamente, sea por efectos cruzados o recíprocamente condicionantes en sus hechos imposables. Tal es el caso —continuaba— del IRPF y del Impuesto sobre el Patrimonio. Pero tampoco en estos casos queda absolutamente claro que la discrecionalidad administrativa pueda llevarse tan lejos, ya que se trata de comprobaciones plenamente posibles, máxime en cuanto corresponden al "mismo año natural por ambos impuestos", según el artículo 50.3 a) RGIT. Por tanto, a mi entender el presupuesto no tiene carácter universal, sino que resultará válido sólo en los casos en que la Administración demuestre la legalidad del fin perseguido con la separación temporal (carácter sucesivo) de las comprobaciones realizadas en el ámbito de cada uno de los citados impuestos, sea por imposibilidad de simultanear las comprobaciones, o por otra causa válida. Es decir, las potestades administrativas en el ámbito tributario deben utilizarse para finalidades reconocidas por el ordenamiento jurídico, no siendo claramente concebible que la Administración empiece por comprobar uno de los citados impuestos y, tiempo después, proceda a comprobar ambos conjuntamente, en los casos en que esto hubiera podido realizarse, sin trabas, desde el principio».
- 91 *Vid.* LACASA SALAS y DEL PASO BENGOA, *Procedimiento...*, *cit.*, pág. 284.
- 92 *Vid.*, por ejemplo, las consideraciones de PALAO TABOADA, «El nuevo procedimiento...», *cit.*, pág. 18, o de ORTIZ CALLE, E., *La Agencia Estatal de Administración Tributaria*, Universidad Carlos III-BOE, Madrid, 1998, pág. 182.
- 93 La necesaria coordinación de procedimientos de liquidación puede venir motivada por las diversas competencias de los distintos órganos administrativos. En esta línea, para MANTERO SÁENZ y CUESTA RODRÍGUEZ, *Procedimiento...*, *cit.*, págs. 35-36, la «coordinación» supone «la existencia de Órganos o Administraciones paralelas, dotados cada uno de ellos de las mismas funciones y distintas competencias (sean geográficas o materiales), y aquí caben las actuaciones de coordinación entre diferentes Inspecciones de la misma Administración tributaria (...) así como entre Administraciones tributarias diferentes (...)». Así, por ejemplo, en aquellos casos en los que una Comunidad Autónoma sea competente para la gestión del IP, los resultados de sus actuaciones sólo podrán dar lugar a un acta previa mientras no se compruebe el IRPF del mismo ejercicio. De ahí la importancia que tiene la coordinación de las actuaciones administrativas en estos casos. Se ha de diferenciar, por tanto, la «vinculación» o «acumulación» de procedimientos, que tiene por objeto el desarrollo externo de aquéllos, de la «coordinación» de procedimientos, que tiene por objeto, por su parte, el acontecimiento objeto de la inspección. La «coordinación» de procedimientos sería una figura más amplia que la «vinculación» de procedimientos porque la unificación de las indagaciones administrativas en torno a unas mismas circunstancias (coordinación), puede llevarse a cabo en inspecciones vinculadas en su desarrollo externo (hay también vinculación) o no (no hay vinculación). *Vid.*, SCHICK, en *Kommentar...*, *cit.*, coment. al § 194, núm. marg. 245. Sobre la coordinación de inspecciones en el Derecho alemán, *vid.*, del mismo autor, en *Kommentar...*, *cit.*, coment. al § 199, núms. margs. 170 y ss.
- 94 *Vid.* adicionalmente el Escrito de la Inspección de 8 de marzo de 1989 sobre los criterios a seguir en las actuaciones de comprobación e investigación de la Inspección de los tributos sobre socios no residentes de entidades sometidas al régimen de transparencia fiscal, publicado en *Ciss Comunicación*, núm. 77, 1990, pág. 31, y recogido parcialmente, a su vez, en AA.VV., *Sistema tributario* (ed. de hojas intercambiables), La Ley, 2000, nota 7, al artículo 50 del RGI.

- 95 Se admite el acta previa incoada en base a este artículo 50.3 c) del RGI en la SAN de 29 de octubre de 1998 (*Normacef*). *Vid.* también las Resoluciones del TEAC de 3 de noviembre y de 16 de diciembre de 1992, de 23 de julio de 1997, de 9 de septiembre de 1999. Todas ellas en *Normacef*.
- 96 En relación con estos supuestos, entiende MORILLO MÉNDEZ, «Las actas...», *cit.*, pág. 14, que «existe causa que impide la determinación de la base de manera normal, definitiva, que están por encima de la diligencia que razonablemente puede exigirse de los órganos de la Administración, puesto que a veces dependerán de órganos diferentes, con competencias territoriales no coincidentes ni, por ello, con superior jerárquico común; en cambio, si esto último ocurriera, entraríamos de nuevo en un supuesto de discrecionalidad con elemento finalista no admisible como válido por vía general, sin perjuicio de las circunstancias concretas del caso».
- 97 *JT* 1995, 362. En ella se enjuiciaba un acta previa «levantada con el objeto exclusivo de incrementar la base imponible declarada con los rendimientos imputables al interesado procedentes de la sociedad (...) que tributaba en régimen de transparencia», fundamentándose en el cuerpo del acta el carácter de previa en lo dispuesto en el artículo 50.2 c) del RGI, cuando, a juicio del Tribunal, se refiere precisamente a lo contrario. «Dicho error, sin embargo –continúa–, no es suficiente para variar la calificación dada expresamente al acta por el inspector actuante de "previa", ya que, aun cuando no exprese las circunstancias determinantes de su incoación, como exige el artículo 50.4 de dicho Reglamento, de su contexto se deriva que se levantó con el único fin de incrementar la base imponible con los rendimientos obtenidos por el actor en la citada sociedad sometida a régimen de transparencia fiscal de la que tenía (...) de acuerdo con el acta (...) levantada a dicha sociedad, que constituía una prueba preconstituida al efecto. En realidad, el Inspector actuante en el acta (...) lo que hace es desagregar el hecho imponible en sus distintos componentes para computar uno solo de ellos (...) dejando los restantes componentes pendientes de una posible comprobación ulterior. Por otro lado, el hecho de que la Inspección levante actas previas, para posibilitar comprobaciones posteriores con base en el artículo 50, del RGI, no atenta contra el principio de seguridad jurídica, teniendo en cuenta que la realización de dicha comprobación siempre tiene el límite del plazo de prescripción (...)». *Vid.* también la STSJ de Canarias de 15 de junio de 1993 (*Normacef*). Aquel error de incluir estos supuestos en el artículo 50. 2 c) del RGI se aprecia también en las Sentencias del TSJ del Principado de Asturias de 23 de diciembre de 1999 y de 1 de junio de 2000 (*Normacef*).
- 98 Se trata, fundamentalmente, de las Sentencias de la Audiencia Nacional de 25 de junio y de 25 de julio 1996 (*JT* 1996, 824 y 1012). Se enjuiciaba un supuesto en el que se limitó «la actuación inspectora a la integración en la base imponible declarada de los mayores rendimientos por transparencia fiscal expresados», dándose la particularidad de que se había impugnado el aumento del IS de la sociedad transparente. El Tribunal parte de los supuestos que pueden dar lugar a una comprobación de alcance parcial, según se señala en el artículo 11.4 RGI, y, a su juicio, sólo cabría cuando así viniera «exigido por normas legales o reglamentarias» [letra a)]. Por ello, examina los supuestos en que procede un acta previa de acuerdo a lo dispuesto en los apartados 2.º y 3.º del artículo 50 del RGI. En particular, analiza la eventual concurrencia en el caso particular de los supuestos recogidos en el artículo 50.2 c) y 50.3 c). En relación con el primero, señala que «en ningún momento en el acta de la Inspección se hizo mención ni a que no se hubieran podido ultimar las actuaciones ni que fuera necesario suspenderlas en relación con el sujeto pasivo ahora recurrente; antes bien se hizo constar que aquéllas se han limitado a la integración de la base imponible declarada por el recurrente de mayores rendimientos por transparencia fiscal, sin contener justificación alguna acerca del por qué de la actuación inspectora, ajustándose a la regla general del artículo 11, no se ha extendido a la total comprobación de la situación tributaria de dicho sujeto pasivo en el IRPF de 1985. Así, pues –concluye–, el acta no se encuentra acomodado en el artículo 50.2 c) RGI». Examina el Tribunal también la normativa reglamentaria vigente entonces, puesto que el artículo 387 del Reglamento del IS de 1982 se refería a este supuesto. En este precepto se señalaba que «no podrá realizarse propuesta de liquidación definitiva por el IS o IRPF correspondiente a los socios de una sociedad transparente en tanto no se haya ultimado la comprobación de la misma, salvo que hubiesen prescrito las facultades de comprobación e investigación de la Administración tributaria». Y en relación con ella se señala que «ultimar las actuaciones ante la sociedad transparente equivale a dictar acto administrativo de liquidación, sin comprender, por tanto, entre tales actuaciones los recursos que pudieran interponerse contra aquél». Para después añadir que «la comprobación a los socios que impone dicho artículo 387.3 ha de ser una comprobación general determinante de un acta definitiva por aplicación de la repetida regla general del artículo 11 RGI, salvo que concurran especiales circunstancias a las que se refiere el artículo 50.2 c) del RGI. «De consiguiente, si no existía cobertura normativa para el levantamiento del acta previa ni razón justificativa de suspensión de las actuaciones inspectoras antes de poder finalizarlas, es evidente que la acción investigadora de la Inspección de los Tributos podía haber llegado a una determinación cierta y total de la base tributaria del hoy recurrente en el IRPF correspondiente al ejercicio en cuestión, en la que, además, se integrarían las imputaciones establecidas en el régimen de transparencia, dando en definitiva, cumplimiento a lo establecido en el (...) artículo 387.3 RIS, y llegándose a un acta definitiva de acuerdo con el artículo 11 RGI, y correlativamente, a una liquidación definitiva, según el artículo 120.2 a) LGT; máxime cuando no se hace mención en el acta de Inspección a ninguna situación atípica que pudiera llevar a situación contraria. A mayor razón, el derecho constitucional a la seguridad jurídica que proclama el artículo 9.3 CE, y su aplicación

concreta en el orden tributario de seguridad económica del contribuyente, conducen también a idéntica conclusión». En una línea semejante, la SAN de 24 de enero de 1995 (*JT* 1995, 8), que destaca que no exigía el mencionado artículo 387.3 del Reglamento del IS que una vez ultimadas las actuaciones en la entidad transparente las comprobaciones inspectoras hayan de ser parciales y no generales, mientras que en el caso particular la incoación de un acta previa y de una comprobación de alcance parcial se basó en el artículo 11.4 a) refiriéndose a dicho precepto. Y entiende el Tribunal que la comprobación debió tener carácter general y no parcial, no siendo admisible la desagregación del hecho imponible en el caso de autos, puesto que tiene que incoarse un acta definitiva.

En un sentido distinto a éstas, sin embargo, la SAN de 7 de marzo de 2002 (*JT* 2002, 694), que no sigue la doctrina anterior aunque fue alegada por el recurrente. También la RTEAC de 3 de noviembre de 1992 (*JT* 1992, 650), que en el mismo supuesto había entendido que la actuación comprobadora sobre los socios, tras haber realizado la que afecta a la entidad, limitándose a la integración de los resultados de esta última, encajaría en los artículos 50.2 b) y 11.4 a) del RGI, puesto que el artículo 387.3 del Reglamento del IS de 1982 «obliga a la Administración Tributaria, una vez ultimadas las actuaciones ante la sociedad transparente, a comprobar las declaraciones de los socios para efectuar la correcta imputación de las rentas derivadas de aquélla, sin que en tal actuación sea obligado llevar a cabo la comprobación total de la situación fiscal del contribuyente». Ésta es la doctrina del TEAC en otras resoluciones: Resoluciones del TEAC de 20 de diciembre de 1988 (en *Ciss Comunicación*, núm. 73, 1989, pág. 22); de 3 de febrero de 1992 (en *Impuestos*, II/1992, pág. 629), tal como se recoge en *Sistema...*, *cit.*, nota 1 al artículo 122 de la LGT. *Vid.* también la STSJ de Canarias (Tenerife) de 15 de junio de 1993 (*JT* 1993, 877), en la que se admite la procedencia de un acta previa en la que se lleva a cabo la inclusión de ciertas cantidades derivadas del régimen de transparencia fiscal en los tributos de los socios, fundamentándose en el hecho imponible desagregado. Puede verse sobre estas cuestiones el comentario jurisprudencial de RUIBAL PEREIRA, L., «Comunicación de efectos entre la sociedad transparente y los socios en el marco de un procedimiento inspector (Comentario a la Sentencia del TSJ de Castilla y León, de 21-06-2001 rec. núm. 35/2000), en *RCT*, núm. 230, 2002, págs. 67 y ss.

- 99 Adquiere, por ello, una cierta trascendencia delimitar los «hechos imponibles» susceptibles –en principio– de ser desagregados dando lugar a un acta previa basada en el artículo 50. 2 b) del RGI. Sin perjuicio de las limitaciones adicionales que pudieran existir para su incoación. Éste es el planteamiento que se recoge en algunas resoluciones que enjuician su admisibilidad o no en determinados supuestos, como, por ejemplo, en la RTEAC de 23 de julio de 1999 (1999, 1913), cuando se cuestionaba y respondía afirmativamente si el hecho imponible del IRPF era susceptible de desagregación en sus diferentes elementos o componentes. Pues bien, en nuestra opinión, estos hechos imponibles van a ser, básicamente, los hechos imponibles complejos. No puede compararse, por ello, la opinión mantenida en la Instrucción núm. 5/1991, de 28 de noviembre, sobre formalización en actas de Inspección sobre comprobaciones parciales, de la Dirección General de Tributos del Gobierno de Canarias. En ella se afirma que el ITPAJD y el ISD son «tributos, por su propia naturaleza, de hechos imponibles desagregados y susceptibles de comprobación parcial». Tampoco la de VELASCO GARRIDO, A., «Las actas previas: justificación y procedencia», en *RTT*, núm. 34, 1996, págs. 14-15, sin perjuicio de que pudiera ser interesante para el asesor fiscal a la hora de defender la posición de sus clientes. Para este autor la «desagregación comporta la comprobación de alguno o de algunos de los hechos imponibles en concreto, pero, respecto a los desagregados la comprobación es total, afectando enteramente a los elementos que lo componen, *porque el citado apartado autoriza a desagregar hechos imponibles, no elementos parciales de los mismos, que es cosa muy distinta*». Así, a juicio de este autor, la desagregación del hecho imponible sólo tendría cabida, por ejemplo, en el IVA y en las retenciones a cuenta del IRPF, de modo que se aislaran «determinados hechos imponibles, pese a haber sido declarados conjuntamente, siendo objeto de comprobación y regularización por separado y dejando aparte, para un momento posterior, la comprobación del período impositivo completo», o, en el IAE, en supuestos de ejercicio de distintas actividades por el mismo sujeto pasivo, recogidas en diferentes epígrafes de las tarifas. Sin embargo, ello no sería posible en el IRPF, IS o IP. Cualquier acta previa en relación con estos impuestos, «basada en la comprobación parcial de un rendimiento o incremento (o de un solo elemento patrimonial) sólo tendría acogida en el apartado c) del artículo 50. 2, si se dieran las circunstancias en ese apartado previstas, nunca en el b), porque esa operación no comporta técnicamente la desagregación del hecho imponible». La interpretación de este autor, además de no estar extendida ni en la doctrina ni en la jurisprudencia, no se corresponde con los antecedentes normativos que recogían también este supuesto de hecho imponible «desagregado» que permitía la incoación de un acta previa. Así, por ejemplo, el artículo 4 del Real Decreto 1920/1976 de 16 de julio que contenía como uno de los casos en los que se podía formalizar acta previa cuando el hecho imponible podía ser desagregado «sin detrimento de la total y definitiva determinación de la base imponible». En estos mismos términos, el artículo 6 del Real Decreto 412/1982, de 12 de febrero. Fue posteriormente el artículo 10 del Decreto 2077/1984 –que sustituyó al anterior declarado nulo por el Tribunal Supremo en su Sentencia de 24 de abril de 1984–, el que al referirse a este supuesto del hecho imponible susceptible de ser desagregado no incluía el inciso final antes mencionado, lo que fue reiterado en el RGI. *Vid.* MANTERO SÁENZ y CUESTA RODRÍGUEZ, *Procedimiento...*, *cit.*, pág. 273 y ss. Aquella interpretación de VELASCO GARRIDO es la que alegaba el recurrente (FJ 1.º) en el supuesto enjuiciado en la SAN de 12 de julio de 2001 (*JT* 2001,

- 1618), que el Tribunal rechaza (FJ. 6.º). En concreto, defendía el recurrente la improcedencia del acta previa al amparo del artículo 50.2 b) del RGI «al entender que la donación de acciones pignoradas con subrogación de deuda no constituye el hecho imponible del IRPF, sino uno de los elementos que lo componen (...)». En el mismo sentido, la SAN de 5 de abril de 2001 (*JT* 2001, 1101).
- 100 No parece ser ésta la opinión de LACASA SALAS y DEL PASO BENGEOA, *Procedimiento...*, *cit.*, pág. 283, que refiriéndose al supuesto de desagregación del hecho imponible no encuentran «justificación a este modo de proceder distinta a la de que la comprobación sea abreviada, o bien hayan de suspenderse las actuaciones». De ahí que para estos supuestos, «en una comprobación normal», deberían extenderse, a juicio de estos autores, diligencias. En el mismo sentido crítico, JUAN LOZANO, *La Inspección...*, *cit.*, págs. 88-89.
- 101 Así es lo que ocurre, por ejemplo, en el supuesto enjuiciado por la RTEAC de 27 de octubre de 1993 (*JT* 1993, 1472), en relación con un acta de prueba preconstituida por licencia fiscal.
- 102 En esta línea, MORILLO MÉNDEZ, «Las actas...», *cit.*, págs. 12 y 20, cuando señala que no parece «que la Administración tenga potestad discrecional absoluta en este supuesto, sino limitada por los principios de seguridad jurídica del interesado y de proporcionalidad, es decir, sólo en los casos en que pueda demostrarse la idoneidad, la adecuación de medios a fines y la necesidad de este procedimiento, será admisible el mismo». En este mismo sentido, en relación con el ordenamiento alemán, TIPKE, en *Kommentar...*, *cit.*, coment. al § 194, núm. marg. 3, cuando reconoce la existencia de un espacio discrecional previsto para la Administración en el inicio de una inspección, de acuerdo a las previsiones del § 194 AO: podría afectar al caso total (todos los fundamentos del crédito) o sólo a fundamentos particulares del mismo. Y por tratarse de un espacio discrecional, defiende la debida aplicación de los límites de la discrecionalidad administrativa. Así llega a afirmar: «Inspecciones parciales o inspecciones "a plazos" contravienen normalmente la interdicción de excesividad». También se llevaría a juicio de este autor un uso viciado de la discrecionalidad cuando las circunstancias objeto de la inspección fueran seleccionadas de modo parcial recogiendo únicamente aquellas que generan una deuda tributaria, no considerándose otras circunstancias, lesionándose así los §§ 88 II y 199 I AO. Sobre los límites de la discrecionalidad en la delimitación del objeto de una inspección, *vid.* también SCHICK, en *Kommentar...*, *cit.*, coment. al § 194, núms. margs. 110-111 y 171 y ss. En cualquier caso se ha de tener en cuenta que SCHICK, en *Kommentar...*, *cit.*, coment. al § 194, núms. margs. 10 y ss. y 114 y ss, entiende que la inspección sólo puede tener por objeto el caso tributario total, es decir, todos los fundamentos de la imposición ordenados a un acto. Considera este autor inadmisibles, alejándose del tenor literal del § 194 AO, la inspección que recayera únicamente sobre particulares circunstancias porque la inspección, a su juicio, es siempre una y definitiva. *Vid.* también, del mismo autor, «El procedimiento...», *cit.*, pág. 1.149.
- 103 Y en todo caso a menos que fuera aplicable el supuesto del artículo 50. 2 c) del RGI, esto es, cuando fuera imposible ultimar la comprobación siendo necesario suspender las actuaciones. *Vid.* MORILLO MÉNDEZ, «Las actas...», *cit.*, pág. 20.
- 104 Existe una amplia doctrina administrativa y jurisprudencia en este sentido. Así, la RTEAC de 9 de julio de 1998 (*JT* 1998, 1664), pone de manifiesto la «improcedencia de que un acta previa contenga propuesta de liquidación de un incremento no justificado de patrimonio, toda vez que la condición de previa inhabilita para probar la inexistencia de otros posibles orígenes del patrimonio que pretende liquidarse, y ello es así con independencia de que el contribuyente declare o no otras fuentes de ingresos, distintas de las que se incluyen en la comprobación parcial». También la RTEAC de 24 de enero de 1994, en la que se destaca «la improcedencia de liquidar tales incrementos no justificados de patrimonio con base en un acta previa» porque «suponen un elemento especial de cierre» en el sistema, por lo que se exige en tales casos «un especial rigor en las comprobaciones inspectoras». En el mismo sentido, las Resoluciones del TEAC de 23 de junio de 1993 (*JT* 1993, 990), de 26 de enero de 1994 (*JT* 1994, 169), de 4 de diciembre de 1998 (*Normacef*) y de 7 de abril de 2000 (*JT* 2000, 1110). También, la STSJ del País Vasco de 9 de enero de 1996 (*JT* 1996, 89) y la STSJ de Andalucía (Sevilla) de 23 de abril de 2002 (*JT* 2002, 1071). Así lo entiende también CHICO DE LA CÁMARA, P., *Las ganancias no justificadas de patrimonio*, Marcial Pons, Madrid, 1999, pág. 341.
- 105 A ello aluden GUÍO MONTERO, F., *El contribuyente ante la Inspección de Hacienda*, Lex Nova, Valladolid, 1995, pág. 449, y MORILLO MÉNDEZ, «Las actas...», *cit.*, pág. 12.
- 106 Sobre estas cuestiones, *vid.* LACASA SALAS y DEL PASO BENGEOA, *Procedimiento...*, *cit.*, págs. 389 y ss.; y, GARCÍA MARTÍNEZ, A., *La gestión de los tributos autonómicos*, Civitas, Madrid, 2000, págs. 315 y ss.
- 107 Otros supuestos de «comprobación parcial» eventualmente incluibles en el artículo 50. 2 b) del RGI son enjuiciados por las SSTs de 8 de octubre de 1993 (*RJ* 1993, 7402), en la que se admite un acta previa de conformidad al artículo 50. 2 b) del RGI al recaer sobre la condición de entidad fiscalmente protegida; de 22 de marzo de 1999 (*RJ* 1999, 2956), en relación con el IS; y, por las Resoluciones del TEAC de 1 de diciembre de 1993 (*JT* 1993, 1717); de 21 de septiembre de 1994 (*Normacef*); y, de 19 de junio de 1996 (en *Impuestos*, I/1997 pág. 676).
- 108 En este mismo sentido, JUAN LOZANO, *La Inspección...*, *cit.*, págs. 90-91, que no admite que el contenido de la liquidación derivada del acta previa en estos supuestos fuera enteramente modificable; FERNÁNDEZ LÓPEZ, *La comprobación...*, *cit.*, págs. 135-136; y, FERNÁNDEZ MARÍN, *Las liquidaciones...*, *cit.*, págs. 144-149, que alude a algún argu-

mento adicional a los empleados por nosotros que merece destacarse: del artículo 140 c) de la LGT se deduciría que «los ́rganos inspectores ślo practican el oportuno acto de liquidaci3n tras la preceptiva comprobaci3n, ya sea un acto de liquidaci3n provisional o definitiva». Tambi3n VELASCO GARRIDO, «Las actas...», *cit.*, si bien su postura es a3n ḿs radical, tal como se vio. Seg3n 3l para que «la actuaci3n inspectora pueda culminar en un acta, debe ir dirigida cuando menos a la comprobaci3n de un hecho imponible completo. Si la actuaci3n inspectora se limitase a la comprobaci3n de uno o varios de los elementos que forman el *hecho imponible*, no todos, tal actuaci3n tendría el caráctere de preparatoria, debiendo documentarse el resultado en una diligencia, al no ser concebible la regularizaci3n de la situaci3n tributaria derivada del hecho imponible en base a la comprobaci3n incompleta de los elementos que lo componen, salvo las excepciones que luego estudiaremos». No parece ser 3sta, sin embargo, la interpretaci3n del Tribunal Supremo en su Sentencia de 22 de enero de 1993, aunque el Tribunal no es totalmente claro. A juicio del Tribunal el artículo 50.2 c) como «una mera consecuencia de lo establecido en el artículo 120 LGT», porque partiendo de lo dispuesto en este precepto, «cuando no se haya podido comprobar el hecho imponible y su valoraci3n, nunca puede darse lugar, con arreglo a la Ley, a una liquidaci3n definitiva y, si ello es as3, el acta de Inspecci3n podr3 tener este caráctere. De ah3 que haya de ser acta previa». (FJ. 24.º). De ah3 que el propio FERNÁNDEZ MARÍN, *Las liquidaciones...*, *cit.*, págs. 144-149 haga una interpretaci3n aclaratoria de lo seńalado por el Tribunal Supremo en el sentido defendido por 3l que coincide tambi3n con nuestra postura.

- 109 Ello debido a la incorrecta utilizaci3n del t3rmino «suspensi3n» en aquel artículo 50. 2 c) del RGI, tal como pusieron de relieve, entre otros, LACASA SALAS y DEL PASO BENGUA, *Procedimiento...*, *cit.*, pág. 283. Aunque estos problemas terminol3gicos han desaparecido en la nueva redacci3n dada a los artículos 31 *bis* y 32 del RGI. Y es que efectivamente en la nueva redacci3n dada a estos preceptos por el Real Decreto 136/2000, de 4 de febrero, ya no se contiene un concepto de «suspensi3n» como el que se contenía en el inicial artículo 31 del RGI que se producía al t3rmino de las actuaciones de cada d3a. Por el contrario, s3lo se alude a la interrupci3n injustificada de las actuaciones equivalente a la no pr3ctica de las mismas durante seis meses seguidos (art. 32) y a distintos supuestos de interrupci3n justificada y de dilaciones imputables al contribuyente (art. 31 *bis*) en los que se produciría una interrupci3n del c3mputo del plazo de duraci3n de las actuaciones y del relativo a aquella interrupci3n injustificada.
- 110 G3MEZ CABRERA, *La discrecionalidad...*, *cit.*, pág. 321.
- 111 G3MEZ CABRERA, *La discrecionalidad...*, *cit.*, pag. 322.
- 112 *JT* 1997, 554. En dicha sentencia se enjuicia un supuesto en el que se incoa un acta previa motivada por suspensi3n de la ejecuci3n de una Resoluci3n de la Subsecretar3a de Hacienda (acordada por el Tribunal Supremo como consecuencia del recurso planteado sobre ella) que declaraba nula de pleno derecho a una Orden Ministerial cuya validez afectaba a la deducibilidad de las dotaciones a fondos de pensiones internos a efectos de determinar la base imponible del IS. Y seńala el Tribunal, en lo que aqu3 interesa, que «la justificaci3n del acta previa en el artículo 50. 2 c) viene referida a los hechos –no a la aplicaci3n de normas– al decirse textualmente que «la Inspecci3n no haya podido ultimar la comprobaci3n e investigaci3n de los hechos» y, en el supuesto enjuiciado nada en este orden de cosas siquiera se aduce por el inspector actuante quien centr3 su justificaci3n, de manera exclusiva, en un pura cuesti3n de derecho que, por ello mismo no afectaba a la funci3n comprobadora e investigadora de la Inspecci3n a que el precepto se refiere (...). En esta misma l3nea, RUIZ GARCÍA, *La liquidaci3n...*, *cit.*, págs. 197-198, destacaba que la incertidumbre que motivara una liquidaci3n provisional deb3a ser fáctica, si bien lo hac3a desde una perspectiva general y a partir de las elaboraciones de la doctrina alemana al respecto.
- Desde esta perspectiva podr3a ser tambi3n cuestionable la utilizaci3n de las actas previas basándose en este artículo 50. 2 c) del RGI cuando se llevan a cabo 3nicamente rectificaci3nes de cuestiones jur3dicas, no cuestionándose aspectos o datos fácticos. No obstante, en esta l3nea se sitúa el supuesto enjuiciado por la RTEAC de 4 de diciembre de 1998 (*JT* 1998, 258), que est3 relacionado con una deducci3n en las bases imponibles del Impuesto Especial sobre la Cerveza por mermas producidas en las instalaciones. El Tribunal admite la actuaci3n de la Inspecci3n de «ceñirse (...) a la comprobaci3n y propuesta de regularizaci3n de determinados per3odos mensuales del ejercicio a que se refiere y por la discrepancia entre lo reflejado en su contabilidad y las bases imponibles declaradas en sus autoliquidaciones del impuesto en lo que afectaba al tratamiento fiscal de las mismas, que la empresa recurrente (...) al parecer interpretada inadecuadamente, pretendiéndose con ello acabar de inmediato con la pr3ctica denunciada y regularizar en el punto m3s pr3ximo, sin esperar al vencimiento del ejercicio, esa concreta situaci3n fiscal, sin que por tanto, existiera una comprobaci3n e investigaci3n completa del hecho imponible propia del acta definitiva», basándose en los artículos 50. 2 b) y c) del RGI.
- 113 En el ordenamiento alem3n, tras la nueva redacci3n dada al § 165 AO a trav3s de sendas modificaciones normativas en 1985 y en 1993, se viene a recoger expresamente algunos supuestos en que ser3a posible la pr3ctica de una liquidaci3n provisional por razones ajenas a problemas estrictamente de dificultades en el esclarecimiento fáctico. En 3l se prev3 la posibilidad de dictar una liquidaci3n provisional (*vorläufige Steuerfestsetzung*) no s3lo cuando sea incierta la realizaci3n de los requisitos de los que depende un tributo; sino tambi3n cuando sea incierta la existencia de convenios con

otros Estados que sean relevantes para la liquidación y produzcan efectos favorables al obligado tributario. De igual forma, cuando el Tribunal Constitucional determine la incompatibilidad de una ley tributaria con la Constitución y esté obligado el legislador a dar una nueva regulación. También, por último, cuando la compatibilidad de una ley tributaria con el Derecho de superior rango está siendo objeto de un procedimiento ante el Tribunal Superior de Justicia de las Comunidades Europeas, el Tribunal Constitucional o un Tribunal Supremo del Estado. En estos supuestos se ha de indicar la extensión y motivo de la provisionalidad. TIPKE, en *Kommentar...*, cit., coment. al § 165, núms. margs. 3 y ss., pone de manifiesto cómo dentro de la incertidumbre acerca de la realización de los requisitos de que depende un tributo a que alude aquel precepto, deben incluirse, en primer lugar, los hechos (*den Sachverhalt*). No obstante, pone de relieve cómo no es suficiente cualquier incertidumbre fáctica, sino sólo aquellas derivadas de obstáculos en el esclarecimiento de los hechos de carácter temporal o pasajero y que no pueden ser superados con un despliegue de medios proporcionado. Dentro de aquella expresión incluye también el autor alemán, las incertidumbres sobre el supuesto de hecho normativo (*Gesetzestabestand*), si bien ello habría de ser solucionado, con carácter general, a través de la interpretación. Sin embargo, son los otros supuestos que se prevén en el § 165 AO los que constituirían excepciones legales a esa regla general. En esos casos, por tanto, sí cabría la práctica de la liquidación provisional. En cualquier caso, debe tenerse en cuenta que en aquel precepto no sólo se prevé la posibilidad de dictar una liquidación provisional sino que, alternativamente, la autoridad financiera puede suspender la liquidación. No obstante, como pone de relieve TIPKE, se trata ésta de una posibilidad que no suele llevarse a cabo en la práctica. *Vid.* también RUIZ GARCÍA, *La liquidación...*, cit., págs. 196-198.

- 114 En este sentido, la SAN de 6 de mayo de 1997 (*JT* 1997, 554), cuando pone de manifiesto que en el caso «tampoco se cumple el segundo de los requisitos que acumulativamente viene exigido en el citado artículo 50. 2 c) para que proceda la incoación del acta previa, a saber, no es que no haya sido necesario suspender las actuaciones inspectoras sino que éstas finalizaron, pues la Inspección no refleja en su acta actuaciones de comprobación e investigación que pudieran haber quedado pendientes» (FJ. 4.º).
- 115 GÓMEZ CABRERA, *La discrecionalidad...*, cit., págs. 328-329.
- 116 *JT* 1998, 532. En ella se enjuicia un supuesto en el que se incoa un acta previa «al estar pendientes de verificar unas supuestas comisiones procedentes de una empresa holandesa». No obstante, ello se hizo «sin ofrecer ninguna otra justificación ni explicación en el acta, ni tampoco en el informe ampliatorio emitido por el actuario, ni en el acuerdo del Inspector Jefe aprobatorio de la propuesta de liquidación; justificación que en opinión de este Tribunal resulta insuficiente teniendo en cuenta que la comprobación se llevó a cabo examinando toda la contabilidad de empresa y que en opinión de la Inspectora actuante ésta no presentaba anomalías sustanciales. No resulta por tanto justificado que ésta no ultimara las comprobaciones necesarias para evitar tener que levantar el acta como previa (...). Por consiguiente hay que entender dicha acta como definitiva».
- 117 *JT* 2002, 85, donde va a rectificar el carácter previo del acta y provisional de la liquidación ya que «el motivo expuesto para avalar la calificación de previa se limita a la remisión genérica al artículo 50-2 c) (...) sin concretar qué elementos del hecho o de la base imponible quedan sin comprobar y la razón de ello».
- 118 De ahí que la no exteriorización en el acta de tal circunstancia traiga como consecuencia la inadmisión del acta previa. En este sentido, la STS de 19 de octubre de 1994 (*RJ* 1994, 8202), cuando afirma que «el acta para nada expresa que la Inspección no pudiera ultimar sus actuaciones ni que fuera necesario suspenderlas; antes al contrario expresa que aquéllas se basaron en el examen de la contabilidad aportada, así como de los correspondientes soportes documentales y que la situación de la contabilidad y registros obligatorios a efectos fiscales (...) se encuentran actualizados y no se observan defectos o anomalías sustanciales para la exacción del tributo (...). Por tanto si la contabilidad es correctamente llevada, si ha sido examinada sin limitaciones por la Inspección y si ésta comprobó que concuerda con los correspondientes soportes documentales, es evidente que la acción investigadora ha llegado a una determinación cierta y reglamentaria de la base tributaria que, en ese caso, conduce a un acta definitiva (...) y a una liquidación definitiva; máxime cuando no se hace mención en el documento a ninguna situación atípica que pudiera llevar a solución contraria. A mayor abundamiento, el derecho constitucional a la seguridad jurídica (y su trasunto, a la seguridad económica), conducen también a este resultado». También la STSJ de la Comunidad Valenciana de 7 de diciembre de 1990 (*Normacef*), que entiende improcedente la extensión de un acta previa al no expresarse los hechos o circunstancias determinantes de la suspensión de la actuación inspectora que impidan ultimar la comprobación.
- 119 La ausencia de dichas causas es destacada, entre otros, por LAGO MONTERO, «Aplicación...», cit., pág. 61.
- 120 En esta línea, la RTEAC de 11 de febrero de 1998 (*Normacef*), que admite la incoación de un acta previa, además de porque el hecho imponible puede ser perfectamente desagregado, en base a que la Inspección no pudo ultimar la comprobación por estar pendiente de la obtención de información solicitada a otras Administraciones tributarias europeas.
- 121 En este sentido, LAGO MONTERO, «Aplicación...», cit., pág. 63, al referirse como uno de los supuestos en que debería evitarse la práctica de liquidaciones complementarias cuando tras la primera liquidación provisional se interrumpa la comprobación por causa imputable a la Administración.

- 122 No puede admitirse, por ello, la simple referencia a que la actuación administrativa se ha limitado únicamente a la comprobación de algunos de los hechos relevantes para la liquidación del tributo, utilizándose sólo algunos medios de comprobación que afectan a aquéllos, que sería lo que justificaría el no poder haber ultimado la comprobación. De ahí que no pueda compartirse la postura defendida por la RTEAC de 1 de febrero de 1995 (*JT* 1995, 399). Ella se admite «no poder ultimar la actuación por falta de antecedentes». Señala el Tribunal que «del examen del expediente queda suficientemente probado por parte de la Inspección la imposibilidad de ultimar la comprobación, sin que pueda evidenciarse que se haya procedido a una investigación y comprobación exhaustiva con examen del total de las facturas y albaranes que pudiera determinar la calificación del acta como definitiva ya que sólo se refieren a una empresa proveedora de unos productos determinados siendo imposible la comprobación del total de las ventas efectuadas por la entidad inspeccionada por lo que debe reputarse ajustada a Derecho la calificación del acta como previa (...)». Se echa en falta en esta resolución el necesario cuestionamiento de los motivos o razones que han podido justificar la limitación de la actuación comprobadora realizada en lo que se refiere a los medios instructorios o documentos empleados en ella.
- 123 En esta línea, PEDRAZA BOCHONS, J. V., «Ordenación temporal de las actuaciones de la Inspección de los Tributos», en *REDF*, núm. 73, 1992, págs. 29-30, que no considera justificada la interrupción motivada por «la ausencia de medios personales de la Inspección». De ahí que no pueda compartirse la opinión sustentada por la RTEAC de 21 de junio de 1995 (*JT* 1995, 1016), que admite la incoación de un acta previa basándose en el artículo 50.2 c) del RGI motivada por ciertas dificultades internas de la propia Administración respecto de la obtención de información con trascendencia tributaria para el caso particular. Se trata de un supuesto en el que se lleva a cabo la calificación del acta como previa en base al artículo 50.2 c) del RGI debido al retraso de determinadas actuaciones de obtención de información que se estaban realizando, no existiendo tiempo suficiente para el tratamiento informático por la Administración de la información obtenida «al no haber transcurrido el período temporal suficiente para el tratamiento informático por la Administración de la información recibida». Se trata de un caso de seguros de primas únicas, «respecto de los cuales no fueron atendidas por parte de diversas entidades financieras los deberes de información [...] razón por la cual se suscitaron diversas contiendas jurídicas, que retrasó notablemente que la Administración dispusiera de la información relevante al respecto, lo cual no fue proporcionada hasta tanto no se concluyeron las reclamaciones interpuestas por aquellas entidades [...] por tanto, parece razonable entender que al momento de extender las actas de 28 de diciembre de 1988, no se dispusiera de toda la información necesaria para concluir la comprobación de todos los componentes de la base imponible del sujeto pasivo; siendo, además, consciente la Inspección de los problemas existentes, antes referidos, y dado que no podía ponderar su duración, es lógico que creyera más oportuno a fin de no mantener abierto indefinidamente el proceso de comprobación inspectora, merced a la suspensión que la reclamante propugna debió haber hecho el actuario, utilizar el instrumento previsto por el RGI en su artículo 50; es más, a la vista de lo expuesto cabe afirmar que el supuesto que aquí se plantea es precisamente de los que mejor encaja y se adecua a la hipótesis prevista en la letra c) del mencionado precepto, dado que era posible la liquidación provisional, como de hecho se hizo». También se manifiesta en contra de este tipo de actuaciones PONT MESTRES, M., «Protección jurídica del contribuyente en las esferas normativas y aplicativas: contrastes y desajustes», en *RDFHP*, núm. 189, 1987, pág. 627, cuando admite la extensión de actas previas en los supuestos en los que «no se ha podido ultimar la comprobación e investigación por falta de datos, antecedentes, etc., que el sujeto pasivo no ha proporcionado, pero no puede hacerse extensible a la falta de información interna de la propia Administración; caso este en el que lo que procedería es suspender las actuaciones, pero sin acta alguna». No obstante, el TEAC parece haber cambiado su criterio en relación con estos supuestos. Así, la RTEAC de 22 de septiembre de 1999 (*Normacef*), entiende que no disponer de toda la información de la Base de Datos Nacional no constituye supuesto legitimador de la incoación de un acta previa encuadrable en el artículo 50.2 c) del RGI.
- 124 En este sentido, PEDRAZA BOCHONS, «Ordenación...», *cit.*, pág. 35, para el que la ausencia de información fáctica y la falta de colaboración de los administrados puede justificar la interrupción de las actuaciones.