

LOS REQUERIMIENTOS DE INFORMACIÓN RELACIONADOS CON EL CUMPLIMIENTO DE LAS PROPIAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS Y LOS PROCEDIMIENTOS DE COMPROBACIÓN POSTERIORES QUE UTILIZAN LA INFORMACIÓN OBTENIDA

Análisis de la RTEAC de 23 de enero de 2014, R. G. 471/2012

Víctor Manuel Sánchez Blázquez

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

I. SUPUESTO DE HECHO

Un contribuyente que desarrolla una actividad empresarial de solados y pavimentos de madera y que tributa en el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) y en el régimen de estimación objetiva por signos, índices o módulos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas recibe el 27 de agosto de 2009 la notificación de un requerimiento procedente de una Unidad de Módulos para que aporte determinada documentación relativa a la actividad que desarrolla y que alcanza, entre otros aspectos, a los vehículos afectos a la actividad. Este requerimiento, según se indica en el mismo, se realiza al amparo de los artículos 29.2 f) y 93 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) y «no supone el inicio de comprobación tributaria alguna».

El 21 de octubre de 2009 el contribuyente aporta la documentación requerida (incluido el permiso de circulación del vehículo afecto a la actividad, en el que consta su potencia fiscal) y se extiende una diligencia, en la que se indica que la misma se formaliza «para en el marco de las competencias atribuidas a las Unidades de Módulos por la Resolución de 19 de febrero de 2004 de la Presidencia de la AEAT (BOE de 2 de marzo), tomar datos de la actividad 505.3 y, en su caso, documentar los hechos, circunstancias y manifestaciones del compareciente acerca de la misma, sin que esta actuación tenga el carácter de comprobación tributaria (...)».

El 17 de marzo de 2010 se notifica al contribuyente una comunicación de inicio de un procedimiento de gestión tributaria de comprobación limitada, que incluye una propuesta de liquidación en relación con el IVA del ejercicio 2008 en la que se regulariza el módulo de potencia

fiscal del vehículo, dado que no se había declarado y se le concede un trámite de alegaciones. La liquidación provisional con la que finaliza dicho procedimiento se notifica el 27 de agosto de 2010.

La liquidación provisional es recurrida ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) que estima la reclamación en una Resolución de 17 de septiembre de 2011, básicamente, al entender que con la aportación por el contribuyente el 21 de octubre de 2009 de la documentación requerida se había iniciado el procedimiento de comprobación limitada que finaliza con la notificación de la liquidación provisional el 27 de agosto de 2010, por lo que se había incumplido su plazo máximo de resolución de seis meses.

Frente a esta resolución del TEAR el Director del Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria interpone un recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio que es resuelto de forma estimatoria por el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) en su Resolución de 23 de enero de 2014 (R. G. 471/2012).

II. DOCTRINA DEL TRIBUNAL

El TEAC fija como criterio en esta resolución que los «requerimientos individualizados de obtención de información que, al amparo de los artículos 93 de la LGT y 30 del Reglamento aprobado por Real Decreto 1065/2007 (Reglamento General de Gestión e Inspección, RGGI), efectúen las Unidades de Módulos en el ejercicio de sus funciones de control integral de los contribuyentes que tributan en métodos objetivos de tributación, solicitando a los requeridos datos, antecedentes, informes o justificantes en relación con el cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias, no suponen el inicio de un procedimiento de comprobación o investigación, incluso cuando la Administración solicite la aportación y/o el obligado tributario aporte documentación acreditativa de la información requerida».

El tribunal sostiene este criterio a partir de varios argumentos que expone de forma sucesiva:

- En primer lugar, porque los artículos 93 y 29.2 f) de la LGT y 30 del RGGI «ponen en evidencia la independencia de los requerimientos de información formulados al amparo del artículo 93 de la LGT, de los procedimientos de comprobación o inspección que ulteriormente, en su caso, se inicien». Destaca el TEAC a este respecto en particular el artículo 30.3 *in fine* del RGGI, según el cual «Los requerimientos relacionados con el cumplimiento de las obligaciones tributarias propias de la persona o entidad requerida no suponen, en ningún caso, el inicio de un procedimiento de comprobación o investigación».
- En segundo lugar, porque de lo dispuesto en la Resolución de 19 de febrero de 2004, de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, sobre organización y atribución de funciones en el ámbito de competencias del Depar-

tamento de Gestión Tributaria «se desprende que (...) si las unidades de módulos lo estiman pertinente y en virtud de las facultades inspectoras contempladas en el (...) artículo 141 c) de la LGT, las citadas Unidades pued(e)n realizar actuaciones de obtención de información relacionadas con la aplicación de los tributos, de acuerdo con lo establecido en los artículo 93 y 94 de dicha ley, pudiendo por tanto requerir información respecto del cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias a los contribuyentes acogidos al régimen de estimación objetiva, quienes quedarán obligados a su aportación sin que dicho requerimiento de información suponga el inicio de procedimiento tributario alguno sino una mera recopilación de información tributaria».

- En tercer lugar, porque «en este tipo de requerimientos individualizados de obtención de información formulados por las unidades de módulos (...) se puede requerir la aportación de documentación de aspectos concretos que incidan en la tributación del contribuyente sin que quede desvirtuada su naturaleza transformando la actuación de obtención de información en otro tipo de procedimiento», lo que tendría su fundamento, básicamente, en dos preceptos. Por un lado, en el artículo 93 de la LGT, según el cual la «información que se está obligado a facilitar a la Administración, dentro de los deberes de colaboración incluye, desde datos, sin más, hasta justificantes de esos datos, y por tanto la Administración puede solicitar la información requiriendo también los justificantes (...)». Y, por otro lado, en el artículo 55 del RGGI, del cual «no solo se infiere que la Administración, puede requerir que se facilite determinada información en el ámbito un requerimiento individualizado de información, sino que dentro de ese mismo ámbito puede exigir tener acceso a los justificantes, directamente si son documentos o justificantes que deban estar a su disposición (incluso sin aviso previo) o bien puede solicitar la aportación de los mismos». En consecuencia, «el órgano (en el caso concreto, la unidad de módulos) está legitimado para solicitar los documentos y justificantes relativos a la información requerida en aras de que la información obtenida no esté basada exclusivamente en las declaraciones del interesado sino basada en documentación y por lo tanto aumentando el grado de fiabilidad».
- En cuarto lugar, porque una vez «obtenidos los datos y los justificantes, de forma legítima, según lo expuesto, pueden ser utilizados unos y otros en procedimientos de regularización, pues no existe norma que prohíba ese uso. Su utilización posterior no interfiere en el requerimiento de información ni en su validez, ni tampoco adelanta el inicio de estos procedimientos al momento de la toma de datos ni al de la aportación de la documentación».

Esta última idea es desarrollada después por el TEAC cuando rechaza de forma expresa la postura sostenida por el TEAR en la resolución recurrida de que con la aportación por el contribuyente de la documentación requerida en contestación al requerimiento de información se habría iniciado el procedimiento de comprobación limitada que finalizó después con una liquidación provisional, para lo cual introduce varios argumentos. Porque fijar «como fecha de inicio del pro-

cedimiento de comprobación o investigación, la fecha de aportación por el obligado tributario interesado de los datos o documentos solicitados en el previo requerimiento, que se circunscribe a actuaciones de obtención de información»:

- Primero, «supondría considerar como iniciado un procedimiento de aplicación de los tributos, pero sin conocer cuál de los procedimientos posibles, de acuerdo con la normativa aplicable, es el iniciado (bien de comprobación limitada, bien un procedimiento inspector)»; lo que tendría gran relevancia al existir diferencias entre ellos en cuanto a los plazos máximos de resolución y las consecuencias de su incumplimiento o a las normas de atribución de competencias «(así, por ejemplo, en función de si se trata de un procedimiento de comprobación limitada o de inspección, son distintas las reglas de atribución de la competencia territorial si iniciado ya el procedimiento el obligado tributario comunica un cambio de domicilio fiscal)».
- Segundo, también «se desconocería el alcance del procedimiento, tanto en cuanto a periodos impositivos o de liquidación como a conceptos tributarios, salvo que se considerara que instantáneamente quedan incluidos en el alcance todos los periodos y tributos posiblemente afectados por el documento aportado (...). Lo que por otra parte afectaría a la interrupción de la prescripción por todos los periodos y conceptos impositivos en favor de la Administración tributaria (...). A su vez, no podría ya el obligado tributario hacer ingresos extemporáneos ni evitar las sanciones con ello, pues el procedimiento ya se habría iniciado».
- Tercero, «supone dejar en manos del contribuyente la iniciación, o no, (y la fecha concreta) de procedimientos que la Ley General tributaria concibe como procedimientos que se inician en todo caso de oficio» y «se estaría haciendo de peor condición a los contribuyentes cumplidores de sus obligaciones (entre ellas, las de atender en tiempo y forma los requerimientos formulados por la Administración) frente a aquellos contribuyentes que no los atienden e incumplen con dicha obligación».

III. COMENTARIO CRÍTICO

1. PLANTEAMIENTO

La Resolución del TEAC de 23 de enero de 2014 clarifica el régimen jurídico de los requerimientos de obtención de información relacionados con el cumplimiento de las propias obligaciones tributarias, realizados al amparo de lo dispuesto en el artículo 93 de la LGT, en aquellos supuestos en los que con posterioridad al requerimiento se lleva a cabo un procedimiento de comprobación frente al sujeto inicialmente requerido en el que se utiliza la información obtenida en virtud de dicho requerimiento, lo que da lugar a una liquidación con la que finaliza este procedimiento de comprobación y en la que se regulariza la situación tributaria de aquel.

Desde nuestro punto de vista, estamos en presencia de una resolución importante y que debe destacarse al clarificarse en ella el régimen jurídico de estos requerimientos de información relacionados con el cumplimiento de las propias obligaciones tributarias por varias razones: en primer lugar, porque estos requerimientos constituyen una novedad introducida por la LGT de 2003, al haberse previsto en el artículo 93 que los «datos, informes, antecedentes y justificantes» a requerir por la Administración tributaria a las «personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, así como (a) las entidades mencionadas en el apartado 4 de esta ley» (entes sin personalidad) pueden también estar «relacionados con el cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias»; y no solo se pueden requerir, como preveía el artículo 111 de la anterior LGT, aquellos datos «deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas»; en segundo lugar, porque estos novedosos requerimientos de información plantean diversos interrogantes en cuanto a su régimen jurídico que no están resueltos en su integridad incluso tras el RGGI, en el que se hace una mención de estos requerimientos algo más detallada que en la LGT; y, en tercer lugar, porque no existen en relación con dichos requerimientos demasiados pronunciamientos en la doctrina administrativa y jurisprudencia.

2. LA INDEPENDENCIA DE LOS REQUERIMIENTOS DE INFORMACIÓN RELACIONADOS CON EL CUMPLIMIENTO DE LAS PROPIAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS DE LOS EVENTUALES PROCEDIMIENTOS DE COMPROBACIÓN O INVESTIGACIÓN POSTERIORES

El aspecto central decisivo en esta resolución del TEAC es «la independencia de los requerimientos de información formulados al amparo del artículo 93 de la LGT de los procedimientos de comprobación o inspección que ulteriormente, en su caso, se inicien». A partir de las circunstancias del caso particular y de lo resuelto por el TEAR, esta independencia trae como efecto principal, en opinión del TEAC, que la utilización en estos procedimientos de comprobación o inspección posteriores de los datos y los justificantes obtenidos en virtud del requerimiento de información no «adelanta el inicio de estos procedimientos al momento de la toma de datos ni al de la aportación de la documentación».

Desde nuestro punto de vista, se trata de una conclusión esencialmente correcta puesto que los requerimientos de información relacionados con el cumplimiento de las propias obligaciones tributarias, a partir de su configuración normativa en la LGT y en el RGGI, son una especie de actuaciones autónomas, no insertas en ningún caso en un procedimiento de comprobación o investigación más amplio, ni que ya se hubiera iniciado anteriormente, ni que se iniciaría con dichos requerimientos ni que se podría iniciar con posterioridad. Podría decirse que constituyen un procedimiento, autónomo o independiente, que se iniciaría con el requerimiento y que finalizaría con la contestación al mismo, al menos según la concepción amplia de procedimiento administrativo que está detrás del artículo 100.1 de la LGT. Así es como debe entenderse, en nuestra opinión, la afirmación del TEAC en esta resolución de que el requerimiento de obtención de información relacionado con el cumplimiento de las propias obligaciones tributarias no supone «el inicio de

procedimiento tributario alguno sino una mera recopilación de información tributaria»: esta actuación administrativa que comenzó con el requerimiento finaliza con la obtención o recopilación de la información tributaria requerida.

Si con posterioridad al requerimiento de información se inicia un procedimiento de comprobación o investigación, que es lo que ocurrió en el caso enjuiciado en la resolución del TEAR recurrida ante el TEAC, será entonces cuando se produzca el inicio de dicho procedimiento, que tendría total autonomía procedimental respecto de la previa actuación de obtención de información, puesto que como dispone el artículo 30.3 del RGGI «Los requerimientos relacionados con el cumplimiento de las obligaciones tributarias propias de la persona o entidad requerida no suponen, en ningún caso, el inicio de un procedimiento de comprobación o investigación».

Una de las consecuencias básicas de lo anterior se sitúa en relación con el plazo máximo de resolución de dicho procedimiento de comprobación o investigación posterior. Porque dicho plazo máximo de resolución comenzará a computarse con el inicio mismo del procedimiento de comprobación o investigación, sin que sean relevantes a estos efectos las actuaciones conectadas con el previo requerimiento de información.

El TEAR, sin embargo, había entendido que el plazo máximo del procedimiento de comprobación limitada que se inició después del requerimiento de información debía computarse desde la contestación del requerimiento, lo que desde nuestro punto de vista no tiene justificación alguna. En nuestra opinión, si acogiendo la argumentación del TEAR a la que haremos referencia de inmediato las actuaciones realizadas sobrepasaban la mera solicitud de información al haberse llevado a cabo auténticas actividades de comprobación, ello debería haber conducido, en su caso, a considerar iniciado el procedimiento de comprobación con el requerimiento de información y no con la contestación al mismo. Al considerar el TEAR, por el contrario, que el cómputo del plazo máximo debía hacerse desde la contestación del requerimiento, surgen claramente argumentos en contra de tal posición como los que pone de relieve el TEAC al final de su resolución: «supone dejar en manos del contribuyente la iniciación, o no, (y la fecha concreta) de procedimientos que la Ley General tributaria concibe como procedimientos que se inician en todo caso de oficio» y «se estaría haciendo de peor condición a los contribuyentes cumplidores de sus obligaciones (entre ellas, las de atender en tiempo y forma los requerimientos formulados por la Administración) frente a aquellos contribuyentes que no los atienden e incumplen con dicha obligación».

3. LOS REQUERIMIENTOS DE INFORMACIÓN RELACIONADOS CON EL CUMPLIMIENTO DE LAS PROPIAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS Y LA OBTENCIÓN DE JUSTIFICANTES DE DATOS RELEVANTES PARA LA POSTERIOR REGULARIZACIÓN DE LA SITUACIÓN TRIBUTARIA DEL SUJETO REQUERIDO

La resolución del TEAR recurrida ante el TEAC constituye un reflejo de la opinión que entiende que deberían existir diferencias entre las actuaciones de obtención de información re-

lacionada con el cumplimiento de las propias obligaciones tributarias y las actuaciones que se realizan en un procedimiento de comprobación o investigación, en un contexto en el que en ambos casos las actuaciones administrativas se realizan frente al mismo sujeto para cuyas obligaciones tributarias son relevantes los datos sobre los que aquellas recaen. Porque con estos requerimientos «no estamos ante un procedimiento de comprobación, por lo que no se podrá comprobar nada» (LAMOCA PÉREZ). Y porque «no parece que [estos requerimientos] puedan tener el mismo alcance que los requerimientos y actuaciones a desarrollar en un procedimiento de inspección» (SÁNCHEZ BLÁZQUEZ).

En este sentido, el TEAR considera que «solicitar información a través de las denominadas diligencias de toma de datos en las que se requiere a los contribuyentes de módulos que aporten información relativa al ejercicio de su actividad, no implica necesariamente el inicio del procedimiento de comprobación». «Ahora bien, si dicho actuar no se limita a la mera toma de datos, sino que por parte de la Oficina gestora además se requiere al contribuyente que aporte documentación justificativa precisa y concreta sobre la base de los datos declarados en la citada toma de datos, considera este Tribunal que las actuaciones de la Oficina gestora sobrepasan la mera solicitud de información, iniciándose con ello un procedimiento de comprobación».

El TEAC, sin embargo, no admite esta idea, lo que hace fundamentalmente a partir de lo dispuesto en el Derecho positivo: según el artículo 93 de la LGT, la «información que se está obligado a facilitar a la Administración, dentro de los deberes de colaboración incluye, desde datos, sin más, hasta justificantes de esos datos, y por tanto la Administración puede solicitar la información requiriendo también los justificantes (...»); y, del artículo 55 del RGGI «no solo [se] infiere que la Administración, puede requerir que se facilite determinada información en el ámbito un requerimiento individualizado de información, sino que dentro de ese mismo ámbito puede exigir tener acceso a los justificantes, directamente si son documentos o justificantes que deban estar a su disposición (incluso sin aviso previo) o bien puede solicitar la aportación de los mismos».

La literalidad de las normas utilizadas por el TEAC es clara y ampara perfectamente la interpretación sostenida por él. No puede desconocerse tampoco que en otros preceptos de la LGT se han configurado igualmente en gran medida de forma unificada las actuaciones administrativas insertas en las actuaciones de obtención de información y en las actuaciones de los procedimientos de comprobación e investigación. Así se ha hecho tanto desde la perspectiva de las obligaciones tributarias formales de los particulares en sus relaciones con la Administración tributaria que actúa [art. 29 f)], como desde la de las facultades de dicha Administración a emplear frente a aquellos (art. 142, previsto para las «actuaciones inspectoras» en general). Y también se ha seguido el mismo criterio, quizá en coherencia con lo anterior, en el ámbito de las infracciones y sanciones tributarias (art. 203, de modo destacado).

Tan es así que el TEAC llega a considerar que «los requerimientos al amparo del artículo 93 de la LGT pueden ser preparatorios de actuaciones de comprobación futuras». Se estaría en presencia así de una especie de pre-comprobación, de pre-inspección o de preparación previa de

una comprobación o inspección posterior, pero que en la práctica podría no diferenciarse demasiado, al menos en algunos casos, de muchas de las actuaciones a realizar en un auténtico procedimiento de comprobación o investigación.

El Director del Departamento de Gestión Tributaria, en la argumentación de su recurso extraordinario para unificación de criterio, trata de establecer la diferencia existente entre la finalidad perseguida por estos requerimientos de información y la finalidad de las actuaciones insertas en un procedimiento de comprobación o investigación.

Porque la «finalidad del requerimiento es la obtención de información relativa a hechos ocurridos que tienen trascendencia tributaria, no es el abrir un debate contradictorio con el obligado tributario acerca de la calificación jurídico-tributaria de esos hechos y de las consecuencias que de la misma puedan derivar de cara a una posible regularización de su situación tributaria (...). Se trata de una finalidad que auxilia de diversas maneras las labores de comprobación, como son la utilización de la información obtenida en el diseño de las actuaciones de control (...)».

«Sin embargo los procedimientos de comprobación limitada o inspector no solo tienen por objeto fijar los hechos acaecidos, sino también la calificación jurídico-tributaria de los mismos con la intervención activa del obligado tributario, al que se le da la oportunidad de rebatir los argumentos administrativos. Dada la naturaleza de estas operaciones, el contenido de la resolución que se adopte condiciona la posibilidad de realizar regularizaciones futuras de la situación tributaria del interesado, efecto que en ningún caso puede producir la mera contestación a un requerimiento de información».

Desde el punto de vista de la configuración normativa de dos grupos de actuaciones administrativas diferentes, las actuaciones de obtención de información y las actuaciones insertas en un procedimiento de comprobación e investigación, también en nuestra opinión, ese doble grupo de finalidades perseguidas por cada una de esas actuaciones administrativas es, básicamente, correcto. Sin perjuicio de que deba destacarse que también en las actuaciones de obtención de información la calificación jurídico-tributaria de los hechos debe estar de algún modo presente, pues es la que guía la búsqueda e identificación de los hechos cuyo esclarecimiento trata de lograrse con las mismas (no puede olvidarse la «trascendencia tributaria» de los datos requeridos a que se refiere el art. 93 de la LGT), aunque sea en un momento anterior al del procedimiento en el que tales hechos, con su correspondiente calificación jurídico-tributaria, son empleados para llegar a una determinada resolución administrativa que regulariza, en su caso, la situación tributaria del obligado tributario.

Esas actuaciones de obtención de información, por tanto, se dirigen fundamentalmente a recopilar información, que como también destaca el Director del Departamento en su recurso, «puede ser relevante para más de un concepto tributario o incluso para más de un periodo impositivo», con la finalidad fundamental de decidir o no el inicio de un procedimiento de comprobación o investigación, es decir, con una finalidad de selección de obligados y obligaciones tributarias a comprobar.

4. LA POSIBLE UTILIZACIÓN INADECUADA DE REQUERIMIENTOS DE OBTENCIÓN DE INFORMACIÓN RELACIONADOS CON EL CUMPLIMIENTO DE LAS PROPIAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS

El problema está, según nuestro parecer, en que la Administración tributaria pudiera aprovechar de manera excesiva o desproporcionada la existencia de esta habilitación normativa para unas actuaciones de obtención de información relacionadas con el cumplimiento de las propias obligaciones tributarias, que como revela el propio Derecho positivo puede alcanzar también a la obtención de justificantes acreditativos de datos relevantes para una posible regularización posterior del obligado tributario requerido. Dejando de forma más o menos generalizada para un momento posterior el inicio de un procedimiento de comprobación o investigación, que se limitaría en gran medida a utilizar los justificantes obtenidos en la anterior actuación de información. De este modo, a través de aquella actuación de obtención de información se podrían haber dado importantes pasos y avances en el esclarecimiento de los hechos relevantes para la liquidación de una obligación tributaria... ¡sin que hubiera transcurrido un solo día del plazo máximo de duración del procedimiento de comprobación que con posterioridad podría iniciarse! Esto podría suceder en un ejercicio inadecuado de la inicial discrecionalidad administrativa en la elección de sus potestades administrativas, de obtención de información y de comprobación o investigación, en una errónea ponderación de los fines perseguidos por unas y otras.

Posiblemente, este no fue el caso enjuiciado por la resolución del TEAR, después recurrida ante el TEAC, que versaba sobre las actuaciones realizadas por las Unidades de Módulos. El requerimiento cuestionado tuvo por objeto el concreto y específico dato de los vehículos afectos a la actividad, cuya acreditación se realizó a través de la simple aportación del permiso de circulación correspondiente, que fue lo utilizado en la regularización del posterior procedimiento de comprobación limitada. Lo que se situaba, además, en el contexto de unas peculiares actuaciones administrativas que expone con cierto detalle el Director del Departamento de Gestión Tributaria en su recurso y entre las que se encuentran, por cierto, otras cualitativamente distintas, en nuestra opinión, aunque tengan también su amparo, parcialmente, en la regulación de los requerimientos de obtención de información relacionados con el cumplimiento de las propias obligaciones tributarias que pueden «efectuarse en cualquier momento posterior a la realización de las operaciones relacionadas con los datos o antecedentes requeridos» (las denominadas «actuaciones preventivas», anteriores a la finalización de los plazos de cumplimiento de las obligaciones): estos requerimientos «se enmarcan dentro de un programa anual de visitas que se realizan a un gran número de obligados tributarios que aplican regímenes objetivos de tributación. Las visitas –se añade– sirven para proporcionar a los contribuyentes información y asistencia tributaria, permiten depurar su situación censal, posibilitan la toma de datos sobre los parámetros objetivos y variables físicas en los que se basa la tributación en módulos y, en última instancia, sirven para detectar incumplimientos cometidos con anterioridad, recogiendo los resultados de la visita en una diligencia ajustada a un modelo preestablecido (modelo M1), para su tratamiento informático posterior. Con ello se busca fundamentalmente el efecto disuasorio de futuros incumplimientos que se produce por el hecho de que el contribuyente perciba la proximidad de la Administración

tributaria al desarrollo de su actividad económica, siendo tan importante el efecto perseguido como el número de sujetos en los que conseguir el mismo que es elevado».

Pero esto no excluye que ese uso abusivo o desproporcionado, ajeno a una adecuada ponderación de las finalidades perseguidas por las actuaciones de obtención de información y por las actuaciones insertas en procedimientos de comprobación e investigación, pueda producirse en otros casos. Téngase en cuenta, además, que las actuaciones de obtención de información relacionadas con el cumplimiento de las propias obligaciones tributarias pueden llevarse a cabo no solo «mediante requerimientos para que tales datos, informes, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria sean remitidos o aportados a la Administración tributaria», sino también «directamente en los locales, oficinas o domicilio de la persona o entidad en cuyo poder se hallen los datos correspondientes» (art. 30.3, párr. 1.º del RGGI). Y dichas actuaciones se pueden realizar «mediante el examen de documentos, libros, contabilidad principal y auxiliar, ficheros, facturas, justificantes, correspondencia con trascendencia tributaria, bases de datos informatizadas, programas, registros y archivos informáticos relativos a actividades económicas, así como mediante la inspección de bienes, elementos, explotaciones y cualquier otro antecedente o información que deba de facilitarse a la Administración o que sea necesario para la exigencia de las obligaciones tributarias» (art. 142.1 de la LGT). De un modo semejante, por tanto, al de las actuaciones insertas en los procedimientos de comprobación e investigación.

Además, desde nuestro punto de vista, y precisamente por lo anterior, el propio TEAC ha sido consciente de que el criterio que fija en su resolución debe limitarse al ámbito de las actuaciones de las Unidades de Módulos y no al de cualquier actuación de obtención de información de la Administración tributaria. En este sentido, es relevante que su criterio se fija en relación con los «requerimientos individualizados de obtención de información que, al amparo de los artículos 93» de la LGT y 30 del RGGI «efectúen las unidades de módulos en el ejercicio de sus funciones de control integral de los contribuyentes que tributan en métodos objetivos de tributación, solicitando a los requeridos datos, antecedentes, informes o justificantes en relación con el cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias». Y no en relación con «los «requerimientos individualizados de obtención de información que, al amparo de los artículos 93» de la LGT y 30 del RGGI «efectúe la Administración tributaria a los obligados tributarios en relación con el cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias», como, por el contrario, solicitaba el Director del Departamento de Gestión Tributaria en su recurso de alzada para unificación de criterio.

Aunque es difícil dar una solución general a esta cuestión, pues depende en gran medida de las circunstancias del caso, sí podría decirse que en la medida en que unas actuaciones de obtención de información se excedieran de la finalidad antes señalada de conocimiento de datos relevantes para la selección de sujetos y obligaciones a comprobar en un *eventual* procedimiento de comprobación o investigación posterior y pasen a ser actuaciones preparatorias de un *cierto* procedimiento de comprobación o investigación que se realizará, se estaría incurriendo en una desviación de poder. Puesto que se estaría ejercitando una potestad (la de los arts. 93 y 94 de la LGT) para una finalidad distinta a la prevista legalmente, aunque sea esta una finalidad amparada por la ley, pero en otras potestades diferentes (las de los procedimientos de comprobación

limitada e inspección, fundamentalmente). Lo que supondría, además, evitar la aplicación de las normas reguladoras de los plazos máximos de resolución de dichos procedimientos de comprobación o investigación, en un evidente supuesto de actuación de la Administración tributaria realizada en fraude de ley.

Además, en estos supuestos, sería el propio requerimiento de obtención de información, en el que pudiera apreciarse la desviación de poder y el fraude de ley mencionados, el que podría ser impugnado directamente por el obligado tributario requerido, sin tener que esperar a la finalización del procedimiento de comprobación o investigación que pudiera realizarse con posterioridad. Porque los requerimientos individualizados de obtención de información, todos y, por tanto, también los relacionados con el cumplimiento de las propias obligaciones tributarias, en la medida en que se trata de actuaciones autónomas o independientes, tal como pusimos de relieve con anterioridad, podrán ser objeto de recurso o reclamación autónoma o independiente. Curiosamente, esto es algo que el TEAC silencia en su exposición didáctica inicial acerca de las necesarias diferenciaciones a realizar en el ámbito de la información con trascendencia tributaria (por suministro y por captación, y dentro de esta última, según el objeto o momento en el que se formulen los requerimientos), en la que únicamente menciona la recurribilidad de los requerimientos dirigidos a terceros «por aquel a quien se ha dirigido, pues determina obligaciones a su cargo [art. 227.1 a) de la LGT]».

5. LOS REQUERIMIENTOS DE INFORMACIÓN RELACIONADOS CON LAS PROPIAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS COMO ACTUACIONES ADMINISTRATIVAS QUE NO INTERRUMPEN LA PRESCRIPCIÓN DEL DERECHO A LIQUIDAR Y QUE NO CONSTITUYEN REQUERIMIENTO ADMINISTRATIVO PREVIO A EFECTOS DE LOS ARTÍCULOS 27 Y 179.3 DE LA LGT

Existe un último aspecto mencionado en esta resolución que debe destacarse, aunque no tuvo una especial trascendencia en el supuesto enjuiciado por la resolución del TEAR, posteriormente recurrida ante el TEAC. De hecho, solo se menciona al reproducirse la Resolución del TEAC de 26 de abril de 2012 que confirma la idea de que el requerimiento de información no supone el inicio de actuaciones de comprobación y como elemento instrumental en la argumentación empleada para rechazar la postura del TEAR de que la contestación por el obligado tributario al requerimiento de información se habría iniciado el procedimiento de comprobación.

Nos referimos a la idea de gran relevancia en relación con el régimen jurídico de los requerimientos de información relacionados con el cumplimiento de las propias obligaciones tributarias de que tales requerimientos ni constituyen una actuación interruptiva del plazo de prescripción del derecho a liquidar del artículo 68.1 a) de la LGT ni suponen un requerimiento administrativo previo a efectos del régimen favorable de las regularizaciones espontáneas de los artículos 27 y 179.3 de la LGT.

En nuestra opinión, se trata de una conclusión totalmente correcta. Puesto que de acuerdo a la finalidad antes señalada de las actuaciones de obtención de información de recopilar datos a efectos de la selección de obligados y obligaciones tributarias a comprobar, al realizarse estas actuaciones aún no se ha exteriorizado por la Administración tributaria –lo que es necesario por el debido «conocimiento formal del obligado tributario» de los arts. 27.1, párr. 2.º y 68.1 a) de la LGT– la voluntad administrativa de realizar una actuación orientada realmente, y no como simple posibilidad que puede o no materializarse, a comprobar y liquidar una determinada obligación tributaria que afecta a un sujeto concreto. Como señala con precisión la Resolución del TEAC de 26 de abril de 2012, «la atención de un requerimiento de información puede provocar tanto el inicio de una actuación de comprobación e investigación, como todo lo contrario, que esta no resulte necesaria». En consecuencia, no se estaría ante una actuación realmente «conducente» –en los términos de los arts. 27.1, párr. 2.º y 68.1 a) de la LGT– a la comprobación y liquidación de una obligación tributaria.

Pero precisamente por este motivo, debe llamarse la atención sobre los peligros que podría tener una utilización excesiva, desproporcionada o inadecuada de estas actuaciones de obtención de información relacionada con el cumplimiento de las propias obligaciones tributarias. Puesto que en la medida en la cual se utilicen estos requerimientos de información relacionados con el cumplimiento de las propias obligaciones tributarias para la obtención de justificantes que de manera directa o indirecta revelan incorrecciones en las autoliquidaciones de los obligados tributarios requeridos se estará dando la oportunidad en la práctica a dichos obligados tributarios de que regularicen su situación tributaria mediante la presentación de autoliquidaciones complementarias con la aplicación del régimen favorable de las regularizaciones espontáneas conforme a los artículos 27 y 179.3 de la LGT. Puesto que hasta el inicio posterior del procedimiento de comprobación o investigación no se producirán los efectos de requerimiento administrativo previo que evitan la aplicación de aquellos preceptos.

De ahí la precaución que debería estar presente en la realización por parte de la Administración tributaria de estas actuaciones de obtención de información relacionada con el cumplimiento de las propias obligaciones tributarias y en la selección de sujetos y supuestos respecto a los que estas actuaciones administrativas se llevarían a cabo. Porque se podrían crear situaciones ventajosas desde la óptica señalada frente a aquellos otros sujetos respecto de los que desde el principio la Administración tributaria se dirige a los mismos a través del inicio de procedimientos de comprobación e investigación (o, en su caso, por medio de requerimientos para la presentación de autoliquidaciones omitidas, véase a este respecto el art. 2 del RD 2063/2004, de 15 de octubre, que aprueba el Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario), por lo que entonces no es posible la regularización espontánea con los efectos favorables de los artículos 27 y 179.3 de la LGT, salvo que con posterioridad se produjeran las irregularidades temporales que permiten nuevamente la aplicación del régimen jurídico de estos preceptos.

Bibliografía

CERVANTES SÁNCHEZ-RODRIGO, C. y otros [2004]: *Guía de la Ley General Tributaria*, CISS, Valencia.

ROZAS VALDÉS, J. A. [2004]: en PALAO TABOADA, C. (coord.), *Comentario sistemático a la nueva Ley General Tributaria*, CEF, Madrid.

LAMOCA PÉREZ, C. [2005]: «Las actuaciones de inspección en la nueva Ley General Tributaria. El procedimiento inspector», *Carta Tributaria. Monografías*, núm. 2.

SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V. M. [2007]: «Los requerimientos de información relacionados con el cumplimiento de las propias obligaciones tributarias a la luz del Proyecto de Reglamento de Aplicación de los Tributos», *Fiscal mes a mes*, núm. 127.