

La planificación de las actuaciones inspectoras en el inicio del procedimiento

Antonio Cayón Galiardo

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.

Universidad Complutense de Madrid.

Gabinete de Estudios AEDAF.

I. Introducción

La existencia de una planificación de las actuaciones inspectoras, aparte de su existencia real, venía ya declarada y regulada en el Reglamento General de Inspección de 1985. Desde entonces, la jurisprudencia ha atribuido distintos efectos y consecuencias a estos Planes si bien con notorias diferencias en sus pronunciamientos. Estas diferencias no pueden justificarse siempre por la incidencia que hayan podido tener las normas que, también a lo largo del tiempo, han modificado el régimen jurídico de los Planes de Inspección, y, es por ello, por lo que entendemos que el tema es merecedor de una exposición resumida sobre el “estado de la cuestión”, con la finalidad de llegar a algunas conclusiones sobre la situación en el momento actual.

El tema es de interés porque la elección de los contribuyentes que van a ser objeto de una comprobación inspectora, siempre de carácter selectivo y con una intensidad en las potestades de que dispone la Inspección muy superiores a las atribuidas a los órganos de Gestión, ha sido uno de tantos aspectos en los que las garantías de los ciudadanos-contribuyentes han evolucionado de forma patente. Recordamos aquellas palabras de un profesor –hoy creemos que magistrado- que reflejaban la situación existente hace ya muchos años y que nos conducían al siguiente contexto en el que el Derecho había claudicado ante la realidad: “... la Inspección de los tributos comprueba e investiga a quien quiere, con o sin previo aviso, con el alcance que le viene en gana, con la intensidad que le apetece, durante el tiempo que le conviene, adoptando las medidas cautelares que desea, utilizando los medios que se le antoje, en el lugar en que le place, durante el horario que le complace y hasta cuando está satisfecha.”

Ciertamente la realidad descrita queda ya lejana, pero algunos de los problemas antes reflejados se muestran como objeto de permanente tensión entre las exigencias de una Administración eficaz y

eficiente, y las necesarias garantías que deben respetarse en el desarrollo de las funciones que tiene atribuidas. Así, el caso que nos ocupa, cuando ya disponemos de más de treinta años de regulación de los Planes de Inspección, encontramos que todavía presenta interés el problema como resulta del siguiente dato: La reunión, en 2008, de los directores de las administraciones tributarias de 45 economías, en Ciudad del Cabo, bajo los auspicios de la OCDE, con el objeto, entre otras cuestiones, de examinar la incidencia de la globalización en las funciones de las administraciones fiscales, se refieren a la mejora de las relaciones con las empresas, sus asesores y los intermediarios, y con la finalidad de mejorar las relaciones institucionales entre las propias Administraciones (intercambio de información y cooperación), entre sus conclusiones y recomendaciones figura la siguiente: “Las Administraciones tributarias no deben publicar detalles puntuales que definan los métodos de selección de contribuyentes o de sectores para su investigación....puesto que ello podría animar a ciertos contribuyentes a actuar de forma indebida.”

Hemos también de advertir en esta introducción que la mera existencia de unos Planes de Inspección nos presenta dos vertientes de interés que reflejan la tensión a la que hemos hecho referencia: de un lado, encontramos una conexión del tema con determinados principios constitucionales que rigen el funcionamiento de la Administración como son la objetividad y la eficiencia; y de otro, con principios como la interdicción de la arbitrariedad, la seguridad jurídica, etc. Sin embargo el punto en que el tema alcanza mayor relevancia –donde se concitan ambos aspectos– no es otro que el de analizar la forma en que se ha de justificar la selección de un determinado contribuyente y el de concretar los posibles efectos que conllevará una comprobación inspectora carente de la necesaria legitimación. Estas son las cuestiones suscitadas ante nuestros Tribunales de cuyas resoluciones intentaremos dar noticia seguidamente.

II. La evolución normativa

a.- El estado de la cuestión antes de la LDGC

Hemos de partir de la ausencia de regulación de la planificación de las actuaciones inspectoras en la LGT de 1963, por lo que, según hemos anticipado, hasta el RGIT de 1985, no encontramos una norma jurídica que se ocupase del tema, lo que se hacía en el 29 del citado reglamento, ordenando que:

“Las actuaciones de la Inspección de los Tributos se iniciarán:

- a. Por propia iniciativa de la Inspección, como consecuencia de los planes específicos de cada funcionario, equipo o unidad de inspección, o bien sin sujeción a un plan previo con autorización escrita y motivada del Inspector-Jefe respectivo;*
- b. Como consecuencia de orden superior escrita y motivada;*
- c. En virtud de denuncia pública;*
- d. A petición del obligado tributario.”*

No obstante esta disposición, en un primer momento, las consecuencias de los Planes eran prácticamente nulas, porque a juicio de nuestro Tribunal Supremo la elaboración de tales Planes guardaba solo relación con las actuaciones organizativas generales del Servicio de Inspección, pero no podían identificarse con el procedimiento generador de actos administrativos concretos en que la comprobación consiste (TS, sentencia de 10 de Junio de 1994). Es decir, la naturaleza jurídica atribuida a los Planes era exclusivamente la de ser una cuestión interna, organizativa.

Ante esta situación, y cuando se analizaba la posición del contribuyente, se consideraba que el problema venía a radicar en que los sujetos no podían hacer valer sus derechos constitucionales a la igualdad y a la legalidad por tres motivos: el carácter reservado de los planes de inspección, la ausencia de motivación de la iniciación del procedimiento que conduce a la liquidación, y el carácter reservado de las actuaciones y de las decisiones administrativas (Jaime García Añoveros. Los poderes de comprobación, la actividad de liquidación y la discrecionalidad de la Administración Financiera, (REDF), núm. 76, Oct.-Dic. 1992).

A pesar de lo anterior y en aplicación del marco normativo antes señalado, se encuentran ya dos resoluciones –al margen de las sentencias que después veremos– del TEAR de Valencia, de 28 de diciembre de 2000 y de 29 de marzo de 2001, en las que se abre paso a una doctrina diferente a la señalada. En estos expedientes, comentados en esta misma revista por Ana María Juan Lozano, faltando la firma en el documento de inclusión del contribuyente en el plan de comprobación, decía el TEAR que, tal ausencia: “supone un vicio de suficiente entidad como para determinar la invalidez del procedimiento, habida cuenta de que los requisitos que el artículo 29 contiene suponen una serie de mecanismos que impiden que la Inspección de los Tributos elija a su antojo la persona a inspeccionar”.

Así pues se justifican las palabras de Ana Juan cuando decía que: “trascendencia de estas Resoluciones se encuentra en que por primera vez se dota de sentido a las normas vigentes respecto al modo de inicio de las actuaciones en conexión con el carácter discrecional de la elección de los sujetos de la comprobación”, pues si bien “en ningún caso se trata de configurar un régimen que impida el inicio de actuaciones inspectoras al margen del contenido de los Planes”, el art. 29 RGIT vendría a operar “como un mandato con dos destinatarios: ni basta con la iniciativa del actuuario ni el superior jerárquico puede eludir las exigencias de formalización escrita y motivada de la autorización u orden a aquél”

b.- Los efectos de la LDGC

Al margen de los efectos que la jurisprudencia ha deducido de la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, la nueva norma venía a establecer:

Artículo 26. Planes de inspección

La Administración tributaria hará públicos los criterios que informan cada año el Plan Nacional de Inspección.

Como consecuencia de esta disposición, se dictaría el RD **136/2000**, de 4 de febrero, conteniendo un mandato que apenas modificaba el existente el RGIT de 1985 y que ordenaba:

2.- «Artículo 29. Modos de iniciación.

Las actuaciones de la Inspección de los Tributos se iniciarán:

- a. Por propia iniciativa de la inspección, como consecuencia de los planes específicos de cada funcionario, equipo o unidad de inspección, o bien sin sujeción a un plan previo por orden superior escrita y motivada del Inspector-Jefe respectivo.*
- b. A petición del obligado tributario, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 28 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, y en el artículo 33 bis de este Reglamento.»*

Por su parte, el Tribunal Supremo (Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª) en la reciente Sentencia de 19 de julio de 2010 (rec. 3433/2006 Ponente: Huelín Martínez de Velasco, Joaquín) reiterando una doctrina consolidada con anterioridad, fijaba los efectos de la precitada Ley, declarando:

“SEXTO.- ... como ha señalado esta Sala, la inclusión de un contribuyente en un plan de inspección era, con anterioridad a la promulgación de la Ley 1/1998, un acto reservado y confidencial, tanto si se referían al Plan Nacional de Inspección como a sus planes desagregados. Por tanto, la Administración no estaba obligada a notificar las concretas decisiones de inclusión.

A partir de dichas Ley, continuaron teniendo carácter reservado y confidencial, si bien los contribuyentes dispusieron desde entonces de nuevos elementos de juicio precisos (directrices y criterios) para apreciar cualquier causa o motivo que hubiese podido viciar la correspondiente decisión de incluirlos en el respectivo plan...”

c.- La situación actual

Finalmente, la situación normativa actual viene dada por las siguientes disposiciones que destacamos como relevantes.

En primer término, la LGT (2003) en el artículo 34 (Derechos y garantías de los obligados tributarios) reconoce el “ñ) Derecho a ser informado, al inicio de las actuaciones de comprobación o inspección sobre la naturaleza y alcance de las mismas, así como de sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones y a que las mismas se desarrollen en los plazos previstos en esta ley.”

Y en su artículo 116 (Plan de control tributario) viene a disponer:

“La Administración tributaria elaborará anualmente un Plan de control tributario que tendrá carácter reservado, aunque ello no impedirá que se hagan públicos los criterios generales que lo informen.”

Por su parte, el RGIAT, al ocuparse de la “Planificación de las actuaciones inspectoras” dispone en el artículo 170 (Planes de inspección) lo siguiente:

- “1. La planificación comprenderá las estrategias y objetivos generales de las actuaciones inspectoras... conforme a los que los órganos de inspección deberán desarrollar su actividad....
5. El plan o los planes parciales de inspección recogerán los programas de actuación, ámbitos prioritarios y *directrices que sirvan para seleccionar a los obligados tributarios sobre los que deban iniciarse actuaciones* inspectoras en el año de que se trate.
7. Los planes de inspección, los medios informáticos de tratamiento de información y *los demás sistemas de selección de los obligados tributarios que vayan a ser objeto de actuaciones inspectoras tendrán carácter reservado, no serán objeto de publicidad o de comunicación ni se pondrán de manifiesto a los obligados tributarios ni a órganos ajenos a la aplicación de los tributos.*
8. *La determinación por el órgano competente para liquidar de los obligados tributarios que vayan a ser objeto de comprobación en ejecución del correspondiente plan de inspección tiene el carácter de acto de mero trámite y no será susceptible de recurso o reclamación económico-administrativa.*

Para la determinación de los obligados tributarios que vayan a ser objeto de comprobación *se podrán tener en cuenta las propuestas formuladas por los órganos con funciones en la aplicación de los tributos.*"

Puede decirse que, si bien la Ley apenas introduce cambios respecto de la LDGC, el Reglamento, partiendo de la naturaleza organizativa de los Planes, ha procurado dos cosas distintas: incorporar el contenido de algunas sentencias y flexibilizar las posibilidades de inicio de actuaciones al margen de los Planes. Pero ambas finalidades, según veremos, no significan desde luego un avance respecto de la situación anterior en cuanto a respaldar decisiones de tribunales en mayor medida garantistas que aquellas otras cuyos contenidos pasan ahora a tener carácter reglamentario.

Ahora bien, y a ello dedicamos los epígrafes siguientes, cualquier intento por vía reglamentaria de modificar lo que se ha consolidado por los tribunales, no debe abordarse con la exclusiva perspectiva de enfrentar normas con sentencias y en un plano formal, sino que debe examinarse desde la validez y consistencia de los argumentos que respaldan una u otra posición, pues, según la Constitución, la potestad reglamentaria se ejerce de acuerdo con la Constitución y las leyes, y la Administración actúa con sujeción a la Ley y al Derecho. Serán, pues, estos los parámetros que nos indicarán en qué forma debe ser interpretado el nuevo reglamento al que hemos hecho referencia.

III. La naturaleza de los Planes de Inspección

Antes de adentrarnos en el examen de la jurisprudencia referente a los efectos de los Planes de Inspección en relación con el inicio de cualquier procedimiento de comprobación, es necesario hacer un resumen del tema que enunciarnos, pues la cuestión de la naturaleza de estos Planes puede haberse desenfocado para obtener de ello unas consecuencias inapropiadas en relación con el tema que después abordaremos.

A este efecto, y sin entrar a discutir cual sea la verdadera naturaleza de los Planes de Inspección (de este tema nos ocupamos en la obra Estatuto del Contribuyente. Francis Lefebvre. 1999), diremos que la doctrina que les atribuye un carácter interno y meramente organizativo, defiende también dos consecuencias necesarias.

En primer lugar, el carácter reservado que han de tener los Planes, "lo cual es totalmente lógico, pues lo contrario dejaría inerte a la Inspección de Hacienda, por cuanto enterados los contribuyentes que van a ser objeto en el año de que se trata de actuaciones de comprobación e investigación procederían inmediatamente a presentar las correspondientes declaraciones complementarias o las principales no presentadas, lo cual equivaldría a una permanente "amnistía" fiscal de las sanciones..." (doctrina que se reitera desde la sentencia de 28 de octubre de 2009, del Tribunal Supremo -rec. 2364/2003 Ponente: Martínez Micó, Juan Gonzalo-). Hemos de advertir que no sólo estamos de acuerdo con esta doctrina sino que tampoco hemos encontrado jurisprudencia que la rechace.

En segundo lugar, que la planificación de actuaciones no afecta a los derechos del contribuyente, como se declara por el TEAC, en la Resolución de 25 de julio de 2007 (rec. 3418/2004): "TERCERO:... Los planes de Inspección, tal como se ha indicado por este Tribunal Central entre otras en resolución de 15 de octubre de 2004 (R.G. 4140-2001) tienen carácter reservado y no afectan a los derechos individuales pues como se ha indicado "...tanto la inclusión de un contribuyente en un plan de inspección como, en

su caso, la autorización del Inspector-Jefe si la inspección se realiza sin sujeción a un plan previo, son actos de trámite, de carácter reservado y confidencial, que per se no afectan a los derechos subjetivos del contribuyente y así lo ha manifestado el Tribunal Supremo en Sentencias de 20 de octubre de 2000 y 17 de febrero de 2001. Se trata, en definitiva, de medidas referentes al funcionamiento interno de la Administración, encaminadas a asegurar el respeto a los principios de eficacia y coordinación a que se refiere el artículo 3.º de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, del Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común. Requerir una autorización motivada del Inspector-Jefe cuando la inspección no se efectúa según un plan previo, responde a la necesidad de evitar toda arbitrariedad. Pero, insistimos, se trata de actos que no alteran los derechos del obligado tributario, no existiendo, en consecuencia, obligación de incorporar esta documentación en el expediente”.

Naturalmente, este razonamiento consideramos que carece de fundamento pues siendo cierta una parte del mismo –el carácter reservado y ser un instrumento al servicio de los principios que se mencionan, así como de la interdicción de la arbitrariedad- sin embargo no debe confundirse este plano con la posibilidad de que un contribuyente pueda conocer el motivo por el que es objeto de una comprobación que, por naturaleza, es siempre selectiva.

IV. Los efectos de los Planes ante el inicio del procedimiento inspector

Según venimos exponiendo, ésta es una cuestión distinta de la correspondiente a la naturaleza de los Planes de Inspección, al menos parcialmente, pues lo que interesa ahora es conocer si la forma de inicio –planificada o por orden del superior- puede afectar a un determinado procedimiento inspector que vaya a desarrollarse respecto de un concreto contribuyente, pues entendemos que, tengan, o no, carácter organizativo y reservado, o sea otra su naturaleza, una cosa es la existencia misma de un Plan de Inspección, general o desagregado, que incide en la organización y en el funcionamiento de la Administración, y otra distinta es la incidencia que estos planes deben tener ante un determinado sujeto.

Así, de una lectura detenida de las normas de la LGT que regulan las diferentes formas de inicio de los procedimientos encomendados a los órganos de Gestión – comprobación limitada, verificación de datos, etc.-, siempre se deduce que existen unas causas determinantes del inicio del procedimiento –disparidad de los datos declarados con los obrantes en poder de la Administración, etc.- pues pasar desde los controles internos que realizan estos órganos y que afectan a la totalidad de declaraciones presentadas, a la comprobación individualizada requiere un motivo. Sin embargo, en la regulación del procedimiento inspector, la causa que resulta determinante de su actuación –siempre individualizada y selectiva- la encontraremos normalmente en la ejecución de un Plan de Inspección o, según hemos visto, en concretas circunstancias al margen del plan.

A este efecto ya podemos adelantar que la jurisprudencia vertida sobre la materia nos desvela la existencia de dos posiciones distintas. La defendida por el TS y la AN en muchos casos que viene a declarar en resumen que: los Planes de Inspección son reservados; que la inclusión del contribuyente en el plan es acto de trámite; y, como corolario, no son recurribles, siendo sus defectos subsanables, etc. Aunque también es cierto que estos tribunales les han reconocido en ocasiones un efecto indeterminado sobre el procedimiento inspector. Es el caso de la sentencia del Tribunal Supremo, de 17 de febrero de 2001 (rec.

8312/1995 Ponente: Sala Sánchez, Pascual), que afirmaba: “Ha de añadirse, conforme se hizo constar en la sentencia de 20 Oct. 2000, que las conclusiones expuestas no han quedado desvirtuadas porque el art. 26 de la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, haya dispuesto que la Administración Tributaria hará públicos los criterios que informan cada año al Plan Nacional de Inspección, habida cuenta que, *sin perjuicio de la operatividad que puedan desplegar esos criterios como referente de los concretos procedimientos inspectores que puedan ser incoados a un contribuyente*, su publicación anual ni transmuta la naturaleza de acto de trámite de un acuerdo de inclusión de un contribuyente en el plan de inspección de una Concreta Unidad Regional ni supone que ese acuerdo deba ser notificado con los requisitos de un acto administrativo, carácter del que carece, ni significa tampoco que se trate de un acto equivalente al de iniciación de actuaciones inspectoras sujeto a comunicación al interesado en los términos a que se refiere el art. 30 y concordantes del Reglamento de la Inspección a que quedó hecha mención”. (Fto Jur 2º)

Y, por otra parte, la posición defendida por algunos Tribunales Superiores de Justicia –aunque no hemos consultado la jurisprudencia de la totalidad de estos tribunales, el resultado ha sido una “curiosa” coincidencia en los casos analizados-. Para estos, la planificación de las actuaciones sí despliega indudables efectos en cada concreto procedimiento inspector, efectos que pueden llegar a invalidar las actuaciones desarrolladas.

Al solo efecto de ordenar la exposición de las decisiones de nuestros tribunales, hemos seleccionado un conjunto de temas en los que examinaremos las distintas respuestas que, en cada caso, se han producido.

a. La motivación en el inicio del procedimiento: planes u orden motivada y escrita. Efectos.

En esta materia, las sentencias del Tribunal Supremo de 20 de octubre de 2000 y de 4 de octubre de 2004 (Ponente: Fernández Montalvo, Rafael) han venido siendo referentes de los pronunciamientos posteriores en el sentido en que lo expone la de 28 de octubre de 2009 (rec. 2364/2003 Ponente: Martínez Micó, Juan Gonzalo): “En relación con la infracción por la sentencia recurrida del art. 29 del Reglamento General de Inspección de los Tributos... al no haberse respetado ninguna de las dos posibilidades que existen para iniciar de oficio las actuaciones: (o por inclusión del contribuyente en los planes específicos o bien mediante autorización u orden escrita y motivada de un superior jerárquico), es de recordar que la sentencia de 4 de octubre de 2004... ya advirtió que es reiterado el criterio de esta Sala que considera a *la inclusión en el Plan de Inspección como un acto de trámite que no es obligado notificar y que no es susceptible de recurso independiente*. La doctrina jurisprudencial al respecto puede resumirse en los siguientes términos:... c) La Sala reitera que la inclusión de un contribuyente en un Plan de Inspección es *un acto de trámite, reservado y confidencial, que “per se” no afecta a los derechos subjetivos del contribuyente y que no es recurrible en vía económico-administrativa, ni tampoco jurisdiccional*... d) Lo afirmado anteriormente no ha quedado desvirtuado por lo ordenado, con posterioridad, por el art. 26 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes”. (Fto. Jur. 6º). En el mismo sentido la más reciente sentencia de 19 de julio de 2010 (rec. 3433/2006 Ponente: Huelín Martínez de Velasco, Joaquín).

Tal fundamentación es empleada por el TEAC para negar al contribuyente el acceso a esta información argumentando que: “Lo determinante es que el contribuyente cuando comience una Inspección conozca el alcance de la misma y si entiende que la comprobación debe ser de carácter general en lugar de parcial que solicite la ampliación de la misma” (Resolución de 25 Jul. 2007, rec. 3418/2004. Fto Jur. 3º)

Por su parte, la Audiencia Nacional, en un supuesto en el que no constaba la orden de carga en el plan de inspección ni se había notificado ni motivado a la recurrente, ni había tampoco constancia de la orden superior, motivada y escrita, recogiendo la STS de 3 de abril de 2008, viene a realizar un razonamiento en una doble dirección, pues, por una parte declara que: “Debe significarse que el art. 18 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos sometía, con carácter ordinario, el ejercicio de las funciones inspectoras a los Planes de Inspección, ... sin perjuicio de la iniciativa de los actuarios de acuerdo con los criterios de eficacia y oportunidad ... Por tanto, hay que entender que cuando la selección de los contribuyentes se realiza en aplicación de un plan, la referencia del mismo sirve de motivación al acto de inicio del procedimiento; ahora bien, si resulta necesario una labor de selección adicional para especificar la identificación del contribuyente elegido, dentro de los criterios del plan, ha de fundamentarse dicha labor, lo mismo que ocurre cuando se inician las actuaciones sin sujeción a Plan, porque el contribuyente tiene derecho a conocer los motivos del inicio de la inspección”.

Sin embargo este primer razonamiento, a continuación viene a resolver el caso con los siguientes argumentos: “... conviene recordar, tal y como ha expuesto reiteradamente esta Sala, que, además, *el acta incoada a la recurrente tuvo igualmente origen en la facultad de comprobación de la que goza la Administración*, al amparo del art. 109, en relación con el art. 121, ambos, de la Ley General Tributaria,... no pudiendo entenderse infringido ningún precepto tributario *al ser la actuación de la Administración continuación del procedimiento desencadenado por la presentación de la declaración del sujeto pasivo*, excluyéndose inicio arbitrario de las actuaciones inspectoras...”

En último término, *aun cuando se acreditara la ausencia de todo acto de autorización previa al Inspector Actuario. no por ello estaríamos ante un supuesto de nulidad*, pues la competencia decisoria permanece en manos del propio Jefe, que con el acto final de liquidación habría convalidado, en su caso, esa inicial falta de autorización, caso de concurrir, pues si los vicios de competencia jerárquica son susceptibles de convalidación por parte del órgano efectivamente competente, ratificando la actuación del órgano inferior, con mayor intensidad jugará el principio de conservación de los actos cuando el órgano inferior, en este caso el Inspector actuario, no ostente competencia expresa y directa para dictar actos administrativos, sino que sus atribuciones concluyen en la función investigadora y comprobadora preparatoria a la poste del ejercicio de la competencia propiamente dicha”. (Fto Jur. 4ª) Sentencia de 16 Jul. 2009 (rec. 94/2006 Ponente: Navarro Sanchís, Francisco José).

Ahora bien, la posición de la Audiencia Nacional podemos decir que, a pesar de lo anterior, ha evolucionado desde posiciones no muy lejanas, pues en la sentencia de 10 de febrero de 2005 (rec. 468/2002 Ponente: Atienza Rodríguez, Felisa), ante una alegación de arbitrariedad, animosidad y falta de objetividad con la que el actuario desarrolló su labor, concluye como posible solución la siguiente: “sólo manifestar que cualquier posible “exceso” en que pudiera haber incurrido el actuario, caso de que así hubiera acontecido, no puede determinar la nulidad de las actuaciones inspectoras pretendida por la parte, y ello sin perjuicio de que la actuación del Inspector actuario pueda, en su caso, ser objeto de reclamación en queja por el directamente afectado o interesado, en aplicación del artículo 106 de la Ley General Tributaria”. (Fto. Jur. 3º)

Por otra parte, y en cuanto a los efectos que podría acarrear la falta de motivación del inicio del procedimiento –la correspondencia con el Plan de Inspección- la SAN de 30 Sep. 2009 (rec. 455/2006 Ponente: García Paredes, Jesús Nicolás) con remisión a la STS de 20 de julio de 1992, hace una larga argumentación

al respecto que resumimos en lo esencial: “La teoría de la nulidad de los actos administrativos ha de aplicarse con parsimonia, siendo necesario ponderar siempre el efecto que produjo la causa determinante de la invalidez y las consecuencias distintas que se hubieran seguido del correcto procedimiento rector de las actuaciones que se declararon nulas y, por supuesto, de la retroacción de éstas para que se subsanen las irregularidades detectadas... Al vicio de forma o de procedimiento no se le reconoce siquiera con carácter general virtud anulatoria de segundo grado, anulabilidad, salvo aquellos casos excepcionales en que el acto carezca de los requisitos indispensables para alcanzar su fin, se dicte fuera de plazo previsto, cuando éste tenga carácter esencial o se produzca una situación de indefensión”.

En lo que al recurso que examinamos interesa, cabe apelar a las dos siguientes: 1º) que aunque no hubiera existido la infracción formal, la decisión de fondo hubiera sido la misma. En tal caso no tiene sentido anular el acto recurrido por vicios formales y tramitar otra vez un procedimiento cuyos resultados últimos ya se conocen. ... 2º) Que el vicio de forma haya influido realmente en la decisión de fondo, siendo presumible que ésta hubiera podido variar de no haberse cometido el vicio procedimental, en cuyo caso interesa distinguir el supuesto en que la decisión de fondo es correcta a pesar de todo. Lo que procede entonces es declararlo así y confirmar el acto impugnado. El principio de economía procesal obliga a ello”.

En base a ello, se trata de suprimir cualquier efecto que un vicio de esta naturaleza pudiera tener sobre el procedimiento inspector una vez concluido. Así, y con argumentos semejantes, el TEAC en Resolución de 23 de febrero de 2010, declara: “El motivo deviene inconsistente si no se acredita que la iniciativa de incoar actuaciones contra la recurrente no obedece a ningún plan preestablecido pero, aun cuando así fuera, y se acreditara la ausencia de todo acto de autorización previa al Inspector actuario, no por ello estaríamos ante un supuesto de nulidad, pues la competencia decisoria permanece en manos del propio Jefe, que con el acto final de liquidación habría convalidado, en su caso, esa inicial falta de autorización, caso de concurrir, lo que dista de estar acreditado, pues si los vicios de competencia jerárquica son susceptibles de convalidación por parte del órgano efectivamente competente, ratificando la actuación del órgano inferior, con mayor intensidad jugará el principio de conservación de los actos cuando el órgano inferior, en este caso el Inspector actuario, no ostente competencia expresa y directa, esto es, para dictar actos administrativos, sino que sus atribuciones forman parte de la actividad investigadora y comprobadora preparatoria a la postre del ejercicio de la competencia propiamente dicha.”

En conclusión, deben resaltarse por tanto como argumentos esenciales en esta forma de entender el problema que:

- los planes tienen carácter reservado y la inclusión de un contribuyente en un procedimiento no requiere comunicación
- la falta de mención al plan o a la orden del superior, no afecta a los derechos de los contribuyentes
- la Administración dispone de una competencia genérica para comprobar
- el inicio del procedimiento inspector no es sino la continuación del iniciado por la presentación de la declaración del contribuyente

- la falta de motivación del inicio del procedimiento solo afectaría al actuuario, por lo que la posterior intervención del inspector jefe, convalidaría las actuaciones desarrolladas.

Frente a estos criterios, hemos de oponer los razonamientos en que se han amparado algunos Tribunales Superiores que, con mejor doctrina, han venido a dar respuesta a los temas anteriores y a otros que no se habían suscitado en las sentencias anotadas.

Comenzaremos en esta exposición resumida con la sentencia de 3 de junio de 2010 del TSJ de la Comunidad Valenciana (rec. 676/2008. Ponente: Borrero Moro, Cristóbal J.) que, acogiendo lo ya declarado en la de 12/01/09, dictada en el recurso 3174/2006 (que modificaba la doctrina seguida con anterioridad), repasa, con la intención de rebatirlos, los argumentos en que se ha apoyado la Audiencia Nacional y, en menor medida, el Tribunal Supremo:

“...el procedimiento inspector sólo puede iniciarse por inclusión del inspeccionado en los planes específicos o por orden escrita y motivada del Inspector-Jefe respectivo; ... sin la concurrencia de alguna de dichas dos circunstancias habilitantes no puede tener lugar tal iniciación, con la derivada consecuencia de la nulidad del procedimiento inspector en caso de inexistencia de las causas o circunstancias normativas expresadas; en definitiva, no es que la inconcurrencia de carga en el plan u orden superior escrita y razonada genere o no indefensión al inspeccionado (indefensión, desde luego, inexistente -ya que el contribuyente tiene intactas todas las posibilidades defensivas-, pero irrelevante a los efectos que nos ocupan), sino que -simple y sencillamente- no resulta plausible la existencia de un procedimiento inspector sin que se de alguna de las causas que normativamente autorizan o facultan su iniciación.

Es cierto que la iniciación de un procedimiento inspector es un acto de trámite... no impugnabile de manera independiente; mas no lo es menos que, en nuestro sistema jurídico-administrativo (y tal y como resulta, entre otros, del párrafo segundo del precitado apartado 1 del art. 107 de la Ley 30/1992), la impugnación de tal acto de trámite puede válidamente efectuarse al recurrir la resolución administrativa que pone fin al procedimiento inspector -que es precisa y cabalmente lo sucedido en el caso de autos-.

Por otra parte, ninguna relevancia tiene en la cuestión que examinamos el hecho de que los planes tengan carácter reservado y no puedan ser objeto de publicidad, pues de lo que se trata no es de exigir que los mismos sean notificados a los incluidos en el mismo, sino de que, una vez iniciada una actuación inspectora, y ante la alegación de falta de alguno de los “títulos” habilitantes de tal actuación, se acredite la existencia de causa legal de iniciación;... es de observar que, en el momento en que se ha comenzado la actuación individualizada de que se trate, ya no queda afectada la finalidad que justifica el carácter reservado de la inclusión en un Plan. Por lo tanto, si la actuación inspectora se inicia como consecuencia de una inclusión en el plan específico del funcionario o unidad, deberá certificarse, al inicio de las actuaciones, que el sujeto y el objeto de las actuaciones se corresponden con el contenido del plan. En otro caso, para que exista validez en las actuaciones no contenidas en el plan específico, se requiere que la inclusión del contribuyente en la actuación inspectora se motive, con orden escrita del Inspector Jefe. Al no producirse, o no haberse acreditado ninguna de las dos circunstancias, el inicio del procedimiento adolece de un vicio de nulidad que afecta a todo el resto de las actuaciones practicadas y ello conduce a la necesaria estimación del recurso, sin necesidad de entrar a considerar las demás cuestiones suscitadas en el mismo, pues su eventual estimación o desestimación en nada alterarían el contenido de la sentencia.

Finalmente, indicar que -a diferencia de lo que podría sostenerse en relación con el procedimiento de gestión- el procedimiento inspector de ninguna manera puede entenderse que sea continuación del procedimiento desencadenado por la presentación de la declaración del contribuyente, sino que es un procedimiento independiente (por más que su objeto sea inspeccionar lo declarado por el contribuyente), que puede o no ser iniciado (lo que revela claramente que no es necesaria continuación de la declaración del contribuyente) y, sobre todo, que únicamente cabe su iniciación de oficio (con la salvedad reseñada de petición del obligado tributario) y siempre que lo sea por alguna de las causas normativas ya vistas...”

Esta misma argumentación es la que se sostiene por el mismo Tribunal en las sentencias de 12, 28 de enero y 30 Sep. 2009, no obstante haber estimado en ocasiones que puede haber actos del contribuyente que tengan trascendencia suficiente como para justificar el inicio del procedimiento de inspección aún sin hallarse incluido el contribuyente en un plan de inspección ni constar la orden motivada del Inspector Jefe para la incoación de las actuaciones inspectoras. (Sentencia de 27 Jul. 2007, rec. 2639/2005 Ponente: Piquer Torrome, José Luis)

Junto al precitado Tribunal, también el Tribunal Superior de Justicia de Madrid considera nulas las actuaciones inspectoras desarrolladas al margen de los planes o sin autorización motivada del inspector jefe, razón por la cual las pruebas obtenidas en un procedimiento de investigación nulo, no pueden reputarse como válidas a pesar de tratarse de un acta de conformidad (Sentencia de 27 Mar. 2008, rec. 561/2004 Ponente: Canabal Conejos, Francisco Javier y en idéntico sentido la del mismo Tribunal de 21 Feb. 2008, rec. 139/2004 Ponente: López de Hontanar Sánchez, Juan Francisco). Destacamos algunos razonamientos del Tribunal ya que, llegando a la misma conclusión que el TSJ de la Comunidad Valenciana, son diferentes:

“Debe traerse a colación la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla León con sede en Valladolid con cita de las Sentencias de 12 de julio de 2006,... siguiendo el criterio ya sostenido en sendas Sentencias de 9 de mayo de 2006 (recursos 854 y 855 de 2002), señalaba ... nadie tiene en principio un derecho subjetivo a ser inspeccionado o a no serlo, pero sí, a una justificación y motivación razonada y razonable del porqué de una u otra situación. Es decir, no puede pretender el particular, el obligado tributario, sustituir la apreciación de la administración en este punto por la suya propia, pero sí puede formular la exigencia de que la actuación administrativa acredite que se basa en unos fundamentos acordes al derecho y persigue unos fines de interés general.... esa exigencia de objetividad en la función fiscal, y el sometimiento pleno a la ley y al derecho, unidos a la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos suponen una fuente de legitimación en el actuar de la administración y en el derecho de los ciudadanos que pueden -y deben- servir de base al control de la administración,.....

Si esto no es así, podrá oponerse a aquella actuación, bien a través de la utilización de la técnica de la interdicción de la desviación de poder (que siempre es problemática, como señala la doctrina), bien a través del instrumento del control de la proporcionalidad, e interdicción de la “excesividad”. Ciertamente, en un primer momento no se podrá plantear la impugnación, por estos motivos, pues la decisión de inspeccionar o no a un contribuyente es un acto de trámite... por lo que sólo al producirse el acto sobre el fondo, podrán aducirse esos motivos de impugnación..... Con esta falta de acreditación no se aseguran las garantías del artículo 29.1 del Reglamento General de la Inspección de Tributos, que exige la inclusión en el plan específico de cada funcionario o bien la autorización motivada y escrita extra plan, antes de iniciar el procedimiento. La consecuencia de ello es que las actuaciones practicadas con ocasión de tal acta de inicio fueron nulas.”

Y, junto a los de Madrid y la Comunidad Valenciana, el TSJ de Castilla y León de Valladolid, en la sentencia de 9 de mayo de 2006 (rec. 854/2002 Ponente: Picón Palacio, Agustín) a la que se refieren las anteriores, adelantaba estas mismas conclusiones afirmando que: “si la actuación inspectora se inicia como consecuencia de una inclusión en el plan específico del funcionario o unidad, deberá certificarse, al inicio de las actuaciones, que el sujeto y el objeto de las actuaciones se corresponden con el contenido del plan. En otro caso, para que exista validez en las actuaciones no contenidas en el plan específico, requieren que la inclusión del contribuyente en actuación inspectora, se motiven, con orden escrita del Inspector Jefe. Al no producirse, o no haberse acreditado ninguna de las dos circunstancias, el inicio del procedimiento adolece de un vicio de nulidad que afecta a todo el resto de las actuaciones practicadas y ello conduce a la necesaria estimación del recurso..”

b. La inclusión en el plan de un contribuyente puede ser controlable.

En segundo lugar, hemos de referirnos a algunas sentencias que dejan entrever la posibilidad –pues no se afirma de modo terminante- de que la inclusión de un contribuyente en un plan pudiera ser controlable y ello por tratarse de un criterio contrario al manifestado por el TS en Sentencias de 20 Oct. 2000 y 17 Feb. 2001, cuando afirmaba que la inclusión de un contribuyente en un Plan de Inspección es un acto de trámite, reservado y confidencial, que per se no afecta a los derechos subjetivos del contribuyente y que no es, por tanto, recurrible.

Tal es lo que se desprende de la sentencia del 3 de abril de 2008, recurso de casación 7874/2002, del Tribunal Supremo, cuando dice: “CUARTO.-... hay que entender que cuando la selección de los contribuyentes se realiza en aplicación de un plan, la referencia del mismo sirve de motivación al acto de inicio del procedimiento; ahora bien, si resulta necesario una labor de selección adicional para especificar la identificación del contribuyente elegido, dentro de los criterios del plan, ha de fundamentarse dicha labor, lo mismo que ocurre cuando se inician las actuaciones sin sujeción a Plan, porque el contribuyente tiene derecho a conocer los motivos del inicio de la inspección.”

También de la sentencia del mismo Tribunal, de 19 Jul. 2010 (rec. 3433/2006 Ponente: Huelín Martínez de Velasco, Joaquín) cuando afirma: “SEXTO.- ... como ha señalado esta Sala, la inclusión de un contribuyente en un plan de inspección era, con anterioridad a la promulgación de la Ley 1/1998, un acto reservado y confidencial, tanto si se referían al Plan Nacional de Inspección como a sus planes desagregados. Por tanto, la Administración no estaba obligada a notificar las concretas decisiones de inclusión.

A partir de dichas Ley, continuaron teniendo carácter reservado y confidencial, si bien los contribuyentes dispusieron desde entonces de nuevos elementos de juicio precisos (directrices y criterios) para apreciar cualquier causa o motivo que *hubiese podido viciar la correspondiente decisión de incluirlos en el respectivo plan*”

c. La constancia en el expediente de la orden de carga y sus requisitos

La posición defendida en la STS de 19 de julio de 2010, ya citada, y ante la duda sobre el motivo por el que se inspeccionaba a un contribuyente consistía en declarar que: “En definitiva, todo obligado tributario puede ser receptor de un procedimiento de comprobación e investigación,... sin que pueda descartarse, por el simple hecho de no obrar unido al expediente el acuerdo de inclusión en un plan, que la fórmula

elegida por la Administración en el caso actual no sea la del repetido artículo 19 , que tiene por objeto acotar las actuaciones a realizar en un periodo determinado y seleccionar los contribuyentes destinatarios, ni que entre ellos se encontrara la empresa demandante. (Fto. Jur. 6º)

Por su parte, el TEAC en Resolución de 23 de febrero de 2010 (rec. 6345/2008) con apoyo en la jurisprudencia que se cita en ella viene a decir: “ ... hay que hacer referencia en primer lugar a la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León de 2 Jun. 2006 que señala: «(...) No olvidemos que como ya tuvo ocasión de declarar esta Sala la Sentencia de 12 Nov. 2004... basta con que esté acreditada la orden de carga de trabajo para entender suficientemente motivada el inicio de actuaciones inspectoras contra la recurrente ... ”

En relación con este mismo tema, y sobre la parte a quien incumbe probar la inexistencia de motivación en el inicio del procedimiento, la Audiencia Nacional, en sentencia de 11 de enero de 2007 (rec. 145/2005 Ponente: Pedraz Calvo, Mercedes) dice que “aún no constando la orden del Inspector Jefe, siendo competente el actuante y no habiéndose acreditado que la realización de las actuaciones de comprobación sea arbitraria o exista en su iniciación desviación de poder, no puede concluirse la nulidad del procedimiento”.

Sin embargo, la STSJ de la Comunidad Valenciana, de 3 de junio de 2010 (rec. 676/2008 Ponente: Borrero Moro, Cristóbal J.) sostenía que: En los casos en que el contribuyente inspeccionado alegue la inexistencia de carga en el plan u orden escrita y motivada del Inspector-Jefe, es a la Administración a quién incumbe la carga de probar la presencia en el caso de alguna de las dos circunstancias de referencia, habida cuenta que ello es algo que necesariamente debe constar en el expediente administrativo (cuya remisión incumbe -obviamente- a la Administración demandada); y ello amen de que nos encontraríamos ante un hecho negativo, que constituiría probatio diabólica para el particular recurrente que la alega, además de que la conclusión sentada vendría -por ende- avalada por el art. 217.6 LEC (de supletoria aplicación en esta jurisdicción), pues es la Administración demandada la que tiene mayor -por no decir única- disponibilidad y facilidad probatoria para aportar el correspondiente documento que acredite la inclusión en un plan específico o la orden escrita y razonada del Inspector-Jefe”. (Fto. Jur. 3º)

d. La orden del superior escrita y motivada

Finalmente, no podemos desatender una referencia al caso en que las actuaciones se inicien como consecuencia de la orden del superior escrita y motivada que habilita, junto a los Planes de Inspección, dicha actuación.

En relación a esta cuestión, el TSJ de la Comunidad Valenciana, en sentencia de 3 de Junio de 2010 (rec. 676/2008 Ponente: Borrero Moro, Cristóbal J.) en óbito dicta dice: “Cuestión distinta es el caso de que, si bien existiese y se acreditase la existencia de una orden del Inspector-Jefe, la misma no apareciese convenientemente motivada, en cuyo caso nos encontraríamos ante un vicio del acto administrativo cuyo carácter o naturaleza invalidante se encontraría en función de que tal irregularidad tuviese efectiva trascendencia material; de manera que, en la hipótesis que ahora se baraja, el éxito del motivo impugnatorio pasaría porque el recurrente alegase (y aportase -cuando menos- un principio de prueba) de que la actuación inspectora obedece a una desviación de poder, un móvil discriminatorio u otro de naturaleza espuria.”

Ahora bien, lo que sí resulta necesario es la existencia de la orden escrita, pues, como defiende la STSJ de Madrid, de 21 de febrero de 2008 (rec. 139/2004 Ponente: López de Hontanar Sánchez, Juan Francisco): “ha de analizarse si la orden del Inspector jefe a la que se refiere la diligencia de 14 de Marzo de 2000 se ajusta a los anteriores parámetros. Debiéndose concluir que no se ha acreditado la existencia de la “autorización escrita o motivada del Inspector-Jefe respectivo”... Conviene significar que en su actual vigencia, según redacción dada por la disposición final 1ª, 2. del R.D. 136/2000, de 4 febrero que entró en vigor el 3 de marzo de dicho año, es decir con anterioridad a la comunicación del inicio de las actuaciones, el precepto exige, en defecto de plan previo, la “orden superior escrita y motivada del Inspector-Jefe respectivo”, de lo que se deduce que, antes bastaba con la autorización, incluso verbal, aunque siempre motivada, del Inspector-Jefe respectivo. En el supuesto que nos ocupa y no constando en el expediente administrativo remitido a esta Sala, de forma que los únicos elementos de juicio del que dispone el Tribunal son las propias alegaciones de la parte y de ellas no podemos en modo alguno estimar que la autorización del Inspector Jefe, además de no contar por escrito, se encuentre motivada de forma que el inicio del procedimiento adolece de un vicio de nulidad que afecta a todo el resto de las actuaciones practicadas y ello conduce a la necesaria estimación del recurso”. (Fto. Jur 8º)

V. Conclusiones

Nuestra conclusión se ha de proyectar necesariamente sobre la situación actual en la que las normas reglamentarias han suprimido algunas de las referencias que de hacían en el RGIT de 1985 que daban sustento a muchas de las sentencias mencionadas. Sin embargo, como hemos advertido anteriormente, esta circunstancia no puede suponer que los razonamientos que consideramos adecuados dejen de tener validez si se fundamentan en la Constitución, la Ley y el Derecho, pues la potestad reglamentaria está sometida a ellos.

Finalmente, aunque resulte una obviedad, entendemos que los razonamientos empleados por los Tribunales Superiores de Justicia que hemos reproducido, tienen una coherencia y un fundamento técnico y jurídico que les dotan de un rigor y claridad que nos ahorran cualquier comentario al respecto.

