

UNA NUEVA VISIÓN DE LA POTESTAD DE COMPROBACIÓN A LA LUZ
DE LA SOLICITUD DE LA AMPLIACIÓN DE ACTUACIONES

Gemma Patón García

Profesora Ayudante de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de Castilla-La Mancha

SUMARIO:

- I. CONSIDERACIONES PRELIMINARES
- II. UNA APROXIMACIÓN A LA FUNCIÓN DE COMPROBACIÓN TRIBUTARIA. 1. La actividad de comprobación tributaria como función administrativa. 2. La configuración de la comprobación como potestad funcional conferida a la Administración tributaria
- III. ACERCA DEL ENGARCE CONSTITUCIONAL DE LA FUNCIÓN COMPROBADORA
- IV. LA TUTELA DEL OBLIGADO TRIBUTARIO ANTE LA COMPROBACIÓN
- V. LA SOLICITUD DE AMPLIACIÓN DE ACTUACIONES COMPROBADORAS: UNA INCURSIÓN EN LA POTESTAD DE COMPROBACIÓN. 1. La determinación del alcance de las actuaciones como contenido de la potestad de comprobación. 2. La facultad de solicitar la ampliación de las actuaciones observada desde la teoría del derecho subjetivo. 3. La afirmación del derecho subjetivo a la ampliación del objeto de la comprobación
- VI. CONCLUSIONES

I. CONSIDERACIONES PRELIMINARES

La obligación de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos establecido en el artículo 31.1 de la Constitución supone el sometimiento al conjunto de relaciones jurídicas que el ordenamiento regula en aras de la consecución de los intereses generales que sirve la Administración (art. 103.1 de la Constitución). Ahora bien, la observancia de este deber de contribuir se articulará en el seno de *un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio*. Por tanto, dicho deber de contribuir se encuentra encauzado y, más específicamente, constreñido a su adecuación a tales principios básicos que se encierran dentro de una directriz de justicia tributaria a la que debe tender nuestro ordenamiento jurídico-tributario en su conjunto.

Pues bien, este deber de contribuir coloca al ciudadano frente a la Administración tributaria, entre las cuales se establece, por una parte, una relación de deuda impositiva, y por otra, una relación de liquidación, tendente a la determinación del impuesto¹. Si bien ambas se introducen dentro del conglomerado de la llamada relación jurídico-tributaria, definida como “conjunto de obligaciones y deberes, derechos y potestades originados por la aplicación de los tributos”², la distinción adquiere relevancia en relación con el

¹ Sobre ello puede consultarse SAINZ DE BUJANDA, F., *Sistema de Derecho financiero*, Vol. II, Facultad de Derecho de Universidad Complutense, Madrid, 1985, pp. 30 y ss, quien destaca así un aspecto jurídico del aspecto económico de la relación jurídico-tributaria, importando teorías realizadas en el seno de la doctrina italiana.

² Recogida así en el artículo 17.1 LGT, cuya inclusión únicamente se justifica dentro de las pretensiones didácticas del nuevo texto legislativo, en opinión de VEGA HERRERO, M. y

posicionamiento jurídico en que se sitúan los ciudadanos sujetos al ordenamiento tributario. Desde este punto de vista, hablaremos de “obligado tributario” en tanto titular de los deberes correlativos a la relación jurídica establecida derivada de su sujeción al ordenamiento tributario; mientras que se considera “contribuyente” en la medida que resulta deudor de la cuantía tributaria.

No obstante, no sólo es destacable en la nueva LGT el acento ofrecido al aspecto obligacional del sujeto que se relaciona con la Administración tributaria³, sino que además debe subrayarse la nueva perspectiva por la que se orienta la actual LGT, prestando un evidente interés por la sistematización de principios y disposiciones relativas a la aplicación de los tributos. En este ámbito, ha de destacarse especialmente la regulación de las potestades administrativas establecidas para el examen de la adecuación a la ley de las conductas de los contribuyentes con el objeto de conseguir el exacto cumplimiento de la obligación tributaria principal. A estos efectos, la Administración tributaria está dotada de la potestad comprobadora, como manifestación del poder jurídico que ostenta, que se concreta en distintas facultades, cuya practicabilidad se realiza a través de actuaciones que inciden sobre el ámbito de privacidad del particular – ya sea el patrimonio, ya sea la situación jurídica subjetiva-.

El reconocimiento legal de estas potestades otorgan el título habilitante para el ejercicio de estas facultades a la Administración tributaria al servicio de

MUÑOZ DEL CASTILLO, J.L., “Tributos y obligaciones tributarias”, en *La nueva Ley General Tributaria* (Dir. CALVO ORTEGA, R.), Thomson-Civitas, Madrid, 2004, p. 108. De forma que el concepto de la relación jurídico-tributaria se manifiesta en un haz de facultades de poder y deberes correlativos entre Administración tributaria y obligados tributarios.

³ En este sentido, HERRERO DE EGAÑA ESPINOSA DE LOS MONTEROS, J.M., en *Comentarios a la nueva Ley General Tributaria* (Coord. HUESCA BOADILLA, R.), (según nómina de autores), Thomson-Aranzadi, Elcano (Navarra), 2004, p. 177.

la verificación de hechos y datos relacionados con las situaciones particulares con trascendencia directa o indirecta en las obligaciones fiscales impuestas. Nuestro Derecho positivo acoge la potestad de comprobación tributaria en el artículo 115.1 LGT, con una formulación genérica intentando ofrecer una mera relación englobadora de los aspectos que abarca “hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones y valores y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria”, y que cierra mediante una cláusula donde, ciertamente, se incluye el verdadero objeto de la misma cual es, la verificación del *correcto cumplimiento de las normas aplicables al efecto*⁴. Mediante esta formulación el ordenamiento instaura un mecanismo administrativo de protección y salvaguarda del crédito tributario, a la vez que determina un espacio para las actuaciones administrativas.

Así pues, la Administración tributaria desarrolla esta función de comprobación en la medida en que se atribuye la potestad legal necesaria, fundamento de la actuación administrativa, frente a la que el obligado tributario se sitúa como destinatario de tal actividad administrativa. Ahora bien, las condiciones jurídicas establecidas por el ordenamiento para el ejercicio de la actividad administrativa comprobadora se justifican por la exigencia del interés público de que nadie huya al cumplimiento de sus deberes tributarios y que la comprobación sea la más adecuada posible a la situación de hecho real⁵. El

⁴ Sin que haya variado sustancialmente la configuración del poder de comprobar e investigar hechos con trascendencia tributaria respecto del precedente artículo 109 de la LGT de 1963, por un lado, el artículo 115 supone “la acogida de la posibilidad de ejercitar genéricamente esta potestad frente a los administrados” (SÁNCHEZ SERRANO, L., “Comentario al artículo 109 LGT” en *Comentarios a las Leyes Financieras y Tributarias*, Tomo II, EDESA, Madrid, 1983, p. 128); por otro, la atribución de la potestad se realiza con carácter general a toda la Administración tributaria (SANMARTÍN FERNÁNDEZ, “La función gestora en la Administración Tributaria” en AA.VV., *La gestión tributaria y el servicio al contribuyente*, IEF, Madrid, 1991, p. 106), ambos autores en referencia al artículo 109 de la anterior LGT.

⁵ En este sentido GIANNINI, A.D., “L'accertamento dell'imposta”, Riv.Ital.Dir.Fin. 1942-I, p. 77. Esta óptica pone en práctica el uso del término “comprobación” para individualizar el

mismo Tribunal Constitucional ha abundado en esta idea puesto que ha interpretado la recepción constitucional del deber tributario como una autorización al legislador para la adopción de las medidas que sean eficaces y la atribución a la Administración de “las potestades que sean necesarias para exigir y lograr el exacto cumplimiento de sus obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes” (STC 53/1985, de 11 de abril, FJ 9º). Si bien, a renglón seguido, señala que dichas potestades sitúan a la Administración como “potentior persona” dentro de las coordenadas de la relación de poder que en otro tiempo fuera sostenida fundamentalmente por la doctrina alemana como soporte definidor de la relación tributaria. Pues bien, en la misma línea de la doctrina italiana del “rapporto giuridico d’imposta”, Casado Ollero sostiene la justificación de las potestades tributarias por exigencias de los intereses generales tutelados por las mismas y rechaza que sea la supremacía de la Administración el eventual fundamento de aquéllas⁶.

En efecto, nos encontramos ante una función administrativa que ha de garantizar el efectivo cumplimiento de los principios constitucionales del artículo 31.1 CE y a este respecto el Tribunal Constitucional ha calificado de “imprescindible la actividad inspectora y comprobatoria de la Administración Tributaria, ya que de otro modo «se produciría una distribución injusta en la carga fiscal», pues «lo que unos no paguen debiendo pagar, lo tendrán que pagar otros con más espíritu cívico o con menos posibilidades de defraudar»⁷;

momento preliminar en la emisión de cada procedimiento administrativo, en el cual viene individualizado el interés público que legitima las decisiones de la Administración, tal y como señala SELICATO, P., *L’attuazione del tributo nel procedimento amministrativo*, Giuffrè, Milano, 2001, pp. 36-37.

⁶ Vid. CASADO OLLERO, “Tutela jurídica y garantías del contribuyente...”, op. cit., p. 152.

⁷ Entronca con la postura de la doctrina italiana donde se asimiló en el artículo 53 Constitución italiana –concordante con nuestro artículo 31 CE- una suerte deber de solidaridad político-social, el que se extrae de la contribución individual de la cobertura de los gastos

de ahí la necesidad y la justificación de «una actividad inspectora especialmente vigilante y eficaz, aunque pueda resultar a veces incómoda y molesta».

Asimismo, la ordenación y despliegue de una eficaz actividad de inspección y comprobación del cumplimiento de las obligaciones tributarias no es, pues, una opción que quede a la libre disponibilidad del legislador y de la Administración, sino que, por el contrario, es una exigencia inherente a «un sistema justo» como el que la Constitución propugna en el artículo 31.1...” (STC 110/1984 de 26 de noviembre, FJ 3º y STC 76/1990 de 26 de abril FJ 3º). De manera que la función de comprobación constituye un instrumento correlativo a la consecución de la misma justicia tributaria material. Por otro lado, la búsqueda de dicha justicia tributaria se implementa por las directrices generales marcadas por la misma Constitución, según las cuales la Administración tributaria servirá *con objetividad*, y en aplicación de los *principios de eficacia y coordinación con sometimiento pleno a la ley y al Derecho*, el interés en la realización del crédito tributario con los mecanismos que la ley establezca.

Éstas son, pues, las premisas dogmáticas desde las que parte nuestro estudio, que no debe encontrarse huérfano de las correspondientes premisas metodológicas. De hecho, la dedicación de unas páginas al razonamiento jurídico que lleva a la aportación de un tributo doctrinal, en primer lugar, debe iniciarse aportando una justificación suficiente que sienta los principios basales del instituto a tratar. En segundo lugar, debe elegirse un método para abordar la cuestión que se adecue a las exigencias del estudio. Asimismo, en

públicos. G. INGROSSO, I tributi nella nuova Costituzione Italiana, Arch. Fin., 1950, 160. Sobre ello, en fechas recientes, vid. RODRÍGUEZ BEREIJO, A., “El deber de contribuir como deber constitucional. Su significado jurídico”, REDF N° 125/2005, pp. 28-29.

tercer y cuarto lugar, es preciso situarse en un estadio en que se extraigan las consecuencias o conclusiones de la disertación. Pues bien, estas son las líneas que pretendemos desarrollar en nuestro estudio.

Desde una primera perspectiva, de cariz objetivo, se intenta plasmar la configuración jurídica de la potestad de comprobación, con breves pinceladas sobre las aportaciones doctrinales y jurisprudenciales de mayor interés que coadyuvan a su delimitación. Una segunda, que pretende ser más ambiciosa, en la que se adopta sustancialmente una orientación subjetiva –desde el punto de vista de la protección jurídica del obligado tributario- analizando el contenido y los perfiles de una facultad de modificación del alcance de las actuaciones comprobadoras y que, por tanto, incide en el efectivo desarrollo de la potestad de comprobación tributaria. Este es el punto central del estudio en el que se trata de reflexionar acerca de la medida en que se afecta a la potestad comprobadora de la Administración tributaria a través de la posibilidad de solicitar la ampliación de actuaciones establecida por el ordenamiento jurídico. Asimismo, se indaga acerca de la naturaleza que es atribuible a la facultad inserta en el artículo 149 LGT que otorga cierta protección a los intereses de los particulares.

II. UNA APROXIMACIÓN A LA FUNCIÓN DE COMPROBACIÓN TRIBUTARIA

1. LA ACTIVIDAD DE COMPROBACIÓN TRIBUTARIA COMO FUNCIÓN ADMINISTRATIVA

Cualquiera que sea el ámbito jurídico en el que nos situemos el concepto genérico de “función” arranca como globalizador de diversas

actuaciones caracterizadas por conllevar determinadas consecuencias jurídicas. En estos términos parten, ya en el ámbito tributario, PÉREZ DE AYALA y GONZÁLEZ GARCÍA quienes han definido la función desde un punto de vista formal como “aquella parte de la actividad del poder administrativo que tiene relevancia jurídica desde su origen hasta su fin, es decir, en su conjunto y no en cada uno de los actos aislados que la componen”⁸, aunque previenen que el Derecho puede conceder distintos efectos a los actos en cuestión individualmente considerados.

Desde un punto de vista material, el objeto de la función no es otro que velar por los intereses objetivos tutelados por el Estado y aquéllos mismos que en él se personan, son también intereses de la colectividad⁹. Por tanto, la función como aspecto dinámico del deber opera en el ámbito externo¹⁰, esto es, con efectos para terceros. Además, la función administrativa en sentido material vela por los intereses públicos de modo inmediato, en contraposición a la jurisdicción o la legislación que lo hace de modo mediato¹¹.

Con estas premisas no es difícil elaborar una teoría acerca de la actividad comprobadora de la Administración tributaria como función

⁸ Siguiendo las tesis de GIANNINI, en la doctrina española se ha aplicado el concepto de función administrativa al ámbito tributario por PÉREZ DE AYALA y GONZÁLEZ GARCÍA en *Derecho Tributario II*, Plaza Universitaria, Salamanca, 1994, pp. 8 y ss.

Aludimos a función administrativa en tanto en cuanto adquiere una autonomía conceptual colocándose en posición medial entre el poder y el deber: siendo el primero el medio con el que se cumple la función y el segundo la condición misma y el fundamento de su cumplimiento. Así se desprende de las tesis elaboradas por PUGLIATTI, S., *Esecuzione forzata e diritto sostanziale*, Milano, 1935, p. 73. Este autor revela una concepción del poder como medio para la realización de un derecho ajeno. Además destaca que la función es el aspecto dinámico del deber, afirmando que la función opera en el mundo externo, transformando la energía potencial por la energía cinética mediante el poder a ella relativo.

⁹ El concepto material de función tiene su origen en la teoría elaborada por ROMANO, S., Voz Poteri, potestà, en *Frammenti di un dizionario giuridico*, Milano, 1947, p. 173. Posteriormente, GIANNINI define el término de función como la actividad dirigida al cuidado de intereses ajenos, caracterizada por la globalidad de la relevancia y de la potestad que normalmente le es propia, *Istituzioni di diritto amministrativo*, Milano, 1981, en particular, p. 27, 35, 45 y 53, nota 2.

¹⁰ Vid. PUGLIATTI, S., op. et loc. cit.

¹¹ Cfr. MARONGIU, G., Voz Funzione, II) Funzione amministrativa, *Enciclopedia Giuridica Treccani*, Vol. XIV, p. 6.

administrativa que se concreta en la actuación o ejecución de la ley tributaria encaminada a la búsqueda de una correcta aplicación de los tributos¹². Es más, la función de aplicación de las leyes por la Administración Tributaria es el fundamento o justificación última de ambas caras que constituyen una misma realidad jurídica: deber y potestad¹³.

En síntesis, la función administrativa muestra un concepto amplio en el cual se engloban distintas manifestaciones de la actividad administrativa. De manera que, en primer lugar, ello conlleva la posibilidad de ejercitar ciertas potestades públicas, y, en segundo lugar, las mismas se ejercitan en aras de un interés colectivo y no exclusivamente propio y, por último, el ejercicio de estas potestades se manifiesta a través de un procedimiento administrativo¹⁴.

Así pues, acordamos con SANCHEZ SERRANO en adjudicar la debida importancia al concepto de función atribuido a la comprobación tributaria puesto que pone de manifiesto la vinculación de las potestades atribuidas a la Administración tributaria al cumplimiento de ciertos deberes¹⁵. Ahora bien, no podemos adherirnos a la idea de función para soslayar la utilización de conceptos tales como “poder” o “potestad”, ya que éstos representan las

¹² En la doctrina italiana, se ha dicho que la función administrativa consiste en la actuación del precepto, mientras que el acto administrativo es el precepto una vez concretado: BENVENUTI, F., Voz “Funzione” en *Enciclopedia Giuridica Treccani*, Vol. XIV, p. 3. Etimológicamente, función significa un realizar y un cumplir y se pone de relieve comparando objeto y resultado, medio y fin en la búsqueda hacia una actuación funcional racional. Ello ha provocado la desembocadura en la tesis del actuar administrativo como actividad en sentido teleológico, dirigida al cumplimiento de finalidades concretas. Sobre ello, MARONGIOU, G., Voz “Funzione amministrativa”, *Enciclopedia Giuridica Treccani*, Vol. XIV, pp. 5-6.

¹³ Cfr. PALAO TABOADA, C., “La potestad de obtención de información de la Administración tributaria y sus límites”, GF N° 45/1987, p. 129. Asimismo, CORTÉS DOMÍNGUEZ, M., ha señalado que “las funciones tributarias, (...) son los derechos-deberes, o, si se quiere, los poderes-deberes de que es titular la Administración para el cumplimiento de las leyes tributarias. De tal manera que, de un lado, la Administración puede dictar normas jurídicas que completen el ordenamiento legislado y, de otro, la misma Administración utiliza una serie de armas que le concede la Ley para cumplir y hacer cumplir los preceptos del ordenamiento jurídico”, *Ordenamiento tributario español I*, 4ª edic., Civitas, Madrid, 1985, p. 17.

¹⁴ Vid. PÉREZ DE AYALA, J.L., GONZÁLEZ GARCÍA, E., *Derecho Tributario II*, Plaza Universitaria, Salamanca, 1994, p. 8.

¹⁵ SÁNCHEZ SERRANO, L., “Comentario al artículo 104 LGT” en *Comentarios a las Leyes Financieras y Tributarias*, Tomo II, EDESA, Madrid, 1983, p. 80.

facultades habilitadas por el ordenamiento jurídico para dotar a la Administración de facultades y, en base a ello, realizar las actuaciones oportunas en el procedimiento de comprobación.

Con la idea de función no se trata de apartar los términos de poder o potestad sino poner de relieve las situaciones jurídicas que incorpora aquella, una amalgama de deberes, dentro del ámbito de la relación jurídica tributaria existente entre ambos sujetos. El contribuyente se ve sometido también a una situación de deber –deber de contribuir- cuya fundamentación se encuentra en la Constitución, al igual que en el caso de la función comprobadora que, aunque no sea habilitada expresamente en el artículo 31, la vigilancia de los principios de justicia tributaria marcados en este precepto exigen el ejercicio de dicha función. De esa situación de deber principal, se desgajan diversas situaciones de deber para el particular que se articulan bajo la concepción de instrumentos para facilitar la comprobación administrativa¹⁶, que se han venido denominando deberes de colaboración¹⁷, en sentido amplio, y que, a su vez, se bifurcan en tantas situaciones de deber como potestades atribuidas tenga la Administración¹⁸ (potestad de comprobación, potestad de obtención de

¹⁶ A diferencia de la anterior LGT, cuyo artículo 35.2 establecía el deber de facilitar la tarea comprobadora a la Administración tributaria, con una formulación amplia, imponiendo que todo sujeto pasivo estará obligado a “facilitar la práctica de inspecciones y comprobaciones y a proporcionar a la Administración los datos, informes, antecedentes y justificantes que tengan relación con el hecho imponible”, el actual artículo 142.3 LGT señala que “los obligados tributarios deberán atender a la inspección y le prestarán la debida colaboración en el desarrollo de sus funciones”, que se articula bien a través de la personación o bien mediante la aportación o poner a disposición la documentación y elementos solicitados por la Administración tributaria.

¹⁷ PALAO TABOADA, “La potestad de obtención de información...”, op. cit., p. 135.

¹⁸ Tengamos en cuenta las reflexiones al respecto de GARCÍA DE ENTERRÍA, E., FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T.R.: “a la potestad no corresponde ningún deber, positivo o negativo, sino una simple sujeción o sometimiento de otros sujetos (normalmente de un círculo de sujetos), a soportar sobre su esfera jurídica los eventuales efectos derivados del ejercicio de la potestad; esa sujeción puede ser para esos sujetos ventajosa (si del ejercicio de la potestad deriva para ellos un beneficio) o desventajosa (si de la potestad surge para ellos un gravamen; sería la sujeción stricto sensu o por excelencia), o indiferente (si no llega a afectar a su esfera jurídica), pero en ningún caso implicará un deber o una obligación, los cuales podrán

información, potestad de requerir documentos...). De este modo, la Administración se nutre a través del ejercicio de esos deberes de los particulares. Todo ello dirigido a la consecución de la función comprobadora para la cual la Administración tributaria goza de unas facultades concedidas en virtud de potestades administrativas. Precisamente son los límites jurídicos a los que se encuentran sometidas las potestades administrativas, los medios que permiten el imprescindible control por parte de los particulares frente a posibles abusos de las facultades otorgadas¹⁹.

A diferencia de la anterior LGT, cuyo artículo 35.2 establecía el deber de facilitar la tarea comprobadora a la Administración tributaria, con una formulación amplia, imponiendo que todo sujeto pasivo estará obligado a “facilitar la práctica de inspecciones y comprobaciones y a proporcionar a la Administración los datos, informes, antecedentes y justificantes que tengan relación con el hecho imponible”, el actual artículo 142.3 LGT señala que “los obligados tributarios deberán atender a la inspección y le prestarán la debida colaboración en el desarrollo de sus funciones”, que se articula bien a través de la personación, bien mediante la aportación o exhibición de la documentación y elementos solicitados por la Administración tributaria. La cuestión es que este deber se encuentra ubicado dentro de las disposiciones relativas al procedimiento inspector, dejando pero también es perfectamente factible el

surgir eventualmente de la relación jurídica que el ejercicio de la potestad es capaz de crear, pero no del simple sometimiento a la potestad misma”, *Curso de Derecho Administrativo I*, 8ª edic., Civitas, Madrid, 1997, p. 434.

¹⁹ No en vano, la función se articula a través de la determinación de un espacio para la actuación administrativa, a la vez que ofrece un fundamento a la misma. En ello consisten las llamadas, por la doctrina alemana, “normas sobre funciones” según instruye SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V.M., “Funciones, potestades, facultades, competencias y procedimientos administrativos: una propuesta de categorías jurídicas en la aplicación de los tributos bajo el tamiz de la nueva Ley General Tributaria”, *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en homenaje al Profesor Calvo Ortega*, Vol. I, Lex Nova, 2005, p. 801.

ejercicio de facultades englobadas en la potestad de comprobación en el ámbito de procedimientos de gestión. Desde esta perspectiva, se observa una cierta falta de proporcionalidad entre los deberes que atañen al obligado tributario consecuencia del ejercicio de la potestad de comprobación y los procedimientos mediante los cuales se ejerce la función referida²⁰. Este modo de actuar no se compagina bien con la esencia de la función comprobadora que viene siendo localizada, gracias a la herencia de la teoría neodeclarativa de la doctrina italiana²¹, en la naturaleza del procedimiento administrativo como conjunto de actividades que dan lugar a la realización del tributo.

2. LA CONFIGURACIÓN DE LA COMPROBACIÓN COMO POTESTAD FUNCIONAL CONFERIDA A LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

La elaboración doctrinal respecto al procedimiento de comprobación ha introducido éste en el procedimiento más amplio de liquidación, siendo éste así el cauce formal por el que discurren el ejercicio de las potestades de comprobación y liquidación de la Administración tributaria²². La línea argumental de BERLIRI es significativa en este tema, afirmando la existencia de dos procedimientos, el de comprobación y el de liquidación, cada uno integrado por actos propios realizados en la dirección de la consecución de un acto final de liquidación. De modo que el procedimiento de comprobación goza

²⁰ Para GONZÁLEZ PÉREZ “la función pública vendría a ser algo así como el poder público en movimiento hacia un resultado concreto” concluyendo que “el procedimiento es manifestación de la función, del mismo modo que el acto es la manifestación del resultado de aquella función”, *Comentarios a la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo común (Ley 30/1992, de 26 de noviembre)*, Civitas, Madrid, 1997, p. 89. Estas manifestaciones también son recogidas por JUAN LOZANO en *La Inspección de Hacienda ante la Constitución*, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1993, p. 24.

²¹ Surgida al efecto de superar las contradicciones respecto de las teorías declarativa y constitutiva. Vid. sobre ello, SELICATO, P., *L'attuazione del tributo...*, op. cit., p. 61.

²² Vid. CLAVIJO HERNÁNDEZ, F., “Notas sobre el procedimiento de liquidación en el Derecho tributario español”, *Estudios de Derecho Tributario*, En memoria de M.C. Bollo Arocena, op. cit., p. 138.

de una “autonomía relativa”, respecto del procedimiento más amplio de liquidación que adquiere un carácter complejo, motivo por el cual es tildado por el eminente profesor italiano de “procedimiento de procedimientos”²³.

Si bien es criticable la incoherencia que deja traslucir la nueva LGT al no mantener un criterio uniforme en la regulación de funciones, que asemeja más bien al esquema de competencias orgánicas tradicional²⁴, debe hacerse énfasis en la atribución de una mayor sensibilidad y preocupación por los actos que inciden en mayor medida en la posición jurídica del obligado tributario como son las actuaciones de comprobación.

La generalidad de la doctrina tributarista ha considerado la necesidad de desarrollar una actividad administrativa de control para velar por la correcta aplicación del tributo a cada caso concreto. No obstante, esta genérica aseveración acerca de la imprescindible actividad administrativa comprobadora no es más que la consecuencia del punto de vista material del concepto de función administrativa.

Sin embargo, como se ha dicho anteriormente, el ejercicio de una potestad implica la proyección de efectos sobre terceros con independencia de su voluntad, se ejerce siempre en interés de terceros y, además, se caracteriza

²³ Cfr. BERLIRI, A., *Principios de Derecho Tributario*, Vol. III (trad. PALAO TABOADA), Ed. Derecho Financiero, Madrid, 1974. En el Estudio Preliminar a esta obra PALAO TABOADA diserta acerca de las tesis de BERLIRI en este tema y sostiene que no constituye ningún obstáculo que el resultado del procedimiento de comprobación quede absorbido por el acto de liquidación para admitir la autonomía relativa de aquél, p. 51. En nuestro procedimiento tributario no más común es que no exista un acto de comprobación como acto administrativo autónomo, sino que la conclusión a que se haya llegado tras las actuaciones de comprobación tengan su reflejo en el acto de liquidación final. Éste es un argumento en apoyo de la negación de una autonomía propia, aunque sí una autonomía relativa, p. 52.

²⁴ En este sentido, JUAN LOZANO, A.M., destaca cómo la LGT, a pesar de su intención de apartar la identificación de los procedimientos en función del órgano actuante, se sigue encontrando la delimitación del régimen jurídico aplicable en función del órgano actuante, “El Proyecto de Ley General Tributaria en materia de inspección: apuntes acerca de su posible desarrollo reglamentario (1ª parte)”, *Fiscal mes a mes* Nº 90/2003, p. 21. En esta misma línea, SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V.M. opina que “se dota la regulación legal de unos ciertos tintes orgánicos, pese a ser ésta perspectiva la que pretendía evitarse con la nueva Ley”, “Funciones, potestades, facultades, competencias y procedimientos...”, op. cit., p. 805.

no sólo por la posibilidad de actuación que incorpora, sino también por la obligación de realizarla cuando se dan las circunstancias previstas en la norma. Este último aspecto es el que caracteriza efectivamente a la potestad-función²⁵.

Así pues, cuando el sujeto pasivo haya de hacer frente a sus obligaciones tributarias nos encontraremos ante la posibilidad de que la Administración tributaria pueda comprobar la situación tributaria del sujeto en cuestión. Es más, incluso constituye un deber la comprobación tributaria puesto que supone el interés de la colectividad que cada uno contribuya y cumpla de acuerdo a la ley y a la Constitución con sus obligaciones tributarias²⁶. En este interés en el cumplimiento de las obligaciones tributarias es donde debe observarse el punto de partida de la función, que actúa en el plano de las finalidades, mientras que el carácter funcional de la potestad actúa en el campo de los medios, medidas o poderes específicos para la consecución de aquellas finalidades²⁷. Ello nos sitúa en un segundo nivel donde, tras las funciones, se encontrarían las potestades administrativas, formadas por un contenido concreto que se articula en diferentes facultades y una eficacia jurídica que habilita a la adopción de actos administrativos. A continuación, la habilitación de las diversas facultades o posibilidades de actuación vendrían dadas por las disposiciones relativas a cada modalidad de comprobación.

Desde esta perspectiva, la imperatividad del artículo 109 LGT de 1963 ha sido interpretada doctrinalmente como un poder-deber, en el sentido de deber administrativo necesario para que el sistema tributario se aplique

²⁵ Cfr. DE LA CUÉTARA MARTÍNEZ, J.M., *Las potestades administrativas*, Tecnos, Madrid, 1986, pp. 40, 43 y 44.

²⁶ Acogemos en este punto el concepto de función de SANTI ROMANO de modo que los intereses objetivos tutelados por el Estado, y aquellos mismos que en él se personan, son además intereses de la colectividad considerada en su conjunto y se prescinde de cada uno que la componen, op. et loc. cit.

²⁷ Vid. SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V.M., "Funciones, potestades, facultades...", op. cit., p. 811.

debidamente²⁸. Interpretación que no deja de tener vigencia a pesar del cambio de redacción del actual artículo 115 LGT (“La Administración tributaria podrá comprobar e investigar...”), puesto que la evidente imposibilidad de comprobar todos los hechos imponibles, ya había hecho perder toda su fuerza a la anterior redacción imperativa, convertida por vía de hecho en una posibilidad de necesario uso por la Administración.

De hecho, el concepto de función como poder-deber pone de manifiesto la vinculación de la Administración al ejercicio de potestades desde un doble sentido, positivo y negativo tal y como lo expresa JUAN LOZANO. En sentido positivo, la Administración deberá ejercitar la potestad siempre que lo exija el cumplimiento de tal deber y, en sentido negativo, sólo podrá ejercitarla en la medida en que su ejercicio sea un medio de cumplir dicho deber. Así pues, en el sentido positivo, una omisión en el ejercicio de las potestades cuando las circunstancias lo exijan supone una irregularidad en el funcionamiento de la Administración, lo cual justifica que se establezcan mecanismos jurídicos para que sea posible exigir por parte de los administrados el deber de actuación de las potestades, mientras que en el sentido negativo, interpretado como el ejercicio de las potestades funcionales sólo en tanto supongan el cumplimiento de dicho deber, se encuentra recogido en el artículo 106 CE que extiende el control de la actuación administrativa por parte de los Tribunales a la verificación del “sometimiento de ésta a los fines que la justifican”²⁹. Por ello,

²⁸ Vid. PITA GRANDAL, A.M., “La atribución de competencias en materia de comprobación e investigación tributarias”, REDF Nº 92/1996, p. 225 y SÁNCHEZ GALIANA, J.A., “Las actuaciones de la Agencia Tributaria y los principios constitucionales tributarios”, REDF Nº 87/1995, p. 437.

²⁹ JUAN LOZANO, A.M., *La Inspección de Hacienda ante la Constitución*, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1993, p. 26. SÁNCHEZ SERRANO justifica el uso del poder en el deber de tutelar el interés público. Además la vinculación de la potestad al deber de comprobar se manifiesta también en otros artículos de la LGT como el artículo 104 “en cuanto fuere necesaria para la liquidación del tributo y su comprobación”, el artículo 110 “que sean

una concepción de la función comprobadora únicamente como poder se encontraría sesgada en su origen, porque la comprobación también constituye un deber cuyo titular es la Administración tributaria³⁰.

Asimismo, desde el punto de vista puramente administrativista GARCÍA DE ENTERRÍA destaca el perfecto ensamblaje de la situación de poder con la situación de deber que se produce ante poderes-deberes o potestades funcionales, en tanto en cuanto estos poderes se otorgan no sólo por un interés propio de su titular sino en atención a un interés de otro sujeto o a un interés simplemente objetivo (funciones). Solamente bajo el tamiz de la satisfacción de esas funciones puede fijarse el criterio del cual depende la legitimidad de su ejercicio³¹ y señala la utilidad del mismo como freno a la prepotencia e irresponsabilidad en el ejercicio de la potestad³².

III. ACERCA DEL ENGARGE CONSTITUCIONAL DE LA FUNCIÓN COMPROBADORA

En el proceso de concreción de la potestad funcional de comprobación los particulares se van a ver afectados por la actividad administrativa en forma de actuaciones.

necesarios para la determinación del tributo y el artículo 111 "con trascendencia tributaria" y el artículo 140 c) "que directa o indirectamente conduzcan a la aplicación de los tributos", *La declaración tributaria*, op. cit., p. 125-126.

Acerca del carácter de poder-deber y de la exigibilidad por los particulares del ejercicio de las potestades funcionales, el deber de actuación administrativo controlable en virtud del fin para el que se ha conferido ese poder, DE LA CUÉTARA MARTÍNEZ, J.M., "Potestades administrativas y poderes constitucionales: entorno al proceso de juridificación del poder", REDF Nº 38/1983, pp. 410-411. También del mismo autor, *Las potestades administrativas*, Tecnos, Madrid, 1986, p. 51.

³⁰ SÁNCHEZ SERRANO, L., "Comentarios al artículo 109 LGT", en *Comentarios a las Leyes Financieras y Tributarias*, op. cit., p. 130.

³¹ Vid. GARCÍA DE ENTERRÍA, E., FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T.R., *Curso de Derecho Administrativo II*, 5ª edic., Civitas, Madrid, 1998, p. 29.

³² Según CASADO OLLERO es, precisamente, la vinculación de la potestad a sus fines justificativos la que permite desposeer a la potestad de los caracteres de prepotencia e irresponsabilidad, "Tutela jurídica y garantías del contribuyente...", op. cit., p. 149.

Pues bien, nos proponemos analizar en este punto cuál es el encaje constitucional de tales actuaciones, así como las limitaciones constitucionales a las que se encuentra sometido el ejercicio de la actividad administrativa, puesto que se orienta a la tutela y consecución de unos intereses generales recogidos en la misma Constitución.

La comprobación como potestad funcional es regulada en el ordenamiento jurídico-tributario en virtud del cumplimiento de fines objetivos a los que la actividad administrativa debe tender y con pleno sometimiento a la Ley y al Derecho sirviendo los intereses de la colectividad.

Así, el principio de legalidad de la actividad administrativa actúa como primer y fundamental criterio de legitimidad de las diversas actuaciones de la misma. El artículo 106 CE que consagra el mencionado principio de legalidad se constituye en instrumento habilitador y limitador³³ de la función de comprobación, en cuanto que ésta debe venir configurada por ley y los aspectos del contenido esencial del poder de comprobación que ésta no establezca serán inconstitucionales por violación del principio de legalidad.

En la base de este principio de legalidad se ha fijado la reconducción de ideas o principios de distinta significación: con sentido positivo, los principios de certeza y objetividad en la tributación –entendida ésta última como aplicación de la igualdad ante la ley- y, en sentido negativo, la postulación de ausencia de discrecionalidad en la Administración llegado el momento de aplicar el tributo establecido por ley³⁴, aunque parece más bien que el grado de

³³ Vid. sobre ello, SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V.M., “Fundamento y límites constitucionales de la comprobación tributaria”, QF Nº 21-22/2004, pp. 90 y ss.

³⁴ Cfr. GONZÁLEZ GARCÍA, E., LEJEUNE VALCÁRCEL, E., *Derecho Tributario I*, Plaza Universitaria, Salamanca, 1997, p. 40. No obstante, advierten la dificultad de separación entre ambos sentidos del principio de legalidad.

discrecionalidad estaría más íntimamente vinculado a la idea de seguridad jurídica que a la idea de legalidad.

Sin embargo, si bien es cierto que la legitimación para comprobar viene dada por el respeto de los vínculos que la ley impone al poder de comprobar, esta actividad no sólo se deberá atener a este principio para observar la legitimidad de sus actuaciones³⁵ sino que, además, tras un inicial examen en términos de licitud de la actividad -como actividad que no viola el Derecho objetivo sino que más bien es el ejercicio legítimo de las potestades administrativas-³⁶, habrá de reconocer la existencia de un título causal de la potestad de carácter indagatorio. De modo que el ordenamiento, mediante éste, vincula a unos hechos o actos la posición de poder que surgirá indefinidamente del supuesto de hecho y, exige que para cada obligación concreta pueda ser demostrada la causa³⁷.

La pretensión del reconocimiento del título causal de todo tipo de potestad es la justificación de la intervención administrativa. Así hemos de establecer la correlación entre las actuaciones del sujeto pasivo tendente a determinar la cuantía del tributo debido y la actividad administrativa en labores de vigilancia de la exactitud y corrección de los datos declarados o la cantidad autoliquidada cuya recaudación finalmente será exigible.

Una vez aclarada la legitimidad del uso de las facultades comprobadoras por la Administración al caso concreto, y como consecuencia

³⁵ A pesar de la importancia del sometimiento de la Administración a dos vínculos como el principio de legalidad y los derechos de los ciudadanos (D'ALESSANDRO, P., "Accertamento tributario: Legittimazione e controlli", IL FISCO N° 34/1985, p. 5264), se ha puesto de manifiesto la insuficiencia del principio de legalidad para determinar la legitimidad de la actuación administrativa (JUAN LOZANO, *La Inspección de Hacienda...*, op. cit., p. 47).

³⁶ Así lo entiende GARRIDO FALLA, *Tratado de Derecho Administrativo*, Parte general, Vol. II, 5ª edic., Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1979, p. 244, nota 9.

³⁷ En palabras de DE LA CUÉTARA MARTÍNEZ "el título actúa en el campo de la existencia de los derechos, la causa en el de la exigibilidad de las obligaciones", *Las potestades...*, op. cit., p. 114.

derivada de su sometimiento al ordenamiento jurídico, la Administración habrá de observar en sus actuaciones los principios recogidos constitucionalmente.

En principio, la necesidad de ofrecer un fundamento constitucional a la potestad comprobadora viene dada para evitar correr el riesgo de adaptar la Constitución a exigencias de mera legalidad ordinaria. Y ello, a pesar de que las potestades habilitadas a la Administración tributaria para la aplicación de los tributos constituyen únicamente un fundamento indirecto³⁸, en tanto en cuanto las exigencias del artículo 31.1 CE están dirigidas más al legislador que a la Administración tributaria, agente aplicadora de la ley tributaria. Aspecto destacable aún más si cabe, tras la observancia de unos principios que rigen en el ámbito de la “ordenación de los tributos” y otros principios que presiden la “aplicación del sistema tributario” a la luz de la vigente Ley General Tributaria. En cualquier caso, parece obvia la mayor fuerza jurídica limitativa que despliegan los principios tributario-constitucionales como limitativos de la actividad comprobadora que como fundamento de las mismas.

Desde luego, en cuanto se inicia la intervención administrativa en tareas comprobadoras, será ineludible el control de la función misma, como actividad en su conjunto, y localizar la guía de sus actuaciones frente a los ciudadanos en los principios constitucionales tributarios. Tarea obligada como consecuencia de la significación que atribuye RODRÍGUEZ BEREIJO al deber de contribuir en tanto que “responde más bien a una especie de directiva constitucional que impone pautas materiales de actuación a los poderes públicos y orienta el contenido del resto del ordenamiento financiero y tributario”³⁹. En segundo lugar, las actuaciones de la Administración Tributaria

³⁸ SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V.M., “Fundamento y límites...”, op. cit., p. 88.

³⁹ RODRÍGUEZ BEREIJO, A., “El deber de contribuir...”, op. cit., p. 26.

deben verse limitadas por principios constitucionales que no se encuentran recogidos en el artículo 31 de la Constitución tales como la seguridad jurídica, la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos, la mínima incidencia en la esfera privada de los particulares manifestada en la unicidad del procedimiento y el principio de pronunciarse formalmente acerca del resultado obtenido evitando la inseguridad jurídica del obligado tributario⁴⁰.

Así pues, las actuaciones comprobadoras encuentran su fundamento y límite en los principios de justicia tributaria del artículo 31 CE, los principios de generalidad, capacidad económica e igualdad tributaria. Asimismo la aplicación correcta del sistema tributario compele al respeto de otros principios constitucionales. En última instancia, hay que señalar que esas actuaciones han de ser también respetuosas con el marco normativo que regula el desarrollo de las tareas comprobadoras por la Administración tributaria⁴¹.

En primer lugar, el principio de seguridad jurídica puede ser descrito desde un aspecto subjetivo y desde otro objetivo. Si bien desde la perspectiva subjetiva implica la confianza del particular y salvaguarda de sus posiciones jurídicas según expresó el Tribunal Constitucional en la Sentencia 65/1987, de 21 de mayo, de lo cual se deriva la exigencia del cumplimiento de una mínima incidencia en la esfera de los administrados en las actuaciones

⁴⁰ Vid. MAGRANER MORENO, F.J., *La comprobación tributaria de los órganos de gestión. Naturaleza y alcance*, Aranzadi, Pamplona, 1995, pp. 126-127; SÁNCHEZ GALIANA, J.A., "Las actuaciones de la Agencia Tributaria y los principios constitucionales tributarios", REDF N° 87/1995, pp. 422 y ss.

⁴¹ Aunque en referencia a la anterior LGT, SÁNCHEZ SERRANO señala que es posible que la Administración pueda imponer obligaciones a los particulares que entren en colisión con deberes de éstos últimos que se consideren de mayor importancia como pueden ser los deberes de secreto para los funcionarios públicos actualmente regulados por el artículo 93.4 LGT, "En torno a la función comprobadora de la Administración Pública en la gestión de los tributos", REDF N° 3/1974, p. 585.

administrativas⁴², en el aspecto objetivo se proyecta sobre la regla de certeza (STC 71/1982, de 30 de noviembre) cuya inmediata aplicación conlleva la prohibición de cualquier habilitación genérica que configure potestades administrativas con un alto grado de indefinición⁴³.

Por otra parte, el TC ha concebido también el principio de seguridad jurídica como una suma de principios –certeza, legalidad, jerarquía, irretroactividad de lo desfavorable e interdicción de la arbitrariedad- que va a permitir promover, en el orden jurídico, la justicia y la igualdad (STC 27/1981, de 20 de julio FJ 10º).

La importancia de este principio reside en extender su incidencia más allá del ejercicio y de la regulación de la potestad de comprobación, de manera que también habrá que tenerlo presente en el desarrollo de cada una de las actuaciones de la Administración tributaria en el caso concreto en que se sitúe ante un sujeto pasivo para proceder a la verificación de una correcta aplicación de los tributos⁴⁴.

Aplicando las elaboraciones doctrinales de tal principio al tema de estudio, y sirva ello como clarificación del alcance primordial de este principio, digamos que el aspecto subjetivo de la seguridad jurídica, antes descrito, expandiría su efecto en la comprobación tributaria postulando la necesaria prohibición de la reiteración de actuaciones de idéntico contenido por distintos órganos encargados de la gestión tributaria o incluso del mismo órgano en distintos procedimientos tributarios frente al mismo sujeto pasivo. Piénsese

⁴² En semejantes términos, LOZANO SERRANO, C., “La actividad inspectora y los principios constitucionales”, IMPUESTOS 1990-I, p. 230.

⁴³ En este sentido, JUAN LOZANO, A.M., *La Inspección de Hacienda...*, op. cit., p. 48.

⁴⁴ En este sentido, SÁNCHEZ GALIANA, J.A., “Las actuaciones de la Agencia Tributaria...”, op. cit., p. 448.

que, en efecto, en tales supuestos se afectaría el objetivo de mínima incidencia en las actuaciones administrativas frente al ciudadano.

En su perspectiva objetiva, el significado del principio de seguridad jurídica en el ámbito de la potestad supone la exigencia de evitar en su regulación habilitaciones de tipo general e indeterminadas que doten a la Administración de un campo de actuación discrecional demasiado extenso. Con respecto a esta aplicación de la seguridad jurídica nos encontraríamos distintas manifestaciones del mismo que marcarían un límite por arriba y otro por debajo en el curso de la actividad administrativa de comprobación, cuales son la certeza y la interdicción de la arbitrariedad, respectivamente⁴⁵. Aspecto en el que juega un papel determinante la identificación del ámbito y períodos de dichas actuaciones, en la notificación de comunicación de inicio. En este sentido, debemos alabar el artículo 137 LGT donde se prescribe la necesaria determinación del alcance de las actuaciones para la Administración tributaria en el procedimiento de comprobación limitada, ámbito en el que no se respetaban las mínimas exigencias de seguridad jurídica.

Ello manifiesta, de un lado, la idea de certeza, en el sentido de certidumbre, no sólo respecto a la configuración de la potestad de comprobación, -que el particular conozca cuál es su contenido, las actuaciones concretas y el órgano de la Administración tributaria que utilizará tal potestad (qué, cómo y quién de la comprobación)-, sino también acerca de los remedios jurídicos en manos del contribuyente frente a las actuaciones comprobadoras que, eventualmente, incumplieran un precepto normativo dentro del ordenamiento. De otro lado, la interdicción de arbitrariedad, constituida en

⁴⁵ Cumplida extensión de la idea de certeza y la interdicción de arbitrariedad como manifestaciones del principio de seguridad jurídica en el ámbito tributario ofrecen GONZÁLEZ GARCÍA y LEJEUNE VALCÁRCEL en *Derecho Tributario I*, op. cit., pp. 41-46.

límite mínimo o barrera infranqueable que la Administración tributaria no debe rebasar en sus actuaciones, conllevará la prohibición de establecer facultades comprobatorias en blanco⁴⁶ y la exclusión de desmesuradas actuaciones sin ningún tipo de motivación, constituyendo éste un indicio evidente de inexistencia de arbitrariedad en las mismas⁴⁷.

El Tribunal Constitucional ha declarado la necesidad de una determinada certeza normativa en el ejercicio de las potestades por la Administración Tributaria. Así en la Sentencia 195/1994 de 28 de junio con el siguiente dictado: "las potestades de que goza la Administración tributaria y las correlativas obligaciones que se imponen integran un estatuto del contribuyente, configurado por derechos y deberes, que (...) debe poseer unos razonables niveles de certeza normativa que contrapesen las limitaciones legales al ejercicio de derechos individuales que la Constitución autoriza (...)" (FJ 3º).

En segundo lugar, como se ha dicho, es el artículo 106.1 CE el precepto que establece el sometimiento de la actuación administrativa a los fines que la justifican porque ello facilita el control de la potestad reglamentaria y la legalidad de la actividad administrativa por los Tribunales. En esta funcionalidad de la necesaria adecuación de la actuación administrativa a los fines justificativos se vislumbra una específica manifestación del principio de

⁴⁶ Asimismo, nos congratulamos por la elección del término de "previsibilidad de la actuación administrativa" como exigencia introducida por el principio de seguridad jurídica. Así lo expresa GÓMEZ CABRERA, C., *La discrecionalidad de la Administración Tributaria*, Mc Graw-Hill, Madrid, 1997, p. 445. En este sentido, también alude LOZANO SERRANO a la proyección de la certeza como inhabilitadoras de potestades administrativas con alto grado de indefinición o de contornos imprecisos, "La actividad inspectora y los principios...", últ. op. et loc. cit.

⁴⁷ No debemos hacer caso omiso a las advertencias de SÁNCHEZ GALIANA cuando afirma que el origen de posibles arbitrariedades en las actuaciones de la Agencia Tributaria va a situarse en el ejercicio discrecional de muchas de ellas por lo que amplias dosis de discrecionalidad contravendría el principio de seguridad jurídica, "Las actuaciones de la Agencia tributaria...", op. cit., pp. 447-448.

seguridad jurídica, caracterizado habitualmente por su abstracción debido a su interpretación de conglomerado de diversas perspectivas.

Así pues, el fin en el ejercicio de la potestad de comprobación tributaria interviene como justificación o fundamentación de la legitimidad de la utilización de tales facultades y como delimitador del inicio y subsiguientes actuaciones en que se concreten tales facultades. De manera que las actuaciones comprobadoras han de llevarse a cabo a efectos de conseguir garantizar una correcta aplicación de las normas tributarias⁴⁸. El ejercicio de las potestades ha de ser congruente y proporcionado con sus propios fines como expresión de la vinculación del poder a su fin, y es, “precisamente la coherencia con el fin y la razonable relación de proporcionalidad entre los medios empleados y la finalidad perseguida, una de las principales vías de control judicial del ejercicio de las potestades tributarias”⁴⁹.

Por otra parte, como directriz básica en la actividad administrativa, desgajado de la fundamentación del principio de legalidad y como concreción de la aplicación del principio de igualdad ante la ley, se ha de tener en cuenta el principio de objetividad de las actuaciones de la Administración Tributaria constitucionalizado en el artículo 103 CE como límite en el ejercicio de las mismas con la finalidad de atender a los intereses generales.

Los límites constitucionales en el ejercicio de actuaciones comprobadoras descritos hasta ahora quedarían incompletos si no vinieran

⁴⁸ En opinión de SÁNCHEZ GALIANA, los fines perseguidos deberían más que limitar, servir de condición al desarrollo de las actuaciones de la Agencia tributaria, y a modo ejemplificador nos ilustra en el caso de la interrupción y suspensión de las actuaciones las cuales deberían “dirigirse exclusivamente a la necesidad de velar por la correcta aplicación de las normas tributarias, infringiendo el principio indicado aquellas interrupciones o suspensiones que no persiguiesen dicha finalidad”, “Las actuaciones de la Agencia Tributaria...”, op. cit., p. 452.

⁴⁹ CASADO OLLERO, G., “Tutela jurídica y garantías del contribuyente...”, op. cit., p. 155.

acompañados de una breve mención a la necesidad de salvaguardar y respetar las garantías y derechos fundamentales, que en caso de vulneración están especialmente protegidos por el recurso de amparo, según lo establece el artículo 53 de la Constitución.

En este ámbito, entran en juego potestades adicionales a la de comprobación que son instrumentales respecto de ésta (actividades inquisitivas o de obtención de información, como el requerimiento de datos) que pueden chocar con la necesaria protección de derechos fundamentales. Así lo ha destacado LOZANO SERRANO⁵⁰ quien señala la importancia de derechos fundamentales como el derecho a la intimidad que abarca en su seno la intimidad económica según la (STC 110/1984, de 26 de noviembre, FJ 3º), la inviolabilidad del domicilio (STC 137/1985, de 17 de octubre), la presunción de inocencia (STC 13/1982, de 1 de abril) y la tutela judicial efectiva que, debe tenerse presente en el ámbito administrativo, pues la vía administrativa previa a la contenciosa, impide el acceso a los Tribunales en el caso de ser vulnerado tal derecho.

IV. LA TUTELA DEL OBLIGADO TRIBUTARIO ANTE LA COMPROBACIÓN

Así como la “potestad” impone un término correlativo al contribuyente como “sujeción”, esto es, el contribuyente está sujeto al ejercicio de poder manifestado por la Administración tributaria en el desarrollo de sus facultades comprobadoras y sus efectos jurídicos se proyectarán en un acto administrativo⁵¹, de igual manera la función atribuye deberes jurídicos a aquél.

⁵⁰ Vid. LOZANO SERRANO, C., “La actividad inspectora y los principios constitucionales”, IMPUESTOS 199-I, pp. 227-229.

⁵¹ El acto de comprobación no tiene una especificidad propia, no tiene concreción administrativa, sino que afectará al contribuyente en tanto en cuanto se trata del acto

En correspondencia con ello, el contribuyente debe colaborar para conseguir una exacta cuantificación de la obligación tributaria principal. Del concepto de deber en sentido amplio se desgajan dos especies distintas que se imponen a un sujeto como comportamientos exigidos en interés de la colectividad cuales son deber en sentido estricto y obligación, como concreción del primero. Por consiguiente, como señala GARCÍA DE ENTERRÍA esa concreción que se produce en la distinción de deber y obligación es, en términos comparativos, semejante a la producida entre la potestad y el derecho subjetivo⁵².

Como ya se ha señalado anteriormente, la función de comprobación que corresponde a la Administración, impregnada de una naturaleza de poder/deber, tiene como objetivo o finalidad básica la averiguación de los hechos y datos que conducen a una correcta aplicación de las normas tributarias. Y esta comprobación tendrá lugar cuente o no con la colaboración del obligado tributario⁵³ (sea el directamente afectado por la comprobación, sea un tercero requerido en cumplimiento de su deber de colaboración).

directamente causante y justificativo de la liquidación tributaria. El acto de determinación o fijación de la cuantía debida, en palabras de GARCÍA DE ENTERRÍA y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, "precisa en relación a un sujeto determinado el deber genérico impuesto en la norma y el alcance concreto del comportamiento exigible al sujeto gravado", *Curso de Derecho Administrativo II*, op cit., p. 34. De esta forma, "el círculo de la actuación administrativa queda cerrado con la expresión de una potestad en un acto administrativo, cuya relevancia jurídica no es otra que la proyección a una situación concreta de aquellos efectos que la potestad tiene como propios y frente a los cuales el administrativo sólo soportaba una genérica sujeción, será pues la expresión de esa potestad la que conecte el acto administrativo a la legalidad": JUAN LOZANO, A.M., *La Inspección de Hacienda...*, op. cit., p. 29.

⁵² Vid. GARCÍA DE ENTERRÍA, E., FERNÁNDEZ, T.R., *Curso de Derecho...*, 5ª edic., op. cit., pp. 33-35. Es indiscutible, en su opinión, que constitucionalmente no se puede establecer una correlación entre deberes y derechos sino que serán las potestades administrativas las que actúan garantizando el efectivo cumplimiento de esos deberes, p. 35.

⁵³ En la doctrina se ha elaborado la noción de un deber de colaboración general con la Administración Tributaria hacia la que se han reconducido el conjunto de deberes a los que se encuentra obligado a hacer frente el contribuyente. En opinión de PALAO TABOADA el deber de colaboración comprende la totalidad de los deberes formales de los sujetos pasivos y concluye que este deber general de colaboración constituye el principio básico de las relaciones entre la Hacienda Pública y los particulares. Puede consultarse acerca de estas cuestiones "La potestad de obtención de información...", op. cit., p. 128. También CAYÓN GALIARDO, A., "Reflexiones sobre el deber de colaboración", en XXXII SEMANA DE ESTUDIO DE DERECHO FINANCIERO, IEF, Madrid, 1984, en especial, p. 784.

Habida cuenta la estrecha relación existente entre la función comprobadora y el deber de colaboración, es indudable la interdependencia entre función/deber atribuidos a la Administración tributaria y al contribuyente respectivamente. Siguiendo a PALAO TABOADA, si el sujeto pasivo en su declaración no refleja suficientes datos para alcanzar la veracidad total sobre su situación tributaria o no colabora facilitando datos tras un requerimiento administrativo, las posibilidades de que la comprobación tributaria dé los frutos deseados disminuyen y, viceversa, cuanto mayor sea el volumen de datos aportados, mayores obligaciones de comprobación se creará la Administración tributaria. Ahora bien, “la Administración no está obligada al cumplimiento de esta función de comprobación más allá de lo razonable, con el fin de superar la falta de pruebas ocasionada por la transgresión del sujeto pasivo de sus deberes de colaboración”⁵⁴.

Con el marco de relaciones⁵⁵ que se implanta y el consiguiente aumento de deberes fiscales tras la instauración del nuevo modelo de gestión, el deber de colaboración rompe la bilateralidad de la relación tributaria, hasta el punto de que las propias normas han de abandonar el término “sujeto pasivo” para incorporar el de “obligado tributario”, con el objeto de abarcar posiciones subjetivas que aun referidas a tributos ajenos suponen prestaciones materiales

La autoliquidación se ha visto como el principal deber de colaboración entre otros por MARTÍN DELGADO, J.M., “Los nuevos procedimientos tributarios...”, op. cit., p. 49; ESEVERRI MARTÍNEZ, “Sobre la naturaleza jurídica...”, op. cit., p. 102.

⁵⁴ PALAO TABOADA, C., “La potestad de obtención de información...”, op. cit., p. 135.

⁵⁵ Acerca de las causas de estas nuevas relaciones véase LÓPEZ MARTÍNEZ, J., “Nuevas relaciones entre la Administración tributaria y los administrados, repercusiones jurídico-dogmáticas”, Rev. Facultad de Derecho, Univ. de Granada, Nº 17/20, 1989/1992. Señala como causas más representativas del origen de las nuevas relaciones entre la Administración y los administrados, las reformas sustantivas del sistema impositivo hacia la generalidad, personalización y subjetivización; la complejidad de las figuras impositivas y la aparición de técnicas tributarias como la retención, el fraccionamiento del pago y la repercusión obligatoria y como hechos que inciden esas relaciones la masificación de los contribuyentes, la complejidad de nuestro procedimiento de aplicación, la generalización de las declaraciones-liquidaciones, la asunción de competencias liquidadoras por parte de los órganos de la Inspección tributaria y la multiplicación de los deberes fiscales, pp. 51-127.

y formales⁵⁶. Prueba de ello es el artículo 35 LGT que desgrana las distintas posiciones jurídicas pasivas de la relación tributaria a partir del genérico concepto de “obligado tributario” aparecido originariamente en el seno doctrinal. Así, para comprobar no sólo se va recurrir al interesado requiriéndole documentos, informes o el examen de contabilidad, sino que se va a acudir a terceros para llegar al descubrimiento de las cuotas tributarias más cercanas a la realidad. En este sentido, se presenta la relación jurídica tributaria con incidencia hacia terceros, como el ejercicio de una potestad en su pleno apogeo.

No obstante, existen voces críticas, como la de PALAO TABOADA, por la interpretación desmesurada que se ha hecho del deber de colaboración. La Administración ejerce una fuerte presión sobre el deber de colaboración de terceros, requiriendo de ellos información respecto de bloques enteros de contribuyentes, al interpretar, a estos efectos de manera muy laxa, el requisito de la trascendencia tributaria de la información⁵⁷.

En este marco de relaciones Hacienda Pública-contribuyente se incorpora una visión encaminada a la consecución del interés primario perseguido⁵⁸, en cuyo seno la actividad del contribuyente en la gestión del tributo va a ser fundamental. De manera que el contribuyente colabora en

⁵⁶ Cfr. LOZANO SERRANO, C., *Consecuencias de la jurisprudencia constitucional sobre el Derecho Financiero y Tributario*, Civitas, Madrid, 1990, p. 138.

⁵⁷ PALAO TABOADA, C., “La posición del contribuyente frente a la Administración Tributaria”, CT N° 69/1994, p. 52.

⁵⁸ Este término es usado por SOLER ROCH indicando que el fundamento constitucional de la realización del crédito tributario exige que éste se satisfaga por quien resulte obligado a ello en cumplimiento del deber general de contribuir. Frente a éste sitúa la concurrencia de otros intereses complementarios relacionados con el primario, y por ello el ordenamiento desarrolla mecanismos de garantía del cumplimiento de la obligación, para proteger los intereses del acreedor y el interés objetivo en el cumplimiento imparcial y exacto de las leyes tributarias, “Notas sobre la configuración de las obligaciones y deberes tributarios con especial referencia al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, REDF N° 25/1980, pp. 9-10.

tareas administrativas dentro del procedimiento de gestión tributaria, lo cual no es más que una participación funcional⁵⁹ extraadministrativa, que lleva de la simple colaboración a la participación activa⁶⁰ en la aplicación de los tributos.

Tiempo atrás con la doctrina alemana como abanderada, los tributaristas habían caracterizado el entramado de posiciones que genera el crédito tributario como una relación de poder, apoyándose en la situación de supremacía del Estado respecto de los contribuyentes en el marco de una relación tributaria. De igual manera se denominaban como relaciones especiales de poder las nacidas del ejercicio por el Estado de sus potestades – potestad de control, potestad disciplinaria, etc- con el fin de controlar el exacto cumplimiento de los tributos⁶¹. Frente a esta percepción de las relaciones tributarias existentes entre los dos tipos de sujetos implicados, aparece una concepción de las relaciones en términos igualitarios asentada en sus orígenes en las tesis de NAWIASKY⁶² y BLUMENSTEIN⁶³. Esta postura sostiene, en síntesis, que cuando el Estado actúa como sujeto de derechos y obligaciones, asume una posición jurídica de igualdad con los contribuyentes en sus relaciones con los mismos.

⁵⁹ Sobre el concepto de “participación funcional” del ciudadano en tareas administrativas puede consultarse, GARCÍA DE ENTERRÍA, E., FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T.R., *Curso de Derecho Administrativo II*, op. cit., p. 90.

⁶⁰ Así manifiesta CASADO OLLERO que la evolución del proceso que lleva de la acogida en el artículo 96 y siguientes del recurso a la colaboración de grupos de contribuyentes para determinar bases imponibles con procedimientos objetivos al “progresivo reconocimiento de la relevancia jurídica y funcional del destinatario de la actuación administrativa” provoca la participación activa del particular, en “La colaboración con la Administración tributaria...”, op. cit., p. 155.

⁶¹ Vid. RODRÍGUEZ BEREIJO, A., *Introducción al estudio...*, op. cit., pp. 252 y ss; PALAO TABOADA, C., “La posición del contribuyente...”, op. cit., p. 49.

⁶² NAWIASKY, H., *Steuerrechtliche Grundfragen*. La traducción al español es de RAMALLO MASSANET, J., *Cuestiones fundamentales de Derecho Tributario*, IEF, Madrid, 1982, pp. 53 y ss.

⁶³ BLUMENSTEIN, *Sistema di Diritto delle Imposte* (Trad. Italiana de FRANCESCO FORTE), Giuffrè, Milano, 1954, pp. 9-10.

La reciprocidad de deberes y obligaciones⁶⁴, paulatinamente ha desembocado en una relación de colaboración entre sujeto pasivo y Administración Tributaria. Y ello, teniendo como base la concepción de una relación jurídica tributaria⁶⁵, en cuyo seno el particular adquiere una inusitada capacidad de actuación sea por deber u obligación. De manera que “las nuevas relaciones entre la Administración y los administrados no deben basarse en la subordinación, en la simple imposición de deberes que faciliten la actuación administrativa, sino que las actuaciones de los administrados deben comprenderse en el ámbito de la función (poder-deber) administrativa”⁶⁶. A este

⁶⁴ Entre los más destacados representantes de la doctrina italiana citamos a GIANNINI, A.D., *Il rapporto giuridico d'imposta*, Giuffrè, Milano, 1937, pp. 22 y ss; BERLIRI, A., “Appunti sul rapporto giuridico d'imposta e sull'obbligazione tributaria”, *GIURISPRUDENZA DELLE IMPOSTE*, 1954, pp. 504 y ss; PUGLIESE, M., *Istituzioni di Diritto Tributario*, Giuffrè, Milano, 1978, pp. 35 y ss.

⁶⁵ Entre otros, puede verse el estudio de BÜHLER en “La influencia del Derecho Tributario sobre la construcción de los conceptos del Derecho Público” (trabajo traducido por PÉREZ ROYO, F., HPE Nº 22/1973, p. 2002) para quien la relación tributaria podría concebirse como una auténtica relación jurídica.

⁶⁶ LÓPEZ MARTÍNEZ, J., “Nuevas relaciones entre la Administración tributaria...”, op. cit., p. 55.

Más osadas resultan manifestaciones como las de MORILLO MÉNDEZ al calificar de “colaboración cualificada” el conjunto de acciones administrativas que prescribe la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente, mediante las cuales se facilitan los medios personales y materiales a aquél para el cumplimiento de los deberes tributarios en “El principio de gravamen mínimo...”, op. cit., p. 20.

Si bien es cierto que la Administración goza de tal cualificación, no parece que se haya inclinado el legislador por volcarse en su utilización para facilitar las dificultades gestoras que el contribuyente encuentra, sino más bien en conseguir los objetivos de interés público de la exacción del crédito tributario totalmente justificados. Pero ello se ha producido con una actitud de la Administración bastante remisa en el proceso de concesión de medios en auxilio de la gestión privada, al cual, en estos momentos se ha comenzado a prestar atención en algunos aspectos concretos como en la formulación del principio de gravamen mínimo en todo procedimiento tributario a través de la LDGC, de cuya aplicación práctica habrán de encargarse los órganos tributarios competentes.

Menos optimista se muestra MONTEJO VELILLA, S., en “Los principios y derechos generales de los contribuyentes en la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y garantías de los contribuyentes, en “La nueva regulación de los derechos y garantías de los contribuyentes ante la Hacienda Pública”, *ESTUDIOS DE DERECHO JUDICIAL* Nº 9/1998: “nos parece contradictorio el espíritu equilibrador que propugna la ley entre Administración y administrados(...)” mediante la inserción de una “declaración de principios de aplicación general en el conjunto del sistema tributario, con el fin de mejorar sustancialmente la posición jurídica del contribuyente en aras a lograr el anhelado equilibrio en las relaciones de la Administración con los administrados y de reforzar la seguridad jurídica en el marco tributario(...)”, puesto que sostiene que “el pretendido equilibrio entre Administración y administrado no deja de ser contrario al modo de configurar la relación jurídica tributaria por el que ha optado el ordenamiento jurídico español. Administración y administrados se encuentran

respecto, puede ser indicativa la subordinación del derecho procedimental al derecho sustantivo como argumento para rechazar la teoría de la relación tributaria como relación de poder⁶⁷.

El contribuyente mantiene una relación de sujeción con la Administración ya que la presencia y el ejercicio de potestades lo corroboran. En este sentido, para VALDÉS COSTA “ el órgano administrativo es solo el acreedor de una suma de dinero, sometido, al igual que el contribuyente, a la ley y a la jurisdicción, sin perjuicio de los privilegios que aquella le conceda expresamente. Es la aplicación de los principios fundamentales de legalidad y tutela jurisdiccional, que derivan en el principio, también fundamental, de la igualdad jurídica de las partes”⁶⁸. Ello no empece considerar que el establecimiento de instrumentos de colaboración, implícito a la cesión al particular de funciones administrativas, constituye un impedimento, bajo nuestro punto de vista, para observar el mantenimiento en pie de igualdad de las relaciones entre Administración tributaria y contribuyente. Más bien, al contrario, la intervención creciente del contribuyente en la gestión tributaria acarrea mayores cargas formales como expresión de deberes jurídicos frente a Hacienda.

Por su parte, el mismo Tribunal Constitucional, ha declarado en la repetida Sentencia 76/1990, de 26 de abril, que “no cabe, en efecto, sostener que la Administración tributaria y el contribuyente se encuentren en la misma situación como si de una relación jurídico-privada se tratara” y, justamente, la

por definición en una situación diferente e intentar equilibrarlos es imposible y además conceptualmente contradictorio”, p. 53.

⁶⁷ Extremo este sobre el que diserta ADAME MARTÍNEZ, F., “Derechos y garantías de los contribuyentes *versus* teoría de la relación tributaria como relación de poder”, en I Jornada Metodológica “Jaime García Añoveros” sobre la Metodología académica y la enseñanza del Derecho financiero y tributario, DOCUMENTOS DE TRABAJO IEF N° 11/2000, p. 200.

⁶⁸ VALDÉS COSTA, R., *Curso de Derecho Tributario*, 2ª edic., Temis, Santa Fé de Bogotá, 1996, p. 296.

naturaleza de estas relaciones está fundamentada en el deber de contribuir del artículo 31 de la Constitución, puesto que “al configurar el deber tributario como deber constitucional, está autorizando al legislador para que, dentro de un sistema tributario justo, adopte las medidas que sean eficaces y atribuya a la Administración las potestades que sean necesarias para exigir y lograr el exacto cumplimiento de sus obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes, potestades que, por esencia, sitúan a la Administración como *potentior persona* en una situación de superioridad sobre los contribuyentes” (F.J. 9.5º)⁶⁹.

Sin embargo, la doctrina del Tribunal Constitucional se ha visto, si no quebrada, en cierta medida matizada, en cuanto al carácter *potentior persona* de la Administración Tributaria en el desarrollo de sus actuaciones frente al contribuyente. Así en la Sentencia 23/1997 de 11 de febrero el Tribunal ampara a la demandante considerando vulnerado el derecho fundamental a la igualdad del artículo 14 de la Constitución debido al “reconocimiento de un privilegio injustificado” a la Administración Tributaria. Como punto de partida, en su argumentación el Tribunal recoge su asentada doctrina acerca del fundamento de las prerrogativas o situaciones de superioridad de las Administraciones Públicas, cuya existencia se justifica siempre en la defensa de algún bien o principio constitucional (SSTC 22/1984, 148/1993, 78/1996, entre otras). Ahora bien, en el caso concreto teniendo en cuenta que se trata de satisfacer intereses de demora, con su consiguiente función indemnizatoria, “no es posible encontrar ningún bien o principio constitucional cuya protección exija el trato privilegiado otorgado”. De modo que, “una vez perfeccionada la relación

⁶⁹ Esta línea jurisprudencial ha recibido numerosas críticas. Vid., por todos, los comentarios realizados al respecto por HERRERA MOLINA, P.M., “El principio de igualdad financiera y tributaria en la jurisprudencia constitucional”, REDF Nº 67/1990, p. 410.

jurídica cualesquiera que fueren su naturaleza pública o privada y su origen o fuente... la Hacienda es ya uno de sus sujetos..., sin una posición preeminente” (F.J. 5º)⁷⁰.

Por lo tanto, el contexto de las relaciones tributarias Administración-contribuyente varía puesto que aún permaneciendo en una situación de preeminencia o superioridad la Administración tributaria, con el objeto de salvaguardar bienes o principios constitucionales, en ausencia de la necesidad de preservación de éstos, es injustificado otorgar a la Administración tributaria una situación de privilegio respecto al contribuyente. Es más, siguiendo la argumentación del Tribunal Constitucional, perfeccionada la relación jurídico tributaria, la aplicación del principio de igualdad expandirá sus efectos sobre la misma⁷¹.

En cuanto a nuestro tema concierne, carece de relevancia la inflexión experimentada en la doctrina del Tribunal Constitucional puesto que las

⁷⁰ El último párrafo entrecomillado se trae al texto de esta sentencia apareciendo también en la STC 69/1996 de 18 de abril, F.J. 5º.

⁷¹ Ahora bien, la cuestión que se plantea es situar el momento de la perfección de la relación jurídica tributaria: ¿se puede considerar perfeccionada la relación jurídica en el momento en que el contribuyente y Hacienda se constituyen en sujetos, deudor y acreedor, respectivamente, de una obligación tributaria (momento de la realización del hecho imponible)? o bien, ¿la perfección viene dada una vez que se ha determinado la cuantía a pagar definitivamente? La defensa de una u otra postura nos llevará por caminos distintos puesto que el sostenimiento de la primera aduce una situación de igualdad entre ambos sujetos en cualquier tipo de actuación comprobadora (dicho término, entendido a estos efectos, en su sentido más amplio), algo que cae por su propio peso puesto que la protección del principio constitucional de contribuir conforme a la capacidad económica obliga a justificar facultades y potestades que, como hemos visto, dotan a la Administración tributaria de una supremacía evidente de cara al contribuyente. La segunda posición es coherente con la postura del Tribunal Constitucional, ya que el fundamento de las actuaciones comprobadoras valiéndose de las potestades atribuidas a la Administración reside en el auxilio y tutela del artículo 31 de la Constitución.

De cualquier manera, el criterio modulador del carácter de las relaciones entre Administración y contribuyente que adopta el Tribunal Constitucional, puede convertirse en un mecanismo utilizado al amparo de la línea argumental que sea conveniente seguir en cada caso. No en vano, son precisamente, los principios constitucionales del artículo 31 de la Constitución el sostén del conjunto de actuaciones tributarias que el ordenamiento prevé en un sistema tributario justo como el nuestro, cuya salvaguarda habrá de obviar el Tribunal remitiéndose a los intereses como particular de la Hacienda Pública, cuando declare la existencia de una situación de igualdad entre contribuyente y Administración en supuestos venideros que sean sometidos a su dictamen.

actuaciones comprobadoras se encuentran siempre supeditadas a la consecución de un principio constitucional, cual es el de contribuir de acuerdo a los principios que recoge el artículo 31 de la Norma Suprema. Y, en último término, la legitimidad de la desigualdad de las partes durante el ejercicio de facultades comprobadoras, viene dada por la admisibilidad legal de medidas de control del cumplimiento de la obligación tributaria, que sitúan a la Administración tributaria en una posición privilegiada con respecto al contribuyente⁷².

Así pues, la actividad de comprobación, entendida como una suma de potestades habilitadoras de actuaciones dirigidas a la vigilancia y control de la corrección y cumplimiento de las obligaciones tributarias que incumbe a la Administración Tributaria en virtud del artículo 31 CE, no puede crear una relación tributaria adjetivada en términos de posición de igualdad entre ambas partes –si bien, dicho lo cual, debe aclararse que ello no impide, posteriormente que sea reclamable la igualdad de las partes en cuanto que no se vea rozado ningún bien o principio constitucional-.

A este respecto, con toda rotundidad y clarividencia, estima RODRÍGUEZ BEREIJO que “no existe, pues, en Derecho Tributario una relación de poder; esa mayor fuerza, la supremacía que caracteriza al Estado como potentior persona no se exterioriza en una especial relación de poder con los contribuyentes, sino que ese poder se manifiesta solamente en la selección y la creación de normas que contienen un supuesto de hecho impositivo a

72 En este sentido, VALDÉS COSTA, R., “Principio de la igualdad de las partes de la relación jurídica tributaria”, REDF Nº 73/1992, p. 9. En concordancia con la postura de nuestro Tribunal Constitucional, este autor afirma que el principio de igualdad de las partes tiene aplicación “en todos los casos en que no haya una norma constitucional o legal que establezca un privilegio”, p. 13. De igual modo, ARRÁEZ GARCÍA afirma que la igualdad de las partes es un “principio fundamental que debe presidir la relación tributaria” sin que ello ponga en cuestión las facultades de las que goza la Administración tributaria, “Las nuevas relaciones tributarias”, GF Nº 141/1996, p. 204.

través de la función legislativa. Una vez establecida la norma que contiene un presupuesto de hecho tributario, y realizado éste, la relación jurídica entre el Estado acreedor y el particular deudor se encuentra determinada en su contenido y medida por la ley⁷³.

V. LA SOLICITUD DE AMPLIACIÓN DE ACTUACIONES: UNA INCURSIÓN EN EL ÁMBITO DE LA POTESTAD DE COMPROBACIÓN

No cabe que, según se desprende de la actual Ley General Tributaria, las relaciones entre la Administración tributaria y el contribuyente se plantean como una relación jurídica (art. 17), cuyo problema fundamental estriba en garantizar la debida tutela jurídica de los derechos del contribuyente, reconocidos en un Estado de Derecho⁷⁴, que pueden ser afectados al cumplir con su deber de contribuir o aquéllos que resultan incididos por la potestad de comprobación. De manera que, en el seno de la relación jurídica tributaria, el ordenamiento jurídico atribuye derechos cuyo ejercicio se articula en la práctica mediante el reconocimiento de facultades de actuación con trascendencia jurídica para que los particulares satisfagan sus propios intereses frente a la Administración Tributaria.

Pues bien, en opinión de A.D. GIANNINI, firme defensor de la existencia de la presencia del derecho subjetivo en sentido técnico, se dan los dos requisitos exigidos por la definición de derecho subjetivo en las relaciones

⁷³ Vid. sobre ello, RODRÍGUEZ BEREIJO, A., "El deber de contribuir...", op. cit., pp. 17-18.

⁷⁴ Siguiendo a RODRÍGUEZ BEREIJO, el Estado de Derecho, dentro del cual es característico el reconocimiento de los derechos públicos subjetivos, impide seguir manteniendo "la concepción de la relación tributaria como una relación de poder o de supremacía", en *Introducción al estudio...*, op. cit., p. 245.

tributarias: el interés protegido y la potestad de voluntad o poder jurídico que se reconoce por el Derecho para proteger dicho interés⁷⁵.

Así pues, es de recibo plantearse cuáles son los instrumentos de tutela que -en un ordenamiento jurídico tributario de clara tendencia garantista como el nuestro-, poseen los particulares frente al conjunto de actuaciones que la Administración tributaria ejercita, en virtud de la atribución de la potestad comprobadora que la Ley le concede. La configuración del derecho subjetivo a ser comprobado por la Administración Tributaria podría constituir un importante mecanismo valedor de las posturas individuales de los sujetos susceptibles de afectación por actuaciones de comprobación o investigación tributaria.

Como decimos, la existencia del deber jurídico de comprobar, en esencia, deriva de la necesaria defensa del interés público que se funda en la observación y vigilancia del correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales por los ciudadanos-contribuyentes. En consecuencia, la Administración ha de cumplir con ese deber jurídico, que goza de una completa autonomía en cuanto a la posterior constitución de las relaciones jurídicas a que el ejercicio del mismo dé lugar. A partir de las mismas, posteriormente, se desarrollarán diversas facultades o posibilidades de actuación, como expresión de derechos subjetivos reconocidos en favor del contribuyente. Así pues, en absoluto, es lícito dudar de la independencia ontológica del deber jurídico de comprobar respecto de los derechos otorgados a los particulares en beneficio y defensa de sus intereses.

No obstante, en ocasiones, se han puesto de manifiesto interpretaciones de algunos preceptos que inducen a considerar la posibilidad del particular de

⁷⁵ Sobre ello instruye ADAME MARTÍNEZ, F., "Derechos y garantías de los contribuyentes...", op. cit., p. 204.

reclamar el cumplimiento de un deber jurídico que le incumbe a la Administración Tributaria, cual es, la comprobación de las distintas situaciones jurídicas de los administrados. A este respecto algún autor ha querido vislumbrar en nuestro ordenamiento jurídico, al hilo del deber administrativo de la potestad de comprobación del derogado artículo 109 LGT de 1963, la existencia de un derecho del contribuyente a la comprobación⁷⁶.

Ciertamente, de la tesis de la potestad de comprobación con carácter funcional, no puede apreciarse una fuerza jurídica suficiente para sostener esta postura, como se fundamentará a continuación. Sin embargo, en cierto modo la cobertura a este tesis puede venir avalada en un principio por el artículo 29 b) RGIT donde recoge la petición del obligado como forma de inicio del procedimiento inspector. El régimen sustantivo de esta forma de inicio del procedimiento de comprobación inspectora fue establecido por primera vez en el artículo 28 Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, cuya aparición ofreció la ocasión para reiterar la anterior postura mencionada respecto al posible derecho a ser comprobado fiscalmente⁷⁷. Actualmente el artículo 147.1b) LGT recoge idéntica prescripción a la inicialmente inserta en el artículo 29 RGIT, regulando los términos en que se desarrolla este modo de inicio en el artículo 149 del mismo texto legal, del modo siguiente: "*Todo contribuyente que esté siendo objeto de una actuación de comprobación e investigación de carácter parcial, llevada a cabo por la Inspección de los Tributos, podrá solicitar a la Administración tributaria que*

⁷⁶ Vid. MANTERO SÁENZ, A., CUESTA RODRÍGUEZ, M., *Procedimiento en la Inspección Tributaria*, EDERSA, 4ª edic., Madrid, 1990, p. 254.

⁷⁷ Así DEL PASO BENGOA, J.M., JIMÉNEZ JIMÉNEZ, C., *Derechos y garantías del contribuyente. Comentarios a la Ley 1/1998*, CISS, Valencia, 1998. Si bien estos autores admiten la configuración del derecho a ser comprobado, pues "el artículo 28 configura este derecho como sometido exclusivamente a la solicitud presentada por el sujeto pasivo", concluyen que tal derecho tiene carácter limitado y no absoluto pues su ejercicio sólo es posible en los supuestos en que exista una comprobación en curso, pp. 285 y 292.

dicha comprobación tenga carácter general respecto al tributo y períodos afectados por la actuación, sin que tal solicitud interrumpa las actuaciones en curso".

En principio, una mera lectura del precepto nos ofrece ante una contradicción de la misma LGT entre el artículo 147 que se refiere a la solicitud del obligado del artículo 149 como un modo de inicio del procedimiento de inspección, y el propio artículo 149 donde se establece la posibilidad del contribuyente de solicitar la ampliación del ámbito objetivo de la comprobación que está se encuentra en curso. Por tanto, el objeto de la solicitud a la luz de su régimen sustantivo no va más allá de una posible modificación del alcance de las actuaciones de comprobación e investigación llevadas a cabo por la Inspección. En concreto, la concesión de la modificación solicitada consistirá, en todo caso, en la ampliación de las actuaciones iniciadas anteriormente por la Administración tributaria, siempre que el contribuyente presente una solicitud en el plazo y con los requisitos establecidos por el artículo 149 de la LDGC.

Así, el legislador de la nueva LGT, consciente del nivel considerable de seguridad jurídica que aporta esta facultad a la situación jurídica del contribuyente, ha incorporado ya a nivel legal esta solicitud ejercitable en el ámbito del procedimiento de comprobación. Al mismo tiempo, la LGT ha añadido ciertas novedades al texto procedente de la LDGC. De manera que, aun manteniendo prácticamente la literalidad del artículo 28 LDGC, puede mencionarse el interés del legislador por regular los efectos derivados tanto de la solicitud del contribuyente como del incumplimiento del plazo para resolver de que dispone la Administración tributaria⁷⁸. Por tanto, la gran mayoría de las

⁷⁸ El apartado 3 del artículo 149 determina que *“La Administración tributaria deberá ampliar el alcance de las actuaciones o iniciar la inspección de carácter general en el plazo de*

referencias doctrinales realizadas con respecto al contenido del artículo 28 LDGC derogado, siguen siendo válidas y plenamente aplicables al artículo 149 LGT. Por tanto, lo dicho no parece que pueda encontrar una sólida base jurídica.

Dejando a un lado cuestiones de otra índole que suscita el texto de la Ley, nos interesa delimitar el contenido, en sus justos términos, tanto de la potestad misma como de la facultad o posibilidad de actuación que confiere el artículo 149 LGT al sujeto pasivo de la comprobación tributaria⁷⁹. En cuanto a la situación jurídica que concede el artículo 149, ha de reflexionarse acerca de si existe un derecho subjetivo a ser comprobado en virtud de las facultades atribuidas en el precepto mencionado o, al menos, si fuera posible aludir a una tendencia legislativa favorable al apertura hacia la entrada a una participación del contribuyente en el inicio del procedimiento de comprobación como regla generalizada. Y, por último, en sentido descendente, habrá que plantearse cuál ha de ser la naturaleza atribuible a la ampliación de actuaciones solicitada por el contribuyente, si se trata de un derecho subjetivo -una facultad jurídica derivada de la relación jurídica existente- o un simple derecho de petición.

1. LA DETERMINACIÓN DEL ALCANCE DE LAS ACTUACIONES COMO CONTENIDO DE LA POTESTAD DE COMPROBACIÓN

Como dijimos *ut supra*, la atribución de la potestad material de comprobación constituye el presupuesto básico de la actividad administrativa

seis meses desde la solicitud. El incumplimiento de este plazo determinará que las actuaciones inspectoras de carácter parcial no interrumpan el plazo de prescripción para comprobar e investigar el mismo tributo y período con carácter general.

⁷⁹ En buena medida concretadas por la Instrucción 9/1998, de 1 de abril, del Director de la AEAT, para la aplicación de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes.

de comprobación tributaria. Ello implica la necesidad de definir el contenido de la potestad y, a su vez, los mecanismos, técnicas e instrumentos a utilizar por la Administración⁸⁰. En este sentido, parece indiscutible que el contenido de la potestad de comprobación abarca la facultad de determinar el alcance de las actuaciones realizadas. De manera que, en ejercicio de esa potestad, la Administración podrá fijar su ámbito objetivo y su grado de intensidad de acuerdo a los objetivos que pretenda alcanzar de corrección de conductas fiscales desviadas. De hecho, la determinación del alcance de las actuaciones constituye un requisito esencial de validez, cuyo incumplimiento viciaría todo el procedimiento. Su importancia reside en que la determinación del alcance circunscribe a sus límites los efectos de la iniciación del procedimiento⁸¹.

Por ello, no es de extrañar ciertas suspicacias levantadas en el momento de la introducción de esta facultad considerando excesiva la concesión hecha al contribuyente del poder de determinación del alcance de las actuaciones de comprobación e investigación inspectoras puesto que, según el artículo 11 RGIT es a la Administración a quien le corresponde⁸². Sin embargo, considerando el hecho de precisar de un acuerdo administrativo posterior que resuelva acerca de la petición de ampliación de actuaciones del

⁸⁰ Vid. PAREJO ALFONSO, L., JIMÉNEZ-BLANCO, A., ORTEGA ÁLVAREZ, L., *Manual de Derecho Administrativo*, 2ª edic., Ariel, Barcelona, 1992, p.384.

⁸¹ De forma similar al requisito de la naturaleza de las actuaciones. En cambio, la información acerca de los derechos y deberes del obligado tributario en el curso de las actuaciones no es sino la concreción en el expediente de lo establecido en las normas generales del Título III LGT, cuya inobservancia, como señala JUAN LOZANO, A.M., no conllevaría las consecuencias de invalidez procedimental descritas en el caso de la determinación del alcance de las actuaciones, "El Proyecto de Ley...", op. cit., p. 27.

⁸² FENELLÓS PUIGSERVER, V., "El Estatuto del contribuyente (Comentarios a la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de derechos y garantías de los contribuyentes)", Ed. TRO, Valencia, 1998, p. 332. Incluso llega a afirmar "que el ejercicio de una potestad pública se deja en manos de una decisión particular". En contra de esta valoración, ROSEMBUJ ERUJIMOVICH, T., *La transacción tributaria*, Atelier, Barcelona, 2000, pp. 25-26, quien señala que la decisión concedida a los ciudadanos por el artículo 28 LDGC es "una de las manifestaciones más rotundas de la relevancia jurídica que otorga el ordenamiento jurídico a la tutela del interés particular del contribuyente en cuanto componente indisociable del interés fiscal", p. 26.

contribuyente, no puede sostenerse, bajo nuestro punto de vista, la teoría de una pérdida de exclusividad de la potestad inspectora de comprobación en la determinación del alcance de sus actuaciones. Si bien es cierto que la solicitud del obligado tributario –circunscrita a unos concretos límites legales- obliga imperativamente a la Administración al ejercicio de actuaciones de un alcance mayor, sigue siendo a ésta a quien corresponde acordar la licitud de la ampliación, es decir, la adecuación de la misma a los requisitos establecidos al efecto en el artículo 149 LDGC.

Por consiguiente, pensamos que no se debe verse en la concesión del legislador más que un modo de llevar a efecto el principio de seguridad jurídica y de mínima incidencia en el ámbito del particular conforme a las intenciones expuestas en el texto de la Memoria del Proyecto de la Ley de Derechos y Garantías: “el propósito de este precepto no es otro que el de incrementar la seguridad jurídica de los contribuyentes evitando que quienes son objeto de una actuación de comprobación e investigación referida a algún aspecto concreto de su tributación por cualquier impuesto puedan ser nuevamente investigados por ese mismo impuesto y ejercicio pero en relación con aspectos distintos del mismo”⁸³.

La persecución de un mayor grado de seguridad jurídica supone la puesta a disposición para el contribuyente de un medio de facilitación del ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones. Por lo tanto, el artículo 149 se consagra en precepto de aplicación práctica del principio de gravamen mínimo en la intervención del contribuyente en el procedimiento tributario dentro del elenco del artículo 34 LGT. En este sentido, y como

⁸³ Cuestión distinta es que del régimen sustantivo de la solicitud no pueda derivarse una operatividad destacable, según se tratará más adelante.

concreción del principio en la letra k) de este artículo 34, hemos de valorar en materia de comprobación, el efecto de dicho principio en conexión con las facultades de intervención del contribuyente en el procedimiento tributario que concede el precepto en cuestión. Las actuaciones de comprobación constituyen el ejemplo típico de aquéllas que requieren colaboración mutua entre Administración y contribuyente: de un lado, el contribuyente tiene en sus manos el poder de extensión efectiva de las actuaciones comprobadoras iniciadas por la Inspección, obligándose a aportar los datos y documentos necesarios para el esclarecimiento de su situación tributaria; de otro, la Administración deberá llevar a cabo estas actuaciones en la *forma que resulte menos gravosa* para los contribuyentes⁸⁴. Además, este principio impone, en la perspectiva individualizada, la idoneidad y proporcionalidad de las actuaciones practicadas, así como la razonabilidad en la inexigencia del mismo documento dos o más veces. De igual manera, consideramos que el impulso de los procedimientos tributarios por órganos administrativos que lleva a la práctica el artículo 149 supone una vía de atención y respeto del principio de gravamen mínimo.

Sin embargo, en nuestra opinión, la descripción de la medida adoptada como “hito de innegable trascendencia en el proceso de reforzamiento del principio de seguridad jurídica” –según la exposición de motivos de la LDGC-, se nos antoja algo desmesurada, teniendo en cuenta las numerosas prevenciones que, en su momento, tuvo el legislador de 1998 en el debate de

⁸⁴ Aunque en referencia a la plasmación de este derecho en la derogada LDGC, para MORILLO MÉNDEZ, este texto comprendería las siguientes limitaciones para la Administración en el ejercicio de sus actuaciones: “a) prohibición de actuación atentatoria a la integridad del estatuto jurídico de parte; b) colaboración con el interesado para que cumpla adecuadamente sus obligaciones; y c) búsqueda de la solución alternativa más beneficiosa para el mismo, en cuanto la menos limitativa de sus derechos, lo que comporta elección entre varios sistemas o cauces de cumplimiento”, “El principio de gravamen mínimo...”, op. cit., p. 21.

enmiendas de la definitiva redacción de la LDGC. De cualquier forma, no parece muy acertada la expresión de “reforzamiento” referida al principio de seguridad jurídica, en cuanto que los principios no son susceptibles de refuerzo sino de respeto y protección. Mayor necesidad de salvaguardia conlleva implícita el principio de seguridad jurídica erigido en piedra angular de la construcción del entorno garantista en lo que afecta a la situación jurídica del contribuyente frente a Hacienda.

2. LA FACULTAD DE SOLICITAR LA AMPLIACIÓN DE LAS ACTUACIONES OBSERVADA DESDE LA TEORÍA DEL DERECHO SUBJETIVO

Frente a la teoría del derecho subjetivo formal, que observa a éste dentro del ámbito del proceso, como medio de tutela jurisdiccional, para nuestro estudio nos situamos ante la concepción sustancial del derecho subjetivo, que lleva a diferenciar las partes activa y pasiva de una relación jurídica⁸⁵, cuya operatividad se desarrolla imbricando al titular del derecho subjetivo como parte activa de dicha relación jurídica.

Según la doctrina civilista –donde se ha elaborado concienzudamente este concepto jurídico perfectamente aplicable a otros ámbitos del Derecho, como el tributario-, se entiende por derecho subjetivo en su sentido más amplio, la “posibilidad de actuación conforme a Derecho, como facultad o conjunto de facultades que se conceden a una persona para actuar en defensa de sus intereses en el marco de la norma general”. Pero esta aseveración se matiza en dos sentidos: por un lado, “no toda posibilidad de actuación jurídica

⁸⁵ Vid. EROLI, E., *Interesse legittimo e diritto soggettivo tra azione e processo*, Quattro Venti, Urbino, 1994, pp. 10-11.

de la persona es derecho subjetivo”; por otro, “el derecho subjetivo, que nace de la norma jurídica, no aparece por generación espontánea, ni aislado o en abstracto, sino que se inserta en una situación jurídica fundamental y previa, en una relación jurídica básica”⁸⁶. Esa figura esencial del Derecho privado, se aplica al plano administrativo con idénticas características, que se concretan en los siguientes puntos:

- 1) Reconocimiento por el ordenamiento jurídico de un poder a favor de un sujeto concreto que puede hacer valer frente a otros sujetos;
- 2) Imposición de obligaciones o deberes a esos sujetos, en interés propio;
- 3) Necesario reconocimiento de tutela judicial de dicha posición jurídica⁸⁷.

Así pues, el principal elemento caracterizador de un derecho subjetivo supone que el ordenamiento jurídico deja en manos del titular de una situación de poder tanto la discrecionalidad en el ejercicio del mismo como la protección y defensa del interés jurídico protegido. De esta manera, la facultad de solicitar la ampliación de actuaciones se hace valer frente a la Administración, imponiendo a ésta el deber jurídico de comprobar⁸⁸. Desde este punto de vista,

⁸⁶ Cfr. LACRUZ BERDEJO, J.L., *Elementos de Derecho civil. Parte general I*, Vol. III, Dykinson, Madrid, 1999, p. 69; DÍEZ PICAZO, L., *Instituciones de Derecho Civil I*, Tecnos, Madrid, 1995, p. 285-286 y LASARTE ÁLVAREZ, C., *Principios de Derecho Civil*, Tomo I, Trivium, Madrid, 1994, p. 145.

⁸⁷ Vid. GARCÍA DE ENTERRÍA, E., FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T.R., *Curso de Derecho Administrativo II*, 5ª edic., Civitas, Madrid, 1998, p. 37.

⁸⁸ Aunque ha de aceptarse que el deber jurídico de comprobar existe, como hemos dicho anteriormente, antes de la solicitud del particular, en orden a garantizar la defensa del interés público que exige la tributación de todos los ciudadanos de acuerdo a los principios constitucionales tributarios y el cumplimiento exacto de sus obligaciones tributarias conforme a la Ley. Al respecto, afirma LASARTE ÁLVAREZ, C. “la idea de deber jurídico es bastante más amplia que la propia de derecho subjetivo, pues existen deberes jurídicos impuestos directamente por el ordenamiento jurídico, que preexisten incluso a la constitución de la relación jurídica de la que posteriormente dimanará la existencia de un derecho subjetivo determinado y, por tanto, de un titular concreto con capacidad para reclamar el cumplimiento de aquel deber”, *Principios de Derecho Civil*, op. cit., p. 143.

La clásica doctrina civilista italiana, con M. FERRANTE al frente, adiertía en el concepto de derecho subjetivo la noción de potestad jurídica, poder en sentido técnico como medio con el que un determinado sujeto cumple una función para la que está dispuesto, que se completa con la noción de deber, *Il concetto di diritto soggettivo ed alcune sue applicazioni*, Giuffrè, Milano, 1947, p. 57.

es evidente que el obligado tributario que solicita la extensión de la comprobación se encuentra legitimado para la interposición de recursos o reclamaciones contra la decisión del órgano inspector que decida acerca de este extremo⁸⁹. Cuestión distinta es que falte una resolución al respecto de la ampliación de actuaciones solicitada, en cuyo caso el artículo 149 LGT omite cualquier tipo de solución⁹⁰. No obstante, aquella vicisitud quedó solventada, puesto que en virtud de la Disposición undécima, apartado 2b) de la Instrucción 9/1998, la resolución que recaiga ante una solicitud del contribuyente de este carácter, será susceptible de tutela judicial mediante el recurso de reposición o reclamación económico-administrativa.

En cualquier caso, y a pesar de la relatividad con que hay que observar esta facultad en orden a sus múltiples limitaciones, como veremos más adelante, coincidimos con GARCÍA BERRO en su calificación como “mecanismo explícito de defensa”⁹¹. Pero ¿es posible calificar la solicitud de ampliación de actuaciones comprobadoras como atribución del ordenamiento jurídico tributario mediante la que se configura el derecho a ser comprobado a instancia del contribuyente en el seno de un procedimiento tributario?

La facultad del administrado de requerir la iniciación de actuaciones constituiría la esencia del pretendido derecho. Pero si el administrado carece del poder de instar la iniciación de actuaciones comprobadoras, no se puede aceptar la afirmación de un derecho subjetivo a ser comprobado fiscalmente,

⁸⁹ A este respecto, siguiendo las tesis de JHERING, M. GRAZIADEI no duda de que la concesión de la acción a los particulares es el test para saber si se está en presencia de derechos subjetivos protegidos por el derecho, tanto en relaciones civiles como en situaciones reconducibles al ámbito de la Administración, “Diritto soggettivo, potere, interesse”, en *Trattato di Diritto Civile* (Dir. R. Sacco), Vol. II, UTET, Torino, 2001, p. 45.

⁹⁰ Incluir la opinión de un autor que habla sobre las posibilidades no descritas en el art. 149 LGT.

⁹¹ GARCÍA BERRO, F., “La inspección tributaria en la nueva LGT”, QF Nº 21-22/2004, p. 55.

puesto que no constituye propiamente un modo de iniciación del procedimiento de comprobación. Así pues, la premisa principal para que exista tal derecho a ser comprobado reside en la configuración de la iniciación de actuaciones de comprobación o investigación mediante una solicitud del contribuyente dirigida a los órganos inspectores en tal sentido, y no es esto lo que dice el 149 porque el obligado ha de estar “siendo objeto de actuaciones de inspección parcial”, es decir, el ejercicio de la solicitud de ampliación se constriñe a que se encuentre iniciado un procedimiento de comprobación.

En lo que concierne al aspecto apuntado, PALAO TABOADA puso de manifiesto la excepcionalidad de la solicitud del contribuyente recogida en el precedente artículo 28 LDGC como modo de iniciación⁹². Esta postura es plenamente congruente con el texto del artículo 149.3 LGT, que pone de manifiesto el deber de la Administración tributaria de iniciar –o bien, ampliar- la comprobación de carácter general, una vez recibida la solicitud de ampliación,

⁹² Vid. “Lo blando y lo duro del Proyecto de Ley de derechos y garantías de los contribuyentes”, EE.FF: REV. CONTABILIDAD Y TRIBUTACIÓN Nº 171/1997, p. 22. Postura apoyada también por CHECA GONZÁLEZ, C., en AA.VV., *Derechos y garantías del contribuyente (Estudio de la nueva Ley)*, Lex Nova, Valladolid, 1998, p. 383. En términos similares, DEL PASO BENGOA, J.M., JIMÉNEZ JIMÉNEZ, C., *Derechos y garantías...*, op. cit., p. 284.

Más tajante se muestra CAYÓN GALIARDO que alega que el precepto hay que encuadrarlo en el artículo 70 LRJPAC que regula las solicitudes de iniciación de los procedimientos administrativos, *Manual práctico, Estatuto del contribuyente, Ley 1/1998 de derechos y garantías de los contribuyentes*, Francis Lefebvre, Madrid, 1998, p. 158. TELLO BELLOSILLO también alude a esa aplicabilidad de la LRJPAC pues considera que este precepto constituye una excepción en toda regla al RGIT, “La Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes”, EE.FF.:REV. CONTAB. Y TRIBUTAC. Nº 180/1998, p. 134.

Una postura distinta sostiene FENELLÓS PUIGSERVER que afirma la inocuidad del artículo 28 respecto a los modos de iniciación del procedimiento inspector en, *El Estatuto del Contribuyente*, op. cit., p. 333. También, en este sentido, ALONSO MURILLO, F., BLASCO DELGADO, C., GÓMEZ CABRERA, C., LÓPEZ MARTÍNEZ, J.,: “Esta forma de iniciación de las actuaciones inspectoras, que hasta el momento ha tenido un claro carácter residual, puede convertirse con la modificación introducida en la LDGC, y con la que consideramos necesaria adaptación reglamentaria, en una causa de iniciación tan general como el resto”, *Comentarios a la Ley de derechos y garantías de los contribuyentes*, Mc Graw-Hill, Madrid, 1998, p. 206-207. Aunque reconoce el menor calado de esta norma debido a las cautelas que describe en pp. 207-209.

en el plazo de 15 días desde la notificación de inicio de las actuaciones de carácter parcial.

Pero es más, si recurrimos al apartado tercero de la disposición undécima de la Instrucción 9/1998, de 1 de abril, no queda duda alguna de la existencia de un margen de discrecionalidad con el que actuará el Inspector-Jefe para decidir si la solicitud de ampliación de actuaciones comprobadoras conlleva el inicio de una nueva actuación o no⁹³ -que no un nuevo procedimiento.

Si el órgano inspector acuerda dar inicio a nuevas actuaciones, la única consecuencia será de carácter procedimental: la llevanza de una documentación separada de tales actuaciones respecto a las que se encuentran en curso en un expediente distinto. No en vano, la Instrucción previene que el inicio de las nuevas actuaciones no podrá tener lugar hasta una vez finalizadas aquéllas que se están desarrollando (Disposición undécima, apartado tercero *in fine*). Con ello, se intenta evitar la utilización de este mecanismo por parte del contribuyente con el objeto de paralizar actuaciones que no favorezcan sus intereses e, igualmente, se intenta abortar posibles comportamientos que pretendan eludir el cumplimiento de obligaciones fiscales. A este respecto, la redacción actual de la LGT no deja lugar a dudas estableciendo en el apartado primero *in fine* del artículo 149 que la solicitud no interrumpirá las actuaciones en curso, claramente para atajar eventuales

⁹³ La Disposición undécima, apartado tercero de la Instrucción 9/1998, de 1 de abril, establece: "El Inspector-Jefe, al resolver sobre la solicitud formulada, acordará si la ampliación debe tener lugar en la misma actuación o si, por el contrario, dará lugar al inicio de una nueva actuación".

efectos dilatorios del procedimiento en curso a través del uso de esta solicitud⁹⁴.

Desde luego, constituiría un argumento favorable a esta tesis la interpretación de la literalidad del artículo 149.3 en razón de poder apreciar la existencia de un espíritu en la Ley proclive a llevar a cabo una única actuación. En ese apartado, se obliga a la Administración a “iniciar la comprobación de carácter general”, lo cual nos lleva a la consideración de actuaciones distintas, pues se utiliza el término *iniciar*, en lugar de *extender* o *ampliar*, vocablos que indicarían el seguimiento de actuaciones sin la apertura de un nuevo procedimiento y la notificación de inicio de las mismas. Podría pensarse que, en la medida que la LGT posibilita el comienzo de una actuación distinta, contraviene la supuesta vinculación a la Administración a la puesta en práctica de la petición del contribuyente a partir de las actuaciones que se estén realizando en ese momento⁹⁵. A nuestro juicio, no debe interpretarse la literalidad de este precepto como la configuración del inicio de un procedimiento, sino como la efectiva realización de esa ampliación de actuaciones⁹⁶. No obstante, parece que lo más lógico será el inicio de nuevas actuaciones, ya no tanto por razones de eficacia sino por razones de garantizar el conocimiento del inicio por parte del contribuyente a través de la notificación preceptiva.

⁹⁴ En este sentido, HERRERO DE EGAÑA, J.M., *Comentarios a la nueva Ley...*, op. cit., p. 974.

⁹⁵ De este parecer eran ya comentaristas de la LDGC como FERNÁNDEZ CUEVAS, en la obra colectiva con DE LA SÁNCHEZ-CASCADO, E., OGEA MARTÍNEZ-OROZCO, M., *El Estatuto del contribuyente. Comentarios a la Ley 1/1998, de derechos y garantías de los contribuyentes*, Aranzadi, Pamplona, 1998, p. 214.

⁹⁶ En la redacción de ese precepto se aprecia la intención de reflejar dos aspectos diferentes. El primero, en cuanto a los efectos de la solicitud: hacer patente la vinculatoriedad de la solicitud para la Inspección; el segundo, en cuanto al plazo para llevar a cabo la ampliación. La expresión “deberá ampliar (...) o iniciar” supone la expresión de un cauce procedimental y, lógicamente, hace pensar que lo usual será que el Inspector-Jefe decida la iniciación de actuaciones, en lugar de ampliar las iniciadas previamente.

Por lo tanto, es indiferente, a efectos de establecer el grado de relevancia jurídica que contiene la facultad concedida al contribuyente por el artículo 149 LGT, que exista un margen de decisión a favor del Inspector-Jefe a la hora de acordar que la ampliación tenga lugar en la misma actuación o se inicie una nueva actuación. La facultad que se otorga al contribuyente consistente en poder ocasionar el inicio de actuaciones debido a su solicitud de ampliación, no presupone la atribución del pretendido carácter de derecho subjetivo a la misma. Y esto, se debe a que el eventual acuerdo de inicio de actuaciones siempre se producirá sobre la base de un anterior procedimiento de comprobación previamente iniciado. El texto de la LGT es explícito al hacer depender el objeto de la solicitud, que pueda ser presentada por el contribuyente con estos fines ampliatorios, de las actuaciones de inspección de carácter parcial que se estuvieran desarrollando⁹⁷.

En otras palabras, la solicitud de ampliación carece de relevancia en cuanto a la obligación de la Administración de “iniciar” procedimentalmente la comprobación. En cambio, el ejercicio del contribuyente de la facultad que le atribuye el artículo 149 LGT, adquiere un destacado cometido, instituyéndose en una imposición para la Administración en orden a la ampliación de las actuaciones comprobadoras, salvo que la petición se refiera a tributos o ejercicios no afectados por el procedimiento anteriormente iniciado. Queda en

⁹⁷ En su momento, las enmiendas 19 (PNV) y 63 (CIU) a la LDGC proponían una auténtica formulación del derecho subjetivo a ser comprobado de carácter absoluto, esto es, una verdadera petición de inicio de actuaciones comprobadoras que, por temor a posibles bloqueos de la actividad inspectora, no llegaron a ver la luz en el texto definitivo. Ambos grupos parlamentarios expresaron su deseo de introducción en el artículo 28 de la siguiente redacción: “Todo contribuyente podrá solicitar que se comprueben las declaraciones tributarias que haya presentado. Si una vez presentada la solicitud la Administración no inicia la actuación en el plazo de seis meses ni la concluye en el plazo de doce meses, se entenderá que la declaraciones presentadas por los impuestos y períodos a que se refiere la solicitud son correctas y no podrán ser objeto de posterior rectificación”. Por el contrario, en el texto actual de la LGT se acoge una sanción que no cierra la puerta a una posterior actuación comprobadora, pero priva de fuerza interruptiva de la prescripción a las actuaciones en curso.

exclusiva a la Administración la elección del modo de llevar a término esa ampliación de actuaciones⁹⁸.

Ahora bien, aunque se afirme que la actividad administrativa dirigida a la satisfacción de una eventual petición de ampliación de actuaciones goza de cierta discrecionalidad de la Administración tributaria -al menos, en lo que respecta a los medios y al procedimiento de consecución-, hemos de reconocer la fijación de un estricto ámbito para el desarrollo de ese método de actuación, debido, precisamente, a esa restricción del objeto de la solicitud. Por lo tanto, la mencionada existencia de un espacio discrecional en el modo de llevar a cabo la ampliación de las actuaciones⁹⁹ tiene un reducido campo de acción. Así pues, la decisión sobre la ampliación de actuaciones, sobre todo, a la vista del artículo 149.3 LGT no deja margen a elección alguna, puesto que literalmente *“la Administración tributaria deberá ampliar el alcance de las actuaciones”*.

Con buenas razones, la operatividad del precepto ha sido juzgada de manera escéptica por diversos autores, que han mostrado una comprensible desconfianza en sus apreciaciones acerca de la utilización práctica de esta facultad por los contribuyentes, “quienes puede que opten por renunciar a una ganancia en seguridad conseguida al precio de la ampliación del objeto de la inspección”¹⁰⁰, y ello a pesar del matiz introducido a raíz del artículo 149 LGT

⁹⁸ La Inspección no sólo se encuentra obligada a ampliar el ámbito de sus actuaciones al tributo y ejercicio afectados por la comprobación sino que además deberá poner fin a aquéllas en el plazo máximo de doce meses a contar desde la fecha de notificación al contribuyente del inicio del procedimiento, siendo susceptible de ampliación únicamente en las circunstancias previstas en el artículo 150 LGT.

⁹⁹ En este sentido, aludiendo a la LDGC, PALAO TABOADA, C., “Lo “blando” y lo “duro” del Proyecto de Ley de derechos y garantías...”, op. cit., p. 22; ALONSO MURILLO, F., BLASCO DELGADO, C., GÓMEZ CABRERA, C., LÓPEZ MARTÍNEZ, J., *Comentarios a la Ley de derechos...*, op. cit., p. 205 y 209.

¹⁰⁰ Vid. PALAO TABOADA, “Lo blando y lo duro...”, últ. op. et loc. cit. También, en este sentido, DEL PASO BENGUA, J.M., JIMÉNEZ JIMÉNEZ, C., *Derechos y garantías...*, op. cit., p. 284 y DE LA CRUZ RODRÍGUEZ, B., “La posición jurídica del contribuyente desde el Estatuto que regula sus derechos y garantías”, JT 1998/II, p. 1189.

que sustituye “ejercicio” por “períodos afectados”¹⁰¹. Junto a ello, las importantes prevenciones que contiene la redacción del precepto y que limitan su ejercicio a unos estrechos márgenes temporales¹⁰² y materiales, han hecho desvanecerse las expectativas garantistas que pudieran haberse mantenido, en un principio, con un precepto de este cariz.

Por el contrario, menor número de vicisitudes presenta la obligación de atender debidamente la solicitud de ampliación de las actuaciones comprobadoras, supuesto para el que no habrá resquicio alguno para la opción administrativa. Una vez que el contribuyente solicite, en el modo y plazo descritos en el precepto aludido la ampliación y se encuentre en las circunstancias previstas legalmente, la Administración tributaria tendrá que cumplir con el deber de resolver decidiendo la ampliación del desarrollo de su actividad comprobadora.

Por otro lado, el reconocimiento de un margen de discrecionalidad administrativa a la hora de decidir el inicio o no de nuevas actuaciones constituye un argumento fundamental al objeto de rechazar la idea del derecho subjetivo a ser comprobado fiscalmente¹⁰³. La implantación de un derecho

¹⁰¹ En relación con la referencia al período, puede verse el comentario de GARCÍA-OVIES SARANDESES, I., respecto a la posibilidad de que existan obligaciones tributarias que no son de devengo periódico, “Procedimiento de inspección”, en la obra colectiva *La nueva Ley General Tributaria* (Dir. CALVO ORTEGA, R.), Thomson-Civitas, Madrid, 2004, p. 523.

¹⁰² En cuanto atañe a este aspecto, ESCRIBANO LÓPEZ, F., ha destacado “la extraordinaria perentoriedad en el plazo para tomar esa decisión”, y ello a la vista del artículo 149.2 LGT que sigue fijando un plazo de 15 días desde la notificación del inicio de las actuaciones para formular la solicitud de ampliación, “Notas sobre el procedimiento de inspección en la nueva LGT”, REDF Nº 124/2004, p. 829.

¹⁰³ Siguen gozando de vigencia las manifestaciones de GARCÍA AÑOVEROS subrayando que “la petición del obligado tributario no es relevante en cuanto a la obligación de la Administración de iniciar y terminar la comprobación”. Así como la siguiente afirmación: “no existe ninguna norma que establezca, en ningún caso, el derecho del sujeto pasivo a ser comprobado fiscalmente, por lo que la petición queda, para su cumplimiento, a la discreción de la Administración” en “Los poderes de comprobación, la actividad de comprobación, la actividad de liquidación y la discrecionalidad de la Administración Financiera”, REDF Nº 76/1992, p. 602. Así, ante la solicitud del artículo 28 no estamos ante un acto de iniciación de un procedimiento administrativo, pues queda a la completa discrecionalidad del acuerdo

como ése exigiría el inicio inmediato de la verificación de la situación tributaria del sujeto en cuestión. Asimismo, la toma de decisión de un acto de inicio de actuaciones exigiría una motivación del mismo¹⁰⁴, aspecto que coadyuva al control de ese espacio discrecional. Ahora bien, en cualquier caso el inicio de actuaciones de alcance más amplio debe considerarse como una vicisitud dentro de la tramitación y desarrollo del procedimiento en curso.

Por consiguiente, si el inicio del procedimiento de actuaciones de comprobación e investigación no se produce como consecuencia de la solicitud del interesado¹⁰⁵, afirmamos la inexistencia de una configuración del derecho subjetivo a ser comprobado fiscalmente. Recapitulando, si se acuerda el inicio de actuaciones -supuesto que pensamos será la solución más recurrida para la casuística que origine este precepto- será a consecuencia de la facultad discrecional del Inspector-Jefe en su toma de decisión, pues la solicitud del interesado obliga solamente a la Administración a extender la comprobación al

administrativo la decisión de iniciar actuaciones o ampliar la que se encuentra en curso (Undécima Instrucción 9/1998). La mayor parte de los comentaristas apoyan esta postura, entre otros: CAYÓN GALIARDO, A., en la obra colectiva *Manual Práctico...*, op. cit., pp. 159-160; FENELLÓS PUIGSERVER, V., *El Estatuto del Contribuyente...*, op. cit., p. 333. Sin embargo, para DEL PASO BENGEOA y JIMÉNEZ JIMÉNEZ el acuerdo administrativo es necesario únicamente para concretar algunos aspectos respecto la ampliación. *Derechos y garantías del contribuyente...*, op. cit., p. 293.

¹⁰⁴ Con buen criterio FENELLÓS PUIGSERVER ha declarado al respecto que “mientras que el acto de inicio de las actuaciones inspectoras hasta la fecha no tenía que estar especialmente motivado, al suponer la manifestación de una potestad pública sobre los administrados, limitándose a indicar “el alcance de las actuaciones a desarrollar (art. 30 RGIT), la motivación se intensifica ahora, ya que de la extraña configuración que se diseña en el artículo 28 de la Ley parece que existe un “derecho” de los contribuyentes a que toda comprobación de su situación fiscal tenga carácter general”, *El Estatuto del contribuyente*, op. cit., p. 340. Acordamos con él, el fortalecimiento que supone de la motivación del acto, pero discrepamos en cuanto a que se trate de la configuración de un derecho a una comprobación de la situación fiscal.

Por otro lado, la motivación es el medio para una posible alegación de falta de proporcionalidad entre el ejercicio de la potestad y el fin perseguido, circunstancia que presta legitimidad a aquélla y procura también el respeto del principio que guía las actuaciones de la Administración evitando inconvenientes gravosos a los obligados tributarios. En este sentido, CUADRADO RODRÍGUEZ, J.I., “Las actuaciones de la Inspección Tributaria. Comentario de la sentencia del TS de 22 enero 1993 por la que se declara la nulidad de determinados preceptos del Reglamento General de la Inspección de los Tributos de 25 abril 1986”, JT Nº 17/1993, p.20.

¹⁰⁵ Así lo expresan CARBAJO VASCO y PRATS MÁÑEZ en *Todo sobre el Estatuto del contribuyente*, Praxis, Barcelona, 1998, p. 199.

tributo y períodos afectados por el procedimiento que se encuentra en curso, no a la iniciación de un procedimiento separado. La solicitud es causa del inicio de la extensión de la comprobación, pero no lo es del inicio de un nuevo procedimiento de comprobación.

Por otro lado, a la limitación del ámbito objetivo en que es lícito el ejercicio de la solicitud de ampliación de actuaciones, se añade una limitación más en relación con el órgano que actúa, estando vetado el ejercicio del derecho para la comprobaciones llevadas a cabo por el órgano gestor. Si bien en el ámbito normativo anterior de la LDGC, podría extenderse la aplicación de este derecho al ámbito de las comprobaciones gestoras por vía de analogía, parece que la ubicación sistemática en el capítulo correspondiente al procedimiento de inspección actualmente, hace imposible tal aplicación¹⁰⁶.

Sin embargo, la orientación seguida por el legislador de la nueva LGT intentando solapar la atribución competencial a órganos determinados de la Administración Tributaria, subyace en esta cuestión pues la incrustación de la solicitud de ampliación dentro del procedimiento de inspección y no en el capítulo de normas comunes del Título III, deja ver a las claras que ésta es una diferencia procedimental cuya operatividad se articula únicamente en el ámbito de actuaciones comprobadoras desarrolladas dentro de este “procedimiento de inspección” que realizarán órganos inspectores, sin que pueda ejercitarse en un procedimiento de comprobación limitada desarrollado por órganos gestores. De manera que se estaría atribuyendo un régimen jurídico que divergen dependiendo del órgano actuante¹⁰⁷.

¹⁰⁶ Así lo ha sostenido HERRERO DE EGAÑA, J.M., *Comentarios a la nueva Ley...*, op. cit., p. 974.

¹⁰⁷ Vid. JUAN LOZANO, A.M., “El Proyecto de Ley General Tributaria...”, op. Cit., p. 21.

No obstante, la interpretación de la remisión de la comprobación limitada efectuada por el artículo 141 a los preceptos reguladores de la comprobación limitada (arts. 136 a 140) puede llegarse a diversas soluciones. Únicamente bajo el entendimiento de una remisión referida sólo al régimen sustantivo de la comprobación limitada, mientras que el procedimiento se desarrollara conforme a los artículos 142 y siguientes, sería legítimo ejercitar esta facultad de solicitud de ampliación de actuaciones (procedimiento llevado por un órgano inspector pero con las limitaciones competenciales del régimen sustantivo del art. 136).

Ahora bien, si la remisión se entiende global, tanto a aspectos sustantivos como formales, no existiría la posibilidad de acudir a solicitar la ampliación, es decir, el no ejercicio del derecho de ampliación puesto que estaríamos en todo caso ante el ejercicio de la comprobación por un órgano inspector que se atiene a las normas de un procedimiento gestor. Esta es la opción que parece más coherente, si se observa que la remisión del artículo 141 LGT especifica literalmente los preceptos que regularán el desarrollo de esas actuaciones de comprobación limitada por el órgano inspector¹⁰⁸.

Menos convincentes parece que pueda ser el rechazo del ejercicio de esta solicitud del obligado tributario en el procedimiento de comprobación limitada, atendiendo a que la comprobación limitada no tiene un alcance parcial, sino específico y concretamente determinado. Aunque debe precisarse, como señala JUAN LOZANO que “algo tan precario como la “intensidad” de la comprobación parece que no debiera ser la frontera sobre la que decidir qué

¹⁰⁸ Ello como decimos atendiendo a una interpretación literal del precepto. También se ha formulado una interpretación lógica y desde un punto de vista de eficacia de la actividad de la Administración tributaria defendida por FERNÁNDEZ LÓPEZ, R.I., que llevaría a entender una remisión del artículo 141 h) LGT referida exclusivamente a normas procedimentales (arts. 137 a 140), “La comprobación limitada en la nueva Ley General Tributaria”, en la obra colectiva *Estudios de derecho financiero y tributario en homenaje al Profesor Calvo Ortega*, Vol. I, Lex Nova, 2005, p. 626.

clase de procedimiento emplear, ni cuáles son las garantías que asisten al obligado tributario”¹⁰⁹.

Por otro lado, es perfectamente factible que la petición afecte sólo a una parte de las actuaciones iniciadas. Por consiguiente, queda en manos del obligado tributario la solicitud de una mayor o menor extensión¹¹⁰, aunque la LGT en todo punto está pensando en una ampliación completa a los extremos que permite el artículo 149. Es lo que se desprende de la referencia en el título del artículo 149 a la “solicitud del obligado tributario de una inspección de carácter general”, al menos “en relación con la obligación tributaria y período comprobado” (artículo 148.2 *in fine*).

3. LA AFIRMACIÓN DEL DERECHO SUBJETIVO A LA AMPLIACIÓN DEL OBJETO DE LA COMPROBACIÓN

Una vez analizadas la configuración jurídica de la facultad ofrecida al obligado tributario de solicitar la ampliación de actuaciones comprobadoras, resta por dirimir si estamos ante un derecho subjetivo, o bien, se encuadraría dentro de la categoría de un derecho de petición.

Pues bien, desde nuestro punto de vista, no puede afirmarse un derecho a ser inspeccionado cuando lo pida el contribuyente¹¹¹, lo cual no obsta para

¹⁰⁹ Si bien defiende la autora la no aplicabilidad de la solicitud de ampliación de actuaciones en la comprobación limitada para evitar peligros de ruptura de la unicidad del procedimiento y del desarrollo de la planificación de las actuaciones inspectoras, JUAN LOZANO, A.M., “El Proyecto de Ley General...”, op. cit., p. 25.

¹¹⁰ Por ello, debe insistirse en la necesidad del obligado tributario de especificar con claridad los tributos y periodos respecto de los que se solicite la ampliación del carácter de las actuaciones, puesto que el precepto no exige que la petición deba afectar a todas las actuaciones de carácter parcial que le hubieren sido notificadas. En este sentido, AA.VV., *Guía de la Ley General Tributaria*, CISS, Valencia, p. 305.

¹¹¹ En este sentido, PEÑA GARBÍN, J.M., ha señalado que “todo lo que existe es algún pronunciamiento judicial sugiriendo el derecho a ser inspeccionado a petición propia en situaciones especiales como con ocasión de una herencia, sucesiones de empresas”, “Los efectos del Estatuto del Contribuyente sobre la Inspección de los Tributos”, *Rev. Contabilidad y Tributación* N° 182/1998, p. 99.

admitir que el derecho a comprobación general que recoge el artículo 149 LGT no es un simple derecho de petición, sino un auténtico derecho subjetivo del contribuyente¹¹². De acuerdo con esta postura, se desprende que la solicitud del contribuyente goza de un efecto vinculante para la Administración tributaria¹¹³.

No obstante, CAYÓN GALIARDO ha mantenido que el precepto en cuestión posee un carácter de mera petición. Según su parecer, la facultad de ampliación constituye un “derecho del contribuyente a incidir en las decisiones de la Inspección”¹¹⁴. Así pues, este profesor sostiene que el particular ejercita un derecho de petición, cuyo contenido y significación se encuentran limitados material y temporalmente¹¹⁵.

¹¹² Vid. PEÑA GARBÍN, J.M., “Los efectos del Estatuto...”, op. cit., p. 100; ALONSO MURILLO, F., BLASCO DELGADO, C., GÓMEZ CABRERA, C., LÓPEZ MARTÍNEZ, J., “Comentarios a la Ley de derechos...”, op. cit., p. 205 y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., “La ampliación de las actuaciones inspectoras a instancia del contribuyente”, IMPUESTOS Nº 19/2000, pp. 12, 16 y 40.

¹¹³ Destacan este carácter, ALONSO MURILLO, F., BLASCO DELGADO, C., GÓMEZ CABRERA, C., LÓPEZ MARTÍNEZ, J., *Comentarios a la Ley de Derecho...*, op. cit., p. 208; FENELLÓS PUIGSERVER, *El Estatuto del Contribuyente...*, op. cit., p. 332; TELLO BELLOSILLO, J., “La Ley de Derechos...”, op. cit., p.133. De las palabras de FÉRNÁNDEZ CUEVAS, aunque no lo dice expresamente, se puede intuir una actitud proclive al entendimiento del artículo 28 LDGC como título que otorga un derecho subjetivo al contribuyente cuando afirma que la Administración no puede desistir de su actuación comprobadora o investigadora, sino que “deberá” iniciarla en el plazo señalado por la misma Ley. En la obra colectiva junto a DE LA NUEZ SÁNCHEZ-CASCADO, E. y OGEA MARTÍNEZ-OROZCO, M., *El Estatuto del contribuyente...*, op. cit., p. 212.

¹¹⁴ Cfr. AA. VV., *Manual práctico, Estatuto...*, op. cit., p. 158.

¹¹⁵ Vid. AA.VV., *Manual práctico, Estatuto...*, op. cit., p. 159.

Un concepto amplio del derecho de petición es el recogido por COLOM PASTOR manifestando que es el “derecho de los ciudadanos de dirigir peticiones a los poderes públicos que señalen las leyes sobre las materias de su competencia, por lo que habría que señalar que el referido derecho se caracteriza por las siguientes notas: a) limitaciones en cuanto al sujeto pasivo: las peticiones sólo se pueden dirigir a los poderes públicos y sólo a determinados poderes públicos (...); b) en cuanto a la materia: sólo cabe formular peticiones en el ámbito de las competencias del órgano público”, *El derecho de petición*, Marcial Pons, Madrid, 1997, p. 24. En palabras de GARCÍA AÑOVEROS “el derecho de petición es un derecho constitucional (artículo 29.1 CE), pero está enunciado en función del alcance que le dé la Ley ordinaria”, “Los poderes de comprobación...”, op. cit., p. 602.

A partir de estas notas se deduce el carácter residual de la petición, de manera que cualquier pretensión del contribuyente que no encuentre el cauce adecuado mediante otra vía legalmente establecida, podrá ser ejercitada dirigiendo una petición a la Administración Tributaria. Entonces, topamos con términos con bastante similitud, como la solicitud, pero de necesaria distinción a los efectos de concretar la acción de un derecho subjetivo.

Pero lo que se establece verdaderamente es “el derecho a pedir que una comprobación “parcial” tenga carácter “general”, aunque sea sólo respecto a ese tributo y períodos inspeccionados¹¹⁶. En ningún caso estamos ante un derecho con entidad propia si se hubiese aceptado la enmienda que proponía imponer la obligación de la Administración de pronunciarse acerca de la conformidad legal de cualquier declaración tributaria –no sólo aquéllas que estén siendo objeto de comprobación o investigación-. El carácter absoluto vendría de la mano de la posibilidad legal de solicitar la comprobación respecto de cualquier tributo y período, por lo que, en todo caso, estamos ante un derecho de carácter relativo.

El sostenimiento de la tesis del derecho subjetivo a la ampliación de actuaciones inspectoras puede encontrar su fundamento en un

GARCÍA DE ENTERRÍA y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ formulan la distinción entre petición y solicitud en función de si la petición se ampara en una norma material o en el artículo 29 de la Constitución. Mientras que las peticiones “no tienen otro fundamento que el derecho formal de petición que proclama el artículo 29 de la Constitución”, las solicitudes “son peticiones que pretenden ampararse en una norma material cualquiera, pretendiendo una aplicación de la misma a favor del solicitante o de otra persona (...) obligan a la Administración a resolver expresamente”, *Curso de Derecho Administrativo*, T. II, op. cit., p. 94. La solicitud presupone la necesidad de una resolución administrativa y así dispone el artículo 89.2 LRJPAC que *en los procedimientos tramitados a solicitud del interesado, la resolución será congruente con las peticiones formuladas por éste, sin que en ningún caso pueda agravar su situación inicial y sin perjuicio de la potestad de la Administración de incoar de oficio un nuevo procedimiento, si procede.*

Esta posición, en opinión de COLOM PASTOR, “no se separa de la anterior si tenemos en cuenta que si el ciudadano se ampara en una norma material distinta del art. 29 de la Constitución es porque es titular de un derecho subjetivo o de un interés legítimo. En este caso estará obligado, si quiere ejercitar su posición activa, a seguir un procedimiento administrativo o judicial”. Sumamente clarificadoras resultan sus reflexiones al objeto de vislumbrar la naturaleza de la facultad introducida en el artículo 28 LDGC: en la solicitud “el ciudadano ocupa una posición relevante frente a los poderes públicos porque es titular de un derecho subjetivo o de un interés legítimo y lo que pide es un resultado que viene exigido por el derecho, sin perjuicio de lo que después se dice sobre la legitimación pública”. Entretanto, ante la petición “el ciudadano no goza de esta posición, no es titular de un derecho subjetivo o interés legítimo frente a los poderes públicos y en este caso los poderes públicos valorando lo que es más oportuno para el interés general otorgarán o denegarán las peticiones”, *El derecho de petición*, op. cit., p. 32.

Este criterio es el recogido por la STC 242/1993, de 14 de julio, que ha proclamado que la petición “excluye cualquier pretensión con fundamento en la alegación de un derecho subjetivo o un interés legítimo especialmente protegido, incluso mediante la acción popular en el proceso penal o la acción pública en el contencioso contable o en el ámbito del urbanismo” (F.J. 1º).

¹¹⁶ PEÑA GARBÍN, “Los efectos del Estatuto...”, op. cit., p. 99.

pronunciamiento jurisprudencial, aparecido a raíz de la aplicación de la LDGC por los tribunales¹¹⁷. Nos referimos a la STS de 18 de septiembre de 1998 que trata acerca de la incidencia de la LDGC sobre la configuración del derecho a la devolución como derecho subjetivo, fundado en la declaración del artículo 3c) LDGC. Así pues, la Sala 3ª del TS ha considerado que el reembolso de los gastos de avales “es un derecho subjetivo, ejecutable desde la vigencia de dicha Ley”¹¹⁸. Con este precedente jurisprudencial, sería conveniente promover para el futuro un carácter semejante para la posición jurídica en que sitúa al obligado tributario el ejercicio del derecho a ampliar el alcance de actuaciones de comprobación o investigación, facultad dispuesta, recordemos, como concreción del derecho del contribuyente a que las actuaciones de la Administración tributaria que requieran su intervención se lleven a cabo en la forma que le resulte menos gravosa.

La prolongación del derecho a padecer actuaciones tributarias en la forma menos gravosa posible alcanza, evidentemente, al espíritu con el que el legislador ha promovido la mencionada norma incluida entre los derechos y garantías del procedimiento de inspección. Ante las razones expuestas anteriormente, ha de concluirse en el carácter de derecho subjetivo a una ampliación general tras una solicitud del contribuyente que cumpla las circunstancias que exige la ley. Asimismo, debe resaltarse, la función garantista

¹¹⁷ El Tribunal Supremo incluye dentro del concepto jurídico de derecho subjetivo el derecho a reembolso de avales. Las situaciones que se derivan de tal concepto en Derecho Tributario para ambos derechos (derecho a devolución y derecho a ampliación de actuaciones comprobadoras) manifiestan esencialmente la misma capacidad para el contribuyente. Por lo que si adoptamos una consideración lógica y finalista del concepto del derecho subjetivo, es posible calificar el derecho a ampliación de actuaciones como derecho subjetivo. En este sentido, la interpretación lógica y finalista impone no prescindir del contexto legislativo en que dicha la norma se ha promulgado (STS 7 de junio de 1999, F.J. 4º) (R.J. 1999/3625), que, en este caso, se guiaba por la intención de definir un marco de derechos frente a la Hacienda Pública y un elenco de garantías jurídicas oponibles frente a ésta.

¹¹⁸ Rep. Ar. 7519.

que la ampliación de la comprobación desempeña para evitar una perniciosa duplicidad de actuaciones inspectoras y conseguir el deseable respeto del principio de seguridad jurídica para los particulares afectados por actuaciones comprobadoras.

Quizás no sea descabellado considerar un paso más: la referencia al mismo como una restricción de la capacidad decisoria de la Inspección en la determinación del alcance de sus potestades comprobadoras, si bien –como se ha aclarado anteriormente- con unos efectos bastante reducidos. Por un lado, la regulación jurídica que la LGT constituye, en nuestra opinión, una posibilidad de incisión en el alcance de la potestad comprobadora, e incluso los términos en que se redacta el artículo 149 llevan a entender que se trata de una verdadera imposición a la Inspección, instituyéndose aquella en mandato imperativo para el funcionario, equipo o unidad actuante.

En consecuencia, el artículo 149 LGT supone un evidente recorte de maniobras a la vista de las amplias posibilidades que le concede el artículo 11.6 del RGIT que dispone que *“las actuaciones de comprobación e investigación de carácter general podrán limitar su objeto cuando en el curso de su ejecución se pongan de manifiesto razones que así lo aconsejen se acuerde por el órgano competente. Del mismo modo, a juicio de los actuarios, se podrá ampliar el ámbito de aquellas actuaciones que inicialmente tuvieron carácter parcial”*¹¹⁹. En virtud de este mismo precepto, la Administración puede

¹¹⁹ La cuestión de la alteración del alcance de las actuaciones de la Inspección ha sido duramente criticada porque no es preceptivo aportar motivación alguna para desarrollar esa actividad. Son notorias las manifestaciones de CUADRADO RODRÍGUEZ al respecto, quien ha puesto de relieve la merma de seguridad jurídica para el obligado que supone la falta de motivación en el momento de decidir una alteración del alcance de las actuaciones. Y sostiene que “ese art. 11 en su párrafo 5 (actual párrafo sexto) también permite a la inspección modificar ese alcance durante el desarrollo de las actuaciones inspectoras, (...) sin necesidad de motivar esa decisión. Así pues, un cambio en el alcance de las actuaciones inspectoras puede afectar una situación jurídica definitiva, posibilitando su sometimiento a unas

iniciar una actividad más amplia de sus actuaciones sin necesidad de ninguna solicitud por parte del contribuyente. Pero, una vez que la solicitud del contribuyente llega a conocimiento de la Administración, impone a ésta la consecución del resultado que se encuentra prescrito en la Ley. La Inspección debe proceder a su ejecución, siempre que previamente haya verificado la concurrencia de los requisitos que se exigen para la procedencia de tal solicitud, cuyo fundamento se encuentra en la existencia de un derecho subjetivo a la ampliación de la comprobación a que puede acogerse el contribuyente en beneficio de sus intereses privados.

De manera que los órganos inspectores se verán ante la imposibilidad de acordar una comprobación con un ámbito más reducido una vez que el contribuyente ha hecho uso de la facultad otorgada por el artículo 149 LGT y haya un acuerdo del Inspector-Jefe en sentido positivo.

Por este motivo, el ejercicio del derecho a la ampliación de actuaciones conlleva una derogación parcial implícita del artículo 11.6 del RGIT. En estas condiciones, no estaría de más optar por la inclusión de una salvedad en el futuro texto de un Reglamento de Inspección, que imposibilitara a la Administración adoptar un acuerdo que limite el objeto de sus actuaciones posterior al momento en que el contribuyente haya hecho uso de la facultad que le concede el artículo 149 LDGC. De esta forma, se pondría de relieve y se ratificaría el carácter de derecho subjetivo de la solicitud de ampliación de actuaciones al amparo de la obligación impuesta a la Administración tributaria

actuaciones posteriores y, por tanto, reiteradas sin un fundamento que las legitime. (...) El ejercicio de la potestad inspectora, como cualquier otra potestad pública, al suponer intromisión en la esfera jurídica del particular, se legitima y controla por el fin que trata de realizar, el interés público. Pero sólo está legitimada en cuanto sirva para alcanzar aquél (...)", en "Las actuaciones de la Inspección...", op. et loc. cit. En sintonía con esta crítica, nos parece que habría de motivarse una eventual alteración del alcance de las actuaciones inspectoras, de igual manera que debería darse esta circunstancia, por ejemplo, cuando se cambia el inspector.

de desarrollar las actuaciones en los términos solicitados por el obligado tributario en el plazo perentorio de seis meses. En consecuencia, la Administración debe encontrar vetada la posibilidad de reducir el ámbito de sus actuaciones y está jurídicamente obligada a buscar las pruebas necesarias para lograr convicciones certeras acerca de la situación tributaria sobre la que se actúa.

Así pues, la novedad en el ámbito de la potestad de comprobación reside en que el obligado tributario dispone de una iniciativa relevante, en términos jurídicos, para reclamar la ampliación del ámbito de desarrollo de las actuaciones inspectoras iniciadas previamente, con un alcance predeterminado y restringido en la medida expresada en la notificación de inicio del procedimiento de comprobación. El poder de limitar el alcance de las actuaciones sólo se encuentra en poder de los órganos de la Administración Tributaria. Sin embargo, en presencia de un derecho subjetivo, como es el caso, esta parcela de sus potestades cederá necesariamente en aras del cumplimiento efectivo del derecho recogido en el artículo 149.

VI. CONCLUSIONES

Siguiendo a JHERING, el derecho subjetivo estaría en la conjunción de dos elementos: el primero coincide con el estado de hecho que procura a la persona la utilidad, la ventaja, el goce, en que consiste el objeto práctico del derecho. El segundo es el elemento formal, o exterior, que protege el estado de hecho de interferencias de terceros, conformándose, por tanto, los derechos subjetivos como intereses jurídicamente protegidos¹²⁰.

¹²⁰ GRAZIADEI "Diritto soggettivo, potere, interesse", in Trattato di Diritto Civile (Dir. R. Sacco), Vol II, UTET, Torino, 2001,p. 45.

Pues bien, la seguridad jurídica perseguida, resultado de la situación jurídica derivada la cosa comprobada, constituye el interés jurídico protegido en nuestro caso. Sin embargo, debe afirmarse con cautela el reconocimiento en nuestro ordenamiento jurídico de mecanismos que protejan este interés jurídico: en primer lugar, porque no puede afirmarse la configuración, ni tan siquiera el delineamiento del pretendido derecho subjetivo general a ser comprobado fiscalmente; en segundo lugar, porque el derecho subjetivo a la ampliación de actuaciones de comprobación o/e investigación inspectoras, goza de un ámbito de aplicación bastante limitado.

Así pues, este derecho subjetivo es de carácter relativo, como decimos, debido, por un lado, al estrecho margen de supuestos en que puede ejercitarse que, han de contar con el presupuesto de inicio previo de actuaciones inspectoras, y, por otro, a su ámbito temporal y material tan restringido, caracterizado por un plazo de ejercicio brevísimo y limitado al tributo y períodos afectados inicialmente por decisión del órgano inspector.

Por tanto, si a la reducida operatividad del derecho debido a su estrecho margen de maniobra se le añaden los escasos estímulos que ofrece al obligado tributario para ejercitarlo, llevan a que buena parte de los objetivos pretendidos con el establecimiento de este derecho a la ampliación de actuaciones no se hayan hecho efectivos. En efecto, el artículo 149 LGT, aun estimando que se trata de un mecanismo de tutela frente a las extensas posibilidades de comprobación de que dispone la Administración tributaria, no goza de un ámbito de aplicabilidad notable.

Por ello, solamente, de forma generosa, es posible afirmar un tímido avance legal, atribuyendo a la intervención del contribuyente en el

procedimiento el efecto jurídico de modificar el alcance de las actuaciones inspectoras. Ahora bien, advertimos de que cualquier intento de extender el ámbito de aplicación de este derecho sólo podría verse bajo la perspectiva de una ampliación a procedimientos como el de comprobación limitada, en los que también se desarrolla una función de comprobación material, pues de esta forma se protegería a la Inspección de un posible colapso. Y ello, debe observarse con suma precaución dadas las limitaciones competenciales, que provocarían el posible uso fraudulento de la solicitud de ampliación por parte del obligado tributario, paralizando el procedimiento en curso para la remisión del expediente a la Inspección.

No obstante, en ese caso, el legislador dotaría al precepto de la efectividad práctica -en términos de seguridad jurídica- de la que apenas es predicable en estos momentos. Al mismo tiempo se igualaría en garantías a procedimientos que articulan en la práctica una misma función administrativa de comprobación tributaria. Por supuesto, la iniciativa puede ser tomada en alguna ley especial, de manera que pueda observarse -en el ámbito acotado de un tributo-, los efectos de una extensión del derecho subjetivo a la modificación del alcance de las actuaciones inspectoras o bien el derecho auténtico a la iniciación del procedimiento de comprobación a petición del obligado tributario.