
Discrecionalidad, arbitrariedad e inicio de actuaciones inspectoras

Aitor ORENA DOMÍNGUEZ

Aranzadi, Navarra, 2006, 207 págs.

La monografía que comentamos se enmarca en la amplia colección de «Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria» de la Editorial Aranzadi y, como es habitual en la misma, después del estudio que efectúa el autor, profesor asociado de Derecho financiero y tributario de la Universidad del País Vasco, aparece la obligada referencia de la bibliografía consultada y tres anexos con extractos de jurisprudencia del Tribunal Constitucional, Tribunal Supremo y Tribunales Superiores de Justicia de diversas Comunidades Autónomas.

Como plantea el propio autor al principio del trabajo, el objeto del mismo pasa por estudiar, y denunciar a su vez, las posibles arbitrariedades que pueden darse al comienzo de actuaciones de comprobación e investigación llevadas a cabo por la Inspección de los tributos.

En el capítulo primero, titulado «Discrecionalidad y arbitrariedad», van apareciendo los conceptos que, después, se utilizarán a lo largo del libro. En primer término, el principio de legalidad, del que se advierten sus dos formas de vincular: *positivamente*, siendo entonces la ley el fundamento previo y necesario de las actuaciones administrativas y, *negativamente*, ostentando la norma el papel de mero límite externo o frontera a la libre acción de la Administración que tendría permitido hacer todo lo que no le esté prohibido.

Después se hace referencia a las potestades de la Administración, distinguiendo entre las de carácter reglado –en las que su ejercicio es obligatorio para la Administración– y discrecionales, advirtiendo que estas últimas –donde se dan supuestos de libertad decisional de la Administración– no pueden identificarse con la autonomía de la voluntad ni la existencia de zonas inmunes al control judicial. También confronta el autor a las potestades discrecionales y la técnica de los conceptos jurídicos indeterminados concluyendo que, en el ámbito tributario, las potestades regladas son las correspondientes al denominado Derecho Tributario sustantivo o material y las discrecionales con el espacio del Derecho Tributario adjetivo o formal.

Con algo más de detenimiento se consideran tres técnicas que se emplean para controlar judicialmente la discrecionalidad y que quedan enmarcadas en la prohibición de la arbitrariedad de los poderes públicos que consagra el artículo 9.3 de la Constitución: 1.^a El control de los elementos reglados del acto discrecional y, en particular, la desviación de poder; 2.^a El control de los hechos determinantes y, 3.^a El control de los principios generales del Derecho. Junto a estas técnicas, se considera la motivación de los actos que se dicten en el ejercicio de potestades discrecionales, pues el control de legalidad de las mismas no debe limitarse únicamente al control de legalidad formal.

Precisamente, la motivación representa la frontera entre la discrecionalidad y la arbitrariedad. Si no hay motivación alguna, la decisión adoptada sólo tendrá como soporte la mera voluntad o capricho de quien la adopta. En el trabajo que comentamos, como advierte su autor, se juzga a la Administración y, por ello, la arbitrariedad que se analiza no es la normativa –producida en la elaboración de normas jurídicas–, sino la aplicativa, que tiene lugar en un supuesto concreto como el del inicio de las actuaciones inspectoras.

Al poner en relación el ejercicio de potestades discrecionales de la Administración y el carácter revisor de la jurisdicción, Aitor ORENA plantea los elementos que han de comprobar los jueces:

- 1.º Si la realidad de los hechos ha sido falseada.
- 2.º Si no se ha tenido en cuenta algún factor jurídicamente relevante o si se ha introducido en el proceso alguno que no lo sea.
- 3.º El valor otorgado por el ordenamiento jurídico a cada uno de esos factores.
- 4.º En caso de tener todos ellos el mismo valor jurídico, el razonamiento que justifique la opción a favor de uno u otro.

Al término del capítulo introductorio, se formula la pregunta de si ¿cabe la discrecionalidad en el ámbito tributario? Y, como quiera que, desde luego, la respuesta no puede sino ser afirmativa, se discurre sobre los principios –de legalidad o reserva de ley y de seguridad jurídica– que la Administración debe respetar y que limitarán la existencia de la discrecionalidad tributaria.

El segundo capítulo se dedica a la observación de las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación que, como en la práctica, no pueden extenderse al examen de la situación fiscal de todos los ciudadanos, hace especialmente relevante la selección de las personas a investigar, momento caracterizado por una amplísima discrecionalidad de los órganos inspectores, abriéndose la puerta a posibles arbitrariedades.

Para poder llevar a cabo la selección de sujetos objeto de las actuaciones inspectoras, resulta imprescindible a juicio del autor «establecer los criterios a partir de los cuales se decidirá qué sujetos inspeccionar, consiguiendo de esta forma evitar la arbitrariedad. Estos criterios deberán estar perfectamente definidos y habrán de respetar en todo momento la Constitución. Respecto a cuáles han de ser éstos, únicamente la combinación de varios criterios logrará la obtención de una selección justa. Así por ejemplo, si únicamente se utilizase el criterio de la aleatoriedad –criterio que asegura como ningún otro decisiones antojadizas de la Inspección–, se estaría despreciando el principio de eficacia, con lo que se estaría contradiciendo la equidad fiscal y la adecuación de los medios a los fines (art. 106.1 de la CE). Por otro lado emplear, de forma exclusiva, un criterio sectorial o territorial, no respetaría, salvo que medie un elemento temporal, los principios de la igualdad y la generalidad; es más, podría llegar a contradecir también el principio de eficacia del artículo 106.1 de la CE al no hacer hincapié en sectores potencialmente defraudadores».

El artículo 147 de la nueva Ley General Tributaria prevé que la iniciación del procedimiento de inspección se haga de oficio y a petición del propio obligado tributario. Dejando al margen esta última posibilidad, el estudio del profesor ORENA DOMÍNGUEZ se centra en dos de los modos que tiene la Inspección para comenzar sus actuaciones con un determinado sujeto: por denuncia pública y por inclusión en un Plan de inspección y, a dichos modos, se refieren los siguientes capítulos, tercero y cuarto, del trabajo.

Por lo que se refiere a la denuncia pública –regulada actualmente en el art. 114 de la Ley General Tributaria–, el autor opina que se trata de una de las instituciones jurídicas que ha estado más olvidada en los últimos tiempos, quizás porque se trata de una figura problemática tanto desde el punto de vista de su aceptación, debido a la repulsa que provocaba su retribución, como en lo relativo a su concepción y ubicación dentro del procedimiento de gestión tributaria.

La denuncia viene a ser un acto del administrado con el que se lleva a cabo una colaboración voluntaria con la Administración, siendo, potencialmente al menos, un instrumento de lucha contra el fraude fiscal. De la misma se estudia su objeto –hechos o situaciones que puedan ser constitutivos de infracciones tributarias o tener trascendencia para la aplicación de los tributos– y forma, habitualmente escrita, aunque podría adoptar la forma verbal (el autor también se refiere a otros tipos de denuncias: anónima, nominativa y denuncia pública propiamente dicha), criticándose el hecho de que la denuncia no forme parte del expediente administrativo porque se desaprovecha así la oportunidad de fijar un posible control jurisdiccional sobre el modo de actuar de la Administración. Para Aitor ORENA, las denuncias deberían, por lo menos, recogerse en algún archivo aunque sea a efectos internos para poder investigar una posible arbitrariedad o desviación de poder.

Por otro lado, se considera que la denuncia no tiene por qué ir acompañada de las pruebas de los hechos denunciados y, sucesivamente, se van respondiendo diversos interrogantes. Así: ¿constituyen una obligación para los ciudadanos?, ¿constituyen una obligación de actuar para la Administración?, ¿debe la denuncia formar parte del expediente?, ¿puede la denuncia ser anónima?, etc.

En cuanto a los Planes de Inspección –las directrices generales del último Plan General de Control Tributario para 2006 (en la terminología empleada por el art. 116 de la nueva Ley General Tributaria) han resultado aprobadas y hechas públicas por Resolución de 27 de enero de 2006 de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria–, se considera su razón de ser –la eficacia de las actuaciones inspectoras que exigen su previa programación– y finalidad (hacer efectivo el deber constitucional de contribuir al sostenimiento del gasto público aparte de proteger los derechos de los ciudadanos y posibilitar, al propio tiempo, un control de la actuación de los órganos inspectores), así como lo que son: documentos que recogen los criterios que han de servir a los órganos inspectores a la hora de delimitar los sujetos objeto de posibles inspecciones.

También se hace referencia a una triple clasificación de estos Planes: el Plan Nacional de Inspección (en la terminología empleada por la derogada Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes), los respectivos Planes de Inspección de cada funcionario, equipo o unidad y, cuando se estime necesario u oportuno, los Planes especiales de actuación sectorial o territorial.

Los restantes aspectos que se tratan en la monografía de ORENA DOMÍNGUEZ hacen referencia al acceso a las relaciones nominativas de los sujetos a inspeccionar y la posibilidad de impugnar la inclusión de un contribuyente en un Plan de Inspección. Asimismo, se comenta la publicidad del Plan Nacional de Inspección y la conveniente publicación de los Planes de los órganos inspectores –dado que su carácter reservado no favorece sino cuestionarse su constitucionalidad–, la naturaleza que tienen (se analizan las posturas que defienden su consideración como normas jurídicas y como normas internas con apariencia de instrucciones o directrices de la propia Inspección) y en cuanto a si es posible impugnar directamente un Plan o si, en cambio, sólo es posible la impugnación de los actos de la Inspección posteriores y que sean consecuencia de esa previa planificación, el autor deja ver diversas posturas al respecto:

- Impugnación sólo de las actuaciones inspectoras ejecutando los criterios del Plan.
- Los criterios informadores del Plan Nacional no pueden impugnarse porque vienen a ser meras directrices políticas.
- Imposibilidad de recurrir el Plan Nacional ni los actos de concreción del mismo, ni demás modos de inicio de las actuaciones.
- La mera inclusión de un contribuyente concreto en un Plan no es recurrible separadamente pero sí junto a la resolución que ponga fin al procedimiento seguido por la Inspección.

Miguel Ángel Martínez Lago