

■ Tribunal Superior de Justicia de Castilla León (Valladolid) Sala de lo Contencioso-administrativo

■ Sentencia de 14 de noviembre de 2006.

■ Ponente: Ilmo. Sr. D. Agustín Picón Palacio.

Inicio de actuaciones inspectoras. Fundamentación.

Una sentencia que versa sobre las exigencias que debe cumplir el inicio de una actuación inspectora. En Tribunal Supremo se ha pronunciado anteriormente sobre la necesidad de que estas actuaciones tengan su fundamentación bien en planes de inspección, bien el orden escrita y motivada del superior. En esta misma orientación el TSJ amplía los razonamientos y expresa su criterio sobre esta cuestión en forma clara y, a nuestro juicio, acertada.

En lo esencial deben destacarse algunas afirmaciones de la sentencia como son las siguientes: "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. No puede pretender 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. En caso contrario, el administrado podrá oponerse a aquella actuación, bien a través de la utilización de la técnica de la interdicción de la desviación de poder; 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, que no decide directa o indirectamente el fondo del asunto, ni pone término a la vía de gestión; por lo que sólo al producirse el acto sobre el fondo, podrán aducirse esos motivos de impugnación."

Fundamentos de Derecho

... Alega la parte actora como segundo motivo formal, y común a todas las actuaciones, la nulidad del procedimiento inspector por vicio en el inicio del mismo, al infringirse lo dispuesto en el artículo 29 del Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de Tributos, al no haberse aportado al expediente el documento habilitante para llevar a cabo la inspección.

... El artículo 29 del Reglamento de la Inspección de los Tributos, en la redacción original aplicable hasta el 6 de marzo de 2000, disponía. «Las actuaciones de la Inspección de los Tributos se iniciarán: 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 o motivada del Inspector Jefe respectivo». Mientras la parte actora sostiene

ne que es imprescindible la aportación de una actuación en virtud de la que se autorice a iniciar actuación inspectora respecto de los contribuyentes, porque si no el expediente nace viciado de nulidad radical o absoluta y se incumple otro de los requisitos necesarios para la validez de la actuación de comprobación, cual es la ausencia de motivación; sin embargo, para la parte demandada no es imprescindible dicha aportación del aludida documentación, que es, por su propia naturaleza, reservada.

En relación con esta cuestión, como ya hemos dicho reiteradamente, entre otros en los procesos 854 y 855/2002, ha de señalarse que la potestad de comprobación e investigación se confiere a la administración tributaria en orden a que la liquidación definitiva de una deuda tributaria, responda a las exigencias del principio de legalidad; se trata, pues, de un haz de poderes conferidos por el ordenamiento jurídico a determinados órganos como instrumentos al servicio de las aspiraciones de lograr la máxima satisfacción de los principios de justicia tributaria. No cabe duda de que esto es así, pero sobre la base y dando por supuesto que las actuaciones de la Inspección se ajusten a esos requisitos, hay que añadir que 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. Ha de señalarse que, con arreglo al artículo 103.1 de la Constitución Española de 27 de diciembre de 1978, «La administración pública -y por tanto también la fiscal- sirve con objetividad los intereses generales y actúa de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación con sometimiento pleno a la ley y al derecho»; 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, pues, según el artículo 106.1 de la misma Constitución Española, «Los Tribunales controlan la potestad reglamentaria y la legalidad de la actuación administrativa, así como el sometimiento de ésta a los fines que la justifican». 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, que no decide directa o indirectamente el fondo del asunto, ni pone término a la vía de gestión; por lo que sólo al producirse el acto sobre el fondo, podrán aducirse esos motivos de impugnación. Y esto es, precisamente, lo que ha ocurrido en el supuesto de autos, en los que la actora pone de manifiesto este defecto formal cuando recurre la liquidación derivada del acta instruida alegándose que, ni consta en el expediente la inclusión del actor en planes específicos de inspección, ni consta tampoco, autorización motivada del Inspector Jefe. Esa falta de constancia se traslada a este

procedimiento contencioso, en la medida en que no ha propuesto prueba la administración que acredite la existencia del Plan, o la autorización motivada, y ni si quiera se han formulado alegaciones para desvirtuar la tesis del actor.

Ciertamente le corresponde a la administración decidir cuándo y cómo actuar, así como determinar el momento en que actuará y las personas afectadas por esa actuación de la inspección, pero una vez más hay que afirmar que la administración no debe actuar por otras motivaciones que no sean las del interés general, lo que es perfectamente controlable por la Sala, aunque en el supuesto que se contempla, ese control no puede materializarse porque falta, o está ausente del expediente, que para el caso es lo mismo, el acto que justifica la decisión de la administración.

Con estas faltas 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. En el presente caso, hay que coincidir con la parte actora en que ninguna de estas circunstancias ha podido acreditarse del expediente ni de la documentación que la propia Agencia Estatal de la Administración Tributaria entregó a los obligados. Y ello 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 como garantizar la actuación de los funcionarios con pleno sometimiento al superior jerárquico, quien controlará la misma. Señala la propia Exposición de Motivos del Reglamento de la Inspección de los Tributos que «la planificación no sirve sólo a los fines de una correcta organización interna de la Inspección, sino también al principio de seguridad jurídica de los administrados en orden a los criterios seguidos para decidir quiénes han de ser destinatarios de las actuaciones inspectoras», y por tanto, al no haber cumplimentado tan importante trámite se ha vulnerado dicho principio constitucional, determinando, en definitiva, la nulidad del procedimiento y de la liquidación impugnada.

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, 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, 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. ■