

**CARMELO LOZANO SERRANO***Universidad de Valencia***Extracto:**

EN las siguientes reflexiones sobre la iniciación del procedimiento inspector, el autor se centra en el régimen legal dado a la apertura de las actuaciones de comprobación e investigación. Las controversias habidas a este respecto durante los últimos años y la actual ubicación de sus exigencias en el texto legal bien merecen un cierto detenimiento; máxime cuando de ello puede derivar la posible ilegalidad de algunos preceptos reglamentarios actuales que no cabría –si así fuera– reproducir en el nuevo Reglamento.

Sumario:

Introducción.

1. Modos y medios de iniciación del procedimiento.
2. Requisitos de la iniciación del procedimiento.
 - 2.1 Información sobre la naturaleza y el alcance del procedimiento.
 - 2.2 Información sobre la identidad de los funcionarios.
 - 2.3 Derecho a los plazos del procedimiento.
 - 2.4 Certidumbre sobre la fecha de inicio de las actuaciones.
3. La motivación del procedimiento.
 - 3.1. En el vigente Reglamento de Inspección.
 - 3.2. La motivación del procedimiento en el proyecto de Reglamento.
4. Los medios de iniciación de oficio del procedimiento.
 - 4.1. La iniciación sin previa comunicación.
 - 4.2. La iniciación mediante personación.
5. La iniciación del procedimiento a petición del obligado.
 - 5.1. El contenido del derecho del artículo 149 de la LGT.
 - 5.2. La aplicación del alcance de las actuaciones.
6. ¿Es impugnable la iniciación del procedimiento inspector?

INTRODUCCIÓN

Entre las novedades que incorporó la Ley General Tributaria (LGT) de 2003 figura una regulación del procedimiento de inspección más detallada que la de su precedente de 1963. Es cierto que la mayoría de sus previsiones no son estrictamente novedades, puesto que ya se encontraban reguladas en idéntico o similar sentido por el Reglamento General de Inspección (RGIT) de 1986 (especialmente, tras su modificación como consecuencia de la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías del Contribuyente). Pero el hecho de que anteriores prescripciones reglamentarias se hayan incorporado a la LGT no deja de ser relevante; como tampoco que las normas de la Ley 1/1998 se integraran en la LGT y, por ende, en un contexto sistemático y unitario dentro del cuerpo legal que sienta los principios del orden tributario. Ello da pie a nuevas reflexiones en torno a su significado y a su incidencia en la regulación del procedimiento inspector, y si esto ya era ineludible de cara al ajuste entre la nueva dicción legal y el desarrollo reglamentario anterior, mayor relieve adquiere ahora cuando se anuncia un nuevo Reglamento de desarrollo de la LGT.

Una primera acotación del tema resulta imprescindible. Según el artículo 145.1 de la LGT, el objeto del procedimiento de inspección consiste en «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». A continuación, los apartados 2 y 3 del mismo precepto describen la comprobación e investigación en términos semejantes a los del artículo 109 de la antigua LGT, resumidos en el aforismo de que se comprueba lo declarado y se investiga lo no declarado o lo incorrectamente declarado.

Por ende, a la vista de esta prescripción legal, el procedimiento de inspección no abarca todas las actuaciones inspectoras enumeradas por el artículo 9 del aún vigente RGIT, sino solamente las por él denominadas «actuaciones de comprobación e investigación»; sin perjuicio de que las restantes, que no concluyen con el acto de liquidación o regularización, queden incluidas en el procedimiento cuando se den en el seno de aquellas actuaciones, pero no cuando se lleven a cabo de forma autónoma.

Por ello, las siguientes reflexiones sobre la iniciación del procedimiento inspector se centran en el régimen legal dado a la apertura de esas actuaciones de comprobación e investigación. Las controversias habidas a este respecto durante los últimos años y la actual ubicación de sus exigencias en el texto legal bien merecen, en mi opinión, un cierto detenimiento; máxime cuando de ello puede derivar la posible ilegalidad de algunos preceptos reglamentarios actuales que no cabría –si así fuera– reproducir en el nuevo Reglamento.

1. MODOS Y MEDIOS DE INICIACIÓN DEL PROCEDIMIENTO

Bajo el epígrafe «iniciación del procedimiento de inspección», el apartado 1 del artículo 147 de la LGT señala que éste se iniciará: a) De oficio. b) A petición del obligado tributario, en los términos del artículo 149 de esta ley.

Por lo tanto, de los modos de iniciarse un procedimiento administrativo, la LGT admite, en principio, las dos formas posibles, que sea de oficio o a instancia del interesado, aunque luego abordaremos en qué medida o en qué casos esta segunda modalidad debe considerarse realmente como un modo de iniciación del procedimiento. Por su parte, el Reglamento vigente ya contenía esta doble previsión en el artículo 29, regulándose la primera en su artículo siguiente y la segunda en el artículo 33 bis. Finalmente, el proyectado Reglamento de desarrollo no aborda esta cuestión al regular específicamente el procedimiento inspector, sino –como advierte su preámbulo– en sus artículos 89 y 90, encuadrados entre las normas comunes a las actuaciones y los procedimientos tributarios. Sin perjuicio de que su artículo 177, ya dedicado al procedimiento inspector, señale los medios de iniciación de oficio del procedimiento.

No se mencionan, sin embargo, por la LGT, los medios de iniciación correspondientes a ambas o a cada una de las modalidades. Acudiendo al vigente Reglamento, su artículo 30 describe tres medios de iniciar las actuaciones cuando éstas comienzan de oficio. En su apartado 1, la comunicación notificada al obligado, emplazándole para comparecer en lugar adecuado y con la documentación pertinente; en su apartado 2, la personación del actuario, sin previa comunicación, en dependencias del obligado o donde existan pruebas del hecho imponible; en tercer lugar, en el último párrafo de ese segundo apartado, poniendo en conocimiento del obligado el inicio de las actuaciones, pero sin previa notificación de la oportuna comunicación.

Se trata, por tanto, en este artículo 30, de describir los medios a través de los cuales puede iniciarse de oficio el procedimiento inspector, destacando que puede ser mediante un acto formalmente notificado al obligado, o bien mediante actuaciones que en el mismo momento en que se producen (la personación del actuario), o incluso posteriormente (último párrafo del apdo. 2), van a ponerse en su conocimiento.

Por su parte, el nuevo Reglamento proyectado parece prescindir de esa tercera y última posibilidad, pues su citado artículo 177, al abordar los medios de iniciación de oficio del procedimiento inspector, únicamente menciona la comunicación en su apartado 1 y la personación sin previa comunicación en su apartado 2.

Respecto a la iniciación a petición del obligado, no se admite por la ley como modo general de iniciar el procedimiento, sino sólo en la hipótesis del artículo 149 de la LGT, cuando estando ya en marcha una actuación de carácter parcial, solicita el obligado que se le dé carácter general. Más tarde se aborda este particular modo de iniciación del procedimiento.

Volviendo ahora a la iniciación de oficio, y pese a que el texto legal no parece contener previsiones que contradigan el reglamentario aún vigente, permitiendo, de entrada, mantener éste como desarrollo de aquél, otros aspectos de la regulación legal inciden sobre el Reglamento, haciendo

dudar de su acomodo a la Ley. Dicho en otras palabras, la regulación general del procedimiento establecida por la Ley no puede dejar de proyectarse sobre los medios de iniciar las actuaciones cuando éstas comienzan de oficio. Y en esa medida, aunque no de modo explícito, quizás alguna de las antiguas previsiones reglamentarias no tenga cabida o quede desajustada en relación con la vigente regulación legal. Si así fuera, debería tenerse en cuenta para no mantenerlas en el nuevo Reglamento anunciado. Aunque la mayoría de esa regulación legal preexistía a la nueva Ley –por proceder de la anterior LGT o de la Ley 1/1998– es ineludible examinar con calma cómo se contempla en conjunto por la vigente LGT la iniciación del procedimiento y los requisitos que anuda a la misma.

2. REQUISITOS DE LA INICIACIÓN DEL PROCEDIMIENTO

Aunque formuladas de manera dispersa por el texto legal, la nueva LGT asocia a la iniciación del procedimiento inspector ciertas exigencias que pueden resumirse en suministrar al obligado información precisa acerca del procedimiento y de los funcionarios responsables del mismo, así como dejar constancia y certidumbre respecto a la fecha de inicio de las actuaciones, cumpliendo además con unos requisitos de motivación que no pueden ser sin más soslayados. En virtud de ello, deben examinarse los distintos medios de iniciación previstos hoy por el Reglamento vigente y si se mantienen en el futuro, pues si alguno de ellos dificultara o minorara el cumplimiento de esas exigencias legales, cabría dudar de su idoneidad.

2.1. Información sobre la naturaleza y el alcance del procedimiento.

En cuanto a los requisitos de información, el propio artículo 147 de la LGT, tras regular en su apartado 1 los modos de iniciación del procedimiento, señala en su apartado 2, con una dicción que no deja lugar a dudas, que «los obligados tributarios deben ser informados al inicio de las actuaciones del procedimiento de inspección sobre la naturaleza y alcance de las mismas, así como de sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones».

Tal exigencia, que cabría apreciar en principio como mera regla procedimental de actuación, no puede, sin embargo, limitarse a esta naturaleza. Acudiendo al artículo 34 de la LGT, que desglosa lo que, según su texto, «constituyen derechos de los obligados tributarios», encontramos que su letra ñ) formula el «derecho a ser informado, al inicio de las actuaciones de comprobación o inspección sobre la naturaleza y alcance de las mismas, así como de sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones y a que las mismas se desarrollen en los plazos previstos en esta Ley».

Dada esta formulación –y calificación– legal, recogida de la Ley 1/1998, no parece que estemos en presencia de una mera manifestación o proyección del «mandato genérico de información y asistencia» que la Ley impone a la Administración en otros preceptos¹. Frente a la indeterminación

¹ Que es como lo entienden JUAN LOZANO, GIMÉNEZ-REYNA RODRÍGUEZ, MARTÍN FERNÁNDEZ y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, en «Título preliminar: La aplicación de los tributos en la nueva LGT», en el volumen *La aplicación de los tributos en la nueva LGT*, IEF, Madrid, 2005, pág. 57.

de destinatarios de este último mandato legal, y la falta de concreción de su ámbito de aplicación y de las medidas con que puede articularse, en el caso que ahora nos ocupa nos hallamos ante el reconocimiento legal de un derecho que no es predicable de los obligados tributarios de manera genérica². Por el contrario, la Ley lo atribuye a individuos determinados y sólo y en la medida en que van a ser parte de un procedimiento específico, en cuyo seno ha querido definir su posición jurídica con un elenco de derechos y deberes, entre los que se encuentra el de la información desde su inicio sobre la naturaleza y el alcance del procedimiento.

No debe olvidarse que cuando la propia Ley configura un derecho del obligado en un determinado procedimiento está definiendo su *status* jurídico como parte en el mismo, dotándole de un contenido o ámbito de poder que –como cualquier derecho– le permite, por un lado, exigir de los obligados por el mismo ciertas conductas que le den satisfacción; por el otro, exigir a los demás la abstención de conductas que lo minoren o perjudiquen; y, finalmente, reaccionar en defensa de su derecho frente a las conductas que vulneren su contenido. En tal sentido, la proclamación por la Ley de ese derecho no es una mera elevación de rango de eventuales reglas preexistentes en el ámbito reglamentario. Al formularse como derecho del obligado determinado sometido a un concreto procedimiento inspector, se aleja su consideración como mero reflejo, efecto indirecto o derecho reaccional impugnatorio sobre la situación del particular derivados de una regla del ordenamiento dirigida a otras finalidades de carácter objetivo, como podría ser, en este caso, facilitar a todos y a cualquiera el cumplimiento de las obligaciones tributarias, que es el fin de las medidas de información y asistencia dispuestas por la Ley.

Todo ello sin olvidar que –como ocurre cada vez más en el ámbito jurídico público– el reconocimiento a favor del particular de ese derecho no significa que con él se atienda exclusivamente a proteger su interés privado. Como ya señaló hace tiempo la doctrina y recogió el Tribunal Constitucional, la contraposición público-privado propia del Estado y del orden liberal cede con frecuencia ante institutos que se basan en intereses comunes a lo público y a lo privado, o, si se prefiere, a intereses generales que no pueden reducirse a uno solo de esos aspectos³. Por ello, si en lugar de centrar la atención en el interés tutelado por la norma lo hacemos en la necesidad social o en la finalidad que con ella se persigue⁴, no es difícil apreciar que con ese derecho a la información de que goza el particular también se atiende un interés público evidente, cual es el de garantizar que el procedimiento se desarrolla según las prescripciones legales y es capaz de surtir los efectos para los que la Ley lo ha dispuesto. Basta pensar, a este respecto, que la concreción y la puesta en conocimiento del sujeto de la extensión y el alcance del procedimiento son requisitos indispensables para que el inicio de las actuaciones despliegue sus efectos sustantivos sobre los tributos, períodos impositivos y obligaciones a los que dicho alcance se extienda; pues de omitirse esa información, ni se interrumpirá la prescripción ni se impedirá la eventual regularización posterior por parte del interesado, con lo que padecerían y quedarían defraudados los intereses públicos que con la actua-

² El que tenga un destinatario individual y no genérico permite afirmar a CAYÓN GALIARDO, A. que se trata de un auténtico derecho. *Vid.* «Derechos y garantías en el procedimiento de inspección», en la obra *Estatuto del Contribuyente*, Lefebvre, Madrid, 1998, pág. 157.

³ Por todas, entre las más tempranas, las SSTC 60/1982 y 62/1983.

⁴ Sobre este criterio metodológico me detuve en *Consecuencias de la jurisprudencia constitucional sobre el Derecho Financiero y Tributario*, Civitas, Madrid, 1990, págs. 81 y ss.

ción inspectora se pretendía salvaguardar (por todas, SSTs de 10 de febrero de 1995 y de 11 de febrero de 2002, Rs. TEAC de 7 de febrero de 1989 y de 25 de noviembre de 1992).

Contemplando la cuestión en la LGT, los dos preceptos citados, el artículo 147.2 y el artículo 34.1 ñ) de la LGT, coinciden no sólo en el contenido del derecho que enuncian (derecho a ser informado), sino en que debe procurarse su satisfacción en un momento preciso y determinado, que es el del inicio de las actuaciones, como también adelantó en su día la Ley 1/1998. Si atendemos a la formulación literal de ambos preceptos, se observa que no aluden genéricamente a la «iniciación» del procedimiento, como conjunto de actos y de momentos mediante los que éste se pone en marcha, sino, más estrictamente, al «inicio», es decir, al comienzo mismo de las actuaciones, que constituye ya un momento y un acto particulares. No parece –atendida la distinción semántica que formula el Diccionario de la RAE entre «inicio» e «iniciación»– que sea caprichosa la opción de la Ley, por dos veces, de utilizar el primer término y no el segundo.

Si ello es así, ya encontramos un primer precepto reglamentario de los aún vigentes que cabe poner en cuestión. En efecto, el artículo 30.4 del RGIT, en su segundo párrafo, señala que la Inspección, al inicio de las actuaciones o en cualquier momento del procedimiento y a solicitud del obligado, deberá instruirle sobre el significado de aquéllas, el procedimiento a seguir, y sus derechos, obligaciones y deberes. De acuerdo con la Ley, este precepto sólo puede mantenerse si se entiende como exigencia insoslayable de que tal información se dé justamente al inicio de las actuaciones, y sin necesidad de que medie solicitud del obligado, como se ha venido incorporando desde la Instrucción 9/1998 a la práctica inspectora, comunicando junto al inicio de las actuaciones el elenco de derechos y obligaciones del interesado. Sin perjuicio todo ello de que posteriormente, si éste lo pide, pueda reiterarse aquella información o alguno de sus extremos. Si no es así, si el precepto se entiende –atendiendo a la conjunción disyuntiva que contiene– como posibilidad para la Inspección de informar o no, según lo solicite o no el obligado, y de hacerlo al inicio o en otro momento de las actuaciones, no cabe cohonestarle con la clara –y duplicada– exigencia legal en cuanto al contenido de la información, su carácter inexcusable y el momento inicial en que debe ser facilitada.

Esta reflexión parece acogerse por el texto del futuro Reglamento. Referido concretamente a la extensión y al alcance de las actuaciones, el artículo 178.4 señala que «deberán hacerse constar al inicio de éstas mediante la correspondiente comunicación», especificándose en ésta el alcance general o parcial respecto a cada obligación o período impositivo cuando el procedimiento abarque una pluralidad de ellos, así como los elementos de la obligación incluidos o excluidos cuando sean actuaciones de carácter parcial.

Si bien se observa, este precepto utiliza también el término «inicio» (que no «iniciación»), como acto y momento temporal concretos en que ha de darse la información en cuestión. Y por otro lado, plasma su exigencia con independencia de que el procedimiento comience mediante comunicación o directamente mediante personación del actuario, que son los dos medios para iniciar de oficio el procedimiento que acoge el artículo 177.

Ello permite deducir una novedad del nuevo Reglamento respecto al anterior, que parece intentar un mejor cumplimiento del derecho a la información proclamado por la LGT. En efecto,

articula una comunicación específica sobre la extensión y el alcance de las actuaciones, contemplada por el citado artículo 178.4, que es materialmente distinta de la del inicio de las actuaciones, pues esta última se regula en el artículo 177.1, que remite su contenido al fijado por los artículos 89.3 y 99.1, aunque pueden darse en unidad de acto. Así se desprende también del artículo 178.2, que exige la constancia del alcance de las actuaciones «en la comunicación de inicio del procedimiento inspector o en la comunicación a que se refiere el apartado 4 de este artículo».

A partir de estas previsiones, cabe, por ende, una doble posibilidad, atendiendo al medio de iniciación de oficio del procedimiento. Si es mediante comunicación, en ella se expresará también el alcance y la extensión de las actuaciones, además del contenido que exige el artículo 89, en general, a la que sea medio de iniciación de cualquier procedimiento; si es mediante personación del actuado, deberá haber una comunicación que no es la de inicio, sino la específica que expresa el alcance y la extensión de las actuaciones. En suma, el nuevo Reglamento se pliega fielmente en este punto a la exigencia legal, expresada por dos veces, de que conste la naturaleza y el alcance de las actuaciones al inicio de las mismas.

Finalmente, una consecuencia que parece deducible de este derecho a la información sobre la naturaleza y el alcance de las actuaciones es que debe entenderse limitada la amplia discrecionalidad con que el RGIT de 1986 permitía a la Administración definir y modificar el alcance del procedimiento. Su originario artículo 11.5, mantenido como 11.6 por el Real Decreto 136/2000, permite, sin exigir motivación alguna, que meramente «a juicio» del actuado pueda ampliarse el alcance de actuaciones inicialmente parciales, así como que el órgano competente restrinja el alcance general de las iniciadas como tales. Si ya antes de la Ley 1/1998 resultaba criticable este precepto ⁵, tras la promulgación de esta norma quedaba aún más en entredicho en relación con la ordenación legal del procedimiento inspector. No obstante, el proyecto de Reglamento, en su artículo 178.5, mantiene ambas posibilidades, reservándolas al «órgano competente» y privando de ellas, en principio, al actuado. Nada dice, sin embargo, sobre la comunicación al interesado de esta modificación del alcance, lo que parece inexcusable en garantía de su derecho, debiendo incorporar, además, la oportuna motivación. Piénsese que en caso de tratarse de una ampliación del alcance, la omisión de su comunicación expresa al obligado impediría los efectos de interrupción de la prescripción y de imposibilidad de regularización respecto a los nuevos tributos, obligaciones o períodos a los que se extendiera la inspección, redundando en perjuicio de los propios intereses generales.

2.2. Información sobre la identidad de los funcionarios.

En el ámbito de las exigencias de información que la LGT anuda al inicio del procedimiento, el artículo 34.1 f) añade otro derecho del obligado relevante en el mismo, consistente en el «derecho a conocer la identidad de las autoridades y personal al servicio de la Administración tributaria bajo cuya responsabilidad se tramitan las actuaciones y procedimientos en los que tenga la condición de

⁵ Tras la Ley 1/1998, defiende la necesidad de motivación y comunicación al obligado CAYÓN GALIARDO, *op. cit.* pág. 157. Con anterioridad, criticó ese precepto en «La actividad inspectora y los principios constitucionales», *Impuestos*, I/1990, pág. 232.

interesado». Puesto que el precepto no contiene matizaciones ni prevé un momento específico para darle cumplimiento, es evidente que desde el propio instante en que se dirige un procedimiento hacia un obligado, esto es, desde su mero inicio, ya tiene el sujeto la condición de interesado y cuenta, por tanto, con ese derecho; debiendo comunicársele, al mismo tiempo que la apertura de actuaciones, la identidad del funcionario responsable. Exigencia formulada ahora por la LGT para cualquier procedimiento tributario, no sólo para los de gestión, como la formulaba el artículo 2 de la Ley 1/1998, y que, por ende, también afecta al procedimiento inspector que nos ocupa.

La generalidad sin excepciones de esta exigencia, pero, sobre todo, el carácter de derecho del obligado con que se configura por la LGT, proyecta luces sobre el artículo 33 del vigente Reglamento de Inspección, que ya en el último lustro, con anterioridad a la nueva Ley, había merecido algunos pronunciamientos judiciales, no siempre coincidentes. Aunque no referido estrictamente al momento de inicio de actuaciones, las consideraciones sobre este precepto pueden ser relevantes para los requisitos de información que se han de cumplir para satisfacer aquel derecho.

En efecto, el citado artículo 33 del RGIT contempla en su apartado 1 la regla de permanencia de los funcionarios en las actuaciones inspectoras, prescribiendo que sólo cambiarán los actuarios por «cese, traslado, enfermedad, o bien otra justa causa de sustitución, atendiendo especialmente al carácter específico de las actuaciones a desarrollar», y sin perjuicio de las facultades del superior jerárquico para asumir las actuaciones. Remitiendo a continuación sus apartados 2 y 3 al régimen de abstención y recusación de la Ley 30/1992.

Suscitada la cuestión ante diversos Tribunales, dos han sido las soluciones alcanzadas. La primera, considerar que el incumplimiento de esta prescripción es una mera irregularidad formal que no puede provocar la anulación de las actuaciones si no ha dado lugar a indefensión. La segunda, apreciar en ese incumplimiento un motivo invalidante que anula las actuaciones, obligando, en su caso, a su retroacción. La primera postura es sostenida por la Sentencia de 10 de febrero de 2000, del TSJ de Castilla y León (sede de Burgos), por las del TSJ de Galicia de 30 de abril de 2001 y de 30 de diciembre de 2003, y por la del TSJ de Baleares de 24 de enero de 2003. La segunda solución es formulada por el TSJ de la Comunidad Valenciana en Sentencia de 30 de junio de 2004, y se había sostenido también por la Audiencia Nacional en Sentencia de 23 de diciembre de 2003, aunque en este caso concreto se había dado cumplimiento al precepto y lo que se discutía eran los efectos de la diligencia respecto a la interrupción de las actuaciones.

Las sentencias que niegan carácter invalidante al incumplimiento del precepto se basan en que no provoca indefensión, pues aunque se haya omitido la comunicación al interesado del cambio de actuario, aquél lo conoce en el curso de las actuaciones posteriores. Con lo cual –en mi opinión– dejan sin abordar y sin resolver si existía o no causa de sustitución, pese a que en alguna de ellas se afirma que el artículo 33 del RGIT exige «unas circunstancias tasadas» para poder llevarla a cabo. Pero consideran que no se provoca por ello incompetencia manifiesta que comporte nulidad (sala de Burgos) ni padece la finalidad del precepto, situada en permitir al obligado la eventual recusación (Sentencia de 2001 del Tribunal de Galicia). Estando, en suma, en presencia de un principio «orientador de la actividad administrativa» o «procedimental» cuya inobservancia es mero defecto formal, supeditando su efecto anulador a la indefensión material, a tenor del artículo 63.2 de la Ley 30/1992.

Por su parte, la Audiencia Nacional subraya que la comunicación al interesado del cambio de actuuario no es un mero acto de trámite, sino acto necesario del procedimiento cuya omisión conlleva consecuencias anulatorias. Especificando, por su parte, el Tribunal valenciano que la finalidad del precepto es la garantía de que el obligado no se enfrente a decisiones arbitrarias ni injustificadas, o que provoquen dilación y molestias en el procedimiento; no bastando los principios de economía y eficacia de la actuación administrativa para salvar su incumplimiento.

Aunque en las decisiones reseñadas no siempre llegan a deslindarse con precisión, entiendo que en la cuestión subyacen dos aspectos diferentes: de un lado, la motivación –o «justa causa» en términos del precepto– de la sustitución del actuuario; del otro, el conocimiento de la sustitución y de sus motivos por parte del obligado. Es este último el más relevante a los efectos de las exigencias de información que venimos comentando, sin perjuicio de que sea el primero la cuestión de fondo de esta previsión reglamentaria.

Y a efectos de este último aspecto es cuando procede traer a colación el ya citado artículo 34.1 f) de la LGT. Proclamándose en el mismo el derecho del interesado a conocer la identidad de los responsables del procedimiento, la regla de permanencia del actuuario del artículo 33 del RGIT no parece poder limitarse a mero principio de ordenación del procedimiento, sin incidencia sobre la esfera jurídica del afectado. Como antes se decía respecto a los derechos de información, el ser atribuidos por la Ley a destinatarios individualizados y en procedimientos concretos no es sino un elemento de la definición de su *status* jurídico como parte en dicho procedimiento, no pudiendo reducirse a mero reflejo o efecto indirecto de una norma con finalidad meramente objetiva, como sería, en este caso, la de ordenación del procedimiento.

Por ello, aunque las sentencias arriba incluidas en el primer grupo sostengan que no padece la posición jurídica del obligado, puesto que en actuaciones posteriores conoce la identidad del nuevo actuuario, cabría oponer que no basta eso para salvar el incumplimiento del precepto. Dado que no todas las actuaciones inspectoras han de realizarse cerca del obligado, cabe que antes de llegar el interesado a conocer la sustitución, el nuevo actuuario haya realizado actuaciones y tomado decisiones sobre el procedimiento que sean irreversibles. En suma, que se hayan desarrollado fases y actos del mismo sin que el interesado conozca la identidad del nuevo actuuario, lo que choca frontalmente con el tan pomposamente declarado como derecho por el artículo 34 de la LGT. Además, por supuesto, de que con tal comportamiento de la Administración nunca podrá el obligado saber si se ha dado satisfacción a la exigencia reglamentaria de requerir «justa causa» para la sustitución, que parece ser –no se olvide– la finalidad del precepto. Por eso –dice la sentencia de Valencia– no se cumple el mismo con una genérica apelación a «necesidades del servicio» como justificación del cambio de actuuario.

En suma, si no parece intrascendente, al hilo de esta cuestión, el momento en que el interesado conoce la identidad del actuuario, puesto que desde que es parte en el procedimiento ha de conocerla en todo momento, debe reafirmarse la conclusión arriba enunciada a partir del artículo 34.1 f) de la LGT. En el instante mismo de inicio de las actuaciones, debe informarse al obligado sobre tal extremo, para dar cabal satisfacción al derecho que le asiste y que la Ley le confiere.

El proyecto de nuevo Reglamento –como en tantas ocasiones hace la normativa tributaria– parece querer zanjar la polémica por la vía de eliminar de la regulación el requisito controvertido. A lo largo

del texto proyectado no se recoge la regla de permanencia de los inspectores, ni, por tanto, la exigencia de «justa causa» para su sustitución, ni mucho menos su comunicación al obligado. De manera que la discusión judicial examinada acerca de las consecuencias del incumplimiento del vigente artículo 33 del RGIT queda superada por la vía de suprimir esa regla y sus requisitos conexos.

Sin embargo, esto no empece a que deba seguir cumpliéndose con rigor el derecho del artículo 34.1 f) de la LGT de que el interesado en un procedimiento conozca la identidad de sus responsables. A este respecto, y con carácter general para todo procedimiento, el ya citado artículo 89 del futuro Reglamento, al regular la iniciación de oficio de los procedimientos, remite en su apartado 3 al artículo 99.1, regulador de las comunicaciones, exigiendo este último [apdo. 1 e)] que en todas ellas constará «órgano que la expide y nombre y apellidos, número de registro de personal y firma de la persona que la emite».

Tres matizaciones, sin embargo, cabe realizar a este precepto, en cuya virtud puede dudarse de que sea suficiente para dar cumplimiento al derecho legalmente configurado a favor del interesado de conocer la identidad de los responsables del procedimiento.

En primer lugar, este artículo 99 está regulando con carácter general las comunicaciones, exigiendo que las mismas contengan la identificación precisa de su emisor. Pero nada dice, lógicamente, sobre cuándo proceden dichas comunicaciones, pues no es éste el objeto del precepto. Por ende, respecto a la cuestión que nos ocupa, hay silencio del nuevo Reglamento sobre la necesaria expedición de la comunicación cuando haya cambio de actuario. Desde luego, no es preciso que lo diga, pues basta, en mi opinión, el claro derecho legal para deducir que si cambia el funcionario responsable del procedimiento habrá de comunicarse al interesado, so pena de violar su derecho. Y por lo mismo, es evidente que al inicio del procedimiento habrá de comunicársele en el mismo momento dicha identidad.

La segunda matización consiste en que suprimida del Reglamento la regla de permanencia, nada parece oponerse en la Ley a que puedan sustituirse los funcionarios responsables. Sólo las reglas generales de economía, celeridad y eficacia de la actuación administrativa frenan el que pueda considerarse absolutamente libre para la Administración el cambio de actuario. No parece que ello sea un riesgo, atendiendo al buen criterio sobre la ordenación de las actuaciones, pero aun así deja de formularse como exigencia normativa a la que pudiera acogerse el interesado ante cambios que le parecieran arbitrarios o no justificados. En tal sentido, una cierta merma de su posición jurídica cabe entrever ante esa posibilidad, sobre todo si se aprecian las motivaciones del precepto aún vigente sostenidas por la Audiencia Nacional y por el TSJ de Valencia.

La tercera matización, en fin, estriba en que el artículo 34 de la LGT salvaguarda el derecho a conocer la identidad de los funcionarios responsables del procedimiento. Pero no dice expresamente que ello abarque el derecho a conocer la identidad de quienes actúen en el mismo. Una interpretación finalista del precepto debe conducir a englobar también en el contenido del derecho este último extremo, de manera que si se considera como responsable del procedimiento inspector al órgano competente para liquidar, no se agote con conocer su identidad el contenido del derecho, sino que también incluya el conocer la identidad de los actuarios concretos.

Desde esta perspectiva, no basta el citado artículo 99 del futuro Reglamento para garantizar el derecho que venimos comentando. En efecto, la comunicación de inicio de las actuaciones puede expedirse por el órgano liquidador, que, a su vez, es al que cabe considerar «responsable» del procedimiento, en cuanto que a él se atribuyen las competencias y decisiones para su ordenación. Pero si ello es así, ningún precepto exige explícitamente a la Administración comunicar la identidad de los actuarios, más allá de que deban identificarse en sus actuaciones cerca del sujeto. Por ello, me parece socavar y hasta eludir el derecho del artículo 34.1 f) de la LGT interpretarlo en sentido literal tan estricto como que su mención al responsable del procedimiento no incluya el derecho a conocer la identidad de los actuarios y que, por ende, cualquier cambio de los mismos pudiera llevarse a cabo sin ser comunicado inmediatamente al interesado. Por ello, no estaría de más que el nuevo Reglamento especificara dicho derecho, procurando su satisfacción al inicio de las actuaciones y en el momento en que hubiera cambio o sustitución de actuarios.

2.3. Derecho a los plazos del procedimiento.

El anteriormente citado artículo 34.1 ñ) de la LGT, al enumerar los derechos del incurso en un procedimiento comprobador o inspector, incluye, junto a la información que se le suministra al inicio del mismo, el derecho a que «se desarrollen en los plazos previstos en esta ley». Si bien se observa, la Ley no está formulando un derecho a ser informado de los plazos, sino el mero derecho a que éstos se respeten, lo que permitiría, como hipótesis, que no se trasladara esta información al interesado. Sin embargo, el artículo 42.4 de la Ley 30/1992, al regular la obligación de resolver todo procedimiento, señala: «en todo caso, las Administraciones públicas informarán a los interesados del plazo máximo normativamente establecido para la resolución y notificación de los procedimientos, así como de los efectos que pueda producir el silencio administrativo, incluyendo dicha mención en la notificación o publicación del acuerdo de iniciación de oficio...». Por lo que ahora nos interesa, cabe destacar que el precepto no sólo exige dar información sobre los plazos de resolución y los efectos de su inobservancia, sino que también exige que dicha información se suministre con el acuerdo de iniciación de oficio.

Trasladada esta exigencia del ordenamiento general al procedimiento de inspección, parece obvio que tal información debe ser suministrada al inicio del procedimiento, sin que quepa entender respecto a esta cuestión –al amparo de la disp. adic. 5.^a de la Ley general– que la LGT está regulando de manera específica –y recortando– el derecho proclamado por la Ley 30/1992. Aun en las interpretaciones más cicateras respecto a la aplicación a los procedimientos tributarios de la Ley 30/1992, no parece que en este caso se esté ante una regulación propia y diferente por parte de la LGT, sino ante un silencio de la misma que no impide ser colmado por la aplicación supletoria de la Ley administrativa general, conforme dispone el artículo 7.2 de la propia LGT.

Tampoco el Reglamento vigente ni el nuevo proyectado se refieren a estos extremos. Es cierto que el artículo 104.8 del futuro texto reconoce el derecho del obligado «a conocer el estado del cómputo del plazo de duración y la existencia de las circunstancias previstas en los apartados anteriores con indicación de las fechas de inicio y fin de cada interrupción o dilación». Pero este

derecho es –como el propio precepto expresa por remisión al art. 95– un aspecto del derecho más general contemplado por este último a conocer el estado de tramitación de los procedimientos en que se es interesado, y es diferente al que ahora venimos postulando de conocer desde el mismo inicio de las actuaciones los plazos de resolución de las mismas y las consecuencias de su incumplimiento. Si se contempla el artículo 34.1 de la LGT, su letra e) recoge dicho derecho a conocer el estado de tramitación de los procedimientos, desarrollado por el citado artículo 95 del nuevo Reglamento. En cambio, es la letra ñ) la que recoge el derecho a los plazos, aunque sin especificar el derecho a ser informado sobre los mismos.

Sin embargo, no sólo por la aplicación supletoria de la Ley 30/1992, que exige claramente esa información, sino porque la propia letra ñ) menciona el derecho a los plazos junto a los de información al inicio del procedimiento, cabe concluir que en este momento inicial debe informarse al interesado sobre los plazos y las consecuencias de su inobservancia. Convendría, pues, que el nuevo Reglamento realizara esta mención, aun sabiendo que dicho incumplimiento de los plazos, en el procedimiento inspector, no tiene los efectos de terminación que conlleva en los procedimientos de gestión.

En consecuencia, recapitulando la información que debe suministrarse al obligado en un procedimiento de inspección, y más concretamente, en el momento de inicio del procedimiento, vemos que ésta debe extenderse a tres aspectos: la naturaleza y alcance del procedimiento, así como sus derechos y obligaciones; la identidad de los funcionarios responsables; y los plazos máximos para resolver y los efectos de su incumplimiento. Por lo tanto, sólo los medios de iniciarlo que sean aptos para procurar esa información serán admisibles, debiendo rechazarse los que impidan o simplemente no procuren la satisfacción de estas exigencias de información requeridas por la Ley.

2.4. Certidumbre sobre la fecha de inicio de las actuaciones.

Aunque ningún precepto del ordenamiento señale de modo expreso que el inicio de las actuaciones inspectoras ha de dejar constancia clara e indubitada de su fecha, es obvio que esta exigencia se desprende de varias previsiones legales y reglamentarias que erigen esa fecha en momento crucial a partir del que se desarrollan ciertos efectos o se impiden otros.

En primer lugar, el mismo artículo 34.1 ñ) de la LGT, tan citado, al proclamar como derecho del obligado que las actuaciones se desarrollen con respeto a los plazos previstos en la propia Ley, está exigiendo que haya constancia de cuándo se inician, puesto que es a partir de entonces cuando comienza el cómputo de los plazos máximos de duración del procedimiento.

En segundo lugar, cuando el artículo 150.1 de la LGT señala que éste deberá concluir en el plazo de doce meses, dice que «contado desde la fecha de notificación al obligado tributario del inicio del mismo». Repárese, por una parte, en que vuelve a utilizarse por la Ley el sustantivo «inicio», que no «iniciación», con lo que se refiere al instante concreto y determinado de comienzo del procedimiento, y no a la acción o conjunto de actos y momentos a través de los que se pone en

marcha. Por otra parte, a diferencia de la Ley 30/1992 [art. 42.3 a)], no sitúa la apertura del plazo en la fecha del «acuerdo de iniciación», susceptible de desarrollarse a través de diversos actos y actuaciones, en distintos momentos, sino en la de notificación «del inicio», insistiendo, una vez más, en la determinación de un instante concreto como punto de arranque del cómputo temporal. Por ende, exigiendo implícitamente con rango legal la certidumbre sobre ese momento preciso.

En tercer lugar, este mismo momento y con idéntica expresión («la notificación del inicio» de las actuaciones) se utiliza por el artículo 149.2 de la LGT cuando regula el derecho, proclamado por el apartado anterior, del sujeto a inspección de carácter parcial a solicitar que ésta tenga carácter general. Puesto que en este caso el plazo de caducidad para ejercer el derecho se limita a tan sólo quince días, es ineludible la constancia y la certidumbre de la fecha que ha de tomarse como *dies a quo* a partir del siguiente al cual se computa dicho plazo.

Finalmente, el propio Reglamento de Inspección vigente, en su artículo 30.2, desgrana los efectos que conlleva el inicio de las actuaciones, más allá de los ordenadores o meramente formales sobre el propio procedimiento. Se trata de efectos sustantivos que bien puede entenderse que modifican la situación jurídica del particular afectado, puesto que a partir de ese momento ciertas actuaciones que el mismo pudiera acometer ya no tendrían las consecuencias jurídicas que hasta ese momento podían desplegar. Aun tratándose de un precepto reglamentario, no es del mismo del que traen causa dichos efectos, pues todos ellos están previstos por la LGT, dotándolos, por tanto, de un respaldo legal que impide al Reglamento regularlos de otra manera o con otro alcance e, incluso, dejar en la duda la fecha a partir de la cual se producen. Así, la imposibilidad de que eventuales ingresos del obligado tras esa fecha puedan considerarse regularizaciones de carácter espontáneo y sin requerimiento previo, deducida del artículo 27 de la LGT al regular los recargos por extemporaneidad. También, la imposibilidad de enervar ya la eventual sanción por la falta de ingreso en que se haya incurrido, aun realizando éste posteriormente, como señala el artículo 191.1 de la LGT al tipificar la infracción por esta conducta. Finalmente, la interrupción de la prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria, conforme prevé el artículo 68.1 a) de la LGT, que la anuda al conocimiento formal por el obligado de la acción administrativa conducente, entre otras, a la inspección.

Este origen legal de los efectos anudados al inicio de las actuaciones explica que se mantengan en el nuevo Reglamento, aunque formulados en general para todo procedimiento comprobador, y no sólo para el inspector. Así lo recogen el artículo 89.5, respecto a las declaraciones e ingresos efectuados con posterioridad al inicio, y el artículo 89.2 f), que obliga a que la comunicación del inicio del procedimiento exprese la interrupción del plazo legal de prescripción.

Habida cuenta de estos efectos, que redefinen las consecuencias jurídicas de eventuales actuaciones del obligado, marcando un antes y un después de la fecha de inicio del procedimiento, es indudable que no pueden admitirse medios de iniciación del mismo que no dejen clara constancia de ella; más aún, podría afirmarse que no caben medios de iniciación en los que no haya formalización documental de tal fecha de inicio. Y puesto que ésta ha de ser la primera de las actuaciones (si no, ya no sería su «inicio»), habrá que articular cualquier modalidad de manera que se dé cumplida satisfacción a esta exigencia.

3. LA MOTIVACIÓN DEL PROCEDIMIENTO

3.1. En el vigente Reglamento de Inspección.

Al regular el artículo 29 del vigente RGIT los modos de iniciación del procedimiento de inspección, su letra a), referida a la iniciación de oficio, admite hoy en día dos modalidades, según sea consecuencia de los planes de inspección o por orden del Inspector-Jefe.

A la vista de este precepto, las dudas que surgen inmediatamente son, en primer lugar, la de si un inspector, cuando conozca indicios de irregularidades en la situación fiscal de un obligado, puede iniciar y dirigir hacia él el procedimiento, pese a no estar éste incluido en los planes ni haberse dictado orden por el Inspector-Jefe. En segundo lugar, y sobre todo en caso de que no pudiera hacerlo, si al iniciarse el procedimiento han de comunicarse al sujeto las circunstancias de una u otra modalidad que permiten dirigir hacia él las actuaciones y, consecuentemente, si han de figurar en el expediente. Dicho de otro modo, se trata de saber si la Inspección puede actuar por mera iniciativa del inspector actuario cerca de cualquier sujeto pasivo sin mayor justificación o si, por el contrario, está limitada por el precepto transcrito, debiendo constar en tal caso en las actuaciones su acomodo al mismo y la puesta en conocimiento de esta circunstancia al interesado.

Aunque no es escasa la jurisprudencia vertida sobre el precepto, cabe destacar que la redacción que le dio el Real Decreto 136/2000, de 4 de febrero, de desarrollo de la Ley 1/1998, se nos antoja suficientemente distinta de la anteriormente contenida en el mismo; tan distinta como para no poder mantener algunas de las líneas argumentativas desarrolladas sobre la anterior redacción.

En efecto, si se comparan ambas redacciones, resulta un cambio muy significativo. En la vigente hasta el año 2000, la letra a) del apartado 1 preveía la iniciación de actuaciones «por propia iniciativa de la Inspección, como consecuencia de los planes específicos de cada funcionario, equipo o unidad de inspección, o bien sin sujeción a un plan previo con autorización escrita y motivada del Inspector-Jefe respectivo». Por su parte, la letra b) acogía la iniciación de actuaciones «como consecuencia de orden superior escrita y motivada».

La vigente redacción, en cambio, incluye en la misma letra a) la iniciación «por propia iniciativa de la Inspección, como consecuencia de los planes específicos de cada funcionario, equipo o unidad de inspección, o bien sin sujeción a un plan previo por orden superior escrita y motivada del Inspector-Jefe respectivo».

Aunque de entrada pueda parecer que estamos ante una mera refundición de las anteriores modalidades de iniciación de oficio, reservando ahora la letra b) del precepto para la que es a iniciativa del particular, no creo que pueda limitarse meramente a eso la trascendencia del cambio de redacción del precepto ⁶.

⁶ LÓPEZ MARTÍNEZ y PÉREZ LARA entienden, por el contrario, que la anterior autorización escrita puede reconducirse a la actual orden, por lo que el texto vigente incorpora uno y otro medio de iniciación a su letra a). *Vid. Iniciación, desarrollo y documentación de las actividades inspectoras de regularización*, Aranzadi, Pamplona, 2003, pág. 55.

Si bien se observa, la disyuntiva («o bien») de la anterior letra a) era entre el plan y la autorización del Inspector-Jefe, pero en todo caso referidas ambas a la «propia iniciativa de la Inspección», siendo la letra b) la que contemplaba la otra modalidad de orden superior escrita y motivada. Es decir, admitiendo tres modalidades de iniciación de oficio: según plan; fuera del plan con autorización [ambas en la letra a)]; y por orden superior [letra b)]. Por ello, como en alguna sentencia se señaló, el artículo guardaba coherencia con el artículo 18 del RGIT, que, aún hoy, al prever los planes de Inspección, concluye su texto advirtiendo que tal previsión es «sin perjuicio de la iniciativa de los actuarios de acuerdo con los criterios de eficacia y oportunidad». Es decir, el Reglamento expresamente admitía tal iniciativa del actuario ajena a los planes, aunque el artículo 29 exigía en tal caso una autorización escrita y motivada del Inspector-Jefe, con la finalidad, seguramente, de exigir un segundo criterio que descartara cualquier asomo de eventual irregularidad o arbitrariedad en el criterio del actuario.

A partir de ese reconocimiento normativo de la iniciativa del actuario, algunas sentencias pudieron sostener que la iniciación de actuaciones por éste sin contar con dicha autorización era un defecto no invalidante, y puesto que el precepto ni siquiera exigía su carácter previo, perfectamente podía subsanarse por una autorización posterior, o incluso por la mera participación del Inspector-Jefe en el curso de las actuaciones o al firmar las actas de conclusión de las mismas, lo que evidenciaba que daba su autorización a lo actuado por el concreto funcionario (entre otras, STSJ de Castilla y León, sede de Burgos, de 13 de octubre de 2001, y cinco Sentencias del TSJ de Aragón dictadas entre el 23 de julio y el 30 de septiembre de 2004). Incluso —como dijo el Tribunal castellano— cabía aducir el artículo 67.4 de la Ley 30/1992, que permite convalidar actos que adolecen de falta de autorización con su posterior otorgamiento. Por lo cual —afirman esas sentencias— la «autorización no forma propiamente parte de las actuaciones de comprobación o investigación, no teniendo por qué figurar necesariamente en el expediente de comprobación si no se solicita expresamente».

A la misma solución de no estimar invalidante de las actuaciones ese defecto en su iniciación llegaba la Audiencia Nacional (p.ej., SS. de 24 de julio de 2003 y de 22 de abril de 2004). Aunque su argumento de apelar a la genérica previsión de la potestad de comprobación por parte de los artículos 109 y 121 de la LGT de 1963, para admitir la iniciación sin autorización «al constituir la actuación de la Administración continuación del procedimiento desencadenado por la presentación de la declaración del contribuyente, excluyéndose inicio arbitrario de las actuaciones inspectoras», nos parece que ni siquiera resiste el contraste con el tenor literal y mucho menos con el espíritu y la finalidad del propio Reglamento, que claramente regulaba ya entonces un procedimiento inspector para el que disponía unos ciertos modos de iniciación.

Frente a estos fallos y fundamentos, también se sostuvo que el artículo 29 del RGIT, en su anterior redacción, impedía que un actuario, sin sujeción a los planes y sin contar con una previa autorización del Inspector-Jefe, pudiera iniciar el procedimiento. Así lo declaró la STSJ de Asturias de 30 de noviembre de 2001, ante un supuesto en que no constaba dicha autorización; si bien en el caso concreto pudo influir que había mediado una denuncia contra persona distinta de la afectada, sin que la Inspección mencionara tampoco tal extremo al iniciar las actuaciones, ni explicar, por ende, cómo había llegado a conocimiento de los indicios que le indujeron a actuar. Más contundente resulta la postura del TSJ de la Comunidad Valenciana, en Sentencia de 18 de julio de 2003,

reiterada por la de 18 de junio de 2004. Se afirma en ellas que la iniciación de las actuaciones requiere en todo caso –según la letra a) del art. 29– de un documento habilitante, sea la inclusión del obligado en los planes, sea la autorización motivada del Inspector-Jefe. No constando ninguno de ellos, debe declararse la nulidad de las actuaciones, puesto que éstos son los medios dispuestos por el ordenamiento para que los Tribunales controlen la adecuación de la actuación administrativa al interés general, no pudiendo ejercerse tal control cuando el expediente omite el acto que justifica la decisión de la Administración.

A la vista de la redacción actualmente vigente de la letra a) del artículo 29 del RGIT, se refuerza, en mi opinión, esa solución alcanzada por este último grupo de pronunciamientos.

Por un lado, por el propio tenor literal del precepto, que reduce de las tres anteriores modalidades a sólo dos las formas de iniciación de oficio. Ya no se limita a admitir la iniciación fuera de los planes con una mera autorización, sino que sólo la permite «por orden superior escrita y motivada». No es, pues, la iniciativa del actuario «con autorización» la que puede iniciar el procedimiento, sino que sólo cabe éste «por orden», siendo esta última la que contiene la decisión de iniciar las actuaciones. En consecuencia, habrá de ser previa en todo caso a su iniciación, sin que quepa su convalidación otorgándola posteriormente, pues eso significaría permitir al actuario una decisión que el artículo 29 no sólo no le atribuye sino que expresamente señala al Inspector-Jefe como órgano competente para adoptarla. En tal medida, el artículo 18, cuyo texto permanece inalterado, debe entenderse subsistente en la medida en que la iniciativa que reconoce al actuario sea meramente para solicitar o proponer al Inspector-Jefe, como actuación interna de la Administración, que incluya al contribuyente concreto en los planes o que dicte la orden oportuna en cumplimiento de la cual puede ponerse en marcha el procedimiento. Lo que no cabe es admitir una competencia del actuario para iniciar las actuaciones sin uno u otro respaldo.

Por otro lado, esta conclusión se ve avalada por la finalidad y el sentido que encierran los planes de inspección, como modalidad normal de selección de los supuestos o sujetos hacia los que se dirigen las actuaciones. Modalidad normal frente a los supuestos excepcionales en que el propio interesado podía solicitar las actuaciones (aún más restringidos desde la nueva redacción del art. 29), pero también frente a la iniciativa de la Inspección de actuar fuera de los mismos ⁷.

El propio Tribunal Supremo, en su célebre Sentencia de 22 de enero de 1993, en que depuró ciertos preceptos ilegales del Reglamento de Inspección, ya señalaba que «el artículo 19 se circuns-

⁷ Conforme exponía en mi trabajo «La actividad inspectora y los principios...», cit. pág. 227, los planes no sólo son materialmente normas delimitadoras de competencias, sino que en cuanto ordenadores de la actividad inspectora les cumple coadyuvar a la igualdad en la aplicación de la Ley (principio destacado en el ámbito tributario por la STC 8/1986, de 18 de enero) y a otros principios constitucionales que legitiman las potestades inspectoras a partir de la solidaridad y del fundamento mismo del deber de contribuir, como señaló la STC 110/1984, de 26 de noviembre. Por ello no se compadecía con esta trascendencia el carácter reservado que inicialmente les atribuyó el artículo 19.6.º del RGIT. También destacan esa dimensión constitucional, entre otros, PALAO TABOADA, C.: «El RGIT, una disposición tardía e insuficiente», *Gaceta Fiscal*, n.º 37/1986, pág. 128; GARCÍA AÑOVAROS, J.: «Los poderes de comprobación, la actividad de liquidación y la discrecionalidad de la Administración financiera», *Civitas, REDF*, n.º 76/1992; JUAN LOZANO, A.: *La inspección de Hacienda ante la Constitución*, M. Pons, Madrid, 1993, pág. 128; AGUALLO AVILÉS, A.: *El contribuyente frente a los planes de inspección*, M. Pons, Madrid, 1994, págs. 32 y ss.; ORTIZ CALLE, E.: «Los planes de inspección en el RGIT», *Civitas, REDF*, n.º 93/1997, págs. 34 y ss.

cribe a Planes anuales y responde a la necesidad de una actuación ordenada de la Inspección que, al propio tiempo, sea garantía de los contribuyentes frente a posibles acciones discriminatorias». Y aunque reiteradamente mantiene que la inclusión de un contribuyente en un Plan no es acto administrativo, ni es susceptible de recurso, ni ha de comunicársele (por todas, STS de 4 de octubre de 2004), reconoce, en su Sentencia de 20 de octubre de 2000, que a partir de la publicación de los criterios y directrices del plan por mandato de la Ley 1/1998 (hoy, art. 116 LGT), «los contribuyentes dispondrán de nuevos elementos de juicio precisos (directrices y criterios) para apreciar cualquier causa o motivo que haya podido viciar la correspondiente decisión de incluirlos en el respectivo Plan de Inspección, alegación que podrán hacer *cuando se inicien (sic)* las actuaciones inspectoras» (la cursiva es nuestra).

Los planes, por lo tanto, también escapan –como al principio de estas páginas se subrayaba– a la dicotomía público-privado, suponiendo una «garantía» bifronte: para el contribuyente, frente a posibles arbitrariedades; al mismo tiempo, una medida para asegurar los criterios que han de guiar la actuación administrativa. No en vano, numerosas sentencias del Tribunal Supremo razonan sobre ello para admitir la corrección de limitar la iniciativa del particular como modo de iniciación del procedimiento, afirmando que «introducir la posibilidad de que, indiscriminadamente y no sólo en los casos que marca la Ley, pueda promoverse por los particulares el ejercicio de esta función significa tanto como desviar aquella actuación planificada, básica para el correcto funcionamiento de esta importante faceta de la Economía Nacional»; con base en lo cual, sólo admite «en casos límite» la iniciativa del actuario al margen de los planes, pese a que el artículo 18 y la redacción entonces vigente del artículo 29 eran mucho más generosos a este respecto (una docena de sentencias de 1993, seguidas por varias más de 1994).

Finalmente, el carácter previo e insuprimible de la orden del Inspector-Jefe, como única vía actualmente reconocida por el artículo 29 del RGIT para iniciar de oficio las actuaciones inspectoras al margen de los planes, puede ratificarse a partir de su forma «escrita y motivada» que exige el precepto. Acudiendo al artículo 103.3 de la LGT, se prescribe en él que ciertos actos tributarios, «así como cuantos otros se disponga en la normativa vigente, serán motivados con referencia sucinta a los hechos y fundamentos de derecho». Dado que expresamente el Reglamento exige esa motivación, le resulta plenamente aplicable a la orden del Inspector-Jefe la previsión de la Ley recién transcrita. Ello añade un plus de rigor a esta modalidad de iniciación de oficio del procedimiento inspector, pues no basta con que conste la orden en el expediente, sino que para dar satisfacción a las finalidades que se prevén con su exigencia –y para cumplir la LGT– habrá de expresar una auténtica «motivación» de las actuaciones, cerrando el paso con ello a decisiones arbitrarias, viciadas o meramente no fundadas de dirigirlas hacia supuestos o sujetos con apartamiento de las reglas y los principios que han de regir la actuación pública⁸. Permitiendo, en suma, a los interesados, y eventualmente a los tribunales, conocer los criterios por los que se acude a esta vía de iniciación de oficio del procedimiento al margen de los planes preestablecidos.

Apreciando a la luz de estos argumentos la necesidad de motivación de las actuaciones en estos supuestos, no parece que su omisión –y la del vehículo en que ha de expresarse, la orden

⁸ El propio Preámbulo del RGIT de 1986 alude a los planes no sólo como instrumentos de ordenación de la actividad inspectora, sino como garantía de seguridad para los contribuyentes respecto a los criterios de selección de los destinatarios de dicha actividad.

escrita y previa del Inspector-Jefe– pueda considerarse un mero defecto formal no invalidante de las actuaciones. Aun sin entrar ahora en la polémica acerca de si la falta de motivación de un acto es vicio de forma o de fondo del mismo, es innegable que en esta exigencia se hace reposar la garantía para el particular, y para la propia acción pública, de que el procedimiento se inicia en los casos y por las causas para los que el ordenamiento lo ha previsto, evitando un eventual uso espurio o desviado del mismo. En tal sentido, bien pueden considerarse la motivación y su constancia en el expediente como requisitos de la iniciación del procedimiento, consista aquella en la inclusión del obligado en los planes, o bien en los concretos indicios o circunstancias que expresados por la orden escrita del Inspector-Jefe justifican las actuaciones ⁹.

3.2. La motivación del procedimiento en el proyecto de Reglamento.

Con este panorama previo derivado de la hasta ahora vigente normativa, el proyecto de nuevo Reglamento omite un precepto similar al actual artículo 29, aunque ello no significa que no se regule la cuestión, como ponen de manifiesto los artículos 89 y 169.8 del texto proyectado.

Por una parte, el artículo 89 regula en general la iniciación de oficio de las actuaciones y procedimientos tributarios, exigiendo en su apartado 1 que «la iniciación de oficio de las actuaciones y procedimientos requerirá acuerdo del órgano competente para su inicio, por propia iniciativa, como consecuencia de orden superior o a petición razonada de otros órganos». Por ende, y resulta obvio, el precepto está descartando la mera iniciación de hecho de los procedimientos tributarios, exigiendo un acuerdo –que deberá formalizarse documentalmente como primer acto del expediente– adoptado por el órgano competente, aunque es cierto que no se computan los plazos del procedimiento inspector desde dicho acuerdo (como en la Ley 30/1992), sino desde su notificación al interesado (art. 150.1 LGT). Más exactamente, ni siquiera se puede considerar –a tenor de la redacción prevista– que dicho acuerdo es el inicio del procedimiento, pues el mismo artículo 89 del futuro Reglamento, en su apartado 2, dice que «la iniciación del procedimiento se realizará mediante comunicación que deberá ser notificada al obligado o mediante personación». Es decir, que aunque la iniciación de oficio «requiera» (apdo. 1) o englobe como uno de sus actos y momentos el acuerdo correspondiente, se «realiza» (apdo. 2) mediante comunicación o personación (según la distinción entre «iniciación» e «inicio» recogida por la LGT y que ya hemos comentado).

Por otra parte, el artículo 169 del futuro Reglamento, que contempla los Planes de Inspección, dice en su apartado 8 que «la determinación por el órgano competente para liquidar de los obligados tributarios que vayan a ser objeto de comprobación en ejecución del correspondiente plan de inspección tiene el carácter de acto de mero trámite y no será susceptible de recurso o reclamación». Y añade que «para la determinación de los obligados tributarios que vayan a ser objeto de comprobación se podrán tener en cuenta las propuestas formuladas por los órganos con funciones de aplicación de los tributos».

⁹ También expresa la necesidad de motivar la iniciación de la actividad inspectora ESCRIBANO LÓPEZ, F.: «El procedimiento tributario tras la reforma de la LGT», *Quincena Fiscal*, n.º 10/1996, pág. 13.

De la contemplación conjunta de estos dos preceptos puede desprenderse que en el futuro Reglamento la decisión de iniciar una actuación inspectora sobre un determinado obligado se reserva exclusivamente al mismo órgano competente para liquidar; esto es, en los términos actuales en el caso del Estado, al Inspector-Jefe, no a los actuarios. Es cierto que el Reglamento proyectado elude concretar qué órganos tendrán cada competencia (probablemente para respetar la potestad de autoorganización de las Administraciones territoriales), y en lugar de atribuirles difiere este aspecto y se refiere a ellos usando la perífrasis de nombrarlos por dicha competencia. Pero si el transcrito artículo 169.8 impide a un inspector actuario dirigir una inspección en ejecución del plan hacia un obligado (pues esta determinación sólo corresponde al órgano competente para liquidar), ningún sentido tiene que pudiera hacerlo de forma más libérrima fuera de los planes de inspección. Por ello, cuando el artículo 89 exige acuerdo del órgano competente para iniciar el procedimiento, debe entenderse que, en el caso de las actuaciones inspectoras, coincide con el órgano competente para liquidar, que es el único que puede determinar el obligado concreto en ejecución del plan.

A la vista de lo anterior, parece claro que los inspectores actuarios no tienen, en el futuro Reglamento, la competencia que inicialmente les reconocía el Reglamento de 1986, aunque luego se recortara con la posterior redacción del todavía vigente artículo 29. En adelante, sólo el Inspector-Jefe (o quien asuma las competencias liquidadoras) podrá decidir la iniciación de actuaciones, debiendo hacerlo mediante acuerdo, sea por propia iniciativa, por orden superior o a petición razonada de otros órganos, tributarios o no.

Cuestión diferente es la de si el Inspector-Jefe puede decidir una actuación fuera de los Planes de Inspección. El problema ya se planteó doctrinalmente respecto al aún vigente Reglamento, pese a que expresamente se admitía por éste ¹⁰, y no aparece explícitamente resuelto por el texto proyectado.

Es cierto que el transcrito artículo 89.2 permite la iniciación del procedimiento «por propia iniciativa» del órgano competente. Pero también lo es que este precepto no se refiere específicamente a las actuaciones inspectoras, sino de modo genérico a la iniciación de oficio de cualquier actuación y procedimiento tributario, enmarcado en el Título III sobre Normas comunes a todos los procedimientos. En cambio, el Título V, que regula la Inspección, contiene una sección segunda dedicada a la «planificación de las actuaciones inspectoras», integrada por el artículo 169 referido a los Planes de Inspección. Norma y ordenación, estas últimas, que no tienen parangón en el resto de procedimientos de aplicación de los tributos. Por ello, cabe pensar que no basta aquella previsión genérica para todos los órganos y procedimientos frente a las específicas de la Inspección, que prevén los Planes como modalidad normal de ordenar su actividad. Como tampoco cabe apelar al artículo 90, que admite la iniciación de los procedimientos a instancia del obligado, para aplicarlo en el procedimiento inspector, sino que habrá que estar a las previsiones específicas para este último en cuanto a esa posibilidad de iniciación a instancia del obligado.

A este respecto, el artículo 169 del futuro Reglamento se abre enunciando su apartado 1 el contenido de la planificación, que «se concretará en el conjunto de planes y programas... conforme

¹⁰ AGUALLO AVILÉS, A.: *op. cit.*, págs. 165 y ss.; JUAN LOZANO, *op. cit.*, págs. 130 y ss.

a los que los órganos de inspección deberán desarrollar su actividad». Y dispone en su apartado 5: «el plan o los planes parciales de inspección recogerán los programas de actuación, ámbitos prioritarios y directrices que servirán para seleccionar a los obligados tributarios respecto a los que deban iniciarse actuaciones inspectoras en el año de que se trate». Preceptos estos dirigidos a regular el contenido y la finalidad del Plan y que ponen de manifiesto que éste se configura como el instrumento previsto por la norma para seleccionar a los sujetos a inspeccionar.

Por su parte, el apartado 7 del mismo artículo 169 alude a «los planes de inspección, los medios informáticos de tratamiento de información y los demás sistemas de selección de los obligados tributarios que vayan a ser objeto de actuaciones inspectoras», lo que parece admitir que el Plan no es el instrumento exclusivo de selección de los sujetos a inspeccionar. Sin embargo, no se dirige ya a regular el Plan, como el apartado anterior, sino a señalar su carácter reservado. Finalmente, el apartado 8 señala el carácter no recurrible de «la determinación... de los obligados tributarios que vayan a ser objeto de comprobación en ejecución del correspondiente plan de inspección».

Al no existir en el futuro Reglamento un precepto análogo al del artículo 29 del RGIT, no es posible, con base en su artículo 169, dar una respuesta categórica a la cuestión de si el Inspector-Jefe puede decidir por propia iniciativa y al margen de los planes el inicio de actuaciones respecto a un determinado obligado. Sin que tampoco la LGT permita asentar una solución indubitada, aunque es cierto que no parece ofrecer base para limitar al Plan de control la iniciativa comprobadora.

Dos afirmaciones, en cambio, resultan indiscutibles. La primera, que la propia Ley configura el inicio de actuaciones inspectoras como modo de terminación de procedimientos gestores de comprobación. Por lo tanto, admite, en mi opinión, que en estos casos sería posible, a propuesta de los órganos de gestión —o de la propia Inspección si ella desarrollaba la comprobación limitada— la iniciación del procedimiento inspector, para conocer a fondo y regularizar la situación tributaria del sujeto objeto de la comprobación gestora, aunque no estuviera incluido en los criterios del plan de inspección de ese año. Posibilidad albergada por el segundo párrafo del ya citado artículo 169.8 del futuro Reglamento, al decir que «para la determinación de los obligados tributarios que vayan a ser objeto de comprobación se podrán tener en cuenta las propuestas formuladas por los órganos con funciones de aplicación de los tributos». En tales casos, es evidente, por otra parte, que la decisión de abrir la inspección es, a su vez, terminación del procedimiento de gestión, por lo que indudablemente habrá de estar motivada en los términos del artículo 103.3 de la propia Ley, con sucinta referencia a los fundamentos de hecho y de derecho.

La segunda afirmación consiste, precisamente, en que esta exigencia de motivación habrá de mantenerse en caso de que se inicie la inspección respecto a hechos, situaciones o sujetos no incluidos en los correspondientes planes. El acuerdo de iniciación, en tales casos, no puede obviar su adecuación a los fines y supuestos para los que la Ley prevé el procedimiento, y su expresión formal es requisito de validez de la decisión del Inspector-Jefe, en garantía del obligado y de los propios intereses generales.

Bajo una u otra modalidad, lo cierto es que en todo caso la iniciación del procedimiento exige en el nuevo Reglamento un acuerdo del órgano competente, que habrá de incorporarse a las actuaciones y

será acto indispensable, aun reputándose de trámite a efectos de negar su impugnación autónoma. Sin dudar de que todos sus elementos formales –comenzando por la competencia– podrán ser revisados cuando proceda, cabe sostener que habrá de contener también una motivación de fondo, aunque sea la de mera adaptación al plan de inspección, cuando se dicte en ejecución de éste. Requiriéndose mayor rigor en la motivación cuando se trate de actuaciones al margen de los planes. No tiene sentido que se exija dicho acuerdo si a través del mismo no es posible comprobar la regularidad y no arbitrariedad de la actuación administrativa hacia un determinado obligado. Las exigencias judiciales ya formuladas con el vigente RGIT quedarían malparadas si el nuevo Reglamento se interpretara en el sentido de eliminación de las mismas, en desarrollo justamente de una Ley que se viene revelando más exigente que la anterior en cuanto a las garantías del obligado y de la propia función administrativa.

4. LOS MEDIOS DE INICIACIÓN DE OFICIO DEL PROCEDIMIENTO

A partir de los requisitos que se han ido desgranando para iniciar las actuaciones –información precisa sobre el procedimiento y los derechos y deberes en el mismo, identidad de los funcionarios, certidumbre de la fecha, y motivación en el caso concreto– parece lógico deducir que no cabe cumplir con todas esas exigencias mediante una simple transmisión oral al interesado y sin que quede constancia de su conocimiento. Esto es, se precisa un soporte documental que refleje y acredite el cumplimiento de esos requisitos. Una vez más, debe distinguirse entre la iniciación de las actuaciones y el acto y momento precisos de su inicio, siendo en éste cuando literalmente ordenan los diversos preceptos de la LGT la satisfacción de aquellas exigencias.

Por ello, al contemplar los medios de iniciación descritos por el vigente artículo 30 del RGIT, ningún reparo cabe oponer a su apartado 1, cuando prevé la comunicación notificada al obligado, cumpliendo así con los preceptos legales que una y otra vez se refieren a la «notificación del inicio de las actuaciones» (arts. 149.2 y 150.1 LGT) o a su «conocimiento formal» por el obligado [arts. 27.1 y 68.1 a) LGT]. Conclusión que se extiende al futuro Reglamento en lo tocante a su artículo 177.1, que contempla idéntico medio de iniciación mediante comunicación notificada al interesado.

En cambio, otra suerte corren las previsiones del apartado 2 del artículo 30 del RGIT, parcialmente mantenido por el apartado 2 del artículo 177 del futuro texto, en cuanto a la iniciación mediante personación del actuado, sin previa comunicación, en locales o dependencias del sujeto o donde haya pruebas del hecho imponible. Pero además, en el último párrafo del aún vigente artículo 30.2 se admite lo contrario a lo dispuesto por el apartado 1, al permitirse que «cuando lo considere justificado, la Inspección de los Tributos podrá poner en conocimiento del interesado el inicio de las actuaciones inspectoras sin previa notificación de la oportuna comunicación».

4.1. La iniciación sin previa comunicación.

El tenor literal del último precepto aludido –al prescindir de la previa notificación– admite que se produzca el inicio de las actuaciones sin ser notificado al obligado, que sólo posteriormente

llegará a conocimiento de su existencia. No parece dudoso entender que esta forma anómala de iniciar las actuaciones va no sólo contra el apartado 1 del mismo artículo, sino –lo que la hace inadmisibile– contra los preceptos legales que hemos examinado y que exigen justamente al inicio de las actuaciones –sin ninguna excepción ni matización– el cumplimiento de ciertos requisitos y exigencias con su traslado al interesado ¹¹.

Por lo tanto, esa previsión reglamentaria que hace posible no cumplir tales requisitos legales no parece ajustada a la nueva LGT, debiendo postularse su nulidad sobrevenida. Salvo que se reduzca la posibilidad que permite que la comunicación del inicio de actuaciones sea simultánea a éste, con lo que meramente estaría dispensando del carácter previo de la notificación; en tal caso, y dado que la notificación es requisito de eficacia de los actos administrativos (sin ahondar en si el acto de notificación es distinto del notificado), habría que admitir que el propio acto de inicio de actuaciones es, a su vez, de notificación al interesado, debiendo quedar clara constancia del mismo y de sus circunstancias. Si no se entiende así, parece más ajustado al ordenamiento negar que pueda iniciarse el procedimiento sin notificación de su inicio, reputando, por tanto, de ilegal el precepto en cuestión.

Cabe pensar ¹² que con esta previsión el Reglamento de 1986 albergaba, entre otros, el supuesto de actas con prueba preconstituida, en el que –según su art. 57.2– la notificación del inicio del procedimiento era ya para alegaciones sobre el expediente, previo a la formalización del acta. Pero esta posibilidad no la prevé hoy la LGT, a diferencia de lo que ocurre con los procedimientos de gestión. Para éstos, el artículo 132.1 permite que el de verificación de datos se inicie mediante notificación directamente de la propuesta de regularización, cuando la Administración cuente con datos suficientes para elaborarla; y lo mismo admiten el artículo 134.1, para la comprobación de valores, y el artículo 137.2, para la comprobación limitada. En cambio, el artículo 98 de la Ley, ubicado en el Capítulo II, sobre normas comunes a los procedimientos, no menciona esta posibilidad al describir los modos y los medios de iniciación de los procedimientos. Ni mucho menos la recoge el artículo 147, que es el específico dedicado a la iniciación del procedimiento inspector que, en cambio, y según se ha examinado, exige unos requisitos de información en el momento mismo de inicio de las actuaciones.

Es cierto –como podría argumentarse contra esta conclusión– que del tenor literal de la LGT no se deduce necesariamente la inmediatez entre el inicio de las actuaciones y su conocimiento por el obligado, lo que permitiría desarrollar aquéllas en el ámbito interno hasta llegar a la fase previa a la formalización del acta con prueba preconstituida, siendo entonces cuando se produciría la comunicación. Pero romper aquella inmediatez, admitiendo la posibilidad de postergar el momento del conocimiento por el obligado de la existencia de las actuaciones, respecto al momento de su inicio, significaría, por una parte, incumplir frontalmente el artículo 147.2 de la Ley, que no permite iniciarlas sin la información procedente al obligado (así como el art. 34 cuando proclama los derechos a la información, situando ésta al inicio); y por la otra, que se ha llegado a la situación de poder formalizar el acta sin tan siquiera iniciar el procedimiento, que es el cauce jurídico previsto

¹¹ De esta opinión es también CAYÓN GALIARDO, *op. cit.* pág. 155.

¹² Como recoge FERNÁNDEZ LÓPEZ, R.I.: *La comprobación de hechos por la Inspección de los tributos*, M. Pons, Madrid, 1998, págs. 260-261, quien no deja de señalar que «no se sabe a ciencia cierta qué quiere decir el RGIT» con ese precepto.

por la LGT para alcanzar ese resultado preparatorio del acto de liquidación. Es decir, que se alcanza un acto sin haber seguido el procedimiento que habilita para el mismo.

Además, esa práctica conduciría, entre otros, a los siguientes resultados: primero, que pese a desarrollarse las actuaciones internas, podría el interesado regularizar su situación soportando meramente los recargos del artículo 27 y enervando las eventuales sanciones, pues la imposibilidad de estos efectos se anuda por la Ley a su «conocimiento formal» del inicio de las actuaciones; segundo, esas actuaciones internas no comunicadas tampoco interrumpirían la prescripción, pues también se liga este efecto por la Ley a dicho conocimiento formal; tercero, si no la letra, el espíritu y la finalidad del artículo 150, al fijar un plazo de duración de las actuaciones, quedarían muy malparados, pues al computarse éste desde la notificación al obligado del inicio del procedimiento, permitiría que con antelación sin límites estuvieran desarrollándose las actuaciones, haciendo inútil la previsión legal de un plazo máximo.

Por todo ello, resulta plausible ratificar la expuesta conclusión de nulidad del precepto reglamentario, si se entiende que al permitir el inicio del procedimiento «sin previa notificación de la oportuna comunicación», está amparando que pueda hacerse sin conocimiento del obligado.

Ante esta conclusión, resulta loable que el nuevo Reglamento prescinda de esta posibilidad, no enunciada por su artículo 177, regulador de la iniciación de oficio del procedimiento inspector, ni admitida tampoco implícitamente por ninguno de sus preceptos. Por el contrario, cuando su artículo 89, entre las normas comunes a los procedimientos tributarios, aborda la iniciación de oficio, menciona la comunicación o la personación como medios de llevarla a cabo, cuidándose de señalar que sólo «cuando así estuviese previsto, el procedimiento podrá iniciarse directamente con la notificación de la propuesta de resolución o de liquidación». Con lo que no cabría iniciar el procedimiento inspector con la notificación de la propuesta del acta, pues ésta no es la resolución del procedimiento ni la liquidación, además de no estar previsto en la LGT. Además, el propio Reglamento proyectado, en su artículo 183, dispone –conforme a los arts. 156.1 y 157.1 LGT– que cuando se estime que se han reunido los elementos suficientes, «se notificará el inicio del trámite de audiencia previo a la formalización de las actas». Notificación esta última que en absoluto puede equipararse a la del inicio de las actuaciones ni servir a la misma finalidad. En suma, no cabe, en el marco de la LGT, iniciar el procedimiento inspector mediante notificación directamente de la propuesta del acta, ni siquiera con prueba preconstituida.

4.2. La iniciación mediante personación.

Mayor detenimiento exige el primer párrafo del apartado 2 del artículo 30 del vigente RGIT, reproducido sustancialmente por el artículo 177.2 del proyecto de Reglamento. Se admite en ellos la iniciación del procedimiento mediante personación del actuario, sin previa comunicación, en dependencias del interesado o donde existan pruebas del hecho imponible, al amparo, y con remisión expresa por ambos textos, a los preceptos reguladores de la potestad de entrada y reconocimiento de fincas (art. 39 del vigente Reglamento y art. 171 del proyectado). De manera que la normativa no está pensando en una personación del actuario con meros efectos de comunicación al

interesado (al modo de un agente notificador), sino en su visita a los locales y dependencias de que se trate con el fin de obtener los elementos probatorios que sean posibles.

Acudiendo a la LGT, es el artículo 142.2 el que confiere esta potestad a la Inspección, expresando el artículo 151.2 que en ejercicio de la misma la inspección «podrá personarse sin previa comunicación» en dependencias del interesado, «entendiéndose las actuaciones con éste o con el encargado o responsable de los locales». Pese a la similitud aparente de estos preceptos legales con los reglamentarios, no basta ésta para entender que la Ley está amparando aquellas previsiones reglamentarias.

Primero, por una razón sistemática, que no reside en la mera ubicación de unos y otros preceptos, sino en el contenido y la finalidad que con dicha ubicación se traslucen. La Ley, tras conferir y describir esa potestad en el artículo 142, regula su ejercicio por el artículo 151, cuyo objeto es señalar el lugar en que pueden desarrollarse las actuaciones; mientras que el objeto del artículo 147 es arbitrar los modos de iniciación de las mismas. En cambio, el Reglamento vigente no sólo regula el ejercicio de esa potestad en el artículo 39, integrante del Capítulo VI dedicado a las facultades de la Inspección, sino que además la incluye como medio de iniciación del procedimiento en el artículo 30.2, que es algo no contemplado por la Ley al abordar esta última materia. Diferencia que se advierte igualmente con el texto proyectado, pues su artículo 171 regula la entrada y reconocimiento de fincas en la sección dedicada a las facultades de la Inspección, mientras que la iniciación del procedimiento, contemplada por el artículo 177, se inserta no ya en sección distinta, sino incluso en otro Capítulo diferente, dedicado al procedimiento. En otros términos, no es lo mismo regular una determinada potestad, que es lo que hace la Ley, que utilizar la misma como medio de iniciar el procedimiento, habida cuenta de que elemento clave para la licitud del ejercicio de una potestad es que se utilice para el fin con que legalmente se ha previsto. Es cierto –como ya se ha dicho– que la Ley regula los modos de iniciar el procedimiento, pero no los medios concretos a través de los cuales puede ponerse en marcha. Pero aún así, lo que no puede el Reglamento es incorporar medios que no permitan satisfacer las exigencias que la Ley impone al inicio de las actuaciones¹³.

Segundo, porque tal y como prevén Ley y Reglamento, las actuaciones en ejercicio de esa potestad podrán entenderse con el interesado o con el responsable de los locales. Pero el artículo 30.2 del RGIT va más allá, al indicar que cuando se use como medio de inicio y no esté presente el interesado, las actuaciones se entenderán «con quien ostente su representación como encargado o responsable» de la dependencia. Es decir, el Reglamento vigente está atribuyendo una representación –e imponiéndosela al titular y al encargado– que en absoluto viene respaldada por mandato alguno del primero a favor del segundo. Desde luego que una norma reglamentaria no puede imponer un representante, pero entonces sólo cabe admitir que cuando usa el término «representación» lo hace en sentido totalmente impropio y sin ninguno de los efectos jurídicos del instituto de la representación. Quizás por ello, el artículo 177.2 del previsto Reglamento elude el uso de ese término, aunque mantiene que las actuaciones se entenderán con los encargados o responsables de tales lugares en caso de ausencia del obligado. Ni parece suficiente esgrimir el carácter representativo que los artículos 281 y siguientes del Código de Comercio otorgan a factores, mancebos, etc.,

¹³ Por los argumentos que siguen en el texto, no me parece que pueda compartirse la opinión de que el artículo 151.2 de la LGT da cobertura legal al artículo 30.2 del RGIT, como sostienen JUAN LOZANO y otros, *op. cit.*, pág. 60.

pues habiendo regulación legal expresa de la representación en el ámbito tributario, no me parece que pueda salvarse la previsión del RGIT apoyándola en otro cuerpo legal regulador de ámbitos completamente diferentes de los tributarios ¹⁴.

En tercer lugar, y dado lo anterior, no cabe equiparar el conocimiento de la entrada en la finca por parte del encargado (y consiguiente efecto de inicio del procedimiento, según el actual y el futuro Reglamento) con el conocimiento por el propio interesado. Si este último puede ser irrelevante en el marco del artículo 151.2 de la LGT, pues se trata de actuaciones en el curso de procedimientos ya iniciados, de las que se levantarán las correspondientes diligencias, no cabe admitir esa equiparación cuando de lo que se trata es de iniciar el procedimiento, pues los derechos a la información pertinente, a conocer la identidad del funcionario, a la motivación del procedimiento, y, sobre todo, los efectos de dicho inicio sobre la situación jurídica del afectado no pueden quedar al albur de una «representación» espuria arbitrada por el Reglamento, que en nada garantiza que lleguen a conocimiento del obligado todos los extremos que la Ley exige trasladarle justo en el momento del inicio de las actuaciones. O dicho de otro modo, mientras que en el curso del procedimiento caben actuaciones inspectoras que no se sigan con el obligado tributario ni requieran su presencia ni su participación –y ni siquiera su conocimiento previo ni simultáneo– ello no es posible con el inicio de las actuaciones, habida cuenta de las exigencias legales que se anudan al mismo y la necesidad de su traslado al interesado.

En cuarto lugar, ni siquiera es salvable este obstáculo arguyendo que la propia diligencia (su copia) entregada al encargado sirve de notificación del inicio de las actuaciones ¹⁵. De acuerdo con el artículo 111 de la LGT, sólo la notificación domiciliaria puede ser recibida por persona distinta del destinatario, pero no cuando –como en este caso– se practicara en locales y dependencias distintos de su domicilio. Como tampoco el artículo 112 de la Ley permite notificar por comparecencia si no se ha intentado por dos veces en el domicilio fiscal. Con lo que estaríamos ante un inicio de actuaciones no notificado al sujeto y que en nada garantiza que éste llegue a conocerlo, como exige la Ley.

En quinto lugar, hasta tal punto es relevante el consentimiento por el interesado de la visita inspectora, que el proyecto de Reglamento, al regular en su artículo 171 el ejercicio de esta potestad, dispone en su apartado 4, párrafo segundo, que «si se produce la revocación del consentimiento del obligado tributario, los funcionarios deberán abandonar los lugares en que se estén desarrollando las actuaciones», sin perjuicio de las oportunas medidas cautelares. Por tanto, la futura normativa impone cesar la visita, inicialmente consentida por el interesado, ante la negativa de éste a que continúe, aun tratándose de una mera actuación en el curso de un procedimiento ya iniciado con anterioridad y cuya existencia es conocida por el obligado. Mucho más relevante ha de ser la falta de consentimiento cuando de lo que se trata con la visita es de iniciar el procedimiento, momento en el que ha de trasladarse al sujeto una información precisa que viene exigida por la propia LGT.

Por todo ello, el mismo Reglamento vigente ha de matizar, en el apartado siguiente al comentado, el artículo 30.3, al describir los efectos del inicio de las actuaciones, que éstos se desplegarán

¹⁴ A ese fundamento legal se refiere FERNÁNDEZ LÓPEZ, R.I.: *op. cit.*, pág. 259.

¹⁵ Apreciaba los efectos de notificación correcta LÓPEZ DÍAZ, A.: *Actuaciones de la Inspección tributaria: interrupción y suspensión*, Tecnos, Madrid, 1994, pág. 14.

sólo cuando la personación se «haya hecho constar y fuese conocida por el interesado». Con lo que nos hallamos ante un precepto (art. 30.2) que categóricamente configura como medio de inicio del procedimiento la personación del actuario sin previa comunicación, aun sin presencia del obligado; y con el siguiente (art. 30.3) que nos dice que la misma no tendrá los efectos de dicho inicio si no la conoce el interesado. En tal caso, cabe preguntarse, ¿qué efectos tiene la personación no conocida por el obligado? Si no sirve para procurar los efectos del inicio de las actuaciones, como ordena el apartado 3, ¿qué otros puede desplegar? Es más, ¿podrá desarrollarse la entrada sin estar el obligado cuando aún no ha tenido lugar el inicio de las actuaciones? O dicho de otro modo, ¿la potestad de entrada en fincas puede ejercerse fuera del procedimiento inspector, puesto que éste aún no se ha iniciado y sólo lo haría con dicha entrada?

Recordando que estos interrogantes surgen sólo por la previsión reglamentaria, y que no hay amparo legal expreso para la misma, sino que más bien constituye una cuña forzada a cómo contempla la Ley el inicio de las actuaciones y sus efectos, no parece ser la personación sin previa comunicación y sin presencia del obligado un medio idóneo para la iniciación del procedimiento.

Por el contrario, dados los requisitos que hasta ahora hemos podido atisbar para dicha iniciación, sólo cabe que la misma se lleve a cabo mediante medios que dejen constancia indubitada de ella y de que se han satisfecho todas las exigencias legales que en el momento del inicio del procedimiento han de cumplirse. Por ende, sólo la notificación previa o simultánea al inicio parece capaz de cubrir las exigencias legales. No es extraño que así sea, cuando la propia LGT, en una de las raras recepciones del orden administrativo general, dice en su artículo 109 que «el régimen de notificaciones será el previsto en las normas administrativas generales», salvo las especialidades de los artículos siguientes. Por lo tanto, es directamente aplicable al ámbito tributario el artículo 58 de la Ley 30/1992, cuyo primer apartado ordena que «se notificarán a los interesados las resoluciones y actos administrativos que afecten a sus derechos e intereses». ¿Es posible sostener que el acuerdo de inspeccionar a un sujeto y el consiguiente acto de inicio del procedimiento no «afecta» a su esfera jurídica, cuando modifica radicalmente las consecuencias de sus eventuales actos posteriores al mismo?

A la vista de lo expuesto, me parece mucho más ajustado a las previsiones de la Ley concluir que el inicio de las actuaciones inspectoras ha de ser en todo caso notificado al interesado, no pudiendo admitirse que tenga lugar sin previo conocimiento por el mismo (art. 30.2, párr. segundo RGIT), o, al menos, simultáneo, lo que no ocurriría mediante la personación del actuario entendida con el encargado o responsable de las dependencias (art. 30.2, párr. primero RGIT y art. 177.2 del proyecto). Si así se admite, cabe entender que todo el apartado 2.º de dicho artículo 30 del RGIT incurre en contradicción con la ordenación del inicio de las actuaciones llevada a cabo por la posterior LGT, mereciendo la nulidad o, cuando menos, una interpretación restrictiva acorde con las anteriores consideraciones. Lo mismo que ocurriría con el artículo 177.2 del proyecto de Reglamento si se mantiene en los términos actuales.

No significa esto que no sea posible iniciar el procedimiento mediante personación, forma tradicional de hacerlo e incluso aconsejable cuando se trata de evitar que el interesado pueda ocultar pruebas de su situación fiscal o dificultar su obtención. Pero no parece que pueda llevarse

a cabo sin su conocimiento. Por eso, intentada la personación del actuario, si no se halla presente el interesado, no parece posible continuar con la entrada y reconocimiento de los locales ante la mera presencia de su encargado o responsable; ni es suficiente la autorización superior para suplir dicha falta de conocimiento, pues lo que la misma suple es la eventual falta de consentimiento del titular o del encargado a la entrada en la finca, lo que resulta admisible en actuaciones insertas en procedimientos ya iniciados, pues no requieren tales actuaciones el conocimiento por el obligado. En cambio, es inexcusable este conocimiento cuando se trata de iniciar el procedimiento, dadas las exigencias legales que en ese momento han de cumplirse. Por ello, en supuestos como el que nos ocupa, y si no es posible obtener la constancia por cualquier medio de que el interesado conoce la actuación y su significación de inicio del procedimiento, habría de limitarse el actuario a adoptar las medidas cautelares oportunas que impidieran eventuales conductas del sujeto que pusieran en peligro el buen fin de las actuaciones. Lo contrario sería mantener por inercia una modalidad de actuación administrativa tradicional a despecho de las nuevas exigencias que la Ley impone ahora para su desarrollo.

Por ello, para concluir, me parece más adecuado, al marco legal del inicio de las actuaciones, que el previsto artículo 177.2 del futuro Reglamento suprima de su redacción el inciso final, el que autoriza a seguir la personación con los encargados o responsables de los locales, sustituyendo esta posibilidad –cuando de iniciar las actuaciones se trate– por la adopción de las oportunas medidas cautelares cuando no se halle presente el obligado ni de otra manera quede constancia de que conoce la personación, su significado como inicio del procedimiento y la información que en este momento ha de facilitársele en cumplimiento de la Ley.

5. LA INICIACIÓN DEL PROCEDIMIENTO A PETICIÓN DEL OBLIGADO

Conforme al apartado 1 del artículo 149 de la LGT, el obligado sujeto a actuaciones de carácter parcial puede solicitar que las mismas tengan carácter general respecto al tributo y, en su caso, períodos afectados, sin que la solicitud interrumpa las actuaciones en curso.

Para ello, deberá formular la solicitud –dice el apdo. 2– en el plazo de quince días desde la notificación del inicio de las actuaciones, desplegando los efectos que señala el apartado 3. Según éste, la Administración, en el plazo de seis meses desde la solicitud, «deberá ampliar el alcance de las actuaciones o iniciar la inspección de carácter general». El incumplimiento de este plazo conlleva que las actuaciones parciales no interrumpan la prescripción para la comprobación e investigación del mismo tributo y período con carácter general.

5.1. El contenido del derecho del artículo 149 de la LGT.

Introducido este derecho a la comprobación general por la Ley 1/1998, su desarrollo reglamentario se contiene actualmente en el artículo 33 bis del Reglamento de la Inspección, redactado

por el Real Decreto 136/2000. Por su parte, el proyecto de Reglamento lo aborda en su artículo 179, en términos mucho más parcos que el actual texto reglamentario, y, sin embargo, aún más problemáticos, mereciendo alguna aclaración.

Llama la atención, ante todo, en el precepto proyectado, que el apartado 3 del citado artículo 179 expresamente prevea la denegación de la solicitud efectuada por el particular, exigiendo en tal caso que sea motivada y notificada, y precisando que no será recurrible, sin perjuicio de alegar contra ella cuando se impugne el acto final del procedimiento ¹⁶.

Si se contempla, en efecto, el artículo 149 de la LGT, el que formula el derecho, es cierto que su apartado 1 lo enuncia diciendo literalmente que «todo obligado tributario que esté siendo objeto de actuaciones de inspección de carácter parcial podrá solicitar a la Administración que las mismas tengan carácter general», lo que permitiría deducir que el precepto otorga meramente un derecho a la solicitud, pero no a que las actuaciones se desarrollen con carácter general. Sin embargo, no creo que pueda restringirse en tal sentido el contenido del derecho del artículo 149 de la LGT ¹⁷.

Primero, porque tras la presentación de la solicitud, el apartado 3 señala categóricamente que «la Administración tributaria deberá ampliar el alcance de las actuaciones o iniciar la inspección de carácter general». Tal y como se formula este apartado, no está dejando en manos de la Administración la decisión sobre el alcance que hayan de tener las actuaciones, sino que imperativamente («deberán») habrán de ser de carácter general.

En segundo lugar, si a la solicitud del interesado cupiera una respuesta positiva o negativa, a criterio de la Administración, tampoco se cumpliría el artículo 147.1 b), que atribuye a dicha solicitud la cualidad de ser, ni más ni menos, que modo de iniciación del procedimiento. Y se la atribuye también de modo imperativo, al comenzar diciendo dicho apartado 1 que «el procedimiento de inspección se iniciará...»; es decir, no arbitrando como mera posibilidad ni con carácter potestativo ese efecto iniciador, sino como consecuencia ineludible de la solicitud del obligado en los términos del artículo 149.

En tercer lugar, el precepto en cuestión entraría en contradicción con el apartado anterior del mismo artículo 179 del Reglamento proyectado. Dice, en efecto, el apartado 2 de ese artículo que «recibida la solicitud, el órgano competente para liquidar acordará si la inspección de carácter general se va a realizar como ampliación del alcance del procedimiento ya iniciado o mediante el inicio de otro procedimiento». Por lo tanto, sólo cabe la opción entre las dos vías para dar carácter general a las actuaciones, pero no la opción entre darles o negarles dicho carácter.

En cuarto lugar, sería fútil el precepto si se limitara a formular el derecho a la solicitud, pues, limitado en este sentido, no dejaría de ser el ejercicio del derecho de petición constitucionalmente

¹⁶ Conforme se había propuesto ya por algún autor. *Vid.* JIMÉNEZ GARCÍA, C.A.: «El alcance de las actuaciones del procedimiento de inspección», en el volumen *La aplicación de los tributos en la nueva LGT*, IEF, Madrid, 2005, pág. 543.

¹⁷ LÓPEZ MARTÍNEZ y PÉREZ LASTRA afirman el «carácter vinculante» de la solicitud para que haya comprobación general, aduciendo las enmiendas parlamentarias rechazadas en el sentido de prever por la Ley la negativa de la Administración. *Op. cit.*, pág. 73.

reconocido, y que la LGT, obviamente, puede reiterar, pero que nada añadiría al mandato constitucional, salvo la fijación de un plazo de caducidad ¹⁸.

Finalmente, tampoco los antecedentes normativos respaldan esa interpretación restrictiva. Ni el ya derogado artículo 28 de la Ley 1/1998, que lo introdujo en el ordenamiento, ni su desarrollo reglamentario por el aún vigente Reglamento de Inspección permiten configurarlo como mero derecho a la solicitud, sino como derecho al alcance general de las actuaciones.

Por ende, la dicción del artículo 179.3 del Reglamento me parece peligrosa en cuanto puede dar pie a interpretar que ante la solicitud del interesado puede haber una respuesta negativa por parte de la Administración a las actuaciones de carácter general. Tan sólo es admisible el precepto, en su actual formulación, si se refiere exclusivamente a la denegación por extemporaneidad de la solicitud, al rebasarse el plazo de quince días señalado para su ejercicio por el artículo 149.2 de la Ley (sin perjuicio de que conforme al art. 76 de la Ley 30/1992 sea válida la petición posterior a los quince días si es antes de haberse notificado al sujeto la caducidad). Pues incluso si la solicitud incurriera en otro vicio u omisión, debería darse la oportunidad de subsanación. Pero si ésta es la interpretación correcta del precepto, parece demasiado ambiguo formular la posible denegación en términos tan amplios, en los que la exigencia de su motivación y la negación de su impugnabilidad dan pábulo a pensar en controversias de más hondo calado que la mera constatación de la eventual extemporaneidad de la solicitud. Por ello, parece preferible una formulación reglamentaria que circunscriba al requisito temporal la causa de la denegación, o bien eliminar la referencia a la misma, habida cuenta de que operaría como efecto necesario derivado del incumplimiento del plazo legal, aun no especificándose por el Reglamento.

5.2. La ampliación del alcance de las actuaciones.

Sentado, pues, que estamos en presencia de un derecho al carácter general de las actuaciones, queda por examinar cómo se articula ese alcance tras la solicitud del obligado, dado que el artículo 149.3 de la LGT, a diferencia de su precedente de la Ley 1/1998, eleva ahora a rango legal la opción, introducida por el Real Decreto 136/2000, entre ampliar el procedimiento ya en curso o iniciar otro nuevo, lo que, a su vez, procede de la Instrucción 9/1998, de 1 de abril, del Director General de la AEAT. Nada añade a este respecto el proyectado texto reglamentario, siendo el apartado 2 del artículo 179, arriba transcrito, la única norma al respecto, que se limita a señalar que «recibida la solicitud, el órgano competente para liquidar acordará si la inspección de carácter general se va a realizar como ampliación del alcance del procedimiento ya iniciado o mediante el inicio de otro procedimiento».

Ante esa falta de solución concreta por parte del futuro Reglamento, creo conveniente abordar la cuestión tal y como se regula en el aún vigente artículo 33 bis del Reglamento de 1986, pues algunas de sus soluciones se me antojan no adecuadas a la LGT en varios aspectos, básicamente

¹⁸ Parece entenderlo como manifestación del derecho de petición, propiciando una mayor admisibilidad de la iniciación por solicitud del obligado FERNÁNDEZ LÓPEZ, R.I.: *op. cit.*, pág. 252.

los contemplados por su apartado 4, a efectos de señalar la duración de las actuaciones como consecuencia de la solicitud de ampliación por parte del obligado. Así como lo que es, en mi opinión, el vicio de partida que permite tales soluciones, que no es otro que admitir –como hace el apdo. 3– que tras la solicitud de ampliación concluyan las actuaciones parciales en cuyo seno se efectuó la petición del obligado. Dado que la parquedad del Reglamento proyectado permitiría esta solución y sus consecuencias, estimo conveniente examinarlas tal y como se regulan en el Reglamento vigente, destacando su desajuste con la regulación contenida en la LGT ¹⁹.

Dicho apartado 4 del artículo 33 bis distingue tres supuestos posibles a raíz de la solicitud por el obligado de la comprobación general.

El primero, que en el plazo legal de seis meses a partir de la solicitud hayan finalizado las actuaciones de carácter parcial y se haya iniciado la general. En tal caso, la duración de ésta se computará desde su inicio [letra a) del precepto].

Una segunda hipótesis consiste, como la anterior, en que a los seis meses de la solicitud hayan finalizado las actuaciones de carácter parcial, pero, a diferencia de ella, no se hayan iniciado las de carácter general, haciéndolo con posterioridad a dicho plazo. En este caso, el plazo de duración de estas últimas se computará desde el día siguiente al del vencimiento de los seis meses desde la solicitud [letra b), segundo párr.].

Finalmente, el tercer supuesto estriba en que al cabo de los seis meses de la solicitud no hubieran concluido las actuaciones de carácter parcial. Si así fuera, pasarán a tener carácter general y la duración de éstas se computaría desde el inicio de las parciales [letra b), párr. primero].

Contrastando estas previsiones reglamentarias con la LGT, diversos preceptos de la misma parecen oponerse a algunas de estas posibilidades, que reposan, en su conjunto, sobre la previsión del apartado 3 del artículo 33 bis del RGIT, según el cual, recibida la petición del obligado de comprobación 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» (texto sustancialmente idéntico al arriba transcrito como art. 179.2 en el proyecto de Reglamento). Solución reglamentaria que se acogió –también por el art. 11.3 del RGIT– de la Instrucción 9/1998, sobre la que no parece aventurado colegir que añadió, respecto a la Ley, esa posibilidad de iniciar «otra actuación distinta», para poder computar el plazo de duración de las actuaciones desde el inicio de esta última, y no desde que se iniciaron las parciales, como ocurriría en caso de mera ampliación de su alcance.

Más concretamente, dos son las previsiones reglamentarias que me parecen desajustadas al marco normativo de la LGT. La primera, que tras la solicitud de ampliación del obligado puedan concluirse las actuaciones parciales, con su correspondiente liquidación provisional. La segunda, que el acuerdo a que se refiere el artículo 33 bis, apartado 3, pueda ser el de iniciar «otra actuación distinta» (o «el inicio de otro procedimiento», en los términos del art. 179.2 del Reglamento en proyecto) ²⁰.

¹⁹ Entiende adecuadas las soluciones del vigente RGIT, JIMÉNEZ GARCÍA, C.A., *op. cit.* pág. 543.

²⁰ Justamente la necesidad de iniciar «otro procedimiento» fue defendida por CAYÓN GALIARDO, A. como efecto de la solicitud de ampliación por el obligado. *Op. cit.*, págs. 160-161.

En primer lugar, es necesario precisar un aspecto del instituto que comentamos que aun siendo obvio no puede ser descuidado. Se trata de que el derecho reconocido por el artículo 149 no goza de existencia autónoma fuera del procedimiento inspector. Dicho de otro modo, no existe un derecho genérico de los obligados tributarios a solicitar que se abra respecto de alguno de sus tributos una inspección de carácter general. Como dice reiterada jurisprudencia del Tribunal Supremo, el ordenamiento no reconoce con carácter general la iniciativa del particular como modo de iniciación del procedimiento, y la nueva LGT no modifica la situación preexistente en este aspecto. Por el contrario, lo que la LGT confiere es sólo el derecho del obligado que ya está incurso en actuaciones de carácter parcial a que «las mismas tengan carácter general respecto del tributo y, en su caso, períodos afectados». Por ende, cuando el apartado 1 del artículo 149 de la LGT formula este derecho, no lo hace como potestad de cualquier obligado tributario a que se abran o inicien actuaciones generales respecto de él. Es sólo un derecho de quien ya está siendo inspeccionado; y además, no a que se inicien actuaciones generales, sino a que «las mismas» (esto es, las parciales en curso) tengan carácter general respecto al tributo afectado. Atendiendo, por tanto, a la dicción de la Ley, las actuaciones de carácter general que se desarrollen como consecuencia de la petición del particular no pueden recaer sobre sujetos ni sobre tributos, períodos impositivos ni obligaciones diferentes de los ya contemplados previamente por las actuaciones de carácter parcial.

En segundo lugar, cuando el artículo 147.1 de la LGT regula los modos de iniciación del procedimiento de inspección, expresamente diferencia entre la iniciación de oficio, en su letra a), y la iniciación «a petición del obligado tributario, en los términos del artículo 149 de esta Ley» [letra b)].

Por lo tanto, sea cual sea la interpretación que se dé a las prescripciones legales, no podrá desconocerse que hay un modo de iniciar el procedimiento que no es de oficio. Aun constreñido en su propio reconocimiento a «los términos del artículo 149», ha de articularse de modo diferente a la iniciativa de la Inspección, por lo que no puede reconducirse a un «acuerdo» del Inspector-Jefe de «inicio de otra actuación distinta», asimilándose a la iniciación de oficio, como hace el artículo 33 bis, apartado 3 del RGIT (ni al acuerdo de «inicio de otro procedimiento», como en el texto reglamentario previsto). Al mismo tiempo, de acuerdo con la anterior consideración, sólo cabe reconocer dicho modo de iniciación por iniciativa del particular en el marco de unas actuaciones de carácter parcial ya iniciadas.

Esa doble exigencia permite entender el derecho del artículo 149 no como un derecho a nuevas o a «otras» actuaciones «distintas», sino más bien como un derecho a la conversión de las preexistentes, fuera de las cuales no se admite la iniciativa del obligado como modo de iniciación del procedimiento. Por tanto, cabe dudar de si es posible, como prevé el actual Reglamento, que tras la solicitud por el particular se concluyan las actuaciones parciales –esto es, se dicte la correspondiente liquidación– y se inicien más tarde unas actuaciones generales que, desde el punto de vista procedimental, son completamente autónomas y separadas del anterior procedimiento en cuyo seno había efectuado el particular su solicitud. Si así fuera, esta solicitud no tendría efecto alguno sobre las actuaciones parciales en curso, con lo que la transcrita expresión legal al configurar el derecho («que las mismas tengan carácter general respecto al tributo y, en su caso, períodos afectados») quedaría vacía de contenido, puesto que la posterior inspección general sería otra distinta

de la de carácter parcial. Ni se impediría lo que la Ley persigue evitar al reconocer el derecho, que no es otra cosa que una regularización parcial de la situación tributaria.

Es cierto que el apartado 3 del artículo 149 de la LGT, al regular los efectos de la solicitud, dice literalmente –recogiendo la opción del vigente Reglamento– que la Administración «deberá ampliar el alcance de las actuaciones o iniciar la inspección de carácter general», con lo que parece albergar esa posibilidad de emprender otra distinta de las previamente iniciadas como parciales. Sin embargo, eso choca con otros preceptos legales, como a continuación se examina, empezando por el propio apartado 1 en que se formula el contenido del derecho. Por eso, cabe entender que al emplear el verbo «iniciar», este apartado 3 no está refiriéndose a la iniciación de oficio, que es modo distinto del de iniciación a petición del obligado, que aquí se regula, sino meramente al acto concreto de inicio del procedimiento, enmarcado en el conjunto de acciones que lo ponen en marcha, pero siempre dentro del modo previsto por la letra b) del apartado 1 del artículo 147 de la LGT, cuyo primer acto es la solicitud del obligado.

En tercer lugar, la posibilidad de concluir las actuaciones parciales, en cuyo seno el interesado ha solicitado su carácter general, no parece posible en absoluto a la vista del artículo 148.3 de la LGT. Éste dispone que «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», salvo en los supuestos del artículo 101.4 a) de la Ley. Por lo tanto, claramente prohíbe que concluidas las actuaciones parciales se abran otras de carácter general que puedan reexaminar lo actuado en aquéllas. Esta imposibilidad, ya auspiciada por la jurisprudencia respecto a cuestiones jurídicas o de interpretación y aplicación de la norma (por todas, Rs. TEAC de 2 de diciembre de 1998, STSJ de Valencia de 18 de enero de 2002), se recoge ahora como prohibición legal, extendiéndose también a las cuestiones de hecho.

Por ende, si ante la notificación al sujeto de unas actuaciones parciales sobre ciertos elementos de la obligación tributaria, pide éste que se conviertan en generales para conducir a una liquidación definitiva que tenga en cuenta de manera conjunta todos los elementos de la obligación, y la Administración –conforme al Reglamento– decide acabar primero aquéllas y más tarde abrir éstas, ya no podrá en el curso de estas últimas volver sobre aquellos elementos. Frustrándose así el interés del particular –configurado por la Ley como derecho– a una consideración conjunta de todos los datos que sean relevantes para su obligación tributaria.

Finalmente, en cuarto lugar, el artículo 149.3 de la LGT contiene una previsión que no figuraba en la Ley 1/1998, cuando se articuló este derecho del inspeccionado. Consiste en que el incumplimiento del plazo de seis meses para iniciar las actuaciones generales tiene como efecto que el plazo de prescripción para éstas no se ve interrumpido por las actuaciones parciales, ni siquiera –si se concluyen como admite el Reglamento– por la liquidación provisional que les pusiera término, pues es parte de ellas. Con lo cual podría darse la siguiente paradoja: el efecto interruptivo de la prescripción provocado por las actuaciones parciales (producido con su inicio) se mantiene para éstas, renovándose con cada nuevo acto del procedimiento, incluida la liquidación provisional, que podrá dictarse aun incumpléndose el plazo máximo de duración de las mismas fijado por el artículo 150 de la LGT. Incluso, cabría abrir tras ellas nuevas actuaciones de carácter parcial sobre

otros elementos de la obligación, pues respecto de las actuaciones de este carácter nada dice el artículo 149.3, con lo que la interrupción de la prescripción del tributo provocada por las primeras aprovecha para éstas. En cambio, lo que no podrá hacerse es abrir una actuación general si han transcurrido seis meses desde la petición y cuatro años desde el final del período de declaración; por mucho que haya habido actuaciones parciales entre tanto, pues el mandato del precepto legal es que –vencidos los seis meses desde la solicitud– éstas no interrumpen la prescripción para la comprobación general del tributo. Es decir, que en esta hipótesis no será posible una actuación general pero sí continuar con la parcial e incluso abrir otras también de carácter parcial.

Encontramos, pues, que la solicitud por el particular de una inspección general puede dar lugar –si se admite la solución del art. 33 bis RGIT de concluir la parcial– a que por el transcurso de los seis meses no pueda ya atenderse su derecho si se consumara la prescripción, pero sin que ello impida nuevas actuaciones parciales sobre el mismo tributo. Es decir, justo lo contrario de lo que garantiza el artículo 149 al otorgar al obligado el derecho que proclama. Dejándose, además, exclusivamente en manos de la Administración la frustración definitiva de ese derecho, pues le basta con desatender el plazo de seis meses y dejar transcurrir los cuatro años para no poder efectuar una actuación general, manteniendo, sin embargo, la potestad de llevar a cabo las de carácter parcial que estime convenientes, pues para éstas la LGT no priva de efecto interruptivo de la prescripción a la primera de ellas en cuyo seno el interesado formuló su solicitud de actuación general.

Por eso, me parece más respetuoso con la LGT entender el derecho del artículo 149.1 como facultad del particular de convertir las actuaciones parciales en generales. De manera que tras la solicitud en ese sentido del inspeccionado no cabrían más que dos posibilidades:

1. El Inspector-Jefe, durante los seis meses siguientes, acuerda ampliar el carácter de las actuaciones, de parciales a generales, computándose la duración de estas últimas a partir de la notificación de dicho acuerdo [reconociendo así que se «inician» con este acto, como dice el art. 149.3 de la LGT, pero enmarcado como acto vinculado por la solicitud de ampliación en un modo de iniciación que es «a petición del obligado», como dice el artículo 147.1 b)].
2. Si en seis meses no se ha adoptado dicho acuerdo, las actuaciones parciales devienen generales de modo automático por mandato legal, pero su duración se computará desde la solicitud [conforme al art. 104.1 b) LGT], y sin que los actos desplegados hasta el incumplimiento del plazo de seis meses en el seno de las parciales tengan eficacia interruptiva de la prescripción. Por tanto, pueden darse dos situaciones: a) si vencidos los seis meses han transcurrido también los cuatro años desde que se inició el plazo de prescripción, ya no podrán continuarse las actuaciones; ni como generales, por la prescripción, ni como parciales, para no desconocer el derecho ya ejercido por el particular a ampliarlas; b) por el contrario, si no se ha consumado la prescripción, continuarán las actuaciones como generales, y serán los actos posteriores de éstas los que producirán el efecto interruptivo, de modo idéntico a lo que ocurre en las actuaciones que han rebasado su plazo máximo de duración o de interrupción injustificada, según el artículo 150.2 a), párrafo segundo de la LGT.

De esta manera, cohonestando los artículos 147 y 149 de la LGT, encontramos que el modo de iniciación del procedimiento a petición del obligado abarcaría dos modalidades, que tienen en común arrancar siempre desde dicha petición. A saber:

a) En la primera, la diseñada por la Ley, a la solicitud del interesado sigue como acto necesario que es inexcusable dictar en el plazo de seis meses, el acuerdo de ampliación por parte del Inspector-Jefe. La notificación de éste es el momento de inicio del procedimiento de alcance general, que reemplaza a las actuaciones parciales originarias, sin que la solicitud de ampliación las paralizara y conservando los efectos asociados a su inicio.

b) En la segunda modalidad, en caso de incumplimiento de la anterior, el mero transcurso de los seis meses dota a la solicitud del particular de efectos suficientes para ampliar las actuaciones, pero considerándolas iniciadas en el momento de la solicitud, dado que se omite en el plazo previsto el acuerdo de ampliación y no hay otro acto de inicio. Con la particularidad de que el efecto interruptivo de la prescripción que en su día tuvieron la iniciación de oficio del procedimiento parcial y las actuaciones en su seno anteriores al incumplimiento del plazo queda enervado, pues es lo que dispone el artículo 149.3. Sólo las posteriores actuaciones, ya englobadas en el procedimiento general, conllevarán nuevamente ese efecto interruptivo. En cambio, como nada dice la Ley, deben mantenerse, a partir de la solicitud, los otros efectos asociados al inicio, es decir, la imposibilidad de regularizar con carácter espontáneo y efectos extintivos, y la irrelevancia de las consultas planteadas con posterioridad.

Visto, por tanto, desde la óptica de la petición del obligado, este modo de iniciación del procedimiento, claramente deslindado por el artículo 147.1 de la LGT de la iniciación de oficio, significa que la solicitud provoca, como efecto regular y ordinario, que deba dictarse en seis meses el acuerdo de ampliación, iniciándose entonces las actuaciones de carácter general. Si se incumpliera el plazo, la misma solicitud tendría efectos como acto de inicio y de ampliación de las actuaciones.

Lo que no cabe, en mi opinión, sin desconocer el derecho del obligado a la ampliación del alcance, es que tras su petición se concluyan las actuaciones parciales con la correspondiente liquidación provisional, tal y como admite el vigente Reglamento. En tal caso, nunca se respetará el artículo 149.1 cuando formula como contenido del derecho «que las mismas (las actuaciones parciales en que se halla incurso) tengan carácter general respecto al tributo y, en su caso, períodos afectados»; bien porque la prescripción consumada impediría seguir las actuaciones generales, bien porque, si no han prescrito, no podrán volver sobre el objeto de las parciales ya liquidadas, al prohibirlo el artículo 148.3 de la LGT.

Por ello, me parece inoportuno el texto previsto por el artículo 179.2 del futuro Reglamento, que en su parquedad podría dar pie a interpretaciones conducentes a soluciones similares a las admitidas por el actual Reglamento. En mi opinión, la nueva regulación debería aclarar –plegándose fielmente a la Ley– que una vez presentada por el obligado la solicitud de ampliación, no cabe finalizar las actuaciones parciales, sino sólo convertirlas en generales, mediante acuerdo expreso en seis meses o, en caso de incumplimiento de este plazo, por efecto automático de la Ley.

6. ¿ES IMPUGNABLE LA INICIACIÓN DEL PROCEDIMIENTO INSPECTOR?

Habida cuenta de la relevancia que la LGT confiere a la iniciación del procedimiento de inspección, y de los requisitos examinados que exige para la misma, en garantía –algunos de ellos– de auténticos derechos del obligado legalmente configurados, cabría deducir, sin más, que el interesado dispone de acción para impugnar dicha iniciación, cuando no se sujeta a tales requisitos legales o se duda de su ajuste a los mismos.

Sin embargo, es sabido que la jurisprudencia es absolutamente unánime en negar la impugnabilidad del inicio de las actuaciones inspectoras, remitiendo a su acto final –la liquidación tributaria– la alegación de todos los motivos formales y de fondo que en el curso de las actuaciones pudieran haber provocado su ilegalidad²¹. Innumerables sentencias del Tribunal Supremo, como la de 15 de febrero de 2003, insisten en esta apreciación, citando copiosa jurisprudencia precedente, de la que destacan las de 3 de octubre de 1988 y 2 de octubre de 1989; y aunque la STS de 20 de octubre de 2000 expresamente señala que podrá alegarse contra la inclusión de un sujeto en los Planes de Inspección «cuando se inicien las actuaciones inspectoras», no parece que esta afirmación constituya un cambio de postura del Tribunal en torno a la no impugnabilidad de la iniciación del procedimiento inspector. La misma solución es sostenida por los TSJ, incluso por aquéllos más proclives a dar realce al inicio de las actuaciones y a la exigencia de sus requisitos, que no dejan de advertir que será con ocasión de impugnar la liquidación cuando puedan suscitarse todos los vicios del procedimiento (STSJ de Valencia de 18 de junio de 2004).

Ante tal unanimidad, cabría esperar algún precepto legal que así lo declarara de forma indubitada. No obstante, tal precepto no existe y, por el contrario, si se analizan los que enumeran los actos recurribles, la conclusión que cabe obtener es justamente la contraria. Por eso, en el fondo de aquellas posturas denegatorias de la impugnabilidad creo que late, sobre todo, la rancia concepción del tributo como instituto jurídico que se resume en la obligación de pago, centrando en la prestación patrimonial su contenido jurídico, y entendiendo como actos de trámite sin incidencia sobre la esfera jurídica del particular todas las actuaciones –gestoras o inspectoras– que conducen a su determinación. O a lo sumo, tratando sus vicios como defectos de forma no invalidantes si no provocan indefensión. Manifestación de ello puede considerarse la propia LGT, que admite expresamente la impugnabilidad de «los actos dictados en el procedimiento de recaudación» y niega la de los dictados en otros procedimientos que no tienen incidencia directa e inmediata sobre la esfera patrimonial del obligado, aun pudiendo ser más gravosos para su situación jurídica y, a la larga, incluso para la patrimonial.

Tiempo ha, sin embargo, que el tributo dejó de reducirse a ese mero contenido pecuniario. Con ser su elemento principal y definitorio, no puede admitirse que se agote en él todo su contenido, y la propia LGT, aun queriendo sujetarse al molde dogmático de la obligación tributaria, no puede dejar de reconocer que el mismo se compone de otras obligaciones, distintas de la llamada «principal», y de otras situaciones jurídicas no pecuniarias, aunque se las denomine con el eufemismo

²¹ Admite la recurribilidad directa sólo cuando se inicia el procedimiento en virtud de orden escrita y motivada, FERNÁNDEZ LÓPEZ, R.I.: *op. cit.*, pág. 263.

mo de «obligaciones formales», pero que no dejan de ser manifestación –como dice el art. 17.1– de deberes o potestades. Incluso en ese marco de la LGT, es innegable que los actos de aplicación del tributo inciden en la propia prestación pecuniaria, pero además, y con independencia de ello, ya es *communis opinio* que los esfuerzos por sujetar a Derecho la prestación coactiva en que consiste el tributo no se agotan en lo relativo a su contenido pecuniario, debiendo extenderse a los actos, las potestades y los procedimientos a través de los que se exige, no pudiendo quedar esta actuación pública al margen del Estado de Derecho y de sus exigencias. No en vano, la propia LGT proclama en su artículo 6 el «carácter reglado» de los actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones, y en su artículo 3.2 incorpora los principios que han de regir la actuación administrativa en la aplicación del sistema tributario.

Sin necesidad de profundizar ahora en estos aspectos dogmáticos, me parece que sí merece la pena detenerse en el artículo 227 de la LGT, que enumera los actos susceptibles de reclamación económico-administrativa, puerta inexcusable todavía para el acceso a la vía judicial.

Como es sabido, la técnica de este precepto separa en un primer apartado las características generales de los actos susceptibles de reclamación, para desglosar, en su segundo apartado, los actos de aplicación de los tributos que tienen esa cualidad. La enumeración del apartado 2 no es, sin embargo, exhaustiva, y no sólo porque los apartados siguientes mencionan otros actos o actuaciones, sino incluso porque en su última letra contiene una cláusula abierta a cualquier otro acto que «la normativa tributaria» (ni siquiera la Ley) declare recurrible. Por ello, no basta para rechazar la impugnabilidad de un acto alegar que no figura en esa enumeración, debiendo, por el contrario, indagarse si cumple las características generales que permiten el recurso contra el mismo.

Acudiendo al apartado 1 a) del citado artículo 227 de la LGT, admite la reclamación contra los actos que «provisional o definitivamente reconozcan o denieguen un derecho o declaren una obligación o un deber». Por su parte, el apartado 1 b) del mismo artículo admite la impugnación contra actos «de trámite que decidan, directa o indirectamente, el fondo del asunto o pongan término al procedimiento». Finalmente, el apartado 2 f) del mismo artículo 227 declara recurribles «los actos que determinen el régimen tributario aplicable a un obligado tributario, en cuanto sean determinantes de futuras obligaciones, incluso formales, a su cargo».

Proyectando estas exigencias de los actos reclamables sobre los que inician el procedimiento de inspección, resulta difícil no apreciar en éstos aquellas cualidades.

En primer lugar, como actos que declaran una obligación o un deber [apdo. 1 a)] o que son determinantes de futuras obligaciones, incluso formales [apdo. 2 f)].

Dice el Tribunal Supremo, respecto al inicio de las actuaciones, que para el particular «no hay alteración de su situación jurídica, pues sus derechos y deberes no resultan afectados como consecuencia de la comprobación inspectora, en tanto no se ponga fin a la misma»; añadiendo que la «incidencia de la Inspección en la situación jurídica del inspeccionado, creándole obligaciones y cargas, no puede considerarse que exceda del deber de todo contribuyente... a tenor del deber de colaboración que preceptúa el artículo 35.2 de la LGT, y que desarrollan los artículos 109 a 112»

STS de 15 de febrero de 2003); concluyendo, por lo anterior, como la STS de 2 de octubre de 1989, que «en definitiva, en este ámbito tan sólo la liquidación tributaria pone fin al procedimiento de gestión y constituye el título para la exigibilidad de la deuda tributaria».

Este razonamiento del Alto Tribunal, que cabe considerar dudoso a la luz de la anterior LGT, pero que podría tomarse como cierto, no parece resistir el contraste con la vigente Ley. Frente a la genérica regulación anterior de la comprobación tributaria, con el consiguiente deber de sujeción a la misma por parte de los obligados, la LGT actual deslinda claramente las potestades administrativas de aplicación de los tributos que pueden ejercerse en los distintos procedimientos, reservando algunas de ellas solamente al de inspección. Así, por no citar más que las de mayor alcance, el examen de la contabilidad mercantil, el requerimiento de datos a terceros por captación, incluidos los relativos a movimientos financieros, y la entrada y reconocimiento de fincas y locales no limitada a comprobaciones censales o de métodos objetivos de tributación. En todos estos casos, la única forma de que el obligado quede sujeto al ejercicio de tales potestades, naciendo para él los subsiguientes deberes específicos, es mediando un acto de inicio del procedimiento inspector, pues sólo en su seno puede imponerse al particular el cumplimiento de esos deberes.

Alegar que su previsión abstracta por la Ley ya supone su situación de sujeción como contribuyente, sin que la apertura del procedimiento incida sobre su esfera ni altere su situación jurídica, es tanto como admitir que en cuanto ciudadano —o mero residente— estoy sujeto al deber de contribuir y, por ende, a que se me exija cualquier prestación que forme parte del mismo. Evidentemente, cada deber o prestación concretos tienen su mecanismo genético, sea el hecho imponible para el de pago del tributo, sean otros presupuestos de hecho o, en el ámbito de los deberes «formales», la imposición directa por la norma o el acto administrativo de ejercicio de la correspondiente potestad cerca del interesado. Incluso participando del razonamiento del Tribunal, no puede sostenerse, con la nueva Ley, que todo obligado esté sujeto a todas las potestades y los deberes que en ella se formulan. Concretamente, si no hay inicio de actuaciones inspectoras, no se podrán exigir a un obligado ciertas prestaciones.

Por otra parte, vistos los efectos que conlleva el inicio de las actuaciones, es difícil aceptar que no alteran su situación jurídica. A partir de ese momento, no puede el obligado regularizar espontáneamente su situación, ni, en su caso, enervar las sanciones por las infracciones que hubiera cometido. Además de que justamente por ser parte de un procedimiento inspector puede incurrir en nuevas infracciones que en otro caso serían imposibles (apdos. 5 y 6 del art. 203).

No en vano, pese a la unanimidad judicial señalada, pueden encontrarse pronunciamientos que admiten la impugnación de algún acto dictado en el curso del procedimiento distinto del de liquidación, como la STS de 30 de enero de 1987, respecto a una solicitud de datos al sujeto pasivo para posteriormente liquidar sobre ellos, o sobre actas de inspección que vulneran derechos fundamentales (SAT de Valencia de 26 de enero de 1988), así como, más generalmente, sobre actos de inicio de un procedimiento que declaran la legislación aplicable (STS de 29 de diciembre de 1980).

Lo que aquí se postula es que, a la vista de las exigencias y los requisitos que ha de cumplir la iniciación del procedimiento, incluida la garantía de derechos del obligado configurados como

tales por la LGT, como el de ser informado sobre sus derechos y deberes (declarando, por tanto, aplicables los que sólo tienen cabida en el procedimiento inspector), no es tan sencillo negar la impugnabilidad del acto de inicio con base en los preceptos ahora comentados. Incluso literalmente cabría subsumir el inicio del procedimiento en el citado apartado 2 f) del artículo 227, pues no cabe duda de que va a ser «determinante de futuras obligaciones, incluso formales, a su cargo», siempre que por «actos que determinen el régimen tributario aplicable» no se entienda solamente el de carácter sustantivo, sino también el régimen tributario procedimental. En esta medida, la propia información que la LGT prevé suministrar al inicio de las actuaciones, especificando los derechos, deberes y obligaciones del interesado en el procedimiento no son sino «el régimen tributario aplicable» al sujeto, en virtud de un acto, el del Inspector-Jefe (consista en la inclusión en el plan de inspección o en la orden escrita y motivada para actuar fuera del plan), que determina futuras obligaciones formales a su cargo.

Un nuevo argumento se obtiene del apartado 1 b) del artículo 227 de la LGT, que admite la impugnación contra los actos que «pongan término al procedimiento». Es la propia Ley la que configura «el inicio de un procedimiento de inspección» como forma de terminación de procedimientos de gestión. Así, el artículo 133.1 e) para el de verificación de datos y el artículo 139.1 c) para el de comprobación limitada. Obsérvese que en ambos preceptos no se requiere ninguna otra actuación finalizadora de las comprobaciones gestoras, sino que literalmente se dice que «terminará» el procedimiento por el inicio de la inspección. Por ende, dicho acto de inicio encierra una doble virtualidad. Por un lado, pone en marcha el procedimiento inspector, pero, al mismo tiempo, es el acto de terminación del procedimiento de gestión. No sólo literalmente, sino, sobre todo, atendiendo a razones de fondo, negar su impugnación en estos casos sería privar al sujeto de toda posibilidad de recurrir contra el acto que pone fin a un procedimiento de comprobación gestora. Ni las concepciones más restrictivas sobre la impugnabilidad de actos niegan este carácter a los que sean actos finales de un procedimiento, y éste es el caso del de inicio de la inspección, por disposición expresa de la LGT.

Finalmente, en pro de la recurribilidad del inicio de las actuaciones cabría alegar los riesgos que conlleva reservar este carácter sólo a la liquidación final. No ya por eventuales lesiones a derechos que puedan producirse en el curso de las actuaciones (para lo que bastaría admitir la impugnación contra el acto que las provoca), sino también porque se pueden vulnerar previsiones de rango constitucional. Entre ellas, la eficacia administrativa ordenada por el artículo 103 de la CE, cuando tras haberse seguido todo el procedimiento se anulan las actuaciones por no constar el requerimiento inicial (STS de 22 de julio de 1994), o por defecto u omisión en el título habilitante (STSJ de Valencia de 18 de junio de 2004); o la vulneración de la seguridad jurídica cuando las actuaciones afectan a cosa juzgada, tributos que ya han sido objeto de liquidación definitiva, o incluso prescritos (Rs. TEAC de 7 de febrero de 1989).

Si a ello se añade que el procedimiento inspector puede continuar hasta su terminación, por mucho que se incumplan sus plazos de duración y de paralización, permitiendo la Ley que cada nueva actuación posterior al incumplimiento de los plazos vuelva a interrumpir la prescripción y desplegar los mismos efectos que el inicio de las actuaciones, negar el carácter recurrible de ese acto inicial es colocar al interesado en una situación jurídica temporalmente indefinida y materialmente

incierto en cuanto al tributo, lo que no ocurre con los procedimientos de gestión ni sancionadores, en los que el incumplimiento del plazo para resolverlos acarrea su terminación por caducidad.

Es la misma LGT, en su artículo 3, la que transcribe los principios constitucionales tributarios, la que enumera en el apartado 2 los principios en que se basará la aplicación del sistema tributario, citando los de «proporcionalidad, eficacia y limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales y asegurará el respeto de los derechos y garantías de los obligados». Mal puede velarse por el cumplimiento de estos principios cuando no se admite recurso en defensa de su vulneración durante el tiempo indefinido que pueden durar las actuaciones inspectoras. Y poco sentido tiene que la eventual vulneración de ciertos derechos y garantías –cuyo cumplimiento exige la LGT al iniciarse el procedimiento– no pueda discutirse hasta la finalización del mismo. Cuando la Ley confía a ciertos actos –como el de inicio– la satisfacción de derechos y garantías, no cabe reputarlos de trámite, ni la privación de esos derechos puede calificarse como mero defecto formal que no provoca indefensión, pues ésta consiste, precisamente, en que ya se ha lesionado el derecho que aquel acto debía satisfacer. Sin perjuicio, obviamente, de que ante el posible recurso por el interesado se adopten las medidas cautelares pertinentes, al amparo del artículo 146 de la LGT.

Por todo ello, considero que la mención por la actual LGT de los requisitos y efectos de la iniciación del procedimiento inspector, antes meramente contemplados por el Reglamento, no es sólo una elevación de rango normativo frente a futuras modificaciones, sino que entronca de lleno con la finalidad de la Ley de erigirse en el Código regulador de las relaciones tributarias, considerando hoy que no sólo han de respetar el contenido patrimonial del tributo, sino también las situaciones y posiciones jurídicas «formales» que definen la relación poderes públicos-ciudadanos con motivo de la exigencia de los tributos. En este contexto, no parece coherente admitir únicamente la impugnación del acto final de liquidación que determina la deuda, negando la del acto de inicio de un procedimiento que encierra la puesta en juego de nuevas potestades y deberes, y que puede resultar tan dilatado y gravoso como el de inspección; acto de inicio al que la LGT atribuye en buena medida la satisfacción y garantía de aquellas finalidades generales del ordenamiento tributario.