

■ Tribunal Superior de Justicia Comunidad Valenciana (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 1ª)

■ Sentencia de 25 de mayo de 2005

■ Ponente: Ilmo. Sr. D. Manuel José Baeza Díaz Portales.

El desarrollo de una inspección relativa a un determinado contribuyente ha de estar prevista en un Plan de inspección o venir legitimada por orden del superior.

El desarrollo de una inspección relativa a un determinado contribuyente ha de estar prevista en un Plan de inspección o venir legitimada por orden del superior escrita y motivada que deberá constar en el expediente. Con esta sentencia el TSJ confirma el criterio mantenido en otras anteriores al considerar que no se contradice con lo declarado por el Tribunal Supremo en la sentencia que se cita.

Fundamentos de Derecho

Primero.- ... El primero de los motivos en que aparece fundamentado dicho recurso consiste en la alegación de nulidad del expediente al no constar si la causa de inicio de la actuación administrativa es la inclusión del contribuyente en un Plan o una decisión motivada del Inspector Jefe competente.

Frente a tal alegación (que ya fue deducida en la vía administrativa), tanto el TEARV -en aquella vía-, como el Abogado del Estado -en la presente fase jurisdiccional-, han opuesto la innecesariedad de constancia de tales datos en el expediente, según derivaría de la doctrina sentada por el Tribunal Supremo en su sentencia de fecha 17.2.2001 (RJ 2001, 1024) y otras anteriores citadas en la misma.

Segundo.- Debe procederse a la estimación del motivo del recurso de que se trata; y ello en atención a la doctrina de esta Sala (véase, a título de ejemplo, nuestra sentencia núm. 1069/2003), conforme a la cuál:

« SEGUNDO-... El artículo 29 del Reglamento de la Inspección de los Tributos, en la redacción original aplicable hasta el 6 de marzo de 2000 (la actuación inspectora se inicia el 9 de julio de 1999) 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.

La actora pone de manifiesto que:

“... La diligencia de inicio de actuaciones, de fecha 24 de febrero de 2002, alcanza al concepto Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas. Sin embargo, no existe en el expediente documento alguno en virtud del cual el inspector jefe autorice a... iniciar actuación inspectora respecto de de mis representados, por lo que el expediente nace viciado de nulidad radical o absoluta... Al no existir dicha orden del Inspector Jefe se incumple otro de los requisitos necesarios para la validez de la actuación de comprobación, cual es la ausencia de motivación. Es decir, que no basta la orden del Inspector Jefe, ya que es necesario, además de la orden, que esté motivada la inclusión en plan de inspección.”

Tercero.- 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.

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, apareciendo entonces de manera manifiesta 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, ni 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 cuando y como actuar, así como determinar el momento en que actuará y las personas afectadas por esa actuación de la inspección, pero una vez mas 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 esta ausente del expediente que para el caso es lo mismo, el acto que justifica la decisión de la administración.

Cuarto.- *Lo expuesto es coincidente con la doctrina contenida en las Resoluciones del TEAR de fecha 28 de diciembre de 2000 y 29 de marzo de 2001, pues, en estos casos, aún constando en el expediente la solicitud de alta del contribuyente en el plan formulada por el actuario a su superior, no consta en el mismo la firma del superior autorizando la inclusión en Plan solicitada por el Actuario, ni tampoco consta la firma de éste en el recibí del documento. En nuestro supuesto ni consta solicitud del Actuario ni orden escrita ni motivada del Inspector Jefe ...*

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.»

Vista la anterior doctrina de la Sala, debe añadirse (en relación con las alegaciones que contra el motivo que se examina han expresado el TEARV y el Abogado del Estado) que, frente a aquélla, no cabe invocar el contenido de la sentencia del Tribunal Supremo de fecha 17.2.2001.

Efectivamente, dicha sentencia es dictada en relación con un supuesto de hecho completamente distinto al de autos. Concretamente, lo que allí se revisaba era la impugnación del acto de inclusión de un contribuyente en un Plan de Inspección, impugnación que el TS considera improcedente porque la

inclusión es un acto de trámite no cualificado, porque no afecta a los derechos subjetivos del contribuyente y porque tiene carácter reservado o confidencial; cuestiones éstas que nada tienen que ver, ni son incompatibles, con el hecho de que la actuación inspectora tenga que iniciarse -por las razones explicitadas en la doctrina de esta Sala antes transcrita- como consecuencia de una inclusión en el plan específico del funcionario o unidad, o como consecuencia de una decisión del Inspector Jefe competente, circunstancias éstas cuya inexistencia o falta de acreditación es lo que determina la consecuencia sentada por tal doctrina. Es decir, el carácter reservado de la inclusión en el Plan de que se trate en nada obsta a que, una vez iniciada una actuación individualizada con un concreto contribuyente, se haga constar en el expediente o, al menos, se acredite una vez denunciada la circunstancia, aquella inclusión o el acuerdo motivado; pues, con independencia de otro tipo de consideraciones (y al hilo de la principal justificación que se da al carácter reservado o confidencial de las inclusiones en Planes), 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.

Todo lo anteriormente razonado, y que conduce a la estimación del recurso, hace innecesario entrar en el examen de los restantes motivos del mismo ...