

**FRANCISCO JAVIER MARTÍNEZ HORNERO**

*Licenciado en Derecho y Filosofía y Letras  
Inspector de Hacienda del Estado*

**Extracto:**

COMO se expone en el apartado introductorio del trabajo, el objetivo pretendido es fundamentar una reflexión sobre la idoneidad que puedan tener los órganos de la Inspección de los Tributos para el ejercicio, desde una perspectiva de valores constitucionales, de la potestad sancionadora en el ámbito tributario. Ello obliga, en primer lugar, a la realización de un análisis sobre qué caracteres son legalmente exigibles para el adecuado ejercicio de esa potestad. Y, después, de la organización que la ejerce. No es un estudio sobre los requisitos que ha de tener en su diseño un régimen de infracciones y sanciones, sino, partiendo de la constitucionalidad de tal sistema estático de infracciones y sanciones, penetrar en la configuración de los órganos que lo aplican para verificar ahí si éstos también están estructurados de modo que sea factible el ejercicio de la potestad sancionadora desde los imperativos que el sistema constitucional español propugna. El resultado del análisis es la percepción de fisuras, que aconsejarían modificaciones en la organización de la Inspección de los Tributos, para su completa adecuación a los valores –imparcialidad y objetividad, básicamente– que constitucionalmente están establecidos, debe fundamentar el ejercicio de toda potestad punitiva. El detalle de todo ello es lo que se expone a continuación.

---

## Sumario:

---

- I. Introducción.
  - II. Punto de partida: no diferencia sustancial entre ilícitos penales y administrativos.
  - III. Objetividad, imparcialidad, independencia de los órganos que ejercen la acción sancionadora.
  - IV. Independencia como medio habilitante de imparcialidad.
  - V. Delimitación orgánica y funcional de la Inspección de los Tributos.
  - VI. Elección de los obligados tributarios objeto de comprobación.
  - VII. Ejercicio de la potestad sancionadora.
  - VIII. Conclusión.
- Bibliografía.

## I. INTRODUCCIÓN

Constituye objeto del presente trabajo la reflexión y análisis sobre la idoneidad –desde la perspectiva de los valores constitucionales por los que se rige la actuación punitiva del Estado– de la Inspección de los Tributos, en cuanto titular de potestad sancionadora de infracciones tributarias.

No se pretende el análisis de toda la configuración legal de esa potestad.

Están formulados –básicamente en el art. 25 de la Constitución Española, en adelante, CE– un conjunto de principios a los que ha de ajustarse toda acción sancionadora –legalidad, reserva de ley, tipicidad, prohibición de analogía, irretroactividad no favorable, culpabilidad, proporcionalidad–, que no constituyen objeto de este trabajo. Se dan por supuestos a los efectos de lo que constituye su objeto.

Es, precisamente, partiendo de la idea de que la regulación legal que contiene las infracciones y sanciones en materia tributaria –arts. 77 a 89 de la Ley General Tributaria, en adelante, LGT– se adecua a los principios antes enumerados, que se suscita la reflexión sobre si los concretos órganos que tienen atribuida la competencia o ejercicio de una muy importante parte de esa potestad sancionadora tributaria –los órganos que constituyen la Inspección de los Tributos– están configurados de modo que el concreto y efectivo ejercicio de esa potestad pueda ser realizado, también, conforme a los principios constitucionales que se refieren, no al diseño legal del régimen de infracciones y sanciones, sino a su operatividad y concreta aplicación; fundamentalmente a los principios de imparcialidad y objetividad.

Es otra perspectiva de análisis del régimen sancionador tributario. Una es la que se centra en el estudio del diseño legal del régimen de infracciones y sanciones, para percibir si se adecua a los principios de legalidad, reserva de ley, tipicidad, irretroactividad no favorable, culpabilidad, etc. Esta otra se centra en los órganos que aplican ese régimen, legalmente diseñado, para percibir si están configurados de modo que sea razonable esperar un ejercicio adecuadamente objetivo e imparcial que no dé al traste, en la práctica, con los principios que inspiran todo el régimen sancionador.

## II. PUNTO DE PARTIDA: NO DIFERENCIA SUSTANCIAL ENTRE ILÍCITOS PENALES Y ADMINISTRATIVOS

Antes de adentrarnos en el conocimiento y análisis de cómo está estructurada y organizada esta competencia sancionadora en los órganos de la Inspección, es preciso, aunque sea someramente, hacer referencia al prácticamente unánime sentido doctrinal y jurisprudencial sobre las razones y necesarias cautelas y garantías con las que ha de ejercerse la potestad sancionadora administrativa, dada la coincidencia de principios entre esa potestad sancionadora y la jurisdiccional, por ser ambas expresión del poder punitivo del Estado.

A modo de síntesis, entiendo que son de práctica general aceptación, y que por ello pueden tomarse como punto de partida del posterior análisis, las siguientes ideas:

### 1. No existe una diferencia sustantiva entre los hechos tipificados como ilícitos penales y los ilícitos administrativos.

En tal sentido:

- PAREJO ALFONSO, L. (23): «Es general opinión que no existe una diferencia de naturaleza entre ilícito penal (delito o falta) e infracción administrativa, siendo la elección entre una y otra (y, por consiguiente, entre una vía y otra de represión de las conductas y transgresiones) fruto de una opción de política legislativa, naturalmente, en el marco constitucional, por uno u otro instrumento de tutela (preventivo-represiva) más pertinentes al bien jurídico de que se trate en cada caso y cada momento concreto... no existe, según ya sabemos, diferencia de naturaleza entre el ilícito penal y la infracción administrativa, siendo fruto básicamente de una decisión de política legislativa la represión del ilícito mediante la vía penal judicial o la sancionatoria administrativa. El Tribunal de Derechos Humanos de Estrasburgo para la protección de los Derechos Humanos y las Libertades Fundamentales, de 4 de noviembre de 1950 (ratificado por España el 26 de septiembre de 1979 y dotado, por tanto, con la eficacia en el Derecho español que resulta del art. 10.2 CE, a la que ha de añadirse la que le presta hoy lo dispuesto en el artículo F.2 del Tratado de la Unión Europea), tiene establecida la imposibilidad de la distinción sustantiva y radical entre ambos tipos de ilícitos y sus respuestas estatales sea por finalidad, sea por el criterio de la gravedad o el de la norma tipificadora, para afirmar la aplicación general a los mismos de los preceptos del convenio, sin perjuicio de la libertad de los Estados para optar entre ellos en el contexto de sus políticas legislativas».

### 2. Son razones prácticas e incluso temporales, pero no sustanciales o de naturaleza, las que hacen que unas determinadas conductas, que se tipifican como ilícitas, se incluyan en el ámbito de su represión en vía penal o en vía administrativa.

En tal sentido:

- Sentencia del Tribunal Constitucional 77/1983, de 3 de octubre: «... no cabe duda de que en un sistema en que existiera de manera estricta sin fisuras la división de poderes del Estado, la potestad sancionadora debería constituir un monopolio judicial y no podría estar nunca en manos de la Administración, pero un sistema semejante no ha funcionado nunca históricamente y es lícito dudar de que fuera incluso viable».
- PAREJO ALFONSO, L. (23): «El reconocimiento a la Administración de una potestad sancionadora representa en la actualidad, pues, más que una desviación de los principios que ha de aceptarse por razones puramente pragmáticas, una solución organizativa y funcional con difícil alternativa. Ante la dificultad creciente del cumplimiento por la Administración de sus fines propios en la sociedad de nuestros días con los medios tradicionales, las políticas públicas formalizadas en sectores administrativizados no pueden prescindir normalmente, si quieren asegurar su efectividad, del instrumento sancionador».

### 3. Ubíquese un hecho infractor en la esfera penal o administrativa, el ejercicio del poder punitivo del Estado en uno y otro ámbito ha de realizarse desde unos mismos principios legales.

En tal sentido:

- MESTRE DELGADO, J.F. (20): «El Tribunal Constitucional ha declarado, por ello, que "un mismo bien jurídico puede ser protegido por técnicas administrativas o penales, si bien en el primer caso con el límite que establece el propio artículo 25 en su número 3 de la Constitución" (Sentencia 18/1981); de esta justificación ha extraído, al igual que el Tribunal Supremo, principios comunes a ambos ordenamientos, como los de irretroactividad de las normas sancionadoras (consagrado en el art. 9.3 de la Constitución), prescripción (más recientemente, STS de 18 de enero de 1988), tipicidad (STC 62/1982, de 15 de octubre, y STS de 8 de febrero de 1985), *non bis in idem* (porque otra cosa "entrañaría, en efecto, una inadmisibles reiteración en el ejercicio del *ius puniendi* del Estado", STC 159/1985, de 27 de noviembre) o culpabilidad (STS de 30 de junio de 1988: "es necesaria la concurrencia del elemento subjetivo de culpabilidad para que un hecho antijurídico pueda sancionarse y ello tanto en la esfera del derecho penal como en el campo del derecho administrativo sancionador")».
- GONZÁLEZ PÉREZ, J. (12): «Que según reiterada jurisprudencia –SS, entre otras muchas, de 8 de marzo y 23 de abril de 1976 y 1 de marzo y 12 de diciembre de 1977– es necesario atenerse a los principios jurídicos que informan el Derecho penal en materia de imposición de sanciones administrativas, puesto que, en todo caso, cualquiera que sea la naturaleza del órgano al que se atribuye la función sancionadora, jurisdiccional o estrictamente administrativa, se actúa el *ius puniendi*».
- Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de enero de 1987: «... el Tribunal Constitucional declaró, en su S. de 8 de junio de 1981, que «los principios esenciales reflejados en el artículo 24 de la Constitución Española en materia de procedimiento han de ser aplicables a la actividad sancionadora de la Administración en la medida necesaria para preservar los valores esenciales que se encuentran en la base del precepto, y la seguridad jurídica que garantiza el artículo 9».

**4. La opción del legislador por residenciar en el ámbito administrativo o en el judicial la punición de hechos contrarios a los bienes jurídicos protegidos no puede derivar en un distinto nivel de garantías y seguridad jurídica para los administrados.**

En tal sentido:

- GONZÁLEZ PÉREZ, J. (12): «En el artículo 25 de la Constitución existe una plena, inequívoca y rigurosa equiparación de las garantías del ciudadano en los casos de ilícito penal y de ilícito administrativo. La Constitución no establece al respecto distinción alguna entre delitos e infracciones y entre penas y sanciones. No hay base textual alguna en ella que permita discernir entre ambos ámbitos punitivos y justificar una relajación de las garantías del ciudadano ante la potestad sancionadora de la Administración pública».
- TORÍO LÓPEZ, A. (26): «El hecho de que entre el injusto criminal (delito) y el injusto administrativo (infracción administrativa) medien sólo diferencias valorativas no puede llevar a prescindir en este campo, como GARCÍA DE ENTERRÍA ha puesto de relieve, de las garantías propias al derecho penal. Éstas son vinculantes, como categorías inherentes al Estado de Derecho, para ambas formas de injusto. Este punto de vista ha logrado imponerse de forma decidida en la jurisprudencia. En numerosas declaraciones jurisprudenciales se proclama que el delito no se distingue sustancialmente del injusto administrativo, por lo que los principios jurídico-penales son igualmente aplicables a éste».
- PAREJO ALFONSO, L. (23): «El modelo fijado en la Constitución no es, en efecto, de simple distribución de un supuesto y único *ius puniendi* entre dos poderes estatales (el judicial y el ejecutivo-administrativo), sino de legitimación de la convivencia de poderes con fines institucionales no coincidentes, como resulta del artículo 25.2 de la CE, y, concretamente, de la coexistencia con el poder punitivo en sentido estricto (reservado al poder judicial) de una potestad sancionadora de la Administración pública, que, aunque cualificada por su objeto y alcance, no deja por ello de inscribirse con normalidad en el elenco de potestades de que dicha Administración está investida para el cumplimiento de su misión específica (definida en el art. 103.1 CE). Desde el punto de vista del destinatario de cualquiera de los referidos poderes, que es el propio de la regulación constitucional considerada, lo esencial son las garantías, que aparecen definidas, como es lógico, por referencia al poder punitivo propiamente dicho, el penal-judicial, extendiéndose su aplicación, modulada y justificada en su aludida cualificación, a la potestad administrativa sancionadora».
- Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de febrero de 1986: «Cuando de ejercitar la potestad sancionadora se trata, el más exquisito cuidado en la observancia de la forma se impone. Porque es la potestad sancionadora de la Administración potestad sumamente grave y temible cuyo ejercicio, como el de la potestad punitiva general del Estado, debe verse rodeada de las máximas cautelas».

**5. Coincidencia de principios y garantías en los dos órdenes sancionadores –judicial y administrativo–, que no necesariamente tiene que derivar en una identidad o plena coincidencia sin matices entre uno y otro.**

En tal sentido:

- Sentencia del Tribunal Constitucional 2/1987, de 21 de enero: «Ya la S. 18/1981, de 8 de julio, afirmó que "los principios inspiradores del orden penal son de aplicación, con ciertos matices, al derecho administrativo sancionador", y ello ha de ser entendido no sólo en un sentido material sino también procedimental».
- Sentencia del Tribunal Constitucional 246/1991, de 19 de diciembre: «Dado que ambas son manifestaciones del ordenamiento punitivo del Estado, no lo es menos que también hemos aludido a la cautela con la que conviene operar cuando de trasladar garantías constitucionales extraídas del orden penal al Derecho Administrativo Sancionador se trata. Esta operación no puede hacerse de forma automática, porque la aplicación de dichas garantías al procedimiento administrativo sólo es posible en la medida en que resulten compatibles con su naturaleza».

**6. La síntesis de lo expuesto se encuentra perfectamente recogida en la Sentencia del Tribunal Supremo 7316/1992, de 8 de enero:** «... conviene traer a colación que el artículo 25 de la Constitución Española equipara en sus líneas maestras el *ius puniendi* del Estado y la potestad sancionadora más arriba mencionada, equiparación que tiene su origen inmediato en la Sentencia que el 9 de febrero de 1972 había dictado la vieja Sala Tercera de este Tribunal Supremo, donde se anticipan lúcidamente, con los materiales legislativos de la época, planteamientos y soluciones ahora consolidados... **La potestad sancionadora de las Administraciones Públicas, como una de las manifestaciones de la potestad de policía en el sentido clásico de la palabra, se mueve en un contexto intrínsecamente penal. El Tribunal Supremo así lo ha venido proclamando desde hace casi veinte años y ha obtenido en cada caso las consecuencias de tal tesis en orden a los diversos aspectos sustantivos o formales, desde la tipificación a la irretroactividad, desde el principio de legalidad a la prescripción, desde la audiencia del inculcado a la proscripción de la *reformatio in peius*... El Derecho Penal y el Administrativo, en ese aspecto, no son compartimentos estancos y, por ello, la despenalización de conductas para tipificarlas como infracciones, cuya materia intrínseca es la misma, no puede menoscabar los derechos fundamentales o humanos del imputado o acusado».**

Expuesto todo lo anterior que, inequívocamente, constituye un marco de referencias imprescindibles para poder tomar posición sobre si un determinado modelo organizativo cumple los requisitos constitucionales y legales de ejercicio de la potestad punitiva del Estado en una de sus manifestaciones, podría pasarse ya al análisis de cuáles son las condiciones de su ejercicio para que éste pueda situarse dentro del marco constitucional y de legalidad que lo establece.

### III. OBJETIVIDAD, IMPARCIALIDAD, INDEPENDENCIA DE LOS ÓRGANOS QUE EJERCEN LA ACCIÓN SANCIONADORA

Con distintos términos puede expresarse una cualidad, en todo caso exigible, de los órganos que tienen atribuida y que actúan la potestad sancionadora.

Todos los principios y requisitos exigibles en el diseño y configuración legal del régimen de infracciones y sanciones tributarias –tipicidad, legalidad, culpabilidad, etc.– perderían su virtualidad si la aplicación o ejercicio de la potestad sancionadora no está, también, atribuida a órganos y ejercitada mediante procedimientos, que pretendan un ejercicio objetivo, no sesgado e imparcial de esa importante potestad.

La coincidencia de naturaleza entre las dos vertientes del poder punitivo del Estado –la penal y la administrativa– hace que razonablemente la administrativa no esté desposeída de las condiciones que se predicán como necesarias e insustituibles en el ejercicio de la potestad penal, aun cuando por razón de la distinta naturaleza de los órganos titulares de la respectiva potestad no sea predicable identidad plena entre los caracteres de uno y otro.

Los términos que inicialmente he expuesto –objetividad, imparcialidad, independencia–, que son los expresivos de la bondad de ejercicio en cualquier órgano que tenga atribuida una potestad o competencia punitiva, no se predicán, todos ellos, por el ordenamiento jurídico, del actuar de la Administración Pública en general y, naturalmente, tampoco de la Administración tributaria en particular.

La Constitución Española no utiliza los términos imparcialidad e independencia cuando enumera los caracteres que ha de tener la Administración Pública.

El artículo 103.1 de la Constitución predica otras características y principios a los que ha de ajustarse la Administración: el primero, servir con objetividad los intereses generales; y, después, y para conseguir esa objetividad en el servicio de los intereses generales, actuar de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración, coordinación y sometimiento pleno a la ley y al Derecho.

La nota de independencia sólo la predica de Jueces y Magistrados –art. 117.1– al configurarlos como «integrantes del poder judicial, independientes, inamovibles, responsables y sometidos únicamente al imperio de la Ley».

Y el término imparcialidad sólo del Ministerio Fiscal –art. 124.2–, tras afirmar el principio de unidad de actuación y dependencia jerárquica, añadiendo «y con sujeción, en todo caso, a los de legalidad e imparcialidad».



En consecuencia, y en un primer análisis sólo de los términos utilizados por la Constitución Española, resultaría que la Administración ha de servir con objetividad los intereses generales con sometimiento a la ley y al Derecho. Los Jueces y Magistrados son independientes y están sometidos únicamente al imperio de la ley. Y el Ministerio Fiscal está sujeto en su actuación a los principios, entre otros, de legalidad e imparcialidad.

Existe coincidencia en requerir de una y otra institución una actuación de sometimiento estricto al principio de legalidad. Expresado con una u otras palabras, el texto constitucional exige de la Administración, de Jueces y Magistrados y del Ministerio Fiscal un obrar ajustado plenamente a la legalidad. Desde esa coincidencia, difiere en los términos que utiliza la Constitución para caracterizarlas. De la Administración exige que sirva con objetividad los intereses generales. De los Jueces y Magistrados afirma su carácter de independencia. Y del Ministerio Fiscal, además de la legalidad, predica su imparcialidad.

Pero esta diferencia terminológica no implica un contenido substantivamente distinto. Objetividad, imparcialidad e independencia no son términos antagónicos. Son distintos planos o perspectivas de una misma realidad.

Es paradigmático, en este sentido, el artículo 7 de la Ley 50/1991, de 30 de diciembre, por la que se regula el Estatuto Orgánico del Ministerio Fiscal, que dice: «Por el principio de imparcialidad el Ministerio Fiscal actuará con plena objetividad e independencia en defensa de los intereses que le están encomendados». Aquí se unen los tres términos que hasta ahora veíamos separados: imparcialidad, objetividad e independencia.

Si se penetra en el auténtico sentido de cada uno de esos términos se observa que imparcialidad y objetividad son finalistas y sustantivos; son muy próximos en su significado. Incluso, la definición semántica de un término se hace mediante la utilización del otro. La imparcialidad se define, (16), como «falta de inclinación en favor o en contra de personas o cosas» y, (7), como «actuación con objetividad».

Coincidencia de contenidos afirmada también por el Tribunal Supremo, Sentencia de 19 de mayo de 1988: «**la característica inherente a la función administrativa es la objetividad, como equivalente a la imparcialidad o neutralidad**, de tal forma que cualquier actividad ha de desarrollarse en virtud de pautas estereotipadas, no criterios subjetivos».

De tal modo, cuando el artículo 103 de la Constitución Española predica de la Administración –y el art. 7 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos (en adelante, RGIT) que lo repite literalmente– que ha de servir con objetividad los intereses generales y con sometimiento pleno a la ley y al Derecho, no está diciendo cosa distinta a que ha de obrar con imparcialidad.

La independencia es, por el contrario, una característica instrumental. Se dota de independencia a unos órganos como medio o instrumento para la consecución de un fin; el fin de su actuación con única sujeción a Derecho. Se dota de independencia para que pueda ser una reali-

dad el fin pretendido de que los actos producidos no tengan más dependencia que el Derecho que los rige. En ese sentido la independencia es un instrumento; es un medio al servicio del fin de estricta legalidad.

HUERTAS CONTRERAS, M. (14) afirma: «La atribución de la función jurisdiccional a Jueces y Magistrados encuentra su fundamentación social en la independencia e imparcialidad de los mismos, que vendrá del estricto sometimiento a la Constitución y al ordenamiento jurídico... De ello se desprende que el Juez no está sometido sino al imperio de la Ley y que, en consecuencia, el Juez es independiente. La conclusión es precisa: sometimiento único a la Ley e independencia se reclaman mutuamente. O más precisamente: la independencia judicial tiene su primer fundamento y expresión en el sometimiento del Juez a la Ley... los principios esenciales que garantizan la independencia del Juez forman parte de su estatuto. En concreto nos referimos a la inamovilidad, las incompatibilidades y la responsabilidad».

Dice el autor que «**sometimiento único a la Ley e independencia se reclaman mutuamente**». Es claro que el ordenamiento jurídico –arts. 103 de la CE y 7 del RGIT– exige de la Inspección de los Tributos que actúe con objetividad y pleno sometimiento a la ley y al Derecho. Por eso procede la inclusión en esta reflexión del término independencia; en el sentido de si la Inspección de los Tributos está dotada de la independencia precisa para que el sometimiento pleno a la ley y al Derecho, que expresa e inequívocamente le exige el ordenamiento, sea una realidad, o si, por el contrario, la ausencia de esa necesaria independencia hace que tal sometimiento único a la ley y al Derecho quede sólo para aquellos casos en que otros sometimientos o dependencias –no precisamente los de la ley y el Derecho– no reclamen su prioridad de atención.

En el análisis a realizar será útil asentar bien el concepto y contenido del requisito de objetividad, que indudablemente exige el ordenamiento jurídico a la Inspección de los Tributos. Porque la evaluación del instrumento de independencia que habría de posibilitar el quehacer objetivo sólo puede realizarse bien si antes se perfila en qué consiste una actuación objetiva de la Administración; en este caso de la Inspección de los Tributos.

BAENA DEL ALCÁZAR, M. (4) señala que «el artículo 103.1 destaca principalmente **el carácter objetivo de la actuación de la Administración Pública al declarar que el servicio a los intereses generales debe hacerse con objetividad**. Esta idea puede interpretarse de modo primario y directo en el sentido de que la Administración integrada por funcionarios profesionales, según se desprende del número 3 del artículo 103, debe ser neutral y actuar con imparcialidad política. Es decir, los administradores públicos no deben dejarse llevar por criterios partidistas. Sin embargo, una reflexión sobre el tema demuestra que la objetividad no se reduce ni mucho menos a esto. Incluye, desde luego, la imparcialidad política pero tiene connotaciones más amplias. En realidad debe relacionarse precisamente con la profesionalidad de los administradores. **Hay que servir los intereses generales sin atender a criterios de preferencia personal de cualquier índole, sin establecer discriminación entre los ciudadanos y los grupos, y ateniéndose a una racionalidad que tenga en cuenta los hechos objetivos**».

Entendida así la objetividad, y pensando en lo que constituye el ejercicio de la potestad sancionadora –y de la previa de investigación y comprobación tributaria–, es indudable que el obrar objetivo se constituye en núcleo y esencia de su propia legitimidad.

El no ejercicio partidista de estas facultades y, en general, la no atención a criterios de preferencia personal en la inclusión o exclusión de contribuyentes en los planes de investigación fiscal y en la instrucción y resolución de expedientes sancionadores por infracciones tributarias, es algo tan esencial que su efectiva realidad no puede quedar confiada meramente a la bondad natural que pueda predicarse de los seres humanos en general, –y por qué no también de los miembros de la Inspección de los Tributos–, sino que ha de constituirse en eje de la propia organización en cuanto tal, de modo que impulse, favorezca y estimule, de una parte, esa actuación objetiva y que contenga, de otra, los mecanismos que permitan detectar y corregir las eventuales desviaciones que en ese sentido pudieran producirse.

Desviaciones que no sólo pueden producirse en el sentido de efectuar comprobación de determinados contribuyentes con preferencia de otros respecto de los que exista análogo riesgo fiscal, sino que también pueden consistir –siendo incluso de más difícil percepción– en la exclusión de comprobación de quienes, estando en igualdad o superioridad de riesgo fiscal con respecto a otros que sí lo son, deberían ser comprobados; o en laxitud calificadora de conductas dejando de sancionar incumplimientos que en otros contribuyentes con menor capacidad de influencia serían sancionados.

De ambos tipos son los peligros en el caso de pérdida de objetividad; no procediendo pensar sólo en una eventual acción interna o externa que pretenda influir en la Inspección siempre en el sentido de que actúe –aunque fuera respecto de unos contribuyentes determinados no por criterios objetivos–, sino que el influjo puede ser perfectamente en el sentido de excluir –por razones no objetivas, sino de preferencia personal o grupal– a determinados contribuyentes de comprobación o de calificación infractora de los incumplimientos detectados.

NIETO, A. (22) precisa que «**la objetividad es conocidamente una nota esencial de la Administración Pública** y, en general, de toda organización burocrática como ya puso de relieve hace tiempo Max WEBER en su *Economía y Sociedad* y es admitido pacíficamente desde entonces por toda la doctrina. En este punto, por tanto, la Constitución no puede ser aparentemente más conservadora y tradicional. Otra cosa es, sin embargo, la dificultad de precisar con cierta exactitud en qué consiste y qué alcance tiene algo aparentemente tan sencillo como es la objetividad de una conducta. Por citar a un autor de autoridad indiscutida (C.J. FRIERICH: *El hombre y el Gobierno*), **la objetividad es aquella cualidad que permite a una persona superar sus opiniones personales y sus prejuicios, de modo que vea el "objeto" o la situación tal como es.** Una regla de conducta que ha de conducir lógicamente a la realización de las actuaciones más justas y acertadas. Lo cual sería muy sencillo si no fuera porque con frecuencia los hechos no son nada claros, y mucho menos obvios, antes al contrario discutibles y sujetos indefectiblemente a valoraciones subjetivas. La actividad gubernamental está orientada por determinados valores y éstos tropiezan, especialmente en una sociedad pluralista, con valores contrarios tan plausibles como los que defiende el Gobierno. **Resulta, por tanto, mucho más fácil definir la objetividad de un modo negativo y simplista por refe-**

rencia a los intereses que la Administración (y sus burócratas) no debieran permitir los influyesen. Por ejemplo, el lucro económico privado, que puede operar no sólo en beneficio personal del funcionario (en cuyo caso siempre se le considerará reprobable por ir contra la honestidad) sino también en beneficio de un grupo o de una clase o de la propia Administración, en cuyo caso resulta más difícil de valorar, y aun de detectar, puesto que suele enmascarse bajo el pretexto del interés general».

De nuevo, la reflexión de la referencia doctrinal genérica, desde la perspectiva concreta de lo que constituye la función de la Inspección de los Tributos, vuelve a evidenciar la trascendencia de lo que se está planteando. Una Inspección que actuara en uno u otro sentido –p.e. que ejercitara la potestad sancionadora, calificando conductas tributarias y graduando sanciones tributarias–, porque el beneficio personal de quien ejerce esa función varía según sea uno u otro el resultado al que se llegue en los expedientes que se instruyan o resuelvan, sería indudablemente una Inspección que estaría orientada a concluir no según legalmente proceda sino según el resultado que le produce ese mayor beneficio personal. Y lo mismo, y no menos desviador, como remarca el autor citado, si ese beneficio que deriva de una concreta de las posibles soluciones es la que se constituye en la buena para un grupo, clase o para la propia Administración a la que la Inspección pertenece.

MORELL OCAÑA, L. (21), en el mismo sentido, afirma que **«la objetividad es cualidad que define la actitud de quien constata y afirma o decide, pendiente exclusivamente de los datos que componen una situación y de las reglas que la regulan.** En lo que concierne a la organización administrativa y sus agentes, la vinculación a las reglas jurídicas a que ha de atenerse el agente es la que proporciona un sentido preciso a la exigencia de objetividad. Según el artículo 103.1 de la Constitución la Administración actúa "con sometimiento pleno a la ley y al Derecho". **Sometimiento pleno quiere significar que los agentes administrativos, en el desarrollo de la gestión que les ha sido encomendada, no han de poner una voluntad distinta de la de la ley, su voluntad es, únicamente, el marco de recepción de aquella voluntad.** La voluntad de la Administración no puede, pues, ser otra que la voluntad de la ley, bien explícita, bien implícitamente manifestada. **Esto viene a impedir actitudes que se limiten a un puro acatamiento formal de la misma, con la consiguiente defraudación de los objetivos a que apunta. Y, por supuesto, prohíbe a la autoridad administrativa que se sienta en libertad para decidir cuándo, dónde y cómo se aplica la legalidad... La carencia de objetividad será, en principio, una cuestión de suplantación: el propio querer, el del agente que actúa, realiza una suplantación de la voluntad inserta en la norma que aplica... La suplantación apuntada podrá, a su vez, llevarse a cabo porque: 1. Quien lo hace tiene un criterio distinto del de la ley, en orden a la satisfacción de los fines de interés general. Es el caso, por ejemplo, de determinadas aplicaciones ideológicas de la ley; 2. La voluntad del agente se mueve en atención a intereses distintos de los considerados por la norma aplicable: bien personales, bien de carácter público, pero diferentes de aquéllos. En cualquiera de estos dos supuestos, se producirá una desviación de las exigencias del standar de objetividad, cayéndose en un subjetivismo que rompe con la posición institucional de la Administración en cuanto ejecutora de la Ley».**

De lo expuesto hasta ahora pueden extraerse unas primeras ideas sintetizadoras que permitirán, desde ellas, avanzar en la reflexión propuesta:

1. El ordenamiento jurídico es inequívoco al exigir de la Administración en general –art. 103.1 de la CE–, y de la Inspección de los Tributos en particular –art. 7 de su Reglamento General–, que sirva con objetividad los intereses generales con pleno sometimiento a la ley y al Derecho.
2. Objetividad e imparcialidad son términos semánticamente coincidentes e ínsitos al deber ser de la Administración: «la característica inherente a la función administrativa es la objetividad, como equivalente a la imparcialidad o neutralidad» (STS de 19-5-1988).
3. Objetividad es servir los intereses generales sin atender a criterios de preferencia personal de cualquier índole, sin establecer discriminación alguna entre los ciudadanos y los grupos, y ateniéndose a una racionalidad que tenga en cuenta los hechos objetivos. (4)
4. Objetividad es no dejarse influir por el lucro económico privado, que puede operar no sólo en beneficio personal del funcionario –en cuyo caso siempre se considera reprochable por ir contra la honestidad–, sino en beneficio de un grupo o de una clase o de la propia Administración, en cuyo caso resulta más difícil de valorar, y aun de detectar, puesto que suele enmascararse bajo el pretexto del interés general. (22)
5. Sometimiento a la ley y al Derecho es algo distinto a que la autoridad administrativa se sienta en libertad para decidir cuándo, dónde y cómo se aplicará la legalidad. (21)
6. La carencia de objetividad es una cuestión de suplantación: el propio querer, el del agente que actúa, realiza una suplantación de la voluntad inserta en la norma que aplica; en lugar de obrar conforme a la voluntad contenida en la ley, lo hace según su propia voluntad. (21)

#### IV. INDEPENDENCIA COMO MEDIO HABILITANTE DE IMPARCIALIDAD

La reflexión sobre en qué medida dentro de unas concretas estructuras administrativas –en este caso, en los órganos de la Inspección de los Tributos– se cumplen los requisitos de objetividad, imparcialidad y pleno sometimiento a la ley y al Derecho, podría hacerse desde múltiples planos o perspectivas; desde el sociológico, de imagen o de percepción social –nada desdeñable porque es realmente importante para la aceptación por la sociedad la percepción que ésta tenga sobre la imparcialidad y estricta legalidad de la actuación inspectora–, hasta el interno de cómo se interiorizan y asumen por los propios miembros de la Inspección de los Tributos estos imperativos legales.

Pero, en este estudio, la perspectiva de análisis que se toma es la jurídica, que se concreta en verificar qué condiciones objetivas, qué modelo organizativo existe en la Inspección de los Tributos y en qué medida permite una actuación imparcial de quienes en ella se integran.

Se adopta esta perspectiva de análisis por considerar que es la jurídicamente relevante. No se trata en modo alguno –igual que ocurre cuando se habla, p.e., de la independencia judicial– de realizar un estudio psicológico sobre si el carácter y personalidad de los Jueces y Magistrados es más o menos independiente que el del resto de los ciudadanos. Lo relevante es si se han creado las condiciones objetivas que permitan una actuación imparcial y únicamente sometida a la ley y al Derecho.

Igual ocurre con la Inspección de los Tributos. Aquí lo que tiene relevancia general es analizar si está dotada la Inspección de los Tributos de una organización que permita que los actos decisorios de los procedimientos inspectores se adopten con objetividad, imparcialidad y sometimiento pleno a la ley y al Derecho. Y, evidentemente, como antes señalaba, entendiéndolo por actos tanto lo que se hace como las decisiones de no hacer, porque es, desde luego, mucho más fácil asegurar que las liquidaciones que se practican, o las sanciones que se imponen, están o estarán ajustadas a Derecho –porque, si inicialmente no lo están, vía recursos llegarán a estarlo–, que las decisiones de no hacer, que no serían objeto de control externo y recurso, pero que podrían adolecer incluso de una mayor desviación sobre la objetividad e imparcialidad legalmente establecida.

Lo significativo, en consecuencia, es si éstos son los valores prevalentes y si esa prioridad, en su caso, se ha materializado en la adopción de unas estructuras organizativas que los hagan reales. O si, por el contrario, con independencia del carácter y personalidad que puedan tener sus integrantes, el mandato legal de objetividad, imparcialidad y pleno sometimiento a la ley y al Derecho no se ha concretado en unas estructuras organizativas que se orienten en ese sentido, que lo posibiliten y faciliten. O no en la medida necesaria.

Es, en principio, una cuestión de organización. Después, si esa organización existiera, es también una cuestión de control para la verificación de que las singulares actuaciones se adecuan a ese modelo que se ha configurado para que se obre con objetividad e imparcialidad. Pero, primero, es una cuestión de creación de las condiciones objetivas que posibiliten y persigan, como un rasgo esencial de la organización, ese obrar objetivo e imparcial.

PAREJO ALFONSO, L. (23), en tal sentido, afirma que: «No basta, sin embargo, con que las organizaciones administrativas, cada una de ellas, esté internamente construida de forma idónea para actuar de modo eficaz; es preciso, además, que su construcción las sitúe en condición óptima para cumplir su razón de ser: el servicio al interés general, entendido como entidad de sustancia colectiva propia y distinta, por tanto, de los intereses particulares (caracterizados por la parcialidad o particularidad) y de su simple suma. Justamente en la "separación" o "distinción" respecto de los intereses parciales o particulares radica la legitimación específica de la Administración, complementaria de la derivada del principio democrático, que se expresa en el principio constitucional de la objetividad. Pues **tal objetividad, es decir, la no confusión con, ni la influenciabilidad por, los intereses parciales o particulares, es la que otorga credibilidad e idoneidad como instrumento para la realización del interés general, tal como éste ha sido definido por los órganos competentes (en primer lugar el Parlamento) del Estado democrático.** El artículo 103.1 CE destaca, por ello, este principio al comienzo de la determinación del estatuto de la Administración pública y en calidad de definición misma de ésta: la Administración sirve con objetividad el interés general. **La obje-**

**tividad constitucionalmente exigida de la Administración como organización tiene trascendencia, pues, para el ejercicio de la potestad de organización por los poderes públicos constituidos, tanto en sentido negativo (exclusión de formas, elementos y pautas organizativas contrarias o lesivas de la objetividad), como positivo (utilización necesaria de los elementos organizativos expresamente previstos por la CE)».**

Qué rasgos organizativos, qué condiciones objetivas o estructurales favorecen la actuación imparcial y sólo sometida a la ley y al Derecho y, por el contrario, qué otros rasgos organizativos y estructurales hacen que otros intereses o voluntades distintos a los recogidos en la ley impregnen la actuación administrativa, puede decirse casi que pertenecen al sentido común. Pero, además, están incorporados a las ciencias de la organización y de la administración.

Antes ya señalaba que, en frase sintetizadora, HUERTAS CONTRERAS, M. (14) propone que «sometimiento único a la Ley e independencia se reclaman mutuamente».

Me parece afortunada la idea, porque incluye e integra en la frase los términos que necesariamente han de estar presentes en la reflexión: «sometimiento» e «independencia».

Se parte de la idea de sometimiento único a la ley. Que de eso es de lo que se trata. Nada hay que reprochar de una Administración tributaria que actúe con pleno sometimiento a la ley y al Derecho.

La obligación tributaria es una obligación estrictamente *ex lege*, tanto en su origen –arts. 133.1 de la CE y 28 de la LGT–, como en su delimitación y contenido –arts. 9 y 10 de la LGT–, que establecen como únicas fuentes de la obligación las legales, con sometimiento de todos los elementos directamente determinantes de la cuantía de la deuda tributaria a un estricto principio de reserva material de ley.

Es consustancial, por tanto, que la Inspección de los Tributos en su función de verificación del exacto cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios, no deba ni pueda hacer otra cosa que actuar material y formalmente con pleno sometimiento a la ley y al Derecho. Es un sometimiento que debe ser sin fisuras. Pleno sometimiento. No es esto lo que se cuestiona. Así ha de ser, aunque en ocasiones pueda resultar no querido por las personas a las que esa ley y Derecho les impone un gravamen. Si está perfectamente ajustado a Derecho siempre será más tolerable, sobre todo colectiva y socialmente, que los resultados distintos a que pudiera llegarse por el camino de sustituir la voluntad de la ley por la de quien la aplica, favoreciendo o desfavoreciendo, según sus preferencias, o presiones que sobre él se ejerzan, a un colectivo respecto de otro, o a unas concretas personas respecto de otras o respecto de la colectividad.

La potestad sancionadora está, igualmente, sometida a un estricto principio de legalidad.

De ahí la necesidad de utilizar el término independencia. Si se está sometido a Derecho se ha de estar independiente de lo que no sea ese Derecho. En ese sentido es en el que hay que entender el término independencia; en el sentido de no depender de otras cosas; en el sentido de estar en un marco de independencia que permita, efectivamente, obrar con solo y pleno sometimiento a Derecho.



Lo que es lo mismo, pero dicho en sentido contrario, que quien depende de otras cosas, si estas otras se oponen a la voluntad contenida en la ley –quien no está situado en un marco legal que le permita sustraerse a la acción de esas otras voluntades–, no tendrá más remedio que su sacrificio, la heroicidad o el apartamiento de la ley.

La doctrina tiene bastante estructurada la reflexión sobre qué rasgos organizativos son inherentes a una actuación independiente de lo que no sea el único sometimiento a la ley y al Derecho.

Es doctrina fundamental, aunque no exclusivamente, construida en torno a la independencia de los órganos judiciales. Aunque ahora esté reflexionando sobre órganos administrativos de la Inspección de los Tributos, son aplicables las mismas categorías conceptuales, sin perjuicio de que la concreción en uno u otro modelo organizativo pueda realizarse, por propia naturaleza, en mayor o menor grado.

En sentido positivo se señala por la doctrina que son requisitos estructurales que configuran un marco de independencia habilitante del pleno sometimiento a la ley y al Derecho los siguientes:

- Seguridad en el puesto de trabajo.
- Independencia económica.
- Independencia selectiva.
- Incompatibilidades.
- Régimen de responsabilidades.

Unos y otros autores resaltan más uno u otro de estos caracteres y con términos o argumentos propios, pero es una materia en la que existe coincidencia doctrinal. La síntesis es clara: sólo podrá esperarse y exigirse, en términos jurídicos, y con independencia del compromiso estrictamente moral y ético –que también debe llevar por el mismo camino–, una actuación no condicionada por elementos externos a la voluntad contenida en la ley, de quien está situado en un marco que, de una parte, le protege en lo que se supone que desea conservar, cual es su puesto de trabajo, se le establecen, vía incompatibilidades, prohibiciones de conexión con personas que pudieran estar relacionadas con los asuntos en que se ha de intervenir por razón de ese puesto de trabajo y está sometido a un régimen de responsabilidad riguroso por los apartamientos en que pudiera incurrir de esas obligaciones de imparcialidad y objetividad.

Lo importante es señalar que, desde una perspectiva jurídica, lo relevante no son las cualidades personales de los individuos que se integran en los órganos administrativos.

No sería en modo alguno suficiente ni satisfactorio que el ordenamiento jurídico proclame unos determinados valores –en el caso que nos ocupa, la objetividad en la actuación de la Inspección de los Tributos y el sometimiento pleno a la ley y al Derecho– y simultáneamente se desentienda de



establecer y crear el marco organizativo que permita esa objetividad y sometimiento pleno a la ley, confiando en que el fin querido y perseguido se conseguirá –aun dentro de condiciones o circunstancias contrarias a ello– por la buena voluntad de las personas.

La cuestión es distinta. Al servicio de aquellos fines se ha de configurar un modelo organizativo, de modo que el análisis del modelo haga, de una parte, que el modo normal de actuación se corresponda con el fin perseguido y, de otra, que el propio modelo tenga establecido los mecanismos necesarios de control para detectar desviaciones y exigir, en tal caso, las responsabilidades correspondientes.

En este sentido, la doctrina es unánime en expresar que son determinadas circunstancias organizativas –y no cualidades personales– las que permiten el obrar independiente de lo que se debe ser independiente, para estar únicamente sometido a la ley y el Derecho.

Referido al carácter de independencia que la Constitución Española predica de Jueces y Magistrados, la doctrina ha construido un amplio cuerpo sobre qué rasgos organizativos la propician. Sin perjuicio de más adelante efectuar el análisis de en qué medida serán aplicables al ámbito de la Inspección de los Tributos, conviene efectuar una sintetizadora visión de qué, y por qué, se ha resaltado al respecto.

ALZAGA VILLAAMIL, O. (2) expone que: «En efecto, la independencia, que constituye en todo Estado de Derecho requisito *sine qua non* para que los Jueces y Magistrados puedan asumir el deber de otorgar Justicia, exige que el juzgador no tenga otra sujeción que la norma preestablecida... La independencia del Juez supone impedir que sus superiores jerárquicos puedan inmiscuirse en el ejercicio de la función juzgadora que esté llevando a cabo, impedir igualmente que las autoridades políticas o administrativas puedan presionar para que el fallo de la sentencia se incline hacia donde apetezca al que osa interferir en la independencia del juzgador, y permitir al Juez abstenerse, o bien permitir a las partes recusar al juzgador, cuando las circunstancias que concurren en el caso no permitan humanamente presumir el alto grado de independencia que es exigible. Ahora bien, **uno de los mecanismos que a lo largo de la Historia han utilizado ciertas autoridades gubernativas para presionar a los Jueces han sido los traslados arbitrarios y los ascensos injustificados. A esta faceta de la independencia se le suele denominar inamovilidad**».

DÍEZ PICAZO, L.M. (8) señala que: «Es claro que en un Estado democrático de Derecho el valor central, a la hora de diseñar el estatuto del Poder Judicial, es la independencia, pero no es menos cierto que ésta admite diversos modos de configuración y distintos tipos de garantías... La independencia judicial, como es notorio, significa en esencia que los Jueces no deben sufrir interferencia o perturbación alguna que pueda condicionar el ejercicio de la potestad jurisdiccional y, por tanto, la aplicación de la legalidad vigente. **Es igualmente sabido que en la independencia judicial suelen distinguirse dos aspectos: la independencia externa, que opera frente a los demás poderes del Estado y el público en general, y la independencia interna, que funciona dentro del propio aparato judicial... Las garantías de la independencia externa en el ordenamiento jurídico español consisten en las ya mencionadas incompatibilidades de los Jueces (art. 117 de la Constitución)**

y, sobre todo, en la inamovilidad y la sustracción al Poder Ejecutivo de toda decisión que incida en la carrera o la situación profesional del Juez... La independencia interna, por su parte, queda salvaguardada mediante las previsiones del artículo 12 de la Ley Orgánica del Poder Judicial. Esta disposición establece que, en el ejercicio de sus funciones, los Jueces y Magistrados son independientes de todos los órganos judiciales, incluidos los de nivel superior. En consecuencia, no sólo prohíbe al Consejo General del Poder Judicial dictar instrucciones sobre la interpretación y aplicación de las normas, sino que establece que el único modo en que un órgano judicial de nivel superior puede corregir la aplicación del derecho hecha por otro inferior es a través de los recursos correspondientes... El límite de la independencia del Juez es su responsabilidad, que el artículo 117.1 de la Constitución proclama al lado de aquélla... Como contrapeso a las prerrogativas que se le otorgan, el Juez responde por el incorrecto ejercicio de sus funciones... Las formas de responsabilidad existentes en España son, aparte de la civil, la penal y la disciplinaria».

En sentido plenamente coincidente, HUERTAS CONTRERAS, M. (14), «...los principios esenciales que garantizan la independencia del Juez forman parte de su estatuto. En concreto nos referimos a la inamovilidad, las incompatibilidades y la responsabilidad». Y el mismo autor, con referencia a terceros, precisa que, «sin embargo, a decir de BURÓN BARBA, ese estatuto oficial y personal incluye –o debe incluir– otras dimensiones de las garantías de independencia absolutamente fundamentales, pero que con frecuencia se olvidan, y en este sentido CAZORLA, RUIZ RICO y BONACHELA, de manera singular **distinguen entre: a) independencia económica; y b) independencia selectiva. El primer caso se refiere a las retribuciones (o base económica) como garantía de independencia. El tema puede ser clave en este caso, pues la independencia económica puede presentarse, tanto como un derecho fundamental de los Jueces y Magistrados, como un medio indispensable o estimulante de los demás aspectos de la independencia... la existencia de un método eficaz capaz de asegurar la selección de candidatos a partir de sus cualificaciones personales y profesionales se considerará más importante que el mismo sistema de nombramiento».**

Desde una perspectiva de organización administrativa, y con contenido plenamente coincidente con lo antes expuesto, PAREJO ALFONSO, L. (23), «la objetividad de toda organización administrativa tiene como presupuesto determinadas cualidades de sus elementos componentes, especialmente las personales, toda vez que son estas las que hacen operativa la organización como tal. De ahí que la norma fundamental establezca una reserva de ley en materia, entre otras, de: Regimiento de los órganos de la Administración, de suerte que el sistema de provisión y desempeño responda a reglas que propicien la actuación de las competencias atribuidas a dichos órganos con objetividad. Y, sobre todo: 2. Acceso a la función pública de acuerdo con los principios de mérito y capacidad y, en definitiva, el estatuto de los funcionarios públicos desde los principios de peculiaridad del ejercicio del derecho a la sindicación y, especialmente, de sujeción a las necesarias incompatibilidades y a las garantías para la imparcialidad en el ejercicio de las funciones públicas. Pues el acceso a la función pública en condiciones de igualdad y exclusivamente por razones de mérito y capacidad, de un lado, y el desempeño de aquélla libre de todo compromiso con otros intereses (sin incompatibilidad) y condiciones de imparcialidad constituyen requisitos para la objetividad de cada funcionario y son, así, el presupuesto mismo de la objetividad de la organización en que los funcionarios se integran».

Con distintos términos, la coincidencia de fondo es plena: seguridad en el puesto de trabajo, independencia económica, independencia selectiva e incompatibilidades son las garantías o elementos objetivos configuradores de una posición que permite la actuación imparcial, objetiva y solamente sometida a la ley y al Derecho. Como contrapartida de esa posición preservada de determinadas ingerencias, la existencia de un sistema de responsabilidad personal por las desviaciones que puedan producirse.

Desde este marco conceptual, puede abordarse ya el análisis propuesto sobre en qué medida se dan estas circunstancias en la organización de la Inspección de los Tributos y, en consecuencia, en qué medida es esperable en la práctica que se cumpla el mandato legal de que sirva con objetividad los intereses generales con pleno sometimiento a la ley y al Derecho.

Pero antes, y como necesariamente en ese análisis se habrán de abordar aspectos básicos de la organización administrativa, como el propio concepto de órganos, la atribución de competencias como presupuesto legitimador de cada órgano para la realización de unas funciones, e incluso el principio de jerarquía administrativa, conviene exponer también, en este marco de conceptos previos al análisis posterior específico de la organización de la Inspección, que cualquiera de las garantías antes expuestas para una actuación imparcial quedará gravemente comprometida cuando la actuación administrativa haya de ser realizada por persona que ocupa puesto de libre designación.

El carácter más coincidente, entre todos los señalados, posibilitador de una cierta independencia de factores externos a la propia legalidad, era el de seguridad o protección del puesto de trabajo. Es claro que si no se tiene esa protección, se estará a expensas de los influjos y criterios, estén o no ajustados a Derecho, de quien pueda poner en peligro la continuidad en el puesto de trabajo. **La libre designación para la cobertura de puestos de trabajo es la antítesis de la protección en la continuidad y conservación del puesto. La vulnerabilidad de quienes ocupan puestos de trabajo de libre designación es extrema.**

En tal sentido, MORELL OCAÑA, L. (21), «el puesto de libre designación se caracteriza, ante todo, porque es uno de los reservados a funcionarios, a profesionales de la función pública, que siguen ostentando esa condición durante su desempeño, pudiendo ser removidos libremente por el superior que los designó... **la jurisprudencia insiste una y otra vez en la excepcionalidad de esta calificación porque, de lo contrario, la carrera administrativa dejaría de basarse en los principios de mérito y capacidad, establecidos en el artículo 103.3 CE, radicándose en la pura y simple confianza del que designa en el designado...** la confianza, además, sigue presente durante la vigencia del nombramiento: no sólo se hace presente al final, con el cese o retirada de la confianza otorgada. **De ahí que acabe siendo el factor diferenciador de este tipo de empleo público en lo que concierne a su modo de ejercicio; en tanto que el funcionario común tiene un deber de obediencia objetivado por las normas, el empleo basado en la confianza desborda esa objetivación: aquí el titular del empleo público ha de ejercer las facultades propias del cargo en la dirección que le marca su superior, a cuya voluntad e instrucciones –sea cual sea la forma que adopten– ha de plegarse. Esto significa, ante todo, que el análisis del contenido de la relación**

**orgánica del haz de facultades y deberes inherentes al cargo, no nos define la posición real del titular, ni el ámbito en que puede actuar su voluntad: es que la voluntad del superior es la que cuenta y la que ha de ser llevada a cabo».**

## V. DELIMITACIÓN ORGÁNICA Y FUNCIONAL DE LA INSPECCIÓN DE LOS TRIBUTOS

El análisis propuesto sobre la existencia o no, o en qué medida, de unas condiciones objetivas de imparcialidad para la actuación de la Inspección de los Tributos, obliga, una vez situado en los apartados anteriores el marco conceptual en el que se ubica la idea de objetividad y sometimiento pleno a la ley y al Derecho establecida en la Constitución Española, y desde ella en la legislación ordinaria, a realizar, aunque sea someramente, una delimitación orgánica de la Inspección de los Tributos y un análisis de sus funciones.

El artículo 140 de la LGT contiene una enumeración esquemática de las funciones de la Inspección de los Tributos, al decir que corresponde a la misma: «a) La investigación de los hechos imposables para el descubrimiento de los que sean ignorados por la Administración. b) La integración definitiva de las bases tributarias, mediante las actuaciones de comprobación en los supuestos de estimación directa y objetiva singular y a través de las actuaciones inspectoras correspondientes a la estimación indirecta. c) Practicar las liquidaciones tributarias resultantes de las actuaciones de comprobación e investigación, en los términos que reglamentariamente se establezcan. d) Realizar, por propia iniciativa o a solicitud de los demás órganos de la Administración, aquellas actuaciones inquisitivas o de información que deban llevarse a efecto cerca de los particulares o de otros organismos, y que directa o indirectamente conduzcan a la aplicación de los tributos».

Ese mismo contenido funcional queda definido y sintetizado, con incorporación del elemento orgánico, en el artículo 1 del Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprueba su Reglamento General, al señalar que «constituyen la Inspección de los Tributos los órganos de la Administración de la Hacienda Pública que tienen encomendada la función de comprobar la situación tributaria de los distintos sujetos pasivos o demás obligados tributarios con el fin de verificar el exacto cumplimiento de sus obligaciones y deberes para con la Hacienda Pública, procediendo, en su caso, a la regularización correspondiente».

En tal sentido, existiendo actualmente en el Estado español tres Haciendas Públicas (Estatad, Autonómicas y Locales), hay otras tantas Inspecciones de Hacienda, en cuanto cada una de las Haciendas tiene sus propios órganos con la función de verificar el exacto cumplimiento de las obligaciones tributarias propias de cada uno de los tributos de los que cada Hacienda tiene la titularidad o la gestión delegada.

La función inspectora de la Hacienda Estatal corresponde a la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), conforme dispone el artículo 103.Uno.3 de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, al especificar que corresponde a la AEAT desarrollar las actuaciones administrativas necesarias para

que el sistema tributario estatal se aplique con generalidad y eficacia a todos los contribuyentes, mediante los procedimientos de gestión, inspección y recaudación tanto formal como material, que minimicen los costes indirectos derivados de las exigencias formales necesarias para el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

La Inspección de los Tributos del Estado desempeñará sus funciones propias respecto de los tributos estatales. Asimismo, actuará respecto de los recargos establecidos sobre tales tributos en favor de otros Entes públicos, de acuerdo con la ley y sin perjuicio de las fórmulas de colaboración que se establezcan.

Respecto de los tributos cedidos a las Comunidades Autónomas, corresponde a éstas el ejercicio de las funciones propias de la Inspección de los Tributos, a través de sus órganos competentes, aplicando las normas legales y reglamentarias que regulen las actuaciones inspectoras del Estado en materia tributaria y sin perjuicio de las actuaciones conjuntas que prevean los respectivos acuerdos de transferencia en materia de tributos cedidos respecto de las funciones en que han de concurrir la Administración tributaria del Estado y de las Comunidades Autónomas respectivas.

La inspección de los tributos locales, cuya gestión esté a cargo del Estado, corresponderá a la Inspección de los Tributos del Estado, sin perjuicio de las fórmulas de colaboración por parte de las Corporaciones Locales, que establezca la normativa correspondiente. En otro caso, la inspección de los tributos se realizará por las Corporaciones Locales, aplicando las normas legales y reglamentarias generales.

Dentro de la AEAT las funciones propias de la Inspección de los Tributos están atribuidas al Departamento de Inspección Financiera y Tributaria y al Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales.

A su vez, dentro del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, los órganos que constituyen la Inspección de los Tributos se clasifican en centrales, que tienen competencia de actuación en todo el territorio del Estado, y territoriales, que limitan su competencia a un determinado ámbito, autonómico o provincial, del Estado.

En concreto, son órganos centrales:

- Oficina Nacional de Inspección.
- Oficina Nacional de Investigación del Fraude.
- Unidad Central de Coordinación en materia de Delitos contra la Hacienda Pública.
- Unidad de Coordinación de Grupos.
- Unidad de Auditoría Informática.

Son órganos territoriales:

- Inspección Regional, con ámbito territorial de competencia coincidente con el de las Comunidades Autónomas en las que se ubican; e
- Inspección Provincial, con ámbito territorial de competencia coincidente con el de la Provincia en que se ubican.

Cada una de estas áreas, con competencia inspectora, está constituida por una Jefatura de la Dependencia y por órganos integrados en las mismas que se denominan Equipos, en la Oficina Nacional, y Unidades Regionales y Provinciales, respectivamente, en las dependencias territoriales.

Esto es la Inspección de los Tributos. **Si a la del Estado nos ceñimos** –lo que facilita su concreción de órganos, pero afirmando ya que todo lo que se diga respecto de la misma será igualmente aplicable de la Inspección de los Tributos que puedan tener establecidas las Comunidades Autónomas o las Corporaciones Locales para sus propios tributos–, **por Inspección de los Tributos hay que entender todos, y sólo, los concretos órganos que acabo de enumerar. Son éstos los órganos que tienen las competencias y facultades propias de la Inspección y son de esos órganos de los que será exigible el análisis de en qué medida están organizados y dotados de un marco legal que permita una actuación imparcial, objetiva y únicamente sometida a la ley y al Derecho.**

Requisito de sometimiento pleno a la ley y al Derecho que, evidentemente, sólo será exigible respecto de aquellas tareas o funciones que por naturaleza sean tareas regladas y sometidas a Derecho.

En tal sentido, y con carácter general, es sabido que no todas las tareas que la Administración realiza son tareas sometidas a Derecho. Existen funciones públicas, desarrolladas por la Administración Pública, que no son jurídicas y que, por tanto, no han de ajustarse a Derecho, sino a otros criterios de bondad. Un acto de diagnóstico clínico o de prescripción médica realizado por un facultativo médico de la sanidad pública no es un acto sometido a Derecho y no será, en consecuencia, revisada su calidad desde una perspectiva jurídica, sino desde otros parámetros técnicos o científicos. Igual puede decirse de un acto de enseñanza pública de cualquier disciplina. O decisiones administrativas sobre coberturas de servicios, prestaciones de bienes a la Comunidad, etc., que han de regirse por otros criterios, incluso de prioridad o valoración política.

No ocurre así, por el contrario, en lo que constituye la esencia o núcleo propio de la actuación de la Inspección de los Tributos.

Antes exponía que el artículo 1 del RGIT la define como el conjunto de órganos «que tienen encomendada la función de comprobar la situación tributaria de los distintos sujetos pasivos o demás obligados tributarios con el fin de verificar el exacto cumplimiento de sus obligaciones y deberes para con la Hacienda Pública, procediendo, en su caso, a la regularización correspondiente».

Éste es un contenido plenamente jurídico. El tributo es una prestación estrictamente legal. La determinación del contenido material y formal de las obligaciones tributarias es de plena legalidad, sin que pueda tener su origen en fuente o causa de obligación distinta que la legalidad. En consecuencia, verificar si se han cumplido con exactitud las obligaciones tributarias, procediendo, en su caso, a la regularización correspondiente, no puede ser sino la determinación desde la legalidad del contenido de la obligación debida de cumplir, y la obtención de diferencias, en su caso, con lo realmente cumplido.

Cuando el artículo 140 de la LGT enuncia las funciones de la Inspección de los Tributos –investigación de hechos imposables, integración definitiva de bases imposables, práctica de liquidaciones tributarias y actuaciones inquisitivas y de obtención de información con trascendencia tributaria– está igualmente configurando un paquete competencial de tareas todas ellas sometidas al más estricto principio de legalidad. Son materias regidas por el Derecho y que, en consecuencia, se han de realizar con pleno sometimiento a la ley y al Derecho.

Exactamente igual –pleno sometimiento a la ley y al Derecho–, hay que predicar, por su esencial configuración jurídica, con el ejercicio de la potestad sancionadora en materia tributaria que el artículo 81 de la LGT confiere, entre otros órganos de la Administración tributaria, a la Inspección de los Tributos, al establecer que: «Las sanciones tributarias serán acordadas e impuestas por: ...e) Los órganos que deban dictar los actos administrativos por los que se practiquen las liquidaciones provisionales o definitivas de los tributos o, en su caso, de los ingresos por retenciones a cuenta de los mismos, si consisten en multa pecuniaria proporcional».

Para sistematizar, pero sin perder contenido necesario, entiendo que el análisis propuesto relativo a la averiguación de en qué medida está dotada la Inspección de los Tributos de unas estructuras organizativas que permitan una acción objetiva e imparcial, puede realizarse a su vez distinguiendo en las actuaciones de la Inspección dos grandes bloques. Uno sería el relativo a las actuaciones de investigación y comprobación tributaria para la íntegra determinación de las bases imposables y la práctica de las liquidaciones tributarias correspondientes. Otro bloque sería el relativo al ejercicio de la potestad sancionadora en el supuesto de descubrimiento de conductas activas o pasivas que pudieran ser calificadas de constitutivas de infracciones tributarias y, por tanto, sancionables administrativamente.

Antes de entrar en el análisis detallado de cada uno de estos bloques de materias, con el objeto de verificar si en su organización y estructuración se cumplen, y en qué medida, los rasgos que antes hemos señalado que son necesarios para que pueda objetivamente esperarse una actuación imparcial, por ser de aplicación general a todas las actuaciones de la Inspección de los Tributos, conviene precisar las siguientes ideas:

**1.** Conforme establece el artículo 5 del RGIT, aprobado por Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, las actuaciones de la Inspección de los Tributos «se realizarán por los funcionarios que desempeñen los correspondientes puestos de trabajo de los Órganos con competencia para la inspección de los tributos. No obstante, actuaciones meramente preparatorias, o de comprobación o prueba de



hechos o circunstancias con trascendencia tributaria podrán encomendarse a otros empleados públicos que no ostenten la condición de funcionarios, destinados en dichos órganos de acuerdo con la Ley 30/1984, de 2 de agosto, de Medidas para la Reforma de la Función Pública».

Se establece así una reserva en el sentido de que, salvo actuaciones preparatorias, las funciones de inspección han de ser realizadas por funcionarios públicos. Esa cualidad de funcionarios determina que la forma de acceso, régimen retributivo, disciplinario, etc., se rige por la normativa específica de funcionarios.

2. En tal sentido, y en concreto, en la actualidad, el artículo 57 de la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social, ha procedido, de una parte, a separar en Cuerpos distintos las Especialidades integradas hasta ese momento en el anterior Cuerpo Superior de Inspectores de Finanzas del Estado, y, de otra, a efectuar adscripción del Cuerpo Superior de Inspectores de Hacienda del Estado –uno de los que se crea, sustituyendo lo que antes era una Especialidad del Cuerpo de Inspectores de Finanzas del Estado– a la AEAT.

Dicha disposición establece la creación de los Cuerpos Superiores de Inspectores de Hacienda del Estado, de Interventores y Auditores del Estado y de Inspectores de Seguros del Estado. Antes las mismas denominaciones se correspondían a Especialidades del Cuerpo único de Inspectores de Finanzas del Estado.

Respecto del Cuerpo de Inspectores de Hacienda del Estado se establece que la AEAT, en su relación de puestos de trabajo, adscribirá a funcionarios pertenecientes al Cuerpo Superior de Inspectores de Hacienda del Estado aquellos puestos que tuviesen asignadas las funciones de gestión del sistema tributario estatal y del sistema aduanero.

3. La forma de acceso al Cuerpo de Inspectores de Hacienda del Estado se realiza en virtud de oposición y superación de curso selectivo posterior.

En tal sentido, como ejemplo y prueba de la fundamentación y mecánica de convocatoria de las pruebas de acceso, valga lo dispuesto en Resolución de 15 de noviembre de 2000 (BOE de 14-12-2000), por la que se convocan pruebas selectivas para ingreso en el Cuerpo Superior de Inspectores de Hacienda del Estado.

La independencia selectiva que la doctrina considera uno de los requisitos que permiten la actuación imparcial, entiendo que se cumple plenamente –todo lo plenamente que pueda cumplirse en cualquier otro Cuerpo de funcionarios del Estado–, en virtud del sistema de ingreso establecido. El acceso al Cuerpo no se produce por razón de decisión o elección personal que tome una u otra persona, sino que es el resultado de la superación de unas pruebas convocadas y realizadas con todos los requisitos de publicidad, que garantizan la objetividad en el acceso y, sobre todo, que excluyen el humano agradecimiento o reconocimiento del elegido a la persona que decidió su admisión y que, en consecuencia, podría traducirse en una posterior permeabilidad a las sugerencias o indicaciones que éstos pudieran darle en cuanto a la concreta forma de decidir o actuar profesionalmente.



4. La pertenencia al Cuerpo de Inspectores de Hacienda del Estado es condición necesaria pero no suficiente para ocupar puesto de trabajo en los órganos de la Inspección de los Tributos, siendo esto, el ocupar estos puestos de trabajo, lo relevante para el ejercicio de la función inspectora, ya que las competencias y facultades para tal actuación están legalmente atribuidas a los órganos y no a los Cuerpos.

La ocupación de los puestos de trabajo en los órganos de la Inspección de los Tributos y, en consecuencia, el ejercicio de estas funciones se realiza en virtud de dos procedimientos: concurso o libre designación.

El artículo 15 de la Ley 30/1984, de 2 de agosto, de Medidas para la Reforma de la Función Pública, establece que las relaciones de puestos de trabajo de la Administración del Estado son el instrumento técnico a través del cual se realiza la ordenación del personal, de acuerdo con las necesidades de los servicios, y se precisan los requisitos para el desempeño de cada puesto.

En concreto, y entre otros aspectos, se preceptúa que las relaciones de puestos de trabajo serán públicas y que indicarán, en todo caso, la denominación y características esenciales de los mismos, los requisitos exigidos para su desempeño, el nivel de complemento de destino y, en su caso, el complemento específico que corresponda a los mismos, cuando hayan de ser desempeñados por personal funcionario, o la categoría profesional y régimen jurídico aplicable cuando sean desempeñados por personal laboral.

La AEAT por Resolución de 2 de agosto de 1999 (BOE de 28-8-1999) ha publicado la relación de puestos de trabajo de la misma, con expresión de las circunstancias exigidas por la ley.

En tal sentido, entre las concretas circunstancias que se especifican para cada concreto puesto de trabajo está el de su régimen de provisión.

**Todos los puestos de trabajo de los órganos de Inspección que tienen la consideración, según previsión del artículo 60.6 b) del RGIT, de Inspectores Jefes se dispone se cubran por el sistema de libre designación.**

**Todos los puestos de trabajo de los órganos de la Inspección que no tienen la consideración de Inspectores-Jefes se cubren por sistema de concurso, con la excepción de los Jefes de Equipo de la Oficina Nacional de Investigación que dispone se cubran por el sistema de libre designación.**

La distinción tiene mucha importancia, sobre todo por la libre remoción o cese que puede realizarse respecto de los funcionarios nombrados por el sistema de libre designación.

El artículo 20 de la Ley 30/1984, de 2 de agosto, establece que el concurso constituye el sistema normal de provisión y en él se tendrán en cuenta únicamente los méritos exigidos en la correspondiente convocatoria, entre los que figurarán los adecuados a las características de cada puesto de trabajo, así como la posesión de un determinado grado personal, la valoración del trabajo desarrollado, los cursos de formación y perfeccionamiento superados y la antigüedad.

El nombramiento por el sistema de libre designación, obviamente, no requiere la atención a ninguna de esas circunstancias, aunque sí, por razón de las restantes normas antes referidas, es preciso que la persona designada para esos puestos de Jefatura de Inspección pertenezca al Cuerpo de Inspectores de Hacienda del Estado.

La apreciación de si, entre ese conjunto, el sistema de concurso o el de libre designación es el método más adecuado para la elección más válida entraría en el terreno de las puras apreciaciones personales. Pero lo que no es una apreciación personal sino algo que se incluye en ese ámbito de las circunstancias objetivas que favorecen o no una actuación imparcial e independiente es que el nombramiento para ocupar un puesto de trabajo por el sistema de libre designación supone –según dispone expresamente el art. 58.1 del Real Decreto 364/1995, de 10 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento General de Ingreso del Personal al Servicio de la Administración General del Estado y de Provisión de Puestos de Trabajo– que podrán ser cesados con carácter discrecional.

**Entiendo que esto es relevante desde la perspectiva de análisis que nos ocupa. Todos los puestos de trabajo que en la AEAT tienen la consideración de Inspectores-Jefes –y que en apartados siguientes de este trabajo veremos que tienen la competencia resolutoria de todos los procedimientos de inspección, sean de elección de contribuyentes para inspección, de práctica de liquidaciones tributarias o de resolución de expedientes sancionadores– son libremente cesables –o discrecionalmente cesables–, porque todos son nombrados por el sistema de libre designación.**

Es evidente que la posibilidad de sustraerse a indicaciones –u órdenes– sobre el contenido de las decisiones para las que son competentes, provenientes incluso de los órganos de dirección política del Ministerio –que sin perjuicio de su superior rango no tienen competencia alguna resolutoria de los procedimientos tributarios–, queda claramente reducida, salvo dimisión o predisposición al cese. Alto precio difícilmente asumible, o no cotidianamente, y que, en todo caso, es indicativo de que esos puestos de trabajo no tienen la protección necesaria que permita una actuación con la imparcialidad e independencia precisa.

5. La pertenencia de las personas que realizan las tareas públicas de gestión de los tributos –la inspección no es sino una concreta tarea del procedimiento de gestión– a un Cuerpo de funcionarios lleva inicialmente a la independencia económica que, también señala la doctrina, es requisito para la imparcialidad, entendiendo por tal que las retribuciones del funcionario no dependan del sentido en el que decida los asuntos que resuelve.

Es éste un aspecto de especial importancia en una función como la Inspección de los Tributos. Es difícilmente compatible con una actuación imparcial el que la retribución del inspector que actúa se conecte directa o indirectamente a la cuantía de las propuestas de regularización que formula o de las liquidaciones que practica. Máxime cuando una de las tareas y competencias de la Inspección es la sancionadora de infracciones tributarias. Algo tan sutil como la apreciación de culpabilidad o no en un expediente sancionador instruido podría verse afectado si de tal apreciación, de la que depende la existencia o no de infracción y, en consecuencia de sanción, dependiera la cuantía mayor o menor de la retribución a percibir por el funcionario que instruye o resuelve dicho expediente sancionador.

Inicialmente podría afirmarse que el régimen retributivo de la Inspección de los Tributos está preservado de ese peligro.

Las retribuciones de la Inspección se rigen por lo dispuesto en el artículo 23 de la Ley 30/1984, de 2 de agosto, de Medidas para la Reforma de la Función Pública.

Las retribuciones se clasifican en básicas y complementarias.

Son retribuciones básicas:

- a) El sueldo que corresponde al índice de proporcionalidad asignado a cada uno de los grupos en que se organizan los Cuerpos y Escalas, Clases o Categorías.
- b) Los trienios consistentes en una cantidad igual para cada grupo por cada tres años de servicio en el Cuerpo o Escala, Clase o Categoría; y
- c) Las pagas extraordinarias, que serán de dos al año, por un importe mínimo cada una de ellas de una mensualidad del sueldo y trienios, se devengarán los meses de junio y diciembre.

La cuantía de las retribuciones básicas se fija anualmente en la Ley de Presupuestos Generales del Estado. La independencia, en consecuencia, del sentido de las resoluciones es plena.

Son retribuciones complementarias:

- a) El complemento de destino correspondiente al nivel del puesto que se desempeñe. Se fija también anualmente en la Ley de Presupuestos Generales del Estado.
- b) El complemento específico destinado a retribuir las condiciones particulares de algunos puestos de trabajo en atención a su especial dificultad técnica, dedicación, responsabilidad, incompatibilidad, peligrosidad o penosidad.

Se fija por puestos de trabajo, no en atención a la persona que los ocupa, y se aprueba y publica su cuantía con el catálogo de puestos de trabajo correspondiente a cada organismo o dependencia administrativa.

- c) El complemento de productividad destinado a retribuir el especial rendimiento, la actividad extraordinaria y el interés o iniciativa con que el funcionario desempeña su trabajo.

Su cuantía global no podrá exceder de un porcentaje sobre los costes totales de personal de cada programa y de cada órgano que se determinará en la Ley de Presupuestos. El responsable de la gestión de cada programa de gasto, dentro de las correspondientes dotaciones presupuestarias, determinará, de acuerdo con la normativa establecida en la Ley de Presupuestos, la cuantía individual que corresponda, en su caso, a cada funcionario.

En todo caso, las cantidades que perciba cada funcionario por este concepto serán de conocimiento público de los demás funcionarios del Departamento u Organismo interesado así como de los representantes sindicales.

Es, sin duda, el concepto retributivo más peligroso desde la perspectiva de análisis que nos ocupa. No necesariamente, pero la propia configuración de este concepto retributivo permite que se utilice en el sentido de asignarlo en mayor cuantía a los concretos funcionarios que efectúen propuestas de liquidación o de sanción, o que practiquen liquidaciones o sanciones, de mayor magnitud; resultado no necesariamente conectado a un mayor o mejor trabajo. Si así fuere, es evidente que sería un estímulo directo a resolver no por razones de objetividad y con imparcialidad, sino estimulado por el resultado de mayor cuantía de la liquidación o de la sanción.

Cierto que, aunque ese estímulo existiera, cada concreto funcionario debería resistirse y obrar con imparcialidad, renunciando a esa mayor retribución que obtendría si resolviera en sentido distinto. Pero aquí el análisis que se está efectuando no es sobre las cualidades éticas y axiológicas de las concretas personas que desempeñan la función de inspección, sino sobre cuáles son las condiciones objetivas y organizativas que habilitan y estimulan una actuación objetiva e imparcial.

Desde esta perspectiva, el complemento de productividad decidido por el responsable de la gestión de cada programa de gasto, valorando la iniciativa e interés de cada funcionario, es un instrumento que en la Inspección de los Tributos puede ser perfectamente utilizado para premiar el resultado cuantitativo de la actuación de cada funcionario, constituyéndose en consecuencia en un estímulo hacia ese resultado cuantitativo. Sometiendo al funcionario al sacrificio de saber que un trabajo de investigación no tendrá el premio de ese complemento salarial si finalmente el propio investigador entiende que no tiene las pruebas suficientes para fundamentar una propuesta. Esa decisión de valorar finalmente la consistencia de sus pruebas puede verse influida por el hecho de que si formula propuesta de regularización su retribución será mayor, y si considera que no tienen plena consistencia y decide no formular propuesta, su retribución será menor.

Exactamente igual en el ejercicio de la potestad sancionadora. Si quienes instruyen o resuelven expedientes sancionadores fueran valorados a efectos de fijar su complemento de productividad en función de la cuantía de las sanciones que proponen o liquidan, el sentido de sus decisiones puede verse afectado por tal hecho, perdiendo objetividad e imparcialidad.

No necesariamente tiene por qué ser ése el sentido con el que se determina el complemento de productividad de la Inspección de los Tributos, pero nada consta en el sentido de que no sea ése el criterio que se sigue. Y en este punto no es suficiente para producir tranquilidad la inexistencia de la prueba de que se esté utilizando en ese sentido, sino que sería necesaria la prueba de que no se está utilizando en ese sentido; prueba fácil si se explicitan y transparentan, mediante la disposición general correspondiente, cuáles son los criterios y factores que sirven para determinar el complemento de productividad de la Inspección de los Tributos.

Hasta este momento la AEAT no ha producido ninguna disposición de carácter general publicada y conocida que contenga qué factores son los que se consideran para la determinación del complemento de productividad de sus funcionarios de la Inspección de los Tributos. En consecuencia, tanto se puede pensar que no es ese factor cuantitativo de sus propuestas y resoluciones, como se puede pensar que sí lo es. En tal caso, las condiciones objetivas de imparcialidad estarían profundamente dañadas.

En tal sentido, ARIAS VELASCO, J. (3) señala: «Pero, sobre todo –y no me cansaré de repetirlo– el mal está en los tres pilares sobre los que en equilibrio inestable, se sustenta el monstruo, que constituyen una vergüenza para un Estado que se supone de derecho: 1. El sistema de financiación de la Agencia. 2. El sistema de señalamiento de objetivos fijados cuantitativamente. 3. El sistema de retribución de los inspectores. Los funcionarios pueden ser éticamente intachables. Pero, objetivamente, el juego conjunto de estas tres perversiones es una invitación permanente a la desviación de poder y al ejercicio de la extorsión sobre los ciudadanos... En España, como en el resto de países con derecho administrativo de inspiración francesa, la Administración goza del privilegio de que sus actos se presumen legítimos, y es el ciudadano quien ha de demandar a la Administración ante los tribunales de justicia. En España, además, para acceder a la tutela judicial hay que pasar antes por las horcas caudinas de unos tribunales administrativos no siempre imparciales. **La contrapartida de la posición privilegiada de la Administración ha de ser la rigurosa imparcialidad de ésta, como postula la Constitución. Si la organización y sus agentes son estimulados económicamente a maximizar la recaudación, las garantías del ciudadano se desvanecen**».

**6. Régimen de incompatibilidades.** Otro componente de la independencia económica es el establecimiento de un régimen de incompatibilidades que preserve la posibilidad de que los funcionarios de la Inspección de los Tributos establezcan vínculos económicos externos que puedan condicionar su imparcialidad a la hora de actuar.

El artículo 103.Cuatro.6 de la Ley 31/1990 establece que «al personal al servicio de la Agencia le será de aplicación el régimen de incompatibilidades previsto en la Ley 25/1983, de 26 de diciembre, y en la Ley 53/1984, de 26 de diciembre. Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo anterior en cuanto al régimen de incompatibilidades, al personal que preste servicios en la Agencia y que pertenezca a especialidades o escalas de Cuerpos del grupo A o B adscritos a aquélla, no podrá autorizársele o reconocérsele compatibilidad alguna, con excepción de las autorizaciones de compatibilidad para ejercer como profesor universitario asociado, así como para realizar las actividades de investigación o asesoramiento a que se refiere el artículo 9 de la Ley 53/1984».

Las incompatibilidades a que están sujetos los funcionarios de la Inspección de los Tributos se rigen actualmente por lo dispuesto en la Ley 53/1984, de 26 de diciembre, de Incompatibilidades del Personal al Servicio de las Administraciones Públicas, y por el Real Decreto 598/1985, de 30 de abril, sobre Incompatibilidades del Personal al servicio de la Administración del Estado, de la Seguridad Social y de los Entes, Organismos y Empresas Dependientes.

La síntesis general del régimen está contenida en el artículo 1.3 de la citada ley, al expresar que: «En cualquier caso, el desempeño de un puesto de trabajo por el personal incluido en el ámbito de aplicación de esta Ley será incompatible con el ejercicio de cualquier cargo, profesión o actividad, público o privado, que pueda impedir o menoscabar el estricto cumplimiento de sus deberes o comprometer su imparcialidad o independencia».

Al servicio de ese propósito se concreta de forma casuística en la normativa referida qué actividades pueden compatibilizarse, en unos casos sin necesidad de expresa autorización y en otros con autorización.

Cualquier otra actividad distinta a lo ahí expuesto es incompatible.

**7. Régimen de responsabilidades.** La atribución de facultades o potestades administrativas y el establecimiento de un marco jurídico protector del ejercicio de tales facultades que se concreta, entre otros caracteres, en una cierta estabilidad e inamovilidad en el puesto de trabajo, se complementa con la regulación de un régimen de exigencias de responsabilidad por las desviaciones que pudieran producirse en el ejercicio de tales facultades.

La responsabilidad se concreta en tres planos: disciplinaria, civil y penal.

La responsabilidad disciplinaria se rige por lo dispuesto en el Real Decreto 33/1986, de 10 de enero, por el que aprueba el Reglamento de Régimen Disciplinario de los Funcionarios de la Administración del Estado.

Su artículo 4 establece que el régimen disciplinario establecido en el Reglamento se entiende sin perjuicio de la responsabilidad civil o penal en que puedan incurrir los funcionarios, la cual se hará efectiva en la forma que determine la ley.

Se tipifican supuestos de infracción muy grave, grave y leve y las correspondientes sanciones y procedimiento sancionador.

Destaquemos, desde la perspectiva de análisis que nos ocupa, la tipificación como infracción muy grave de toda actuación que suponga discriminación por razón de raza, sexo, religión, lengua, opinión, lugar de nacimiento, vecindad, o cualquier otra condición o circunstancia personal o social, la adopción de acuerdos manifiestamente ilegales que causen perjuicio grave a la Administración o los ciudadanos, la violación de la neutralidad o independencia políticas, utilizando las facultades atribuidas para influir en procesos electorales de cualquier naturaleza y ámbito, o el incumplimiento de las normas sobre incompatibilidades.

La responsabilidad civil se apoya en el principio de indemnidad según el cual la Administración ha de compensar el daño ilegítimo que pueda producir a terceros como consecuencia del funcionamiento normal o anormal de sus servicios.

El artículo 145 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de RJAP y PAC, establece que adicionalmente a la responsabilidad patrimonial que los administrados pueden exigir directamente de la Administración, ésta podrá repetir de las Autoridades y demás personal a su servicio la responsabilidad en que hubieran incurrido por dolo, culpa o negligencia grave, previa la instrucción del procedimiento reglamentariamente establecido, que se regula en el Real Decreto 429/1993, de 26 de marzo, por el que se aprueba el reglamento de los procedimientos de las Administraciones Públicas en materia de responsabilidad patrimonial.

La responsabilidad penal es la que deriva de la tipificación en el Código Penal, aprobado por Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, Título XIX, artículos 404 a 445, de los delitos contra la Administración Pública, comprensivo de los tipos penales específicos susceptibles de ser cometidos por los funcionarios públicos con ocasión del desempeño de sus funciones públicas.

Como síntesis de lo expuesto, y antes de entrar en el detalle competencial y funcional de cada una de las áreas operativas de la Inspección de los Tributos, puede realizarse una valoración de en qué medida la regulación legal de los aspectos que se han expuesto coinciden o difieren de aquellos caracteres que han sido señalados por la doctrina como necesarios para poder considerar que se dan en una organización las circunstancias objetivas que permiten realizar una función de ejercicio de funciones públicas con imparcialidad e independencia de todo lo que no sea el pleno sometimiento a la ley y al Derecho.

**Parece razonable concluir, en este sentido, que en la Inspección de los Tributos se dan las circunstancias de independencia selectiva, incompatibilidades y régimen de responsabilidad necesarias a tal efecto.**

En parte importante también de independencia económica, al estar básicamente independizado el régimen retributivo del concreto contenido que se le dé a los expedientes en los que se interviene o resuelve.

**Pero junto a estos caracteres positivos existen dos que no lo son y que, objetivamente considerados, pueden introducir fuertes dosis de dependencia o de influjo a razones distintas de las que manan estrictamente del Derecho aplicable a los asuntos en los que se interviene o resuelven.**

Uno de esos factores es la no acreditación de la inexistencia de conexión entre el componente salarial complemento de productividad respecto del resultado estrictamente cuantitativo de los expedientes instruidos o resueltos.

El otro es la escasa protección en cuanto a la estabilidad en el puesto de trabajo de todos los Inspectores Jefes –competentes para resolver todos los expedientes de inspección, sea cual fuere su naturaleza o cuantía–, que deriva del sistema de provisión por libre designación; por lo que legalmente su remoción o cese es libre, convirtiendo el factor de confianza que los órganos sin competencia resolutoria en los procedimientos inspectores, pero sí para nombrar o cesar, pue-

dan tener en la persona nombrada, en el elemento decisivo para quien quiera continuar en ese puesto de trabajo y no ser cesado sin necesidad formal de explicación alguna, o incluso con la real, para que no quede ninguna duda en la organización de que lo es por no seguir con la prontitud y exactitud necesarias las pautas u órdenes que se le hayan podido dar sobre qué hacer o no hacer en determinados expedientes.

## VI. ELECCIÓN DE LOS OBLIGADOS TRIBUTARIOS OBJETO DE COMPROBACIÓN

La primera gran tarea o competencia que tiene la Inspección de los Tributos es la de elegir o seleccionar qué concretos obligados tributarios van a ser objeto de comprobación inspectora. Es una decisión que condiciona todas las demás. Si un obligado tributario no es objeto de comprobación, respecto de él no se planteará la necesidad de practicar ninguna integración definitiva de bases imponibles, ni de practicar ninguna liquidación ni calificar ninguna conducta como constitutiva o no de infracción ni, en consecuencia, instruir y resolver ningún expediente sancionador. Si un obligado tributario no es objeto de comprobación inspectora queda al margen o fuera de la práctica inspectora. La inspección será algo teóricamente aplicable, pero en la práctica no aplicado.

Por eso, desde la perspectiva de análisis que ha tomado esta reflexión, la existencia de unas condiciones que permitan una elección de obligados tributarios realizada con imparcialidad y objetividad cobra especial trascendencia.

Todo lo que después pueda decirse sobre la necesaria objetividad e imparcialidad en la investigación fiscal, en la integración definitiva de bases imponibles, en la práctica de liquidaciones tributarias y en el ejercicio de la potestad sancionadora, será útil y conveniente, pero es imprescindible arrancar desde un principio con una elección objetiva e imparcial de obligados tributarios a comprobar.

Si la elección de obligados tributarios se realizara por razones espúreas, el que después las concretas comprobaciones y las liquidaciones que se practiquen estén objetiva y adecuadamente fundadas en Derecho no sanaría el vicio de origen y la deslegitimación del propio sistema de inspección que elige a los obligados tributarios que someten a inspección por razones no técnicas sino de afinidad o desafinidad personal, ideológica, etc.

Exactamente igual ocurriría si el vicio en la elección de contribuyentes objeto de comprobación no radica en las razones espúreas de los que se incluyen en inspección, sino en las razones que hacen que otros contribuyentes, en análoga situación, no sean objeto de comprobación inspectora, por razones de afinidad personal, ideológica, de relevancia social o política, etc. El que la elección de los contribuyentes sometidos a comprobación inspectora fuera técnicamente correcta no sería suficiente para legitimar el sistema que, simultáneamente a esas inclusiones correctas, deja fuera de comprobación, por razones espúreas a determinados obligados tributarios.



No es necesario insistir más para hacer presente la idea de que el requisito de objetividad e imparcialidad en la actuación de la Inspección de los Tributos debe iniciarse ya con la elección –inclusión-exclusión– de los obligados tributarios que van a ser objeto de la actuación inspectora.

El ordenamiento jurídico es muy escueto en lo que hace referencia a esta cuestión. Es una materia, la relativa a la elección de los obligados tributarios a inspeccionar, que está muy poco regulada legalmente. Un artículo de la Ley General Tributaria, dos artículos de la Ley 1/1998 de Derechos y Garantías de los Contribuyentes y dos artículos del RGIT constituyen el paquete normativo al respecto.

Por el primero –art. 10 j) de la LGT– se establece que «se regularán, en todo caso, por ley: ... j) La implantación de inspecciones o intervenciones tributarias con carácter permanente en ciertas ramas o clases de actividades o explotaciones económicas».

En la Ley 1/1998, dos artículos, el primero de ellos, el 26, estrictamente establece que: «La Administración tributaria hará públicos los criterios que informan cada año el Plan Nacional de Inspección» y el segundo –art. 28 de la Ley 1/1998–, que reconoce el derecho a favor del obligado tributario que es objeto de comprobación parcial para pedir –y la correlativa obligación de la Administración de hacer– que esa actuación se amplíe a general, al disponer que: «1. Todo contribuyente que esté siendo objeto de una actuación de comprobación e investigación de carácter parcial, llevada a cabo por la Inspección de los Tributos, podrá solicitar a la Administración tributaria que dicha comprobación tenga carácter general respecto al tributo y ejercicio afectados por la actuación, sin que tal solicitud interrumpa las actuaciones en curso... 3. La Administración tributaria deberá iniciar la comprobación de carácter general en el plazo de seis meses desde la solicitud».

Esta disposición legal ha sido objeto de desarrollo en artículo 33 bis del RGIT, según redacción dada por Real Decreto 136/2000, de 4 de febrero.

Y en el RGIT dos preceptos más. El artículo 18, más genérico, según el cual «el ejercicio de las funciones propias de la Inspección de los Tributos se adecuará a los correspondientes planes de actuaciones inspectoras, sin perjuicio de la iniciativa de los actuarios de acuerdo con los criterios de eficacia y oportunidad».

Y el artículo 19, más concreto, del que resaltamos: «1. En el Ministerio de Economía y Hacienda se elaborará anualmente un Plan Nacional de Inspección, utilizando, a tal efecto, el oportuno apoyo informático, con base en criterios de oportunidad, aleatoriedad u otros que se estimen pertinentes. 2. El Plan Nacional de Inspección se formará por agregación de los planes elaborados y aprobados por las Direcciones Generales y Centros competentes del Ministerio de Economía y Hacienda. Dichos centros directivos prepararán los planes correspondientes a partir de las propuestas de los órganos territoriales competentes y bajo la superior coordinación de los Órganos Superiores del Departamento de quienes dependan. 3. El Plan Nacional de Inspección establecerá los criterios sectoriales o territoriales, cuantitativos o comparativos, o bien de cualquier otra especie que hayan de servir para seleccionar a los sujetos pasivos u obligados tributarios cerca de los cuales hayan de efectuarse las actua-

ciones inspectoras de comprobación e investigación o de obtención de información para el próximo año. 4. Aprobado el Plan Nacional de Inspección y de acuerdo con los criterios recogidos en él, los Órganos que hayan de desarrollar las correspondientes actuaciones inspectoras formarán sus propios planes de inspección, los cuales se desagregarán mediante comunicación escrita en planes de cada funcionario, equipo o unidad de inspección».

De este marco normativo, desde la perspectiva de análisis tomada, entiendo que procede resaltar los siguientes rasgos:

1. Las actuaciones de la Inspección de los Tributos se realizan conforme a un plan previo de trabajo. Ello descarta la decisión individualizada de los inspectores actuarios en la elección de los obligados tributarios que van a inspeccionar. El equilibrio entre la rigidez que la necesidad de plan previo anual pudiera tener en orden a la necesidad sobrevenida a su elaboración para incluir en él a otros obligados tributarios, por razón de hechos ahora conocidos, y el principio querido de excluir, que por razones estrictamente personales o muy coyunturales puedan iniciarse actuaciones inspectoras, se consigue con la previsión expuesta en el inciso final del artículo 18 –«sin perjuicio de la iniciativa de los actuarios de acuerdo con los criterios de eficacia y oportunidad»–, y en el artículo 29 a) del mismo RGIT, que exige para el inicio de las actuaciones inspectoras la existencia de ese plan previo, «o bien sin sujeción a un plan previo por orden superior escrita y motivada del Inspector-Jefe respectivo».
2. Tanto para la elaboración del plan de inspección como para la inclusión posterior de otros obligados tributarios, los criterios que se han de seguir son, para el Plan, artículo 19.1, los de «oportunidad, aleatoriedad u otros que se estimen pertinentes», y para la posterior inclusión, –artículo 18–, «los criterios de eficacia y oportunidad». En concreto, y refundiendo los criterios expresamente enunciados, quedan tres: oportunidad, aleatoriedad y eficacia.
3. La determinación de qué concretos contribuyentes van a ser objeto de comprobación, por la especificación en ellos de los criterios de los planes previos generales, o por la propuesta de inclusión en plan que formulen los equipos y unidades de inspección es, siempre, una decisión que queda reservada, por mor de lo dispuesto en los artículos 19 y 29 del RGIT, a los titulares de las jefaturas de las dependencias en que se integran aquellos equipos o unidades; estos equipos o unidades no pueden iniciar una actuación comprobadora respecto de contribuyentes que no estén incluidos en plan –aunque pueden solicitar dicha inclusión–, pero la decisión de su inclusión es siempre de los Jefes de dependencia.

Este sistema de elección de contribuyentes objeto de comprobación ha suscitado, mayoritariamente, reservas de la doctrina que de forma muy generalizada se ha expresado sobre los peligros que existen de que esos criterios de oportunidad, aleatoriedad y eficacia puedan llevar –por su inconcreción jurídica– a la toma de decisiones de inclusión en actuaciones inspectoras por razones extrañas a lo que debe ser el fin que persigue la potestad administrativa de investigación y comprobación tributaria.

Sin perjuicio de las concretas referencias a esa crítica doctrinal que más adelante hago al analizar esta cuestión, considero que su entendimiento exige que distingamos de una parte sobre la bondad o no de los propios criterios para la elección de contribuyentes objeto de inspección que el ordenamiento prevé y, después, sobre el modelo organizativo en el que tales criterios se aplican.

Cualquier análisis que se haga sobre el sistema de elección de contribuyentes a inspeccionar no puede realizarse sino desde la posición de partida de ubicar esa actuación inspectora dentro del conjunto formado por el modelo legal de exacción de los tributos.

La propia definición legal de lo que constituye la actuación inspectora –en arts. 140 de la LGT y 1 del RGIT– implica, por naturaleza, qué es la investigación y comprobación sobre el exacto cumplimiento de obligaciones tributarias, debidas de cumplir antes de que tal verificación sobre su cumplimiento se realice. Obligaciones que se encuadran dentro de un modelo de gestión de los tributos que, por lo que se refiere a las figuras impositivas constitutivas del sistema fiscal estatal –IRPF, I. sobre Sociedades, I. sobre el Patrimonio, Impuesto sobre el Valor Añadido, etc.–, es un modelo que pone a cargo del obligado tributario unas tareas de registro, declaración, liquidación e ingreso.

Es un modelo legal de exacción de los tributos que hace posible que se gestionen sin una intervención necesaria de la Administración tributaria.

La actuación inspectora se configura como una tarea verificadora del correcto funcionamiento del sistema. Ésta es una idea esencial para la comprensión y valoración del método de elección de sujetos a inspeccionar.

El sistema fiscal se gestiona mediante millones de liquidaciones tributarias, realizadas por millones de contribuyentes, por cada una de las figuras impositivas. Y a la Inspección de los Tributos se le atribuye la función de verificar que el sistema funciona correctamente mediante la detección, en su caso, de las anomalías producidas, bien porque hechos impositivos realmente producidos no son, en todo o en parte, objeto de declaración –actuación de investigación–, bien porque aunque los hechos impositivos y las bases impositivas que de ellos derivan se han declarado de forma completa y veraz, las liquidaciones practicadas –actuación de comprobación– se han realizado con una incorrecta aplicación del ordenamiento jurídico al que deben ajustarse.

En tal sentido, VEGA BORREGO, F.A. (27): «Es sabido que el esquema primigenio previsto en la Ley General Tributaria (LGT) en orden a la liquidación de los tributos ha variado sensiblemente. La circunstancia de que la mayoría de los tributos, en la actualidad, se gestionen a través del sistema de autoliquidación o de declaración-liquidación, hace que la Administración prácticamente no intervenga en esta primera fase, en la que el ciudadano cumple con su obligación de declarar, liquidar y, en su caso, entregar la suma correspondiente al erario público. La intervención administrativa se produce en un momento posterior, y tiene por finalidad verificar si el ciudadano ha cumplido correctamente con esas obligaciones».

Pero, como señala FERNÁNDEZ LÓPEZ, R.I. (10), «ante la imposibilidad material de controlar a la inmensa masa de contribuyentes sujetos a obligaciones tributarias de pago y no pecuniarias, la racionalización del ejercicio de la potestad de comprobación tributaria le exige a la Hacienda Pública seleccionar los potenciales destinatarios de la misma».

Elección que tiene que responder a la razón de verificar el exacto cumplimiento de las obligaciones tributarias que configuran ese modelo de gestión del sistema fiscal.

En ese contexto, que deriva de la propia naturaleza de la función inspectora, en conexión con la masa de obligaciones a verificar, susceptibles de incorrecto cumplimiento, los criterios de oportunidad, aleatoriedad y eficacia que expresa el RGIT, rectamente entendidos, pueden ser considerados correctos.

Ayuda mucho a ello el pensar que, en modo alguno, los criterios de elección de sujetos a comprobar pudieran estar de tal modo configurados que ya anticipadamente hicieran saber a un obligado tributario, o grupos de obligados, que no va a ser objeto de comprobación inspectora su forma de cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Esas razones de oportunidad, aleatoriedad y eficacia deben concretarse en no excluir en ningún contribuyente la posibilidad de ser comprobado y no es, sin embargo, contrario a las mismas el que puedan llevar a la práctica seguridad de que un contribuyente o grupo de contribuyentes van a ser casi con toda seguridad objeto de comprobación.

El núcleo esencial de esta cuestión es que, de la naturaleza de la propia función inspectora, los criterios de elección de obligados a comprobar deben estar configurados de tal modo que nadie pueda conocer en el momento en que va a cumplir sus obligaciones tributarias que tal cumplimiento no va a ser objeto de verificación. Esto sería lo realmente grave. Y, por el contrario, no tiene ninguna gravedad, e incluso sería bueno para el funcionamiento del sistema fiscal, tal y como está configurado, que amplios sectores de contribuyentes –seguramente cuantos más mejor– pudieran pensar que existen altas probabilidades de que el cumplimiento de sus obligaciones va a ser objeto de verificación inspectora. Parece razonable derivar que de esa convicción debería surgir un mayor cuidado en ese cumplimiento de sus obligaciones y, en consecuencia, mayor calidad de cumplimiento.

La razón a la que responde la elección de obligados a comprobar es la verificación del adecuado funcionamiento del sistema fiscal.

De ello deriva necesariamente que todo lo que sea la detección del fraude fiscal debe estar en el centro de atención en la elección de obligados a comprobar. Pero no exclusivamente; es necesario también que sean objeto de especial atención aquellos contribuyentes que, aun con pocas posibilidades de realizar actuaciones defraudatorias –entendiendo por tales las de ocultación de actividades o de operaciones de actividades–, por el volumen de las bases imponibles, aunque estén declaradas, una eventual incorrecta forma de aplicación del ordenamiento pueda hacer mayor daño al funcionamiento del sistema que actuaciones defraudatorias de menor cuantía. El elemento riesgo para el sistema debe tenerse también en cuenta en la elección de los contribuyentes a comprobar.

No ha de ser únicamente la noticia o indicio de defraudación lo que debe motivar la inclusión en plan de inspección.

Señala AGUALLO AVILÉS, A. (1) que el criterio de oportunidad «debe ser tachado de inconstitucional» de no basarse la elección de los sujetos inspeccionables en una serie de datos objetivos de los que se deduzca «la presencia inequívoca o presumible de defraudación».

En sentido contrario, JUAN LOZANO, A.M. (15), «teniendo presente que las propias normas de planificación deben elaborarse desde las aspiraciones de máxima eficacia y eficiencia en la actuación administrativa, orientada hacia los objetivos constitucionales del artículo 31, resulta claro que en ellas tratarán de fijarse criterios selectivos destinados a definir situaciones o comportamientos a los que corresponde una elevada probabilidad de identificar situaciones fiscales irregulares, pretendiéndose de este modo reducir la propensión a la defraudación fiscal en aquellos casos en los que la comprobación aparece más probable; sin embargo consideramos que la razonabilidad de la norma se quebraría de nuevo si éstos fueran los únicos criterios a considerar hasta el punto de que pudiera llegar a plantearse el interrogante de si podría defenderse la existencia de un funcionamiento anormal de los servicios, en el caso de que un contribuyente hubiese sido inspeccionado sin ningún indicio racional de un comportamiento antisocial o de escasa fiabilidad, con resultado de comprobado y conforme. Entendemos que la respuesta a este interrogante debe ser rotundamente negativa, pues defender que el inicio de unas concretas actuaciones inspectoras debe fundarse en que, respecto a ese sujeto pasivo, existen indicios o pruebas racionales o suficientes de infracción tributaria, conduciría a una peligrosa aproximación de las actuaciones inspectoras a los procedimientos de naturaleza sancionadora –lo cual adelantamos que no nos parece defendible– frente a los que deben entrar en juego ulteriores garantías de los administrados».

En el mismo sentido, con razones distintas, MARTÍNEZ HORNERO, F.J. (19), «investigación fiscal es aquella que tiene por objeto la verificación del cumplimiento de obligaciones tributarias. El postulado legitimador de tal verificación no es la presunción de incumplimiento, sino la existencia de riesgo fiscal. El matiz es importante; la actuación inspectora no surge porque se presuma, o incluso se sepa, que existe un incumplimiento –no cabe negar tal posibilidad en casos concretos–, pero la existencia de la Inspección como tal no responde a la idea o noticia de incumplimiento. La propia creación de la función inspectora, y de los órganos administrativos competentes para desarrollar tal función, responde a la existencia de riesgo fiscal y, por tanto, de verificación del funcionamiento de un sistema concebido sobre la base de tipificar como hechos imposables situaciones jurídicas que se producen en el ámbito de los particulares, sin intervención administrativa, y que han de ser declaradas, liquidadas e ingresadas las deudas tributarias por los sujetos obligados, y por ello también sin necesaria intervención de la Administración».

Estos caracteres de enorme masa de obligaciones tributarias susceptibles de ser comprobadas, la eventual existencia de incumplimientos constitutivos de ocultación de los hechos de los que derivan las obligaciones tributarias y también de eventuales incumplimientos que no incluyen el elemento ocultación de hechos, pero sí de una valoración o tratamiento jurídico incorrecto de las mismas y, en todo caso, la necesidad de orientar la aplicación de los recursos de investigación hacia el

descubrimiento y sanción de aquellas acciones que puedan ser más lesivas para el funcionamiento del sistema fiscal, subyacen razonablemente a que los criterios que el ordenamiento jurídico ha establecido para la elección de los contribuyentes a comprobar en cada momento sean los de eficacia, aleatoriedad y oportunidad.

No me parece acertada la línea de reflexión que centra la crítica de estos criterios por la quiebra que pueda suponer de la igualdad (art. 14 de la CE) de todos ante la ley. Es algo plenamente asumido que tal principio constitucional no debe desconectarse en su aplicación de dar soluciones distintas a situaciones distintas. Y no todos los obligados tributarios están en una misma situación de riesgo fiscal. Lo razonable es que aquellos obligados tributarios que tienen un mayor riesgo tengan más probabilidades de ser objeto de comprobación.

FERNÁNDEZ LÓPEZ, R.I. (10) señala que «con independencia del mayor o menor grado de discrecionalidad ínsito en el ejercicio de toda potestad *ad intra*, las actividades *ad extra* desplegadas como resultado de tal reorganización interna de algún modo incidirán en la esfera jurídica de los particulares, lo que hace necesario que la configuración –en este caso concreto– de los planes de inspección se efectúe acorde con los principios de igualdad y objetividad».

Y LOZANO SERRANO, C. (17) entiende que sustraer los planes de inspección a su público conocimiento «impide averiguar si se cumple o no la igualdad en la aplicación de la ley, y supone que se está habilitando a los Inspectores en virtud de mandatos que ni siquiera revisten la forma de norma jurídica ni de acto administrativo a despecho de la legalidad que ha de presidir toda actuación administrativa».

Necesariamente, en este caso, la igualdad exigible sería una igualdad entre contribuyentes que estén en situación igual; situación que antes de la actuación inspectora sólo puede establecerse por parámetros externos –volumen de facturación, dispersión territorial de sus actividades, complejidad técnica de las operaciones que realizan, etc.– que tendieran a disponer respecto de cada uno de los conjuntos homogéneos unas posibilidades también equiparables de ser objeto de comprobación.

En tal sentido la propia organización de la Inspección de Hacienda estatal en tres niveles operativos –Nacional, Regional y Provincial–, con dedicación de cada uno de estos efectivos a la inspección de contribuyentes de mayor a menor volumen de facturación, complejidad y dispersión de sus operaciones, con un claro efecto de aumento de probabilidad de ser comprobados los contribuyentes respecto de los que opera la Inspección Nacional que aquellos que están en la Inspección Provincial, es reflejo de una respuesta desigual a situaciones desiguales.

Cualquier contribuyente que esté en el ámbito de actuación de la Inspección Nacional tiene muchas posibilidades de que ni un solo período impositivo deje de serle comprobado; situación que no se produce respecto de los contribuyentes que no están en ese ámbito.

Y esa diferencia no es por razón de mayor probabilidad de fraude; es simplemente porque el riesgo para el sistema es mayor si uno de esos contribuyentes no cumple bien; el daño producido sería mucho mayor y, por tanto, la necesidad de controlar su calidad de cumplimiento es también mucho mayor.

Una, a mi juicio, excesiva priorización doctrinal de la idea de búsqueda de fraude como causa para la inclusión en plan de inspección, con olvido de esta otra razón de mero riesgo para el sistema de un eventual no correcto cumplimiento, ha orientado la reflexión más en la crítica de por qué se incluye a un contribuyente y, en consecuencia, los eventuales mecanismos jurídicos de reacción, y no en el sentido de por qué no se incluye, supuesto este que entiendo más peligroso en una Inspección que no actúe con imparcialidad, objetividad e independencia en la aplicación de los criterios de elección, y de exclusión, de contribuyentes a inspeccionar.

En la línea de que frente a la inclusión poco hay que hacer se sitúa GUÍO MONTERO, F. (13), «la inclusión en un reglamento de Inspección del estudio de los planes de Inspección que al fin y a la postre no son más que un método de trabajo, revelan una especie de mala conciencia por parte de la Inspección que quiere de esta manera objetivar su actuación. No era el Reglamento el lugar más adecuado para tratar de la figura de los Planes, sobre todo porque al no ser objeto de publicidad, al contribuyente no le queda ningún recurso contra su inclusión en los mismos. Otra cosa sería si se estimase conveniente el limitar las posibilidades de actuación de la Inspección de Hacienda estableciendo una especie de *vacatio* respecto de contribuyentes ya inspeccionados. No existiendo ninguna posibilidad de réplica en la actuación de la Inspección de Hacienda, la inclusión de la figura de los Planes de Inspección es una muestra de buena voluntad legislativa pero sin ninguna eficacia en la práctica».

Entiendo que sí tiene eficacia, pero otra que la apuntada por el autor. Ciertamente que no existe un derecho a no ser inspeccionado y, por tanto, quien sea incluido en plan de inspección difícilmente puede recurrir el acto de inclusión.

Pero, aparte de razones de sistematización y racionalización de la elección de contribuyentes mediante la planificación de las actuaciones inspectoras, la actual configuración legal del plan de inspección tiene efectos jurídicos claros cual es el cierre legal a la posibilidad de «guerrillerismo tributario», esto es, que un órgano de la Inspección de por sí, y sin que el obligado tributario esté incluido en plan, inicie una actuación inspectora.

Esa acción o decisión individual de efectuar una inspección no es posible. El artículo 29 del RGIT lo impide. El órgano de inspección actuante necesita tener siempre una orden de actuación para poder empezar una comprobación tributaria. Y si bien antes afirmaba que el obligado tributario no tiene derecho a no ser comprobado y, por tanto, no tiene soporte legal para recurrir la inclusión en plan, sí que tiene derecho a ser sólo inspeccionado si está incluido en plan; tiene todo el derecho a conocer que en su actuación inspectora se ha cumplido el requisito establecido para su iniciación en el artículo 29 del RGIT.

Señala FERNÁNDEZ LÓPEZ, R.I. (10) que «por todo ello, tal vez el verdadero problema no esté tanto en la necesidad de publicar simplemente los criterios que informan cada año la elaboración del Plan Nacional de Inspección, solución a la que apunta sin mayores concreciones ni avances en esta materia el art. 26 de la LDGC, sino, más bien, en las dificultades que pueden surgir para garantizar en la práctica el principio constitucional de igualdad. Para la salvaguarda de este último, a nuestro



entender, sería preciso que la fijación de estos criterios se fundamentase en razones técnicas (frecuencias temporales de control, volumen de operaciones por encima de una determinada cifra), estadísticas (evidencias de fraude en ciertos sectores económicos), o de otra índole, susceptibles de evitar posibles arbitrariedades en la concreción o puesta en marcha de las actuaciones inspectoras. A continuación, podría entrar en juego la idea aportada por algunos, a saber, que en la comunicación de inicio de dichas actuaciones se le indicase al sujeto inspeccionado el porqué de tal notificación esgrimiendo –por ejemplo– alguna de las razones apuntadas, es decir, expresando las causas objetivas de su inclusión en el Plan de Inspección. Pero, a nuestro juicio, todavía sería preciso dar un paso más: permitirle al sujeto afectado la impugnación del requerimiento de inicio de las actuaciones en base a una inexistente o insuficiente motivación de su particular inclusión en el plan, cuestión que ni siquiera ha sido planteada en la LDGC».

Ya he expuesto que, en general, se tiende a percibir como razón exigible para la inclusión en plan de inspección el previo conocimiento de posible fraude fiscal. Y, desde ahí, prácticamente se llega a plantear que sea la Inspección quien tenga que explicitar desde el inicio cuáles son tales indicios o sistemas.

Sin embargo, dada la naturaleza que tiene la función inspectora de verificación del correcto funcionamiento del sistema fiscal, tan legítimo como el inicio de actuaciones inspectoras por síntomas de fraude sería el inicio por razón de riesgo fiscal, sin tales noticias de fraude, pero que después, por razón precisamente de la actuación inspectora, descubre el incumplimiento.

La legitimación para la actuación inspectora no está en la noticia previa, más o menos concreta, de incumplimiento, sino en la mera posibilidad de tal incumplimiento y el riesgo que ello supone para el sistema.

Éstas serían las razones para incluir en plan. Difícilmente cuestionables por un obligado tributario concreto, que sí tiene todo el derecho para asegurarse de que la concreta actuación que ante él se realiza cumple el requisito de inclusión en plan dispuesto en el artículo 29 del RGIT. Si no antes, en la fase o trámite de audiencia, preceptivo y previo a la redacción de la propuesta de regularización, dispuesto en el artículo 22 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, y en conexión con el artículo 14 de la misma ley, el obligado tributario podrá acceder a la verificación de la existencia del requisito de procedibilidad de inclusión en plan, pudiendo, su ausencia, ser invocada en los recursos pertinentes frente a los actos resolutorios del procedimiento de inspección.

En tal sentido, p.e., Resolución del TEAC de 15 de abril de 1999, «por último, el contribuyente señala como un defecto más en el procedimiento seguido por la Inspección la falta de acreditación de su inclusión en plan de inspección que, según sus propias palabras, constituye la única garantía para el contribuyente de que la actuación inspectora no se transforme en un medio de presión, venganza o chantaje por parte de aquellos que sin potestad para hacerlo inician un procedimiento inspector. No puede admitirse este motivo de oposición del contribuyente que, por otra parte, es esgrimido por primera vez desde que se iniciaron las actuaciones que dieron lugar al acto impugnado ante este Tribunal Central, pues dichas actuaciones han sido llevadas a cabo en todo momen-



to por el órgano competente para ello, esto es, el Inspector adscrito a la unidad correspondiente de la dependencia de Inspección de la Delegación de la AEAT, conforme las competencias derivadas directamente de la LGT y del Reglamento General de Inspección de los Tributos y en ejecución del programa de trabajo asignado».

La elección de obligados tributarios objeto de comprobación inspectora es una facultad no reglada. Es una facultad discrecional. Así está legalmente configurada. Recordemos que ninguna ley regula dicha elección, ni tan siquiera los criterios con que se ha de realizar. Ésta es la realidad de la legalidad actualmente vigente. Y considero que no está ahí el problema. En la actuación de la Administración, tan necesarias y oportunas son las facultades regladas como las discrecionales. Existen tareas que por propia naturaleza se acomodan mejor a que el ordenamiento jurídico confiera una actuación discrecional a los órganos administrativos que las ejecutan.

GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y RAMÓN FERNÁNDEZ, T. (11), sobre esta conveniencia, señalan que «la ley puede determinar agotadoramente todas y cada una de las condiciones de ejercicio de la potestad, de modo que construya un supuesto legal completo y una potestad aplicable al mismo tiempo definida en todos sus términos y consecuencias (p. e.: jubilación por edad de los funcionarios, ascenso por antigüedad, liquidación de un tributo), o bien, por el contrario, definiendo la ley, porque no puede dejar de hacerlo, en virtud de las exigencias de explicitud y especificidad de la potestad que atribuye a la Administración, algunas de las condiciones de ejercicio de dicha potestad, remite a la estimación subjetiva de la Administración el resto de dichas condiciones, bien en cuanto a la integración última del supuesto de hecho, bien en cuanto al contenido concreto, dentro de los límites legales, de la decisión aplicable, bien en ambos elementos. El ejercicio de las potestades discrecionales de la Administración comporta un elemento sustancialmente diferente: la inclusión en el proceso aplicativo de la ley de una estimación subjetiva de la propia Administración con la que se completa el cuadro legal que condiciona el ejercicio de la potestad o su contenido particular. La necesidad de apreciaciones de circunstancias singulares, de estimación de la oportunidad concreta en el ejercicio del poder público, es indeclinable y ello alimenta inevitablemente la técnica del apoderamiento discrecional... hay por ello potestades que en sí mismas son y no pueden dejar de ser en buena parte discrecionales, por su propia naturaleza, así... todas aquellas que implican ejercicio de opciones respecto de soluciones alternativas. Es más: la atribución a la Administración de muchas funciones se hace buscando justamente para su gestión la estimación subjetiva de la oportunidad que la técnica de la discrecionalidad permite y sólo por ello».

Creo que no tienen por qué existir grandes obstáculos para admitir que la elección de contribuyentes a inspeccionar puede ser una de esas tareas que razonablemente, por naturaleza, se adecuan mejor a un ejercicio discrecional que reglado. El previo establecimiento legal de qué concretos contribuyentes van a ser inspeccionados y, en consecuencia –y partiendo del supuesto de no inspección de todos–, cuáles no, desvirtuaría todo el modelo de gestión de los tributos, que está concebido –autoliquidación por los obligados tributarios–, de modo que todos los millones de obligados tributarios realicen las operaciones de registro o contabilización, declaración, liquidación e ingreso, desde la percepción de que ese cumplimiento puede ser objeto de investigación y comprobación posterior por la Inspección de los Tributos.

**Pero, la configuración discrecional de una competencia no excluye su ejercicio con pleno sometimiento a la ley y la exigibilidad de una actuación imparcial e independiente en su ejercicio.**

En tal sentido, PAREJO ALFONSO, L. (23), «la doctrina jurisprudencial, según la cual mediante la potestad discrecional el legislador atribuye al órgano administrativo la facultad de apreciar en cada supuesto lo mejor para el interés público con libertad de elección entre alternativas justas, decidiendo por criterios de oportunidad, económicos o sociales (SSTS de 13-3 y 9-4-1997)... al mismo tiempo, esa misma jurisprudencia advierte, acertadamente, que la discrecionalidad no supone exención del deber de razonar y motivar las decisiones de modo suficiente; razón por la que no se confunde con la arbitrariedad y tampoco es incompatible ni con el servicio objetivo a los intereses generales a que se debe la Administración y al sometimiento de ésta a la ley y al Derecho».

La cuestión no está en que la atribución legal de la facultad de elección de contribuyentes se realice para su ejecución discrecional, sino en si los órganos que tienen conferida dicha facultad están organizados de forma que objetivamente considerados puedan realizar esa labor con la imparcialidad y objetividad que, aun dentro de la discrecionalidad, son plenamente exigibles.

**Porque igual que la naturaleza de la función inspectora hace razonable que la elección de contribuyentes no esté previamente determinada en la ley, sino que ésta haga posible que todos sean susceptibles de ser comprobados y sean razones objetivas e imparciales las que determinen, dentro de ese total posible, qué concretos obligados tributarios son efectivamente objeto de comprobación, es igualmente razonable y necesario para la propia credibilidad del sistema que la elección –y en consecuencia la exclusión– de contribuyentes a inspeccionar se realice por razones de técnica tributaria y no por razones espúreas de afinidad o alejamiento afectivo, ideológico, político, social, etc.**

Las posibles desviaciones del sistema son más perceptibles en las exclusiones que en las inclusiones. Dado que todo contribuyente ha de ser susceptible de ser inspeccionado, su concreta inclusión en plan difícilmente podrá acreditarse como anómala. Mientras que es razonable pensar que las desviaciones de lo correcto por razones de influencia social, política, económica, etc. se traduzcan en la exclusión efectiva de la inspección, que objetiva e imparcialmente sería procedente. Y no digo que las desviaciones de lo que debe ser una elección de contribuyentes a inspeccionar correctamente realizada no pueda producirse en el sentido de incluir en inspección a contribuyentes por razones torpes, sino que **la percepción de las posibles lagunas que el sistema tiene se perciben mejor si en lugar de pensar en esa concreta desviación de incluir por razones espúreas –cuestión que siempre será de difícilísima prueba, dado el principio general por todos defendible de que cualquier contribuyente pueda ser objeto de inspección, con lo que esa inclusión no es sino la aplicación de ese principio– se piensa en la desviación consistente en excluir de inspección a contribuyentes que de acuerdo con los criterios generales deberían ser incluidos y que no lo son por razones de afinidad política, ideológica, de relevancia social, etc.**

JUAN LOZANO, A.M. (15) señala que «no puede eliminarse ese sentimiento de duda acerca de si la intencionalidad de la Administración tributaria en el momento de decidir la iniciación de sus actuaciones inspectoras se ajusta escrupulosamente a los fines previstos legal y constitucionalmente. Y ante una eventual discriminación intencional hay que reconocer la absoluta carencia de medios por parte del administrado para hacer valer una desviación de poder cuyas posibilidades de prueba son prácticamente inexistentes. Estas dificultades para hacer progresar las impugnaciones por desviación de poder han sido reiteradamente denunciadas por la doctrina, debido a que los requisitos creados por la jurisprudencia han hecho totalmente inoperante este sistema de control».

Desde esta perspectiva es desde la que, en el análisis que realizamos, debemos preguntarnos si en la AEAT se cumplen las condiciones objetivas que permitan y que orienten el ejercicio de esa facultad electiva de acuerdo con criterios de imparcialidad y objetividad. O lo que dicho en términos distintos, y más particularizados pero sin pretender con ello agotar en esa concreta cuestión toda la casuística, si en la AEAT se dan las circunstancias objetivas que hagan razonable pensar que puede incluir en plan de inspección a determinados contribuyentes próximos ideológica, social, política, económicamente, etc. a las personas que tienen atribuida la competencia directiva de la misma.

Entiendo que la respuesta que deriva del análisis de su organización es que no.

Lo que no quiere decir que todas las elecciones se realicen de modo arbitrario y por razones exógenas al fin que debe cumplir la Inspección de los Tributos. Seguro que la inclusión en Plan de Inspección se realizará muchas veces según objetiva concreción en determinados obligados de criterios previos de riesgo fiscal razonablemente determinados.

Pero quizá ello no basta si junto a esa generalidad existe la posibilidad humana –legalmente no impedida– de efectuar inclusiones no por aquellas razones determinadas y, sobre todo, el hacer de hecho que otras personas también por razones particulares queden fuera de la general posibilidad de ser comprobadas en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

**Y el sistema creado para la elección de contribuyentes objeto de comprobación inspectora es un sistema que, desde la perspectiva de análisis de su vulnerabilidad por razones o intereses distintos a aquellos a los que debe responder, hay que calificar como muy vulnerable. No parece haberse pensado ni tan siquiera en la posibilidad de que tales circunstancias de influjos ajenos a los legítimos fines puedan presentarse, porque nada en su estructuración –salvo, es de suponer, el criterio ético de las personas– responde a la idea de afrontar y superar adecuadamente esa contingencia. No existen los elementos objetivos que permitan pensar razonablemente que, de producirse un influjo de ese tipo, la organización pudiera resistirlo.**

Cierto que la tarea de elección-exclusión de contribuyentes a inspeccionar es por naturaleza más apropiada para una atribución discrecional que reglada, pero desde esa discrecionalidad se podía estructurar con más garantías de una realización imparcial y determinada sólo por razones de técnica tributaria.

La percepción de las fisuras que el sistema presenta podría sintetizarse en los siguientes puntos:

1. **Aquello que legalmente es publicable –arts. 26 de la LDGC y 19 del RGIT–, el Plan Nacional de Inspección, es algo tan genérico, impreciso y carente de valor normativo que impide completamente tomarlo como referencia para poder apreciar y fundamentar que una concreta inclusión o exclusión en actuación inspectora se ha realizado con vulneración de lo dispuesto en dicho Plan.**

Baste, en este sentido, con leer la Orden de 5 de julio de 1996 (BOE de 8-7-1996), por la que se dispone la publicación del acuerdo del Consejo de Ministros de 5 de julio de 1996, por el que se encomienda a la Secretaría de Estado de Hacienda el desarrollo y ejecución de un Plan BIANUAL para la mejora contra el fraude tributario y aduanero, creando una Comisión para su coordinación y seguimiento, o la Resolución de 21 de mayo de 1999 (BOE de 25-5-1999), de la Dirección General de la AEAT, por la que se publican las directrices generales del Plan General de Control Tributario de 1999, de conformidad con la Resolución de 27 de octubre de 1998 de la Presidencia de la Agencia.

En base a tales textos, que son los públicos, y los que podrían tomarse como referencia, cualquier inclusión es explicable y cualquier exclusión también lo es.

2. **La decisión de inclusión en actuación inspectora y, en consecuencia, también de exclusión mediante la simple no inclusión, está atribuida –arts. 19.4 y 29 del RGIT– a los Inspectores-Jefes de las Dependencias de Inspección, Provinciales, Regionales y Nacional, respectivamente.**

**Es competencia unipersonal, atribuida a quienes ocupan aquellos puestos de trabajo para los que simultáneamente en las normas sobre provisión de los mismos se establece su cobertura por el sistema de libre designación, que implica, como antes se exponía, su libre cese o remoción. Posición que, de acuerdo con todos los criterios doctrinales generalmente admitidos, los hace más vulnerables, desde una perspectiva objetiva, que es la relevante en este análisis, y con independencia del talante más o menos valeroso que cada uno pueda tener.**

3. Se establece legalmente –arts. 7.3 y 19.6 del RGIT– una obligación de estricto sigilo y reserva en la propia Inspección y, en consecuencia *ad extra*, sobre todo lo relativo a las actuaciones inspectoras incluyendo el propio dato de quien está ya en inspección, haciendo realmente imposible para cualquier contribuyente fundamentar una acción de impugnación de su inclusión, o a terceros una acción por una exclusión que pudieran considerar desviada, al faltar necesariamente a uno y otros cualquier punto de referencia comparativo de qué otros contribuyentes están siendo objeto de inspección.

Ni el camino de la denuncia tributaria puede superar ese obstáculo ya que, expresamente, el artículo 103 de la LGT establece que en el caso de que terceras personas pongan en conocimiento de la Administración tributaria hechos que entiendan constitutivos de incumpli-

mientos tributarios, de ello no deriva ni la necesidad de iniciar una actuación inspectora, ya que serán discrecionalmente valorados al efecto pudiéndose archivar sin más trámite, ni constituye a los denunciantes en parte en el procedimiento, de modo que ni siquiera en el supuesto de que su información fuera relevante y la Administración decidiera iniciar una inspección del denunciado, los denunciantes tienen derecho a saber que efectivamente tal inspección se ha iniciado y se está realizando.

Un sistema, en conjunto, muy vulnerable y poco protegido ante los influjos propios o de terceros interesados en que, no ya con carácter general sino en los particulares que interese, no sea la objetividad e imparcialidad la que determine la elección –inclusión-exclusión– de los contribuyentes a inspeccionar.

## VII. EJERCICIO DE LA POTESTAD SANCIONADORA

El artículo 81 de la LGT confiere la potestad sancionadora administrativa en materia tributaria. Y especifica, según el tipo de sanción a imponer, a qué concreto órgano de la Administración le corresponde la competencia de ejercicio.

En concreto, en su apartado 1 d) establece que «las sanciones tributarias serán acordadas e impuestas por: ...d) Los órganos que deban dictar los actos administrativos por los que se practiquen las liquidaciones provisionales o definitivas de los tributos o, en su caso, de los ingresos por retenciones a cuenta de los mismos, si consisten en multa pecuniaria porcentual o pérdida del derecho a gozar de situaciones, beneficios o incentivos fiscales que no requieran para su disfrute, declaración o reconocimiento previos».

La deferencia de competencia a los órganos que deban practicar las liquidaciones provisionales o definitivas, en virtud de lo dispuesto en el artículo 140 c) de la misma LGT, hace que recaiga en los órganos de la Inspección de los Tributos, que tienen esta competencia.

El Capítulo VII –arts. 33 a 35– de la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, contiene las ideas motrices del procedimiento sancionador en materia tributaria.

Cuatro mandatos fundamentales:

1. Presunción de buena fe en la actuación de los contribuyentes.
2. La carga de la prueba de la culpabilidad del infractor corresponde a la Administración tributaria.
3. Necesidad de incoar un expediente separado e independiente al instruido para la comprobación e investigación de la situación tributaria del sujeto infractor.

4. La ejecución de las sanciones queda automáticamente suspendida sin necesidad de aportar garantía, por la presentación en tiempo y forma del recurso o reclamación administrativa que contra aquéllas proceda.

Las dos primeras no introducen ninguna novedad en nuestro ordenamiento, ya que los artículos 77 y 114 de la LGT tenían recogidos esos principios.

La tercera y cuarta sí constituyen una novedad. Antes de la Ley 1/1998, las infracciones tributarias graves conocidas por la Inspección en el curso de actuaciones de comprobación e investigación se sancionaban mediante expediente instruido conjunta e inseparablemente al que recogía el resultado de esa actuación inspectora; en el Acta se recogía la propuesta de regularización, tanto de la cuota como de sanción en caso de calificarse las conductas como infractoras, y el acto resolutorio del expediente por el Inspector Jefe contenía tanto liquidación de cuota como de imposición de sanción.

Si las infracciones conocidas por la Inspección eran simples, su tramitación y resolución de la sanción correspondiente se realizaba mediante expediente separado al de la comprobación inspectora.

En cuanto a la ejecutividad de las sanciones, antes de la Ley 1/1998, el recurso que se interpusiera no suspendía automáticamente su ejecución, que podía ser pedida, siempre que, con carácter general, se garantizara su cumplimiento para el supuesto de confirmación de su adecuación a Derecho, existiendo concretos supuestos de posibilidad de suspensión sin necesidad de garantizar. Pero en todo caso, la suspensión tenía que ser pedida.

Ahora, por el contrario, el artículo 35 de la Ley 1/1998 establece que: «La ejecución de las sanciones tributarias quedará automáticamente suspendida sin necesidad de aportar garantía, por la presentación en tiempo y forma del recurso o reclamación administrativa que contra aquéllos proceda y sin que puedan ejecutarse hasta que sean firmes en vía administrativa».

Sin perjuicio de la oxigenación que supone la suspensión automática de las sanciones en caso de recurso, en tanto no se agote la vía administrativa, sigue siendo del mayor interés indagar en si el procedimiento para su imposición tiene las garantías de objetividad e imparcialidad que materia tan delicada exige.

Desde esta perspectiva, es la obligación de expediente separado lo que constituye, comparativamente con la situación anterior, la modificación real relevante.

Ya el artículo 134.2 de la Ley 30/1992, de RJAP y PAC había establecido que: «Los procedimientos que regulen el ejercicio de la potestad sancionadora deberán establecer la debida separación entre la fase instructora y la sancionadora, encomendándolas a órganos distintos». Precepto no aplicable a los procedimientos tributarios por mor de lo dispuesto en su disposición adicional quinta, pero que había suscitado un fortísimo movimiento doctrinal en apoyo de esa separación.

Movimiento que, aunque ya es historia y por eso no procede ahora mayor detenimiento, propugnaba, más que la separación entre la fase instructora y la resolutoria –que ya lo estaba– que se separara, no formal sino realmente, la comprobación de la situación tributaria del contribuyente –lo que denominaríamos su inspección– y la instrucción de los expedientes sancionadores. En definitiva, que el órgano que había realizado la investigación y comprobación tributaria no fuera también el órgano que instruyera el expediente sancionador por los eventuales incumplimientos que en tales investigaciones se descubrieran. Pretensión o movimiento de opinión que no consiguió que así se recogiera en la Ley 1/1998 de Derechos y Garantías de los Contribuyentes.

El artículo 34.1 de ésta, lo que establece es que: «La imposición de sanciones tributarias se realizará mediante un expediente distinto o independiente del instruido para la comprobación e investigación de la situación tributaria del sujeto infractor, en el que se dará audiencia al interesado».

Expediente distinto al de comprobación e investigación, para el que la ley no establece ninguna incompatibilidad personal en cuanto a la posibilidad de que sea instruido por la misma unidad inspectora que ha realizado esa comprobación. Lo que, superadas reservas subjetivas o personales que puedan llevar a pensar que ese conocimiento que deriva de haber realizado la actuación inspectora puede ser contraproducente para la instrucción del expediente sancionador, también puede verse como algo lógico y conveniente porque la función instructora –que no es otra cosa que aportar pruebas y materiales que permitan tomar una posterior decisión– quien mejor la puede realizar es quien conoce los hechos, precisamente porque esos mismos hechos son los que se han descubierto en la investigación fiscal y los que constituyen el expediente relativo a la regularización de la situación tributaria.

En todo caso, desde lo establecido en la Ley 1/1998, el Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, –modificado en parte por el Real Decreto 136/2000, de 4 de febrero–, contiene el desarrollo, en este aspecto, de aquella ley, y en sus artículos 28 a 36 configura lo relativo al procedimiento sancionador en materia tributaria, y en la disposición final primera da nueva redacción a los preceptos afectados del RGIT.

Situándonos estrictamente en lo que es la distribución de competencias de la potestad sancionadora conferida a la Inspección de los Tributos, la regulación que se ha realizado configura el siguiente modelo:

#### 1. Infracciones graves.

Iniciación. Según artículo 63 bis del RGIT «será competente para acordar la iniciación del expediente sancionador el funcionario, equipo o unidad que hubiera desarrollado la actuación de comprobación e investigación, o aquel que se designe por el Inspector-Jefe, mediante autorización que éste podrá conceder, en ambos casos, en cualquier momento del procedimiento de comprobación e investigación».

Instrucción. También según artículo 63 bis del RGIT «la tramitación e instrucción de la propuesta de resolución del expediente podrá encomendarse al funcionario, equipo o unidad a que se refiere el apartado anterior o a otro funcionario, equipo o unidad distinto en función de las necesidades del servicio o de las circunstancias del caso».

Resolución. Será competente para resolver el expediente sancionador el Inspector-Jefe.

## 2. Infracciones simples.

Iniciación y resolución. Artículo 63 ter del RGIT, «serán órganos competentes para acordar la iniciación del expediente sancionador y para su resolución los Directores Generales del Ministerio de Economía y Hacienda y los Directores de Departamento de la AEAT en la esfera central, y los Delegados Especiales y Delegados de dicha Agencia, así como los Administradores y Administradores de Aduanas e Impuestos Especiales de la misma y los Delegados del Ministerio de Economía y Hacienda, en la esfera territorial».

Instrucción. «En cuanto a la tramitación e instrucción del expediente, la misma podrá encomendarse al actuario que desarrolló las actuaciones en cuyo procedimiento se pusieron de manifiesto los hechos o actuaciones que pudiesen ser constitutivos de infracción tributaria simple».

Entiendo que es un modelo muy criticable; con muchas fisuras. Las perspectivas de análisis son muchas. Ahora, necesariamente para no desviarnos de la que constituye el objeto de nuestra reflexión, hemos de ceñirnos a hacerlo desde aquella que permita discernir en qué modo se adecua a los esquemas organizativos propiciadores de una actuación objetiva e imparcial.

Desde ese plano, el modelo resiste poco análisis. **La más leve comparación del modelo con los postulados doctrinales y jurisprudenciales sintetizados en el anterior apartado II, expresivos de la unidad de principios a los que deben ajustarse los dos planos –penal y administrativo– de la potestad punitiva del Estado, evidencia la distancia enorme que los separa.**

Cierto que no parece exigible, por ser dos organizaciones con fines distintos, identidad en los principios por los que se rigen, pero ello no hace buenas determinadas acentuadas ausencias en la organización administrativa que tiene atribuida competencia en materia sancionadora, tan relevante cuantitativamente como es la residenciada en la Inspección de los Tributos.

El Tribunal Constitucional ya resolvió, con ocasión de recurso de inconstitucionalidad frente a determinados preceptos de la LGT, según redacción dada por Ley 10/1985, que no eran trasladables miméticamente las garantías judiciales al ámbito de los procedimientos administrativos.

El Tribunal –recordemos– resuelve que «debe señalarse que tanto si se separan las funciones inspectoras de las liquidadoras como si se atribuyen ambas a un mismo órgano el contribuyente estará siempre ante una misma organización administrativa estructurada conforme a un principio de jerar-



quía, y esta circunstancia, a diferencia de lo que ocurre en los procedimientos judiciales, impide una absoluta independencia *ad extra* de los órganos administrativos tributarios, cualquiera que sea el criterio de distribución de funciones entre los mismos. Por la naturaleza misma de los procedimientos administrativos, en ningún caso puede exigirse una separación entre instrucción y resolución equivalente a la que respecto de los Jueces ha de darse en los procedimientos jurisdiccionales. El derecho al Juez ordinario predeterminado por la Ley y a un proceso con todas las garantías –entre ellas la independencia e imparcialidad del juzgador– es una garantía característica del proceso judicial que no se extiende al procedimiento administrativo, ya que la estricta imparcialidad e independencia de los órganos del poder judicial no es, por esencia, predicable con igual significado y en la misma medida de los órganos administrativos».

Es una resolución relativa. No niega la exigibilidad en la Inspección de los Tributos de esas notas de imparcialidad e independencia, aunque afirme que no lo sean en la misma medida que la exigible a los órganos judiciales. Sentencia que estableciendo en qué términos –menores a los judiciales– son exigibles tales caracteres no niega que, siendo algo bueno, sea deseable que tales notas se asienten cuanto más mejor en el quehacer de la Inspección de los Tributos.

Al afirmar que no son predicables «con igual significado y en la misma medida de los órganos administrativos» meramente está rechazando lo que se pretendía por los recurrentes, que era una equiparación o identidad con la organización y características propias de los órganos judiciales. Eso es lo que se rechaza en la Sentencia. Que sea exigible la misma medida de independencia e imparcialidad. Pero afirmando que no es exigible en la misma medida, queda en todo caso irresuelto en qué concreta medida y con qué significado es exigible de los órganos administrativos, en general, y de la Inspección de los Tributos, en particular, un obrar imparcial e independiente.

El centro de atención se puso en la conveniencia de separar instrucción y resolución. Y para ser más exactos, dando por sentado que lo propio de la Inspección es la instrucción, sacar de esa Dependencia la competencia liquidadora por entender que el órgano de la Inspección que practique la liquidación podría sentirse influido, y perdería imparcialidad e independencia, por el órgano que ha practicado la instrucción. Pretensión que parece debe responder a dos convicciones. La primera, que de las influencias que hay que preservar al órgano que liquida son de las que pueden venirle desde dentro de la propia organización y, en concreto, de las influencias que pretenda ejercer el órgano que ha instruido, que cabe suponer serán en el sentido de que la liquidación se realice conforme a la propuesta que formula ese órgano que ha instruido. Y segunda –y dado que la función liquidadora está atribuida a los Inspectores Jefes de las Dependencias en las que se integran los órganos que instruyen–, que lo peligroso era –y por eso había que preservar la imparcialidad liquidadora mediante la atribución de competencia a otra Dependencia– que sobre esos Inspectores Jefes, los Inspectores de ellos dependientes, ejercieran tal influjo que les hiciera perder la necesaria imparcialidad a la hora de resolver.

**Sin negar esos peligros, entiendo que los relevantes son otros. Que los influjos que pueden hacer perder imparcialidad también pueden venir de fuera y, sobre todo –expresado en términos de gráfica espacial–, que pueden venir más desde arriba que desde abajo. O dicho en**

**otros términos, que el análisis sobre las condiciones objetivas que una estructura organizativa pueda tener para obrar con imparcialidad y no más dependencias que las que implican el sometimiento a la ley y al Derecho, debe también contemplar en qué medida está objetivamente preservada la posibilidad de actuación cuando la misma pretende ser influida y determinada por quienes, sin tener competencia legal para ello, tienen poder de remover a quien se resista –o tan sólo no siga con rápida intuición de lo conveniente– lo que a sus concretos intereses conviene.**

Punto débil en toda organización administrativa, por su precariedad y consecuente necesidad de adaptación y sometimiento a poderes externos, son los puestos de libre designación. Punto débil en cuanto a la posibilidad de actuar con único y pleno sometimiento a la ley y al Derecho ya que, como mínimo, más sometidos han de estar a quien puede cesarlos discrecionalmente; y por derivación, a quienes pueden influir –que naturalmente son muchos más e indeterminados aunque previsibles–, en quienes pueden cesarlos discrecionalmente.

Pues bien, en el modelo establecido para el ejercicio de la potestad sancionadora por la Inspección de los Tributos, sólo dos cosas quedan definidas. Dos cosas que se resumen en una.

**Primera cosa que queda definida –diría que la única que queda legalmente definida– es que los expedientes de infracción grave los resuelve el Inspector Jefe (puesto siempre de libre designación), y que los expedientes por infracciones simples los resuelven siempre los Administradores, Delegados o Directores de Departamento (también siempre todos ellos nombrados por libre designación).**

**Segunda cosa que queda clara –y que reconduce a la primera– es que la instrucción de los expedientes que han de resolver sólo se iniciará si quien después ha de resolverlo lo autoriza; y se instruirán por el funcionario que, quien después ha de resolverlo, designa.**

Por eso decía que todo se reduce a una: quien ha de resolver decide si se inicia o no el expediente y designa el funcionario que lo instruye. Es un modelo de unidad de acción que no quiere que se produzcan sorpresas.

Obsérvese el artículo 63 bis.2 del RGIT; el funcionario, equipo o unidad que ha realizado la actuación inspectora podrá iniciar el expediente sancionador por hechos que conozca en el curso de tales actuaciones «con autorización del Inspector-Jefe». Si el Inspector Jefe no le autoriza no puede iniciar el expediente sancionador. Autorización que no tiene por qué concederse al inicio de la actuación inspectora –supuesto que habilitaría a ese funcionario, equipo o unidad a iniciar los expedientes relativos a los hechos que pudieran ser constitutivos de infracción y que descubra en el curso de esas actuaciones–, sino que, como continuaba –en la redacción originaria del RD 1930/1998– diciendo el precepto señalado, «en su caso, podrá concederse esta autorización en cualquier momento del procedimiento de comprobación e investigación». Actualmente, por Real Decreto 136/2000, dice: «Mediante autorización que éste (el Inspector Jefe) podrá conceder, en ambos casos, en cualquier momento del procedimiento de comprobación e investigación».

El «en su caso», evidentemente, significa que conocidos por el funcionario, equipo o unidad hechos que entendieran pudieran ser constitutivos de infracción tributaria grave, y puestos en conocimiento del Inspector-Jefe, éste no está obligado a autorizar la apertura de expediente para su instrucción. Cabe pensar que respecto de aquello –o aquellos– que no considere oportuno sancionar, lo más procedente es no iniciar un expediente. Si no se instruye expediente alguno –cosa que depende exclusivamente de quien después tendrá que resolver– no se verá en la necesidad de resolver desestimatoriamente una propuesta de sanción basada en pruebas incorporadas al expediente sancionador.

Si el Inspector-Jefe decide que se inicie expediente, su instrucción «podrá encomendarse al funcionario, equipo o unidad (que está realizando las actuaciones de comprobación e investigación y que le ha dado conocimiento de la existencia de tales hechos), o a otro distinto en función de las necesidades del servicio o de las circunstancias del caso».

Lo de las «necesidades de servicio» es muy socorrido, pero lo de las «circunstancias del caso» lo es mucho más. No parece necesario pensar mucho cuándo las circunstancias del caso hacen que sea mejor encomendar la instrucción a funcionario, equipo o unidad distinto del que ha descubierto los hechos que pudieran ser constitutivos de infracción grave y que los ha puesto en conocimiento del Inspector-Jefe. Si un equipo o unidad pone en conocimiento del Inspector Jefe unos hechos que considera pueden ser constitutivos de infracción tributaria grave será porque, a expensas de la investigación que con el propio expediente se realice, inicialmente se considera que tales hechos pueden ser constitutivos de infracción. Nada más oportuno, si quien tiene la competencia resolutoria considera, ya –inicialmente–, que mejor es no sancionar tales hechos, u obligados tributarios autores, que autorizar para la instrucción del expediente a otro equipo o unidad, porque de designar al que le formula la propuesta lo más normal es que se encuentre –salvo que la instrucción efectivamente evidencie lo contrario por existir causa exculpatoria de responsabilidad– con una propuesta de resolución en el sentido de apreciar que los hechos eran constitutivos de infracción.

Por si existiera o cupiera alguna duda, en los preceptos antes transcritos, de esta facultad del Inspector-Jefe para designar quién ha de instruir los expedientes sancionadores, y realizar esa designación después de conocer los hechos que presuntamente puedan ser constitutivos de infracción, el muy reciente artículo 63 bis.2 del RGIT, redactado por Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, ha sido modificado por Real Decreto 136/2000, de 4 de febrero, sólo para que esa posibilidad electiva, que está claramente en el número 3 del mismo precepto quede también expresado en el número 2. Ahora dice: «A los efectos de lo previsto en el apartado anterior, será competente para acordar la iniciación del expediente sancionador el funcionario, equipo o unidad que hubiera desarrollado la actuación de comprobación e investigación, o aquel que se designe por el Inspector-Jefe, mediante autorización que éste podrá conceder, en ambos casos, en cualquier momento del procedimiento de comprobación e investigación». Existe reiterada constancia de que la libertad de decisión sobre la apertura o no de expediente sancionador y la designación de instructor es plena. No se deja resquicio para que el órgano que tiene la competencia resolutoria se encuentre con la sorpresa de una propuesta que no desea. O, en el peor de los casos, si se equivoca una vez en la designación de instructor, podrá tener esa sorpresa una vez, pero nunca más: sólo le bastará con no designar nunca más como instructor a quien le produjo esa sorpresa, proponiendo lo que no se esperaba o dejando de

proponer aquello que se esperaba, y dejando claro al resto de los designables, siempre de él dependientes, que el que se aparta de lo esperado deja de instruir cualquier expediente sancionador, incluso y sobre todo relativos a los hechos que puedan conocer en el curso de las actuaciones de inspección que estén realizando.

**No parece fundado pensar que el sistema que se ha establecido en el Real Decreto 1930/1998, y su modificación en Real Decreto 136/2000, lo ha sido con una voluntad o intención de «administrar» la potestad sancionadora de acuerdo con criterios de oportunidad, pero, con independencia de la intención, se ha creado un sistema que permite perfectamente ese ejercicio de la potestad sancionadora no desde principios de generalidad e igualdad –mismas respuestas a situaciones iguales– sino introduciendo razones singulares o de atención a la concreta persona presuntamente infractora para, desde ese conocimiento y el de los hechos, decidir si se instruye expediente o no y quién concretamente lo instruye. Y todo ello decidido, sin posibilidad de control externo de ningún tipo, por aquellas personas que están en posición más dependiente y con menos capacidad real para obrar con criterios de independencia, dada la libre disponibilidad con que pueden ser removidos de sus puestos de trabajo.**

Se ha configurado un modelo basado en la confianza. Sólo los puestos de trabajo cubiertos en base a ese principio son los que deciden todo: si se instruye expediente o no; en caso afirmativo quién lo instruye y, después, la resolución del expediente.

Es indudable que si se tiene plena confianza en esa estructura basada en la confianza, el modelo es de plena seguridad. Pero el obligado tributario que no tenga esa confianza en la estructura basada en la confianza no tendrá ninguna seguridad de que por los mismos hechos que a él se abren expedientes sancionadores a todos los contribuyentes de los que se conoce su comisión, ni tendrá la seguridad de que la elección *a posteriori* del instructor no se realiza administrando convenientemente el previo conocimiento que el Inspector Jefe designador tiene de la mayor o menor exhaustividad con la que cada uno de los equipos o unidades que de él dependen instruye los expedientes y de la mayor o menor fundamentación jurídica con la que formulan sus propuestas. Desde ese conocimiento sobre las naturales diferencias humanas, sabiamente administrado, pueden conseguirse resultados muy próximos a la decisión previa por la que el órgano resolutor quiera caminar. Decisión que, después, tendría el apoyo formal de la instrucción y propuesta que se le ha formulado.

Este modelo creado en el Real Decreto 1930/1998 lo permite todo. Y para ello se han, cuanto menos, bordeado por fuera preceptos legales que harían, desde una perspectiva estrictamente jurídica, más aconsejable un modelo que no se fundamentara, tan exclusivamente como el establecido, en el principio de confianza.

En primer lugar parece poco compatible este modelo con lo dispuesto en la disposición adicional 28.sexta de la Ley 50/1998, al disponer que: «La Inspección de los Tributos desarrollará sus actuaciones de comprobación e investigación de la situación tributaria de los contribuyentes a través de procedimientos basados en los principios de legalidad, objetividad y eficacia, con respeto a los derechos y garantías de los contribuyentes. **Para garantizar la objetividad, la fase de instruc-**

**ción del procedimiento de comprobación e investigación y propuesta de resolución de una parte, y la fase de resolución del procedimiento de otra, se realizarán con clara separación entre ambas».**

Precepto perfecta y plenamente aplicable al ejercicio de la potestad sancionadora, que, aun documentada en expediente separado, no es sino una parte del resultado de las actuaciones de comprobación e investigación de la Inspección de los Tributos.

Sin embargo, y a pesar de la separación que la ley quiere expresamente, la separación que en este modelo del Real Decreto 1930/1998 se establece es muy escasa; la mínima podría decirse. Formalmente se atribuyen las competencias instructoras y resolutorias a órganos distintos, pero se atribuyen al órgano resolutor decisiones, a tomar después de conocidos los hechos presuntamente constitutivos de infracción y sus autores, que pueden llevar fácilmente –y sin necesaria irregularidad en ello sino tan sólo una buena administración de información previa y conocimiento de las personas– a que se instruyan expedientes a la carta del que los ha de resolver.

DOMÍNGUEZ VILA, A. (9) señala que: «En la LRJAP y PAC, el artículo 134.2 ha trasladado miméticamente la doctrina constitucional de la separación entre instrucción e imposición de la sanción al administrativo sancionador **al exigir la debida separación entre las fases instructora y sancionadoras, como garantía de imparcialidad de la función sancionadora, encomendándosela a órganos administrativos distintos**. Precepto que hay que poner en relación con el artículo 127.2 de la misma Ley que impide la delegación de las competencias sancionadoras atribuidas a los órganos, a los que se le encomienda por norma legal o reglamentaria».

Aparentemente el modelo del Real Decreto 1930/1998 se adecua a la Ley 30/1992 y al Reglamento de procedimiento para el ejercicio de la potestad sancionadora, que la desarrolla, aprobado por Real Decreto 1398/1993.

En su estructura general el procedimiento sancionador común, contenido en este Reglamento aprobado por Real Decreto 1398/1993, y el procedimiento del Real Decreto 1930/1998, específico en materia tributaria, son muy parecidos. Podría decirse que son homogéneos. La excepción está en el predominio de lo que vengo denominando principio de confianza que tiene una mayor y muy fuerte presencia en el específico tributario.

Y que se plasma en las razones o formas de inicio de los expedientes sancionadores.

El artículo 11 del Real Decreto 1398/1993 –el común– dice que «los procedimientos sancionadores se iniciarán siempre de oficio, por acuerdo del órgano competente, bien por propia iniciativa o como consecuencia de orden superior, petición razonada de otros órganos o denuncia».

El referido precepto continúa después con una especificación o definición de cada una de las situaciones enumeradas de las que resalto dos:

1. La delimitación del concepto «propia iniciativa» que define como: «La actuación derivada del conocimiento directo o indirecto de las conductas o hechos susceptibles de constituir infracción por el órgano que tiene atribuida la competencia de iniciación, bien ocasionalmente o por tener la condición de autoridad pública o atribuidas funciones de inspección, averiguación o investigación».
2. La necesidad de transparentar y motivar la decisión de no apertura de expediente cuando se ha pedido por otros órganos o ha existido denuncia. «La formulación de una petición no vincula al órgano competente para iniciar el procedimiento sancionador, si bien deberá comunicar al órgano que la hubiera formulado los motivos por los que, en su caso, no procede la iniciación del procedimiento. Cuando se haya presentado una denuncia, se deberá comunicar al denunciante la iniciación o no del procedimiento cuando la denuncia vaya acompañada de una solicitud de iniciación».

**Todo esto no existe en el modelo del Real Decreto 1930/1998, específico en materia tributaria.**

El artículo 29 de éste establece que: «El procedimiento se iniciará de oficio mediante acuerdo del órgano competente para iniciar el procedimiento, bien por propia iniciativa, bien como consecuencia de orden superior o petición razonada de otros órganos».

Expuesto que el mismo Real Decreto 1930/1998 da redacción a los artículos 63 bis y 63 ter del RGIT, atribuyendo la competencia para autorizar la iniciación de los expedientes sancionadores por infracciones tributarias graves a los Inspectores Jefes y por infracción tributaria simple a los Delegados y Directores departamentales de la AEAT, **está claro que una posibilidad legalmente recogida en el artículo 11 del Real Decreto 1398/1993 de que la iniciación se realice por propia iniciativa de los órganos que tienen «atribuidas funciones de inspección, averiguación o investigación» –funciones que plenamente concurren en las unidades y equipos de Inspección– ha sido no recogida en el Real Decreto 1930/1998.**

**Tampoco recoge este Real Decreto la necesidad de motivar la no iniciación de expediente sancionador cuando ha existido petición en tal sentido de otro órgano.** Por eso, en el modelo aplicable en la Inspección de los Tributos, si el equipo o unidad que está realizando una comprobación e investigación tributaria conoce hechos que entienda pueden ser constitutivos de infracción tributaria y recaba autorización del Inspector Jefe para iniciar expediente sancionador, si éste no considera oportuna esa instrucción no tiene que dar más explicación que su silencio. E igual si considera oportuna la instrucción pero decide que la realice otro equipo o unidad distinto al que le ha comunicado los hechos. En definitiva, que el equipo o unidad conocedor de tales hechos, que los pone en conocimiento del Inspector Jefe, salvo que se le encomiende la instrucción, no conocerá si ésta se está efectuando o no y si se está o no haciendo nada al respecto.

**Tampoco se recoge en este específico modelo tributario lo existente en el general sancionador administrativo de comunicar al denunciante la iniciación o no del expediente sancionador, cuando se hubiera formulado petición en tal sentido tras poner en conocimiento de la**

**Administración hechos que el denunciante entiende pueden ser constitutivos de infracción.** Nada se le ha de decir. Así no sabrá si se están investigando o no y puede inclinarse a pensar lo que más se adecue a la confianza que tenga en el correcto funcionamiento del sistema.

Desde la perspectiva de análisis que nos ocupa es un modelo que tiene muchas fisuras; que resiste poco análisis. Ha primado, como antes exponía, el principio de confianza interna. Se ha concentrado la competencia real plena de la potestad sancionadora en los puestos que se designan y relevan en función de la confianza.

Formalmente se atribuye la instrucción a los equipos y unidades que no están sometidos a ese criterio de confianza. Pero se condiciona su posibilidad de instrucción –aunque sean los descubridores de los hechos que pudieran ser constitutivos de infracción– a la previa autorización para iniciar del Inspector Jefe o de los Delegados o Directores departamentales, según se trate de infracciones graves o simples y de órganos territoriales o centrales.

Autorización que no se está obligado a conceder, ni a comunicar o motivar la razón de la no autorización para instruir o que puede conferirse libremente a equipos o unidades distintos y que –no tiene por qué ser así, pero puede serlo– nada descarta sean elegidos, según su experiencia y tradición instructora de expedientes sancionadores, según convenga a unas queridas propuestas inculpatorias o exculpatorias de los hechos que se les piden instruyan. Pueden designarse instructores a la carta: según lo que se quiera. Para ello basta conocer –y dentro de cualquier dependencia inspectora se conoce– qué opinan o qué percepción tienen los diversos designables sobre aspectos tributarios concretos regularizados (p.e. si son «fina y admirable ingeniería» o «burda simulación y ocultación de la realidad») o, en general, sobre la concreción de la diligencia exigible en los obligados tributarios a efectos de determinación de culpabilidad, y desde ese conocimiento designar instructor. No habrá sorpresas en la propuesta y se recibirá exactamente aquello que se desea resolver.

Obsérvese que en esta función o ejercicio de la potestad sancionadora, que ha de estar, si cabe, más sometida a principios de imparcialidad que la propiamente investigadora de los hechos imponibles y las cuotas que de ellos resulten, se quiebra una garantía de esa imparcialidad que sí existe en el procedimiento de investigación tributaria.

Cuando de realizar la actuación de comprobación e investigación tributaria se trata, primero se asigna equipo o unidad para realizar la actuación inspectora y, después, por éste se conocen, como consecuencia de las propias actuaciones inspectoras, los hechos que en el contribuyente asignado se producen. Sin que iniciadas las actuaciones inspectoras y por razón de los hechos que se van descubriendo pueda cambiarse el equipo o unidad que está realizando dichas actuaciones.

El artículo 33 establece un principio de permanencia que evita se vaya asignando por la Administración equipo o unidad distinto en función de los hechos que se vayan conociendo según se realizan las actuaciones.



Dice el precepto que: «Las actuaciones de comprobación e investigación se llevarán a cabo, en principio, hasta su conclusión por los funcionarios, equipos o unidades de la Inspección de los Tributos que las hubiesen iniciado, salvo cese, traslado, enfermedad o bien otra justa causa de sustitución, atendiendo especialmente al carácter específico de las actuaciones a desarrollar, y sin perjuicio de la facultad de cualquier superior jerárquico de asumir tales actuaciones cuando proceda».

La referencia final a la asunción por superior jerárquico no se extiende, en modo alguno, a los Inspectores Jefes de Dependencia, que no tienen competencias instructoras y por ello no puede proceder que las asuman; se refiere a las Unidades Provinciales para el supuesto de que los Inspectores Jefes de las Unidades asuman las actuaciones inspectoras que hayan iniciado los Subinspectores integrados en sus unidades.

Ese precepto, en el ámbito de las actuaciones de comprobación e investigación tributaria, viene a cumplir una función que, con las naturales diferencias, podría compararse con la razón que subyace en el ámbito penal al principio del Juez natural o del Juez predeterminado por la ley. La idea es la misma, consistente en la no designación, después de conocer los hechos sobre los que se ha de decidir, quién entre los distintos órganos competentes asume concretamente el caso.

En el ámbito de la inspección tributaria, igualmente se realiza el plan de inspección de cada una de las unidades y equipos, asignándoles los contribuyentes a inspeccionar, sin que se sepa en ese momento qué contingencias son las que existen. Realizada la asignación de contribuyentes por razones de competencia territorial y/o de especialización por sectores de actividad, se inician las concretas actuaciones y éstas han de concluirse por el equipo o unidad que las ha realizado, sin que el Inspector Jefe, por considerar que ese concreto equipo o unidad está siendo, poco o mucho, perspicaz o inquisitivo pueda sustituir por otro ese equipo o unidad. Las actuaciones se terminarán por quien las ha iniciado.

Este principio, en materia sancionadora, quiebra. La autorización para instruir los expedientes sancionadores no necesariamente se han de dar cuando se asigna la actuación inspectora al equipo o unidad –lo que sería más respetuoso con ese principio de neutralidad y no administración según conveniencias–, sino que como especifica el artículo 63 bis del RGIT, «autorización que éste podrá conceder, en ambos casos, en cualquier momento del procedimiento de comprobación e investigación». No necesariamente al principio, sino cuando ya se conocen los hechos. Y como dice el mismo precepto, «en función de las necesidades del servicio o de las circunstancias del caso».

Sólo la mucha confianza en los gestores del sistema puede producir seguridad, pero objetivamente, y haciendo abstracción de ese factor de confianza personal, ajena al mundo del Derecho y a la reflexión jurídica, un modelo de estas características y con esas fisuras entiendo que produce muy poca seguridad y garantía de una actuación imparcial y objetiva. Se adecua muy escasamente a los principios que rigen el ejercicio de la potestad sancionadora.



## VIII. CONCLUSIÓN

De lo expuesto, entiendo que deriva una conclusión, en relación con lo que constituye la interrogante objeto del presente trabajo, que no puede ser positiva.

Es cierto que la organización de la Inspección de los Tributos reúne algunos de los caracteres que científicamente se consideran necesarios en una organización para que en ella pueda obrarse conforme a criterios de objetividad, imparcialidad y dependencia única a la ley y al Derecho.

Pero no es menos cierto es que también contiene la organización unas fisuras, en ese aspecto, que pueden, en los casos concretos en que otros intereses así lo exijan, llevar fácilmente a decisiones y resoluciones no presididas precisamente ni por la objetividad ni por la imparcialidad ni por el sometimiento único a la ley y al Derecho.

Podría decirse que no se ha organizado la Inspección de los Tributos con cautela ante las influencias exógenas que puedan pretender llevar su actuación por caminos de favorecimiento contrarios a la ley.

La concentración real de competencias decisorias de todos los procedimientos de inspección en los puestos unipersonales cubiertos mediante el sistema de libre designación –y libre remoción–, sin mecanismos de control externo o interno suficientes, configura, objetivamente considerado, y con independencia de las propias cualidades personales de quienes los puedan ocupar en cada momento dado, un área de riesgo muy significativa.

No es difícil imaginar que la propia naturaleza de la función inspectora, sobre todo si se pretende ejercitar ante personas de relevancia económica, social, política, etc. puede provocar unas reacciones o resistencias que sólo con la superioridad del Derecho, aplicado desde la independencia e imparcialidad, pueden superarse. Esa aplicación exige necesariamente cierta protección en quienes han de tomar las decisiones. El que todas las decisiones, en el procedimiento de inspección, estén atribuidas a órganos unipersonales ocupados por titulares de libre designación no es el mejor modelo para conseguir la efectiva superación de esas previsibles resistencias.

Como se ha expuesto, ese modelo es especialmente inadecuado en aquellas decisiones que, por propia naturaleza, tienen un componente de más difícil control externo, como son la no inclusión en plan de inspección de contribuyentes con contingencias de riesgo fiscal iguales o superiores a otros sí incluidos, y las decisiones exculpatorias de responsabilidad en expedientes sancionadores.

Será siempre en las decisiones de no hacer donde el peligro de influjo indebido pueda tener mayor presencia y donde la posibilidad de su descubrimiento es menor. Por eso es también en ese aspecto donde la organización actual de la Inspección es más vulnerable.

La completa ausencia de cauce de conocimiento de los concretos contribuyentes objeto de actuación inspectora, hace inviable cualquier acción que pudiera plantearse por la inclusión de unos y la exclusión de otros por razones distintas a un menor riesgo fiscal. Ausencia de cauce que deja sin posibilidad de control externo una función de gran trascendencia.

Esa misma situación, como se ha expuesto, ocurre con el ejercicio de la potestad sancionadora. Se ha configurado un modelo que no preserva en lo necesario la separación de las fases instructoras y resolutorias de los expedientes, dado que se atribuye a quien tiene la competencia resolutoria la facultad para designar instructor después de conocidos los hechos objeto del mismo, no siendo preceptiva la designación del órgano que los descubrió y que dio conocimiento de ellos, sin que sea necesaria la más mínima información sobre si efectivamente se instruye o no expediente. Situación que igualmente ocurre en los supuestos de denuncia pública. De nuevo, la decisión del órgano unipersonal –designado y removido por razón estricta de confianza– queda opaca y sin cauce establecido para el conocimiento y control externo de las decisiones inhibitorias.

Parece necesario hacer modificaciones, que pueden ser de distinto signo, que introduzcan unas condiciones objetivas que habiliten una actuación más segura de imparcialidad y no dependencia de intereses no debidos. La confianza en que, pese a las fisuras objetivas, el sistema va a funcionar con imparcialidad e independencia en el ejercicio de tareas tan sometidas a resistencias y rechazos, no parece que pueda existir sino en quienes se benefician de esa confianza, quizá porque la administran directa o indirectamente. Pero razonablemente no puede generar esa misma confianza en terceros.

Por último, y reseñando el otro aspecto claramente deficitario, la posible utilización del complemento salarial del incentivo de productividad con fines de estímulo de resultados cuantitativos –mayor cuantía de las regularizaciones de cuota y mayor cuantía de las sanciones propuestas e impuestas– es inequívocamente un elemento contrario a la pretensión de objetividad e imparcialidad. Factor de distorsión que tendrá más posibilidades de ejercitarse y prosperar en actuaciones realizadas con contribuyentes que tengan una menor capacidad de reacción o defensa.

Sólo la duda, no aclarada por la ausencia de transparencia de la AEAT que no explicita cuáles son los criterios efectivos para la asignación de ese complemento, se constituye ya en un profundo factor de desconfianza. Basta pensar cómo puede influir tal situación en tarea tan delicada como el ejercicio de la potestad sancionadora. Es un aspecto en el que la organización debería ser muy clara. No es sostenible que exista la duda, ni dentro ni fuera de la organización, sobre que la retribución de quienes instruyen y resuelven expedientes sancionadores no está afectada por el concreto resultado inculpatario o absolutorio al que lleguen.

Por todo lo expuesto, la respuesta a la interrogante que constituye el enunciado de este trabajo, sobre la idoneidad desde una perspectiva de valores y principios constitucionales de la acción sancionadora de la Inspección de los Tributos, no puede ser positiva. Hay aspectos positivos, pero existen fisuras que ensombrecen y que hacen necesaria una rectificación en concretos aspectos del modelo.

**BIBLIOGRAFÍA**

- 1 AGUALLO AVILÉS, A. *El contribuyente frente a los planes de inspección*. Marcial Pons, Madrid 1994.
- 2 ALZAGA VILLAAMIL, O. *La Constitución Española de 1978 (Comentario sistemático)*. Ediciones del Foro. Madrid 1978.
- 3 ARIAS VELASCO, J. «La Agencia Tributaria, un barco a la deriva». *El País*, lunes 18 de noviembre de 1996.
- 4 BAENA DEL ALCÁZAR, M. *Estudios sobre la Constitución Española. Homenaje al Profesor Eduardo García de Enterría*. Ed. Civitas, Madrid 1991, T. III.
- 5 BOIX REIG, J. y BUSTOS RAMÍREZ, J. *Los delitos contra la Hacienda Pública. Bien jurídico y tipos legales*. Ed. Tecnos, Madrid 1987.
- 6 CAZORLA PRIETO, Luis M.<sup>a</sup> y ARNALDO ALCUBILLA, E. *Temas de Derecho Constitucional y Derecho Administrativo*. Marcial Pons. Madrid 1988.
- 7 *Diccionario Enciclopédico Santillana*, Santillana, S.A. Madrid 1992.
- 8 DÍEZ PICAZO, Luis M.<sup>a</sup> *La Jurisdicción en España. Ensayo de valoración constitucional*. Instituto de Estudios Económicos. Madrid 1994.
- 9 DOMÍNGUEZ VILA, A. *Constitución y derecho sancionador administrativo*. Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A. Madrid 1997.
- 10 FERNÁNDEZ LÓPEZ, R.I. *La comprobación de hechos por la Inspección de los Tributos*. Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A. Madrid-Barcelona 1998.
- 11 GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y RAMÓN FERNÁNDEZ, T. *Curso de Derecho Administrativo*. Ed. Civitas. Madrid 1997, 8.<sup>a</sup> edición, T. II.
- 12 GONZÁLEZ PÉREZ, J. *Comentarios a la Ley de Procedimiento Administrativo*. Ed. Civitas, S.A. Madrid 1989.
- 13 GUÍO MONTERO, F. «Comentarios al Reglamento General de la Inspección de los Tributos». *Revista de Contabilidad y Tributación (Comentarios y Casos Prácticos)*. Ed. Estudios Financieros, núms. 43-44, 1986.
- 14 HUERTAS CONTRERAS, M. *El Poder Judicial en la Constitución Española*. Universidad de Granada. Granada 1995.
- 15 JUAN LOZANO, Ana M.<sup>a</sup> *La Inspección de Hacienda ante la Constitución*. Instituto de Estudios Fiscales. Marcial Pons Ediciones Jurídicas, S.A. Madrid 1993.
- 16 *Larousse. Gran Diccionario usual de la Lengua Española*. Larousse Editorial, S.A. Barcelona 1998.
- 17 LOZANO SERRANO, C. «La actividad inspectora y los principios constitucionales». *Impuestos*, núm. 9, 1990.
- 18 MARTÍN QUERALT, J. y LOZANO SERRANO, C. *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. Ed. Tecnos, S.A. Madrid. 1991.
- 19 MARTÍNEZ HORNERO, F.J. «Marco Jurídico de la Policía Fiscal». *Gaceta Fiscal*. Octubre 1994.

- 20 MESTRE DELGADO, J.F. *Estudios sobre la Constitución Española. Homenaje al Profesor Eduardo García de Enterría*. Ed. Civitas, Madrid 1991, T. III.
- 21 MORELL OCAÑA, L. *Curso de Derecho Administrativo*. Aranzadi Editorial, Pamplona, 3.ª ed. 1998, T. I.
- 22 NIETO, A. *Estudios sobre la Constitución Española. Homenaje al Profesor Eduardo García de Enterría*. Ed. Civitas, Madrid 1991, T. III.
- 23 PAREJO ALFONSO, L., JIMÉNEZ BLANCO, A. y ORTEGA ALVÁREZ, L. *Manual de Derecho Administrativo*. Ed. Ariel, S.A., Barcelona, 4.ª ed. 1996.
- 24 PÉREZ ROYO, F. *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid 1986.
- 25 SANTAMARÍA PASTOR, J.A. *Apuntes de Derecho Administrativo*. Madrid 1986.
- 26 TORÍO LÓPEZ, A. *Estudios sobre la Constitución Española. Homenaje al Profesor Eduardo García de Enterría*. Ed. Civitas, Madrid 1991, T. III.
- 27 VEGA BORREGO, F.A. «La conformidad en el procedimiento de comprobación abreviada». *Revista de Contabilidad y Tributación (Comentarios y Casos Prácticos)*. Ed. Estudios Financieros, Enero 2000.
- 28 ZORNOZA PÉREZ, J.J. *El sistema de infracciones y sanciones tributarias. (Los principios constitucionales del derecho sancionador)*. Ed. Civitas, Madrid 1992.