

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFJ054186

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 30 de abril de 2014

Vocalía 12.^a

R.G. 3155/2010

SUMARIO:

Procedimiento de inspección. Organización. Competencia. *El domicilio fiscal del contribuyente es el que determina la competencia territorial de los órganos de Inspección.* En las actuaciones de comprobación e investigación la competencia territorial de los órganos de Inspección viene determinada por el domicilio fiscal del contribuyente en el momento del inicio de las actuaciones inspectoras, sin que quepa confundir la norma de atribución de competencia territorial con la del lugar en que cabe desarrollar las actuaciones inspectoras. Las autorizaciones previstas en el art. 17 del RD 939/1986 (RGIT) están referidas a la posibilidad de que el órgano que fuere el competente territorialmente -esto es, según el domicilio fiscal del obligado tributario al tiempo de iniciarse las actuaciones- pueda realizar actuaciones inspectoras fuera del ámbito territorial al que extiende su competencia. Cuestión muy diferente es la de asumir competencias relativas a obligados tributarios con domicilio fiscal en el territorio de otra Delegación Especial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. En este último caso, los órganos en cuyo ámbito territorial no radique el domicilio fiscal del obligado tributario sólo podrán llevar a cabo las actuaciones parciales y de mera colaboración previstas en el art. 21.6 del mencionado RD 939/1986 (RGIT). Así las cosas, en este caso, al apreciar vicio de incompetencia territorial manifiesta se declaran nulas de pleno derecho las actuaciones inspectoras. **(Criterio 1 de 1)** [Vid., en el mismo sentido, STS, de 5 de mayo de 2011, recurso n.º 1560/2007 (NFJ043359)].

PRECEPTOS:

RD 939/1986 (RGIT), arts. 8, 17, 20 y 21.

ORDEN de 26 de mayo de 1986 (Desarrolla el RGIT en el ámbito de la competencia de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria), art. 8.

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, en la fecha arriba señalada (30/04/2014), el Tribunal Económico Administrativo Central, reunido en Pleno, ha visto el recurso de alzada interpuesto por D. A, con domicilio a efecto de notificaciones en calle ..., contra resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Murcia nº 30/02295/2005, dictada el 26 de febrero de 2010, en asunto relativo a liquidación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al ejercicio de 1989, y cuantía de 1.051.794,60 €.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero:**

De la documentación obrante en el expediente, resultan acreditados lo siguientes hechos:

1. Por la Inspección Regional de Cataluña se incoó al hoy recurrente acta en disconformidad por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio 1989. Como resultado de la comprobación efectuada se consideró que se había puesto de manifiesto que existían rendimientos del capital mobiliario derivados de Pagarés del Tesoro no declarados por importe de 1.871.233 pesetas, y que el sujeto pasivo era titular a 31-12-1988 de 178 acciones de determinada entidad mercantil, lo que suponía una participación del 22,25%, dado que el número total de acciones ascendía a 800. Dicha sociedad tributaba en régimen de transparencia fiscal, al tratarse de una sociedad de mera tenencia de bienes, y era titular de un inmueble sito en ... La Inspección llegó a la conclusión de que se había producido una simulación absoluta para no tributar por la venta de dicho inmueble. De acuerdo con el artículo 12.2 de la Ley del IRPF al haber obtenido dicha entidad en el ejercicio 1988 una base imponible positiva de 622.587.124 pesetas, procedía imputar a la base Imponible del contribuyente unos rendimientos por este concepto de 138.525.635 pesetas.

El Inspector Regional de Cataluña, el 21 de septiembre de 1994, dictó el correspondiente acuerdo de liquidación confirmando en todos sus términos la propuesta efectuada por el actuario en el acta de disconformidad.

2. No conforme con dicho acuerdo, el contribuyente, en fecha 3 de noviembre de 1994, interpuso reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional (en adelante, TEAR) de Cataluña, mostrándose disconforme con la regularización efectuada por, entre otros, los siguientes motivos: nulidad de las actuaciones al haberse utilizado en la comprobación las facultades previstas en el artículo 111.3 de la Ley General Tributaria, en la redacción dada por la Ley 31/91, precepto que ha sido declarado inconstitucional; y la incorrección de la imputación de las bases de la sociedad transparente, pues no se tuvo en cuenta ni la ampliación de capital efectuada, ni la venta de los derechos de suscripción, ya que la Inspección consideró que dicha operación había sido ficticia y encerraba una simulación de un negocio jurídico irreal.

El TEAR de Cataluña, con fecha 3 de febrero de 1999, acuerda estimar en parte la reclamación del interesado por el hecho de haber sido anulada la liquidación practicada a la sociedad transparente al considerarse que la Inspección utilizó requerimientos de información al amparo de un precepto legal, el artículo 111 de la Ley 230/1963, General Tributaria, que después fue declarado inconstitucional, si bien en dicha resolución el TEAR indicaba que nada impedía que la Administración pudiera volver a ejercitar sus potestades respecto del mismo tributo y ejercicio al amparo del mismo artículo 111 de la LGT, pero en su redacción dada por la Ley 25/1995, de 20 de julio.

El TEAC confirmó, con fechas 22 de diciembre de 2000 y 13 de septiembre de 2002, los citados fallos del TEAR de Cataluña relativos a la sociedad y al socio.

3. Consta en el expediente autorización de fecha 10 de marzo de 2004 del Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria por la que *“Se autoriza al Inspector de Hacienda del Estado D. AA y a la Subinspectora BB para que, de acuerdo con lo establecido en el art. 17 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos, pueda desarrollar las actuaciones inspectoras que resulten necesarias, en el ámbito de la Delegación Especial de la AEAT de Murcia, para la regularización de la situación tributaria del contribuyente D. GGR, con domicilio fiscal en Murcia”*.

4. Consta igualmente Orden de inclusión en Plan de inspección de fecha 1 de marzo de 2004 dictada por el Inspector Regional de la Delegación Especial de Cataluña.

5. Con fecha 28 de abril de 2004 se notifica en Murcia el inicio de nuevas actuaciones inspectoras correspondientes al mismo impuesto y ejercicio, que fueron llevadas a cabo por la Unidad de Inspección nº 2 de la Dependencia Regional de Inspección de Cataluña, quien también firma el acta y el preceptivo informe de disconformidad.

6. El procedimiento finalizó dictándose acto de liquidación por el Inspector Jefe Regional de la Dependencia de Inspección de la Delegación Especial de Murcia, si bien en la notificación se especificaba que la posible reclamación económico-administrativa debía interponerse ante el TEAR de Cataluña.

7. Con fecha 23 de septiembre de 2005, el interesado promovió la reclamación económico-administrativa núm. 30/02295/2005 ante el Tribunal Económico Administrativo Regional de Murcia (en adelante TEAR de Murcia), contra el citado acuerdo de liquidación del que resultaba una deuda tributaria a ingresar por importe de 1.051.794,60 euros.

8. El TEAR de Murcia, mediante resolución de 31 de enero de 2007, acordó anular la notificación del acto de liquidación, a fin de que se practicara correctamente confiriendo recurso ante el TEAR de Murcia que sería el competente al haber sido dictada la liquidación por la Dependencia de Inspección de la Delegación Especial de Murcia. Interpuesto recurso de alzada por el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la Agencia Tributaria, el TEAC dictó resolución el 4 de diciembre de 2008 acordando estimar el recurso y remitir las actuaciones al TEAR de Murcia para su resolución por entender subsanado el defecto en la notificación al haber interpuesto el interesado la reclamación ante el órgano competente.

9. Ante el TEAR de Murcia el interesado había presentado escrito de alegaciones que, en síntesis, se referían a la prescripción por no haberse interrumpido el plazo de la misma al haber sido declaradas nulas de pleno derecho las actuaciones de la Inspección; la falta de pruebas sobre la determinación de la base imponible y el porcentaje de participación del interesado en la sociedad; la invalidez de la mayor parte de las pruebas existentes por derivar de un expediente viciado de nulidad; la duración de las actuaciones inspectoras superior al plazo legal de doce meses; la incompetencia territorial del órgano inspector; indefensión al negarse el acceso al expediente de la sociedad; erróneo cálculo de los intereses de demora por no tenerse en cuanto que el retraso se debe a los continuos errores de la Administración; por último, la falta de prueba de los intereses imputados por pagarés del Tesoro.

10. El TEAR de Murcia resolvió la reclamación, desestimándola, con fecha 26 de febrero de 2010. Los argumentos desestimatorios se concretan en lo siguiente:

- En cuanto a la prescripción alegada considera el Tribunal que no concurre ninguno de los supuestos previstos en el artículo 217 de la Ley 58/2003, General Tributaria, que permita calificar como nulas de pleno derecho las actuaciones llevadas a cabo con anterioridad por la Inspección aunque fueran anuladas por el TEAR de Cataluña mediante resolución confirmada por el TEAC. Recuerda el TEAR de Murcia que el Tribunal Constitucional anuló el inciso final del artículo 111.3 de la anterior Ley General Tributaria que establecía: *“La*

investigación podrá comprender la información relativa al origen y destino de los movimientos de los cheques u otras órdenes de pago", fundándose la anulación en que las facultades de comprobación e investigación reguladas no tienen relación directa con los contenidos propios de las Leyes Presupuestarias, por lo que el inciso comentado desborda la función constitucionalmente reservada a este tipo de Leyes. Por ello, el TEAR de Cataluña, al igual que el TEAC, señalaba que nada impedía que la Administración Tributaria pudiera ejercitar la comprobación de la situación tributaria de la entidad reclamante, al amparo de lo dispuesto en el artículo 111 en la redacción dada al mismo por la Ley 25/1995, de 20 de julio.

- Acerca de la base imputada a los socios, se trata de la base que resulta de la liquidación practicada a la sociedad transparente. En este sentido, aunque alguna prueba se hubiera obtenido anteriormente dentro de un precepto declarado nulo por el Tribunal Constitucional, ello no es óbice para que el resto de pruebas independientes de aquella se puedan utilizar. En cuanto al porcentaje de participación del recurrente en la sociedad ascendía al 22,25 por 100, según se refleja en la declaración del Impuesto sobre Sociedades relativa al ejercicio 1987.

En relación con este aspecto de la participación, el reclamante sostiene que en fecha 31/12/1988 su participación en la sociedad era solamente del 0,8557 por 100 del capital social, como consecuencia de haberse ampliado dicho capital, mediante escritura de 9 de diciembre de 1988, en 500.000.000 pesetas dividido en 20.000 nuevas participaciones de 25.000 pesetas cada una. A este respecto, en el acuerdo de liquidación dictado por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Cataluña se rebate esta ampliación de capital, acertadamente a juicio de ese TEAR, considerando que la supuesta ampliación se trata en realidad de un negocio jurídico simulado, al igual que el anterior consistente en la supuesta venta de los derechos de suscripción preferente de los que eran titulares los primitivos accionistas. Para llegar a esta conclusión se tienen en cuenta: a) Las circunstancias personales de los nuevos socios, adquirentes de las acciones. Se trata de dos personas carentes de bienes y recursos para satisfacer la cantidad de 1.000.000.000 pesetas, sin una residencia permanente en territorio español y en paradero desconocido; b) El motivo de tales operaciones para la sociedad y los antiguos y nuevos socios. En efecto, no existe una razón válida para la transmisión de los derechos de suscripción o las acciones, ni por parte de los socios que supuestamente transmiten tales derechos, ni por parte de los adquirentes, según se razona amplia y suficientemente en el informe ampliatorio emitido por el Inspector actuario; c) No se ha acreditado el cobro del precio supuestamente acordado por los derechos de suscripción, pese a ser requerido por la Inspección. En definitiva, tal y como se hace constar en el referido informe ampliatorio, los supuestos compradores son meros testaferros que, posteriormente a la venta del local y la obtención del incremento de patrimonio, permanecen ilocalizables y sin posibilidad de que se les impute la parte de dicho incremento en proporción a sus cuotas.

- Con respecto a los intereses de demora, la jurisprudencia del Tribunal Supremo ha establecido que no tienen carácter sancionador, sino función indemnizatoria. Por ello se devengan durante todo el periodo de pendencia de la deuda.

- En relación con la falta de competencia territorial planteada, señala el TEAR:

"En relación con la falta de competencia territorial planteada cabe señalar que el artículo 45 de la Ley 230/1963, General Tributaria, en redacción dada por Ley 10/1985, de 26 de abril dispone que "1.- El domicilio a los efectos tributarios será: a) para las personas naturales el de su residencia habitual...". Por su parte, el Reglamento de la Inspección de los tributos, aprobado por Real Decreto 939/1986, de 25 de abril dispone en el artículo 17.1:" Las actuaciones inspectoras se realizarán por los funcionarios, equipos o unidades de la Inspección de los Tributos en el ámbito territorial a que extienda su competencia el Órgano del que dependan. Las Direcciones Generales competentes, así como los Delegados de Hacienda especiales dentro de su circunscripción, podrán autorizar, en los casos en que se estime conveniente para el servicio, la realización de actuaciones inspectoras fuera de dichos límites territoriales; estableciendo el artículo 21.5 del mencionado Reglamento que " La Inspección de los Tributos en cuyo ámbito de competencia territorial se halle el domicilio tributario del interesado podrá examinar cuantos libros, documentos o justificantes deban serle aportados aunque se refieran a bienes, derechos o actividades que radiquen, aparezcan o se desarrollen en un ámbito territorial distinto"; finalmente, y, a este respecto, la Orden Ministerial de 26 de marzo de 1986 por la que se desarrolla el Reglamento General de la Inspección de los Tributos señala que " Será el domicilio fiscal que el obligado tributario tenga al iniciarse las actuaciones inspectoras el determinante, en su caso, de la competencia del órgano actuante de la Inspección de los Tributos, incluso respecto de hechos imponibles o períodos anteriores relacionados con un domicilio tributario distinto".

Consta en el expediente, en las actuaciones anteriormente desarrolladas, que la residencia habitual del obligado tributario, al tiempo de iniciarse la comprobación de su situación tributaria, estaba en la C/ -- BARCELONA, aunque posteriormente se hubiera trasladado a Murcia, por lo que el órgano competente

inicialmente era la Inspección de los Tributos dependiente de la Delegación Especial de Cataluña. Posteriormente, al trasladar el contribuyente su domicilio a Murcia, el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria autorizó, con fecha 10 de marzo de 2004 al inspector de Hacienda del Estado D. AA y a la Subinspectora de los Tributos Dña. BB, para que realizara actuaciones inspectoras en el ámbito de la Delegación Especial de la A.E.A.T. de Murcia en orden a la regularización de la situación tributaria del contribuyente y hoy reclamante D. GGR (folio 72 de la Documentación A). Por tanto, una vez que las actuaciones se desarrollan en el ámbito de la Delegación Especial de Murcia, corresponde al Inspector Jefe Regional de esta Delegación Especial dictar el acto de liquidación.

En base a lo razonado, debe declararse la competencia del Inspector-Jefe de la Delegación de Murcia para dictar el acto de liquidación y, en consecuencia, la conformidad a Derecho del acto administrativo impugnado”.

Segundo:

No conforme con la resolución del TEAR de Murcia interpone el interesado el presente recurso de alzada ordinario, formulando las siguientes alegaciones:

1) Falta de competencia territorial del órgano de Inspección. El domicilio del contribuyente en el momento de iniciarse las actuaciones inspectoras se encuentra en Murcia. Por ello, de acuerdo con la normativa aplicable (artículo 8 de la Orden de 26 de Mayo de 1986 que desarrolla el RGIT, y artículo 5.3.3 de la Resolución de 24 de marzo de 1.992 de la AEAT sobre organización y atribución de funciones a la inspección de los tributos, que regula la competencia territorial de las Dependencias Regionales de Inspección) correspondía a la Inspección de Murcia el realizar las actuaciones inspectoras, no a la Inspección de Cataluña que fue la que las realizó en su totalidad. Posteriormente, con la intención de subsanar, la liquidación es firmada por el Inspector Jefe de la Dependencia de Inspección de Murcia, de forma indebida a tenor del artículo 60.1 del RGIT.

2) Prescripción. En primer lugar considera el recurrente que se ha producido la prescripción del derecho de la Administración a liquidar la deuda tributaria.

Aduce el recurrente que el TEAR de Murcia considera que no se ha producido la prescripción basándose en que la causa de nulidad de las primeras liquidaciones no forma parte del numerus clausus contenido en el artículo 217 de la LGT 58/2003 que establece los casos de nulidad de pleno derecho. A estos efectos recuerda que dichas primeras liquidaciones fueron anuladas porque utilizaron medios de prueba considerados inconstitucionales por sentencia de fecha 28 de junio de 1994 del Tribunal Constitucional.

Considera que ha olvidado el TEAR de Murcia que el propio artículo 217 de la LGT establece como actos nulos a "g) *Cualquier otro que se establezca expresamente en una disposición de rango legal*". A este respecto la declaración de inconstitucionalidad de una norma es un claro motivo de nulidad de los actos no firmes dictados al amparo de la misma porque así lo establecen de forma expresa los artículos 38 y 39 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional. Es por ello que el argumento utilizado por el TEAR para rechazar este argumento no es válido.

Añade que esta cuestión, los efectos de nulidad de la sentencia del Tribunal Constitucional, ya fue resuelta por el TEAR de Cataluña en la resolución de fecha 27 de noviembre de 1996 que anuló las primeras liquidaciones practicadas a la entidad cuyas bases ahora se imputan: "Así las cosas y conforme a lo establecido en los artículos 38 y 39 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, no puede haber duda de que la declaración de inconstitucionalidad de una norma es un vicio de nulidad plena con efectos "ex tunc", que acarrea entre sus consecuencias la nulidad correlativa de aquellos actos dictados en su aplicación que no hubieran ganado todavía firmeza. (...) apoyándose como se ha dicho el procedimiento utilizado para obtener la información que ha resultado esencial para dictar el acto de liquidación en un precepto nulo, el resultado del mismo y todos los actos posteriores deben seguir la misma suerte, y procede por tanto declarar la nulidad del acta y de la liquidación impugnada".

También lo dice el propio TEAC en resolución de fecha 13 de septiembre de 2002 que resuelve el recurso de alzada promovido por el Director del Departamento de Inspección contra la resolución del TEAR de Cataluña, de fecha 3 de febrero de 1.999, en concepto IRPF 1989 del reclamante, en su antecedente 2º): "las actuaciones inspectoras seguidas con la sociedad eran nulas al basarse en requerimientos de información realizados al amparo del último inciso del artículo 111.3 de la Ley General Tributaria, declarado nulo por sentencia del Tribunal Constitucional de 28 de junio de 1994".

Es por ello que no se entiende que ahora el TEAR de Murcia diga que las primeras actuaciones no eran nulas de pleno derecho. Considera que esta cuestión (la nulidad de las primeras actuaciones) ya es un tema resuelto por el TEAR de Cataluña y después por el TEAC, siendo ambas resoluciones firmes, y que no cabe ahora que el TEAR de Murcia reinterprete las anteriores resoluciones.

Siendo todo ello así, las segundas actuaciones, iniciadas en fecha 28 de abril de 2004 (aunque con efectos en materia de interrupción de la prescripción en fecha 9 de septiembre de 2005 por haber transcurrido más

de doce meses en el procedimiento inspector), están prescritas al haber transcurrido más de cuatro años desde el momento de la presentación en voluntaria de la declaración correspondiente al ejercicio de 1989. El recurrente se remite aquí a las alegaciones efectuadas ante el TEAR de Murcia en las que manifestó que la inspección se inicia en fecha 28 de abril de 2004 y finaliza con la notificación de la liquidación en fecha 9 de septiembre de 2005. Transcurren entre el inicio y el final de las actuaciones exactamente 500 días. Si se descuentan los días de retraso imputables al contribuyente, y que según la inspección ascienden a 97 días (página 10 de la liquidación recurrida), resulta que la inspección ha durado un total de 403 días que es un plazo superior al de 12 meses previsto en el artículo 150.1 de la Ley General Tributaria. La propia liquidación reconoce que el plazo de finalización de las actuaciones inspectoras es del 30 de julio de 2.005 fecha en la que todavía no se había notificado la liquidación (página 10 de la liquidación). Es más, entre la fecha del acta (3 de noviembre de 2.004) y la fecha de notificación de la liquidación (9 de septiembre de 2.005) transcurren 310 días que son "mucho más" de los 6 meses que establece la normativa de interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras (art. 150.2 de la Ley General Tributaria y art. 31 quater del Reglamento General de la Inspección de los Tributos). Se produce por lo tanto también un supuesto de interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras por un periodo superior a 6 meses por lo que debe resultar de aplicación lo prevenido en el artículo 150.2 de la LGT cuya consecuencia más importante es que no se entiende interrumpida la prescripción.

Continúa exponiendo que las primeras liquidaciones se anularon el 14 de abril de 1999, y que siendo la fecha en la que las segundas actuaciones inspectoras interrumpieron la prescripción el 9 de septiembre de 2005, estaría prescrito en tal fecha el derecho de la Administración a liquidar, no habiendo interrumpido el plazo de prescripción el recurso de alzada planteado por la Administración.

Cita en apoyo de su argumentación las sentencias de la Audiencia Nacional de fechas 23 de julio y 15 de octubre de 2009, así como la de 24 de abril de 2008 para considerar improcedente la segunda oportunidad para liquidar concedida a la Inspección.

3) Falta de pruebas. Señala el interesado que las primeras actuaciones inspectoras fueron anuladas porque las pruebas bancarias esenciales no eran válidas y no existían otras pruebas en el expediente que permitieran sustentar el expediente de simulación construido por la Inspección. En la nueva inspección realizada no se consiguen dichas pruebas bancarias esenciales y no se aportan nuevas pruebas. La Inspección se limita a "reutilizar" las pruebas obtenidas en la primera inspección y a copiar los datos de la misma. En consecuencia, no consigue probar los datos esenciales de la liquidación, basada en la existencia de una simulación absoluta de negocio, que le permitan desvirtuar, por ejemplo, el hecho que el interesado ostentaba a 31-12-1998 tan sólo la titularidad jurídica del 0,8557% del capital de la sociedad cuyas bases le fueron imputadas.

4) Improcedencia del cálculo de los intereses de demora. No procede el cálculo de los intereses de demora por todo el tiempo transcurrido como consecuencia del error cometido por la Administración en la emisión de las primeras liquidaciones y su consiguiente anulación. Tal retraso, así como el producido hasta iniciar las nuevas actuaciones, no puede ser imputado al contribuyente sino a la Administración. Apoya su argumentación en el artículo 26.4 de la LGT 58/2003, y, para procedimientos iniciados antes de tal Ley, cita la STS de 16 de julio de 2009.

5) Inclusión incorrecta de unos rendimientos de capital mobiliario derivados de pagarés del Tesoro, de cuya existencia no existe ninguna prueba en el expediente. Añade que esta alegación no ha sido contestada por el TEAR de Murcia.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero:

Concurren en el presente expediente los requisitos procesales de competencia de este Tribunal, capacidad del actor, legitimación del reclamante, impugnabilidad de los actos reclamados y que el recurso ha sido interpuesto en tiempo y forma, según lo dispuesto en la Ley 58/2003, General Tributaria, de 17 de diciembre y el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa.

Segundo:

A la vista de las alegaciones formuladas por el interesado, expuestas en el antecedente de hecho segundo la presente resolución, debe procederse en primer término al análisis de las circunstancias relativas al procedimiento en virtud de las cuales el recurrente pretende la calificación de nulos de pleno derecho del acto de liquidación, pues la estimación de esta pretensión haría innecesario entrar a conocer de las restantes.

No es una cuestión puesta en entredicho por ninguna de las partes que el obligado tributario es una persona física cuyo domicilio fiscal se encuentra situado en la ciudad de ... al tiempo de iniciarse el segundo procedimiento inspector, consecuencia de la anulación por resolución económico-administrativa de las primeras

actuaciones inspectoras llevadas a cabo. Debe precisarse que estamos ante un segundo procedimiento, consecuencia de haber sido anulado el primero, y no ante un supuesto de retroacción. No se trata, pues, de la continuación de las mismas actuaciones inspectoras, durante el desarrollo de las cuales se produzca un cambio del domicilio fiscal del obligado tributario, como parece entender erróneamente el TEAR en la resolución ahora recurrida.

Teniendo en cuenta los hechos descritos en el antecedente de hecho primero, resulta que, al amparo de la autorización de fecha 10 de marzo de 2004 del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, las actuaciones inspectoras relativas a un obligado tributario con domicilio fiscal en ... han sido llevadas a cabo por funcionarios de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Cataluña, con la excepción del acuerdo de liquidación. Que las actuaciones inspectoras han sido llevadas a cabo por la Dependencia Regional de Cataluña resulta de:

-El acuerdo de carga en plan de Inspección fue realizado por el Inspector Regional de Cataluña.

-El obligado tributario fue asignado a una unidad o equipo de la Dependencia Regional de Cataluña.

-En la comunicación de inicio de actuaciones aparece como un equipo o unidad de la Dependencia Regional de Cataluña, sin que en esta comunicación se dé cuenta al obligado tributario de la autorización de fecha 10 de marzo de 2004 y se cita al obligado tributario para que comparezca en las oficinas de la Inspección en Barcelona.

Por otro lado, según la documentación que obra en el expediente remitido a este Tribunal, en las diferentes diligencias extendidas en el curso de las actuaciones queda identificada como dependencia actuante la Dependencia Regional de Inspección de Cataluña. Igual sucede en el acta extendida y en el preceptivo informe de disconformidad.

Así las cosas y acudiendo a la normativa aplicable en la fecha en que se lleva a cabo el procedimiento, en primer lugar debe hacerse mención a la Orden Ministerial de 26 de mayo de 1986, dictada en desarrollo del Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprueba el Reglamento General de Inspección (en adelante RGIT). En el párrafo tercero de su artículo 8 se establece:

“Será el domicilio fiscal que el obligado tributario tenga al iniciarse las actuaciones inspectoras el determinante en su caso de la competencia del Órgano actuante de la inspección de los Tributos incluso respecto de hechos imponible o períodos anteriores relacionados con un domicilio tributario distinto.”

Por su parte, el artículo 17.1 del Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos (en adelante RGIT) disponía,

“1. Las actuaciones inspectoras se realizarán por los funcionarios, equipos o unidades de la Inspección de los Tributos en el ámbito territorial a que extienda su competencia el Órgano del que dependan. Las Direcciones Generales competentes, así como los Delegados de Hacienda especiales dentro de su circunscripción, podrán autorizar, en los casos en que se estime conveniente para el servicio, la realización de actuaciones inspectoras fuera de dichos límites territoriales.”

De entrada, debe precisarse que a juicio de este Tribunal Central, la autorización a la que se refiere este precepto está referida a la posibilidad de que el órgano que fuere el competente territorialmente (esto es, según el domicilio fiscal del obligado tributario al tiempo de iniciarse las actuaciones) pueda realizar actuaciones inspectoras fuera del ámbito territorial al que extienda su competencia. Ello puede ser necesario en algunos supuestos, puesto que son diferentes los lugares donde el órgano competente puede tener interés en llevar a cabo las concretas actuaciones, ya que el artículo 20 del mismo Reglamento señala que las actuaciones de comprobación e investigación podrán desarrollarse indistintamente:

“a) En el lugar donde el sujeto pasivo, retenedor o responsable, tenga su domicilio fiscal, o en aquel donde su representante tenga su domicilio, despacho u oficina, siempre que este último esté dentro de la demarcación territorial de la Delegación de Hacienda correspondiente al domicilio tributario del representado.

b) En el lugar donde se realicen total o parcialmente las actividades gravadas.

c) Donde exista alguna prueba, al menos parcial, del hecho imponible.

d) En las oficinas de la Administración Tributaria o en las del Ayuntamiento, en cuyo ámbito o término radiquen cualquiera de los lugares a que se alude en las letras anteriores, cuando los elementos sobre los que hayan de realizarse las actuaciones puedan ser examinados en ellas.

2. La Inspección de los Tributos determinará en cada caso el lugar donde hayan de desarrollarse sus actuaciones, haciéndolo constar en la comunicación correspondiente”.

Esta posibilidad de que el órgano que fuere el competente territorialmente (esto es, según el domicilio fiscal del obligado tributario al tiempo de iniciarse las actuaciones) pueda realizar actuaciones inspectoras fuera del ámbito territorial al que extienda su competencia, resulta además complementada por lo previsto en el artículo 21.5 del RGIT, el cual añade que *“5. La Inspección de los Tributos, en cuyo ámbito de competencia territorial se halle el domicilio tributario del interesado, podrá examinar cuantos libros, documentos o justificantes deban serle aportados aunque se refieran a bienes, derechos o actividades que radiquen, aparezcan o se desarrollen en un ámbito territorial distinto”*.

Tercero:

Sin embargo, la cuestión es muy diferente si de lo que se trata es de asumir competencias relativas a obligados tributarios con domicilio fiscal en el territorio de otra Delegación Especial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

En este sentido, no siendo aplicable ya el artículo 17.1 del RGIT, sino el artículo 21.6 de la misma norma reglamentaria, se prevé que *“Del mismo modo, la Inspección de los Tributos cuya competencia territorial no corresponda al domicilio tributario del interesado podrá, no obstante, desarrollar en cualquiera de los demás lugares a que se refiere el artículo 20 de este Reglamento las actuaciones parciales que procedan en relación con aquél”*.

Por otro lado, la Resolución de la AEAT de 24 de marzo de 1992, que organiza y atribuye funciones a la inspección de los tributos en el ámbito de la competencia del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, dispone (según la redacción vigente en el momento de iniciarse las actuaciones inspectoras):

“Cinco. Dependencias Regionales de Inspección

1. Funciones.

*Las Dependencias Regionales de Inspección de las Delegaciones Especiales de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, además de las que se establecen en los apartados 4, 5, 6 y 7 del número Cinco de esta Resolución para cada una de las unidades en que se organiza, **tienen atribuidas las siguientes funciones, en relación con los obligados tributarios a que se refiere el siguiente apartado y en el ámbito de los tributos de su competencia:***

a) Planificar y supervisar las actuaciones de servicios de inspección existentes en el ámbito de la correspondiente los Delegación Especial de la Agencia.

b) Dirigir y coordinar las actividades de todas las unidades que la integran.

c) Controlar y asumir la responsabilidad cumplimiento de los planes y objetivos establecidos, en coordinación con las del demás Dependencias de la Delegación Especial.

d) Realizar las actuaciones de estudio, informe asesoramiento en cuestiones de su competencia cuando así se estime y necesario.

a la e) Cualquier otra función atribuida normativamente Inspección de los Tributos, en relación con los obligados tributarios a los que extienda su competencia.

2. Ámbito de actuación.

Las funciones señaladas en el apartado anterior se extenderán a todos los obligados tributarios con domicilio fiscal en el ámbito de la respectiva Delegación Especial de la Agencia Tributaria, sobre los que la Oficina Nacional de Inspección o la Oficina Nacional de Investigación del Fraude no ejerzan su competencia.

La competencia de la Dependencia Regional de Inspección podrá abarcar igualmente a las obligaciones tributarias derivadas de los hechos imposables que correspondan a personas físicas o jurídicas no residentes y sin establecimiento permanente en España, cuando en relación con dichos hechos imposables el representante, responsable, retenedor, depositario o gestor de los bienes o derechos, o el pagador de las rentas del no residente sea un obligado tributario incluido en su ámbito de competencia.

3. Estructura y competencia territorial.

(...)

3.3. Competencia Territorial.

Las Dependencias Regionales de Inspección extenderán su competencia al ámbito territorial de la correspondiente Delegación Especial de la Agencia Tributaria, pudiendo las unidades en las que aquélla se organiza, cualquiera que sea su sede, desarrollar sus actuaciones en todo este ámbito territorial.

Será el domicilio fiscal que el obligado tributario tenga al iniciarse las actuaciones inspectoras el determinante de la competencia del órgano actuante de la Inspección de los Tributos incluso respecto de hechos imposables, obligaciones formales o períodos anteriores relacionados con un domicilio tributario distinto. El cambio de domicilio fiscal producido una vez iniciadas las actuaciones inspectoras no alterará la competencia del órgano actuante.

4. Área de Inspección.

4.1. Funciones.

Las actuaciones de comprobación e investigación atribuidas a las Dependencias Regionales de Inspección serán desarrolladas, con carácter general, por los Equipos y Unidades del Área de Inspección. Estos Equipos y Unidades podrán realizar otras actuaciones inspectoras, de informe o de propuesta.

(...)

Siete. Criterios de actuación de los Equipos y Unidades de Inspección

(...)

3. Acuerdos y autorizaciones de colaboración.

El Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria autorizará:

a) La colaboración de funcionarios de la Oficina Nacional de Inspección en actuaciones propias de Equipos de la Oficina Nacional de Investigación del Fraude y viceversa.

b) La colaboración de funcionarios de la Oficina Nacional de Inspección y de la Oficina Nacional de Investigación del Fraude en actuaciones propias de los Equipos o Unidades de las Dependencias Regionales de Inspección. De igual modo, podrá autorizar que las funciones de los órganos de ámbito central sean ejercidas por los funcionarios, Equipos o Unidades que territorialmente fueran competentes por razón del domicilio de los obligados tributarios con los que las mismas se desarrollen o a que las mismas se refieran.

c) La colaboración de funcionarios de una Dependencia Regional de Inspección en actuaciones propias de los Equipos o Unidades de otra Dependencia Regional de Inspección.

Cuando la colaboración a la que se refieren las letras anteriores suponga que las actuaciones hubiesen de realizarse fuera del ámbito territorial a que extiende su competencia la Dependencia Regional de la que depende el funcionario designado, el acuerdo del Director del Departamento incluirá la autorización a que se refiere el artículo 17 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos.

Cuando la naturaleza de las actuaciones a desarrollar así lo aconseje, el Jefe de la Oficina Nacional de Inspección y el Jefe de la Oficina Nacional de Investigación del Fraude podrán autorizar la colaboración de funcionarios de un Equipo de su Oficina en actuaciones de otro Equipo del mismo órgano. Asimismo, el Inspector Regional también podrá autorizar la colaboración de funcionarios de un Equipo o Unidad de Inspección de la Dependencia Regional de Inspección en las actuaciones de otro Equipo o Unidad distinto.

Podrá también acordarse la colaboración de funcionarios del Departamento de Informática Tributaria con la Inspección de los Tributos para la realización de sus funciones. Dicho acuerdo se adoptará por el Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria a solicitud del Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria. A estos efectos, los funcionarios designados se considerarán parte integrante del Equipo o Unidad con el que se haya acordado la colaboración.

Los acuerdos o autorizaciones a que se refiere este número se comunicarán al Jefe de Oficina Nacional de Inspección, al Jefe de la Oficina Nacional de Investigación del Fraude o a los correspondientes Delegados Especiales. Deberán constar en el expediente y se exhibirán por el funcionario designado a petición del obligado tributario.”

Al respecto, tiene ya dicho este Tribunal Central en Resolución de fecha 19 de enero de 2012 RG 00/6622/2008, que el artículo 17 del RGIT *“no supone por lo tanto una excepción a la regla de competencia, sino que permite al órgano competente en función del domicilio, ejercer actuaciones de comprobación, fuera de su circunscripción. Alternativamente, el RGIT, permite la colaboración de otros órganos de comprobación, de manera que el órgano competente, pueda solicitar a la Inspección del territorio en el que se encuentra radicado alguno de los elementos que deban ser objeto de investigación, para que procedan a realizar actuaciones de comprobación. Así, el artículo 21.6 del RGIT señala que (...)”*, añadiendo este Tribunal Central, tras citar la Resolución de 24 de marzo de 1992 que:

“como excepción, se señala la posibilidad de autorización del Director del Departamento para la realización de actuaciones fuera del ámbito territorial de la Dependencia Regional de Inspección a la que se adscriben los funcionarios, pero en ningún lugar de las normas de organización se exceptiona la posibilidad, salvo los supuestos de colaboración, de poder llevar a cabo actuaciones, ya sea fuera o dentro del ámbito territorial de la Delegación, en relación a contribuyentes respecto de los cuales no se tenga la competencia en función del domicilio fiscal.

Así, y a modo de recapitulación, tal y como se indicaba al inicio del presente fundamento de derecho, el órgano competente para la realización de actuaciones de comprobación e investigación será aquél en que se encuentre radicado el domicilio fiscal del obligado tributario al inicio del procedimiento inspector, en este caso la Dependencia Regional de Valencia, si bien, el RGIT, permite por una parte a dicho órgano realizar actuaciones fuera del ámbito territorial de la Dependencia, a través del artículo 17 del RGIT, o bien, que tales actuaciones de colaboración se realicen por los órganos correspondientes a otras Dependencias en cuya circunscripción se encuentren situados los elementos del hecho imponible, o los lugares citados en el artículo 21 del RGIT, en virtud del apartado 6 de dicho precepto.

En el caso examinado, la situación es distinta a la reglamentada pues, se ha concedido la autorización para que un funcionario de una demarcación territorial diferente (Cataluña) a la del domicilio del contribuyente (sito en Castellón de la Plana), realizase la comprobación de ese obligado tributario, culminando con un acuerdo de liquidación dictado por el Inspector Regional de Cataluña, acuerdo que se sustituye por otro, dictado ya si por el órgano competente del domicilio fiscal del obligado tributario”.

El criterio expresado por este Tribunal Central, en cuanto a la interpretación que debe darse al alcance de las autorizaciones que pueden otorgarse al amparo artículo 17 del RGIT, coincide con el que en su día mantuvo la propia Subdirección General de Ordenación Legal y Asistencia Jurídica del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria en su Informe A/4/130/93 de fecha 8 de octubre de 1993, si bien este criterio luego fue modificado en un Informe posterior de 10 de enero de 1996.

En relación con todo lo anterior, puede invocarse la sentencia del Tribunal Supremo de 5 de mayo de 2011 (Rec. nº 1560/2007) en la que se señala que la competencia territorial de los órganos de Inspección viene determinada por el lugar del domicilio del obligado tributario, artículo 8 in fine de la Orden de 26 de mayo de 1986 en relación con el artículo 17 del Real Decreto 939/1986, sin que quepa confundir la norma de atribución de competencia territorial con la del lugar en que cabe desarrollar las actuaciones inspectoras. En el caso analizado, señala el Tribunal Supremo, al inicio de las actuaciones inspectoras no sólo la Administración tenía conocimiento del cambio de domicilio del obligado tributario de Barcelona a Madrid, sino que lo había admitido, puesto que tras su comunicación admitió pacíficamente y, por tanto, asumiendo la competencia derivada de dicha actuación, que las declaraciones complementarias y las de los ejercicios siguientes se hicieran en la Administración de Colmenar Viejo en Madrid, por lo que si el citado domicilio en Madrid, aún erróneo o inexistente, fue determinante para asumir las competencias fiscales, las mismas razones empujaban a la Administración para considerar que al inicio de las actuaciones inspectoras era competente la Administración Tributaria Territorial de Madrid, puesto que para la Administración Tributaria, a efectos fiscales, el último domicilio conocido del contribuyente lo fue en Madrid.

Y en términos similares, este Tribunal Central en Resolución 4798/2011 de 25 de octubre de 2012 ya apreció incompetencia territorial que, por estimarse en el caso concreto manifiesta, es determinante de la nulidad de pleno derecho del procedimiento, en un supuesto en el que la orden de carga en plan del procedimiento de inspección fue dictada por una Delegación Especial diferente de aquella en la que el obligado tributario tiene fijado su domicilio fiscal, aún cuando finalmente dictó el acuerdo de liquidación la Delegación Especial del domicilio fiscal y existía autorización del Director del Departamento para que determinada funcionaria de una Delegación distinta a la del domicilio fiscal desarrolle determinadas actuaciones.

A juicio de este Tribunal Central, y a la vista de la normativa entonces vigente, los argumentos expuestos deben llevar a declarar la nulidad de pleno derecho por incompetencia territorial que se estima manifiesta, al no existir controversia alguna acerca de la determinación del domicilio fiscal correcto del obligado tributario al inicio del procedimiento, de las actuaciones inspectoras efectuadas por los funcionarios adscritos a la Dependencia Especial de Cataluña, que ordenan la carga en plan del obligado tributario y realizan todas las actuaciones a excepción de dictar el acuerdo de liquidación, no pudiendo ser pues reputadas meras actuaciones de

colaboración, lo que afecta igualmente al acuerdo de liquidación, dictado por el órgano que sí era el competente territorialmente, puesto que no puede sostenerse éste, cuando es consecuencia de todo un procedimiento inspector que fue llevado a cabo desde su inicio por un órgano no competente y que, por nulo de pleno derecho, debe tenerse por inexistente, pues la nulidad supone su desaparición del mundo jurídico.

En este sentido, el Tribunal Supremo en sentencia de 30 de mayo de 2013 (Rec. nº 4463/2010) ha sentado el criterio de que los actos de trámite nulos de pleno derecho por haber sido dictados por órgano manifiestamente incompetente no son susceptibles de convalidación y carecen de efecto interruptivo de la prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria. En el caso analizado por el Alto Tribunal, los órganos de la inspección de tributos de un determinado territorio (Burgos) en el que el contribuyente poseía inmuebles, realizaron actuaciones inspectoras que correspondían, por razón del domicilio fiscal del contribuyente, a los órganos de inspección del territorio donde radicaba este último (Sevilla). Finalmente, el acto administrativo de liquidación que puso fin al procedimiento es dictado por el órgano de inspección correspondiente al domicilio fiscal del interesado (Sevilla). El Tribunal Supremo considera la incompetencia territorial para la realización de las actuaciones inspectoras (actos de trámite) como una incompetencia manifiesta, determinante de la nulidad de pleno derecho de esos actos de trámite, que no pueden tenerse por convalidados por el acto que pone fin al procedimiento pues la convalidación sólo cabe respecto de actos anulables pero no respecto a actos radicalmente nulos.

Consecuentemente,

ESTE TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN PLENO, visto el recurso de alzada,

ACUERDA:

Estimar el recurso de alzada, anulando la resolución del TEAR de Murcia y la liquidación dictada.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.