

## **EFFECTOS JURÍDICOS DE LOS PLANES DE INSPECCIÓN: LA LÍNEA INICIADA POR LAS RESOLUCIONES DEL TEAR DE VALENCIA DE 28 DE DICIEMBRE DE 2000 Y 29 DE MARZO DE 2001.**

**Ana María Juan Lozano**

*Prof. Titular de Derecho Financiero y Tributario  
Universitat de València*

El presente comentario de las RRTEAR de Valencia de 28 de diciembre de 2000 y de 29 de marzo de 2001 podría fácilmente resumirse con esas dos palabras, cuyo sentido se advierte con una sumaria exposición del supuesto y del fallo (se trata de sendas resoluciones que resuelven las reclamaciones presentadas contra liquidaciones del IRPF e Impuesto sobre el Patrimonio derivadas de unas mismas actuaciones): en relación con la nulidad del procedimiento por vicio en el modo de inicio, el reclamante señala que no figura en el expediente el documento habilitante para llevar a cabo la inspección frente al contribuyente. Dicha afirmación la realiza el interesado tras haber solicitado de la Inspección los justificantes de la inclusión en el Plan de Inspección y el procedimiento seguido al efecto. En el expediente se observa que efectivamente consta la solicitud de alta del contribuyente en el Plan formulada por el actuario a su superior, solicitud cuya única contestación documentada parece que es un modelo de inclusión en Plan de Inspección si bien el mismo carece de firma alguna. Ni consta en él 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. Y a este respecto entiende el TEAR de Valencia. A juicio de este Tribunal, con esta deficiencia no se aseguran las garantías del art. 29.1 del RGIT, 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 el reclamante en que ninguna de estas circunstancias ha podido acreditarse del expediente ni de la documentación que la propia AEAT entregó al obligado. Si bien el Actuario procedió inicialmente a cumplimentar y entregar la solicitud del alta en Plan al Inspector competente, lo cierto es que no éste no llegó a cumplimentar dicha solicitud. 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 garantizan 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 quienes han de ser destinatarios de las actuaciones inspectoras, y por tanto, al no haberse cumplimentado tan importante trámite se ha vulnerado dicho principio constitucional, determinando, en definitiva, la nulidad del procedimiento y de la liquidación impugnada.

Sin duda, la novedad y trascendencia de las Resoluciones merecía comenzar su análisis con la transcripción de su texto.

Efectivamente, en los últimos años venía siendo objeto de atención preferente la problemática planteada por la elección de los sujetos y conceptos tributarios objeto de comprobación; muy a grandes rasgos podría decirse que las posiciones críticas respecto a la reserva absoluta de los Planes que imponía el Reglamento General de Inspección se fundamentaban en la excesiva discrecionalidad conferida a los órganos de Inspección para determinar los sujetos de sus actuaciones, y en las precarias posibilidades de tutela jurídica de los particulares frente al ejercicio de tal discrecionalidad. La ausencia de referencia alguna a la planificación de las actuaciones en la Ley General Tributaria propició, en primer término, la ausencia de mecanismos de control sobre el contenido de los Planes y, en segundo, que los efectos individualizados de éstos sobre el inicio de los procedimientos debieran extraerse únicamente del Reglamento General de Inspección. Es en esta segunda dimensión en la que incide la Resolución comentada, adquiriendo especial relevancia por tratarse de una situación previa a la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes.

Como tan insistentemente se puso de relieve, la reserva absoluta del contenido general de los Planes impedía controlar la racionalidad de su contenido y la sujeción del ejercicio de las potestades de la Inspección a los principios constitucionales de igualdad y seguridad jurídica. En respuesta a esta situación, el legislador vuelve la vista hacia la solución adoptada en otros ordenamientos para ordenar en el artículo 26 de la LDGC la publicación, no del contenido íntegro de los Planes, pero sí de los criterios empleados para su elaboración. La LDGC no llegó a formular por completo el régimen jurídico de los Planes de control ni, en consecuencia la situación jurídica del particular frente a ellos, pero el mandato de publicación de los criterios informadores supone ya el reconocimiento de un mecanismo de enjuiciabilidad de la Resolución por la que se aprueban, pues el examen de estas normas con una unidad temporal superior al año, fijada en un período de tiempo razonable, permitirá apreciar si a lo largo de las sucesivas elaboraciones pueden cuestionarse los criterios de igualdad con los que se va a hacer efectiva la potestad de comprobación. Por otra parte, desde una perspectiva sociológica, es evidente el cambio de talante que supone introducir elementos de transparencia en el desarrollo de las actuaciones de control, así como los indudables efectos disuasorios sobre los sectores de riesgo defraudada-

torio. Podrá considerarse poco o mucho el avance introducido por el artículo 26 de la LDGC, pero lo que es indudable es que con anterioridad a este precepto no podía cuestionarse globalmente la razonabilidad de la planificación proyectada para el conjunto de la Administración Tributaria porque sencillamente no se podía tener acceso a ella; frente a lo cual se publicaron por primera vez las Directrices generales del Plan de Control Tributario por la Resolución de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de 21 de mayo de 1999. Luego, en esta primera dimensión de alcance general sí puede considerarse que algo supuso la afirmación por la LDGC del carácter reglamentario de las normas de planificación frente a su anterior carácter de normas meramente internas.

No es ésta la cuestión afrontada por las RRTEAR de Valencia objeto de estos comentarios; como ya se ha advertido, el supuesto planteado se corresponde con unas actuaciones inspectoras anteriores a la LDGC y sus fundamentos se ciñen a los efectos jurídicos de los Planes en una situación individualizada y su significación dentro de la ordenación del procedimiento. Y ahí es precisamente donde radica su importancia, porque la LDGC guarda silencio acerca del efecto jurídico de las normas de planificación sobre el inicio del procedimiento, lo cual supone que éste se deriva de las normas contenidas en el RGIT antes y después del artículo 26 de la LDGC. La novedad absoluta hasta donde nos consta- y 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, manifestando claramente la significación creciente del procedimiento como institución de rasgos propios que la dotan de sustantividad constitucional. Como viene afirmando reiteradamente la doctrina administrativista, el mandato constitucional de objetividad coincide con la exigencia de una actuación administrativa bien fundada en el conocimiento de los hechos, en el derecho vigente y en los objetivos que se pretende alcanzar. En este principio de objetividad encuentra su fundamento la exigencia constitucional de que los actos administrativos se produzcan a través de un procedimiento, y ello tiene, como consecuencia operativa, la afirmación de que no cabe seguir equiparando los vicios del procedimiento a meros vicios de forma ya que tienen carácter sustantivo en función de las previsiones constitucionales. Como podrá observarse, en este caso el carácter ritual de los requisitos de validez del inicio del procedimiento opera como garantía de los principios de igualdad, seguridad jurídica e interdicción de la arbitrariedad.

La redacción del art. 29 RGIT vigente en el momento de desarrollarse las actuaciones era la siguiente: “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”. Tal como antes ha quedado expuesto, con anterioridad a la entrada en vigor de la LDGC la reserva del contenido de los Planes era absoluta pues no se hacía público criterio informador alguno, por lo que la primera dimensión general de control de la discrecionalidad de la comprobación administrativa que ahora posibilita,

en cierta medida, el art. 26 de la LDGC, no podía efectuarse. Por otro lado, el art. 19.6 del RGI, por referencia al contenido específico de los Planes de cada funcionario, equipo o unidad siempre ha dispuesto su carácter reservado ; previamente el art. 18 RGIT establece que el ejercicio de las funciones propias de la Inspección de los Tributos se adecuará a los correspondientes planes sin perjuicio de la iniciativa de los actuarios de acuerdo con los criterios de eficacia y oportunidad. Ninguna duda cabe de la relevancia que supone la afirmación efectuada por el TEAR de que los requisitos de validez del procedimiento están configurados como modos de control del legítimo ejercicio de potestades con un ámbito de aplicación discrecionalmente determinado. Discrecional que no arbitrariamente determinado. Por ello pueden extraerse de los fundamentos de las Resoluciones comentadas las siguientes conclusiones:

A) Si las actuaciones inspectoras se inician como consecuencia de la inclusión en el Plan específico del funcionario o unidad debe certificarse en el inicio de las actuaciones que efectivamente el sujeto y objeto de las actuaciones se corresponde con el contenido del mismo. Obviamente el sujeto no tiene derecho a acceder al contenido íntegro de dicha planificación pero sí a que se haga constar, y a solicitar en caso contrario, la certificación de su inclusión en el Plan. Esta afirmación es válida tanto para actuaciones anteriores a la LDGC como para las desarrolladas a partir de su entrada en vigor. Frente a las primeras no puede oponerse que la LGT no ordenara lo que ahora dispone la LDGC, pues hemos visto que el art. 26 de ésta última no descende a concretar los efectos jurídicos de la inclusión en el Plan sobre el inicio del procedimiento, debiendo éstos en consecuencia extraerse de las normas reglamentarias antes citadas. Frente al inicio y desarrollo de actuaciones posteriores a la entrada en vigor de la LDGC lo que ha variado no es la configuración de la justificación de la inclusión en el Plan como requisito de validez de las actuaciones; lo que introduce el art. 26 es un plus en el control de la elección discrecional de los sujetos de la comprobación, ya que resulta exigible no sólo que se acredite la inclusión en el Plan sino que debe resultar apreciable la secuencia lógica de correspondencia del supuesto individualizado con los criterios generales publicados como informadores de las normas de planificación. Este último extremo es el que resulta de la garantía introducida por el repetido precepto de la LDGC y, evidentemente, no es sino una manifestación ritual de las funciones que cumple la motivación en ese control de la discrecionalidad administrativa. Si con anterioridad a la LDGC la garantía que el TEAR de Valencia extrae del art. 29 del RGIT operaba con automaticidad bastaba con la certificación de inclusión en el Plan- en la actualidad tal automatismo de esta peculiar motivación deberá, cuando menos, atemperarse por la exigencia de que se justifique que el supuesto particular encaja con los criterios generales del Plan de Control, si bien hay que advertir que ello no es difícil dada la amplitud con que tales criterios han sido configurados por la Resolución publicada hasta el momento.

B) Evidentemente en ningún caso se trata de configurar un régimen que impida el inicio de actuaciones inspectoras al margen del contenido de los Planes; la necesidad de articular garantías efectivas frente a la eventual arbitrariedad debe conciliarse con la necesidad de que los procedimientos tributarios operen como instrumentos, también efectivos, en la lucha contra el fraude. De ahí que no se pretenda el reconocimiento de un derecho

subjetivo a impedir el inicio y desarrollo de las actuaciones al margen del contenido inicial de los Planes, contenido que devendría rígido y predeterminado operando claramente como un obstáculo para la aplicación del sistema. Por ello, tanto la redacción inicial del art. 29 RGIT, antes reproducida, como la otorgada a este precepto por el RD 136/2000 de 4 de febrero, reconocen la validez de las actuaciones realizadas al margen del contenido inicial de los Planes de cada funcionario, equipo o unidad, si bien en estos supuestos es evidente que se refuerza la función de garantía que cumplen los mecanismos reglamentariamente previstos como expresión de la motivación del ejercicio de potestades discrecionales. A estos efectos es irrelevante si la iniciativa del actuuario se formaliza solicitando de su superior jerárquico la inclusión del supuesto en el Plan -caso de las Resoluciones comentadas en las que el actuuario solicita el alta en Plan de Inspección- o si simplemente se actúa haciendo uso de la autorización o la orden del Inspector-Jefe; en realidad se trata de dos supuestos equivalentes, lo que resulta relevante es lo que las Resoluciones comentadas han tenido el acierto de destacar: que la validez del procedimiento se encuentra condicionada a la observancia del art. 29 RGIT como garantía que impide que la Inspección de los Tributos elija a su antojo la persona a inspeccionar, de tal modo que en estos supuestos se configura como primer mecanismo de control la relación jerárquica entre el actuuario y el Inspector-Jefe concebida con carácter general por el RGIT como garantía de la legalidad e imparcialidad de la actuación inspectora.

En consecuencia debe advertirse que el art. 29 RGIT opera 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. Cabe apreciar la diferencia entre la redacción original y la vigente del art. 29 RGIT; en la primera se hacía alusión a la posibilidad de actuar al margen del contenido del Plan mediante autorización, escrita y motivada o como consecuencia de orden superior también escrita y motivada, mientras que la redacción dada a este precepto por el RD 136/2000 parece que refuerza el matiz de autoridad al mencionar únicamente como posible actuación sin sujeción a un Plan previo la derivada de orden del Inspector-Jefe, siempre, escrita y motivada. Tanto con una como con otra redacción se concluye que el particular tiene derecho no a impedir el desarrollo de unas actuaciones al margen del contenido inicial de los Planes pero sí a que se justifique el motivo de las mismas y que la concurrencia de éste ha sido apreciada por el actuuario y por el Inspector-Jefe. En efecto es perfectamente concebible que, como en el supuesto resuelto por estas Resoluciones, como consecuencia de actuaciones previas por otros conceptos y/o períodos pueda haberse detectado la conveniencia de iniciar un procedimiento sin sujeción al Plan previo, pero el derecho del particular se concreta en la formalización de una motivación que garantiza que ello ha sido apreciado por un funcionario y corroborado por su superior, o bien que la iniciativa del actuuario deriva directamente del cumplimiento de una orden superior. Es decir, sencillamente que no se ha incurrido en desviación de poder que es lo que garantiza la motivación exigida con carácter general por el art. 54.1f) de la Ley 30/1992 para el ejercicio de potestades discrecionales. Y el único modo de hacer efectiva esta garantía es que este proceso lógico se documente por escrito como siempre ha exigido la redacción del art. 29

RGIT; por eso en el supuesto particular resuelto por estas Resoluciones no basta con acreditar al contribuyente que efectivamente el actuario solicita al superior el alta en el Plan tras lo cual únicamente obra en el expediente un modelo de inclusión en el Plan, en el que no consta ni la autorización ni la motivación de la misma.

A nuestro entender estas Resoluciones son importantes porque dotan de sentido efectivo a algo que se corresponde con las nociones generales acerca del procedimiento administrativo: que sus normas se configuran como un cauce para permitir la actuación efectiva de la Administración garantizando los derechos de los particulares. Y las conclusiones extraídas de las Resoluciones del TEAR de Valencia acerca de los efectos jurídicos de los Planes de Inspección sobre los procedimientos podían perfectamente haberse reconocido antes con carácter general; a ello no empece en absoluto el silencio de la LGT previo a la LDGC pues la normativa reglamentaria siempre ha permitido apreciar la validez de las actuaciones cuyo inicio no se ajustara a las previsiones establecidas en el art. 29 RGIT. Sería deseable la consolidación de esta línea, así como la combinación de la misma con los efectos derivados del art. 26 LDGC que hemos tratado de exponer más arriba, pues es cierto que el contexto normativo vigente con anterioridad no articulaba ningún mecanismo de control que permitiera enjuiciar la planificación global de las actuaciones desde el principio de igualdad. Y, permaneciendo en el ámbito de lo deseable, las mismas exigencias de motivación derivadas de su función de garantía deberían conducir a que también se justificara, por escrito y adecuadamente, el eventual traslado de un expediente de comprobación inicialmente desarrollado por un órgano de Gestión a uno de Inspección, reconduciendo estos supuestos a la tipología de inicio de actuaciones inspectoras extra plan.

