

Audiencia Nacional, Sala Tercera, Sección 2ª

Sentencia de 2 de julio de 2009, rec. 359/2005

Ponente: Calderón González, Jesús María.

Inspección Financiera y Tributaria. Iniciación de actuaciones inspectoras. Si la selección del contribuyente se ha realizado en aplicación de un Plan, la referencia al mismo sirve de motivación al acto de inicio de procedimiento.

El conocimiento de los motivos por los que cualquier contribuyente es objeto de una inspección es una cuestión jurídica importante ya que las actuaciones de control tributario tienen carácter selectivo. Esta selección, en el caso de actuaciones de los órganos de gestión viene dada porque la LGT, al regular los supuestos en que puede iniciarse cualquiera de los procedimientos desarrollados por ellos, establece con claridad cuáles son los presupuestos de hecho que motivan el inicio de esta actuación de comprobación. En cambio, las normas referentes a la inspección, no contienen preceptos similares, sino que nos remiten a la existencia de un Plan de Inspección (o de Control Tributario) y a la necesidad de una orden “escrita y motivada” del inspector jefe de la unidad o equipo.

Pues, bien, la Audiencia Nacional, en un corto espacio de tiempo, dicta dos sentencias (la que es objeto de resumen y la de 4 de junio) sobre esta cuestión que deben ser, a nuestro juicio, rectificadas, pues aunque citan textualmente la sentencia del Tribunal Supremo del 3 de abril de 2008, recurso de casación 7874/2002, y dicen ampararse en su contenido, terminan por vaciar su contenido, especialmente cuando éste afirma:

“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”.

Por otra parte, la sentencia de 4 de Junio de 2009 (rec. 446/2005. Ponente: Córdoba Castroverde, María de la Esperanza), añade a los argumentos de la que se resume un nuevo razonamiento con el que estamos en absoluta discrepancia y que, por su importancia, reproducimos:

“A mayor abundamiento 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...

En último término, recordar que aun cuando se acreditara la ausencia de todo acto de autorización previa al Inspector Actuario, lo que no concurre en el supuesto que se enjuicia, aún así, se reitera, 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, 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.

Por lo expuesto, procede la desestimación del motivo de impugnación aducido.”

Respecto del primer párrafo, hemos de decir que la invocación de esos preceptos es absolutamente insuficiente para resolver la cuestión planteada. Respecto del segundo párrafo, si la Audiencia Nacional tiene, razón, no son necesarios ni los planes ni la autorización previa del Inspector Actuario.

Fundamentos de Derecho

TERCERO.- En el primer motivo del recurso se aduce la nulidad de procedimiento inspector por vicio de forma de inicio al no constar el acuerdo de inclusión en Plan de Inspección. Señala que no basta una orden del Inspector Jefe sino que es necesaria que esté motivada la inclusión en Plan.

Es preciso significar que dicha cuestión se plantea por primera vez ante esta vía jurisdiccional.

Respecto de dicha cuestión, viene señalando esta Sala (recurso 658/2005):

“CUARTO.- Por lo que respecta a la supuesta ausencia en el expediente de una orden motivada de inicio de las actuaciones, la Sala, en esta materia, ha declarado:

« El segundo motivo de impugnación lo funda la recurrente en la inexistencia o falta de notificación de la orden de inicio de las actuaciones, lo que, a su juicio, provoca la nulidad de pleno derecho de todas las actuaciones inspectoras realizadas; esto es, no se dice que la inspección estuviera motivada por su inclusión en el correspondiente plan, ni que existiera orden motivada del Inspector Regional en tal sentido, ni que el inicio obedeciera a la existencia de una denuncia pública.

Así, pues, esta alegación de nulidad se funda en entender la recurrente que el inicio de las actuaciones inspectoras no obedece a ninguna de las causas o “modos de iniciación” que los preceptos recogen artículo 29 RGIT -, es decir, ni a iniciativa de la Inspección como consecuencia de los planes determinados, ni por orden superior escrita, ni a denuncia pública....

En definitiva, todo obligado tributario puede ser objeto de un procedimiento de comprobación e investigación tributaria encaminada a verificar el exacto cumplimiento de sus obligaciones legalmente establecidas y deberes para con la Hacienda Pública (artículo 109 de la L.G.T ., en relación con el artículo 10 del R.G.I .T.), y no se puede descartar, por el simple hecho de que no obre unido al expediente el acuerdo de inclusión en el plan (es de destacar que ninguna prueba se haya pedido al respecto), que la fórmula elegida por la Administración Tributaria en el caso que nos ocupa, entre las posibles, para dirigir y coordinar aquellas actuaciones de comprobación e investigación tributaria ha sido los Planes de Inspección...

Conforme a lo expuesto, no puede entenderse infringido precepto tributario alguno al constituir 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 este sentido se ha pronunciado esta Sala sobre tal cuestión en sus Sentencias de fecha 18 de septiembre de 2.003 y 22 de enero de 2.004 -recursos número 760/2001 y 1220/2001 -, entre otras.»

En el caso de autos consta en el expediente administrativo, folio 001, la Orden de carga en Plan de Inspección, en los siguientes términos:

“Obligado tributario: CORPORACION M2 SA A46642021

Descripción del programa: Investigación - Actua. Comprobación e Inves.

Alcance de la actuación de comprobación e investigación: General

I.S - 1996.” ...

Pues bien, dado que la selección del contribuyente se ha realizado en aplicación de un Plan, la referencia al mismo sirve de motivación al acto de inicio de procedimiento, tal como ha declarado el T.S. en sentencia del 3 de abril de 2008, recurso de casación 7874/2002 , fundamento jurídico cuarto:

“CUARTO.- *Lleva razón la recurrente cuando considera que el expediente administrativo de inspección debe contener expresión suficiente del modo de iniciación de las actuaciones, en los términos del art. 29 del Reglamento, para que pueda controlarse en su caso el ajuste a Derecho de dichas actuaciones...*

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.”

Procede, por tanto, entender que está debidamente motivado el inicio del procedimiento inspector respecto de la hoy recurrente, sin que esta Sala se sienta vinculada por el criterio sustentado por otros Tribunales Superiores de Justicia cuyas resoluciones, dicho sea con el máximo respeto, no constituyen jurisprudencia conforme al artículo 1.6 del Código Civil.

