

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFJ058029

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CASTILLA Y LEÓN (Sede en Valladolid)

Sentencia 167/2015, de 2 de febrero de 2015

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 232/2013

SUMARIO:

En este caso se dictó Orden de carga en Plan de Inspección respecto al contribuyente cuyo tenor era una actuación de comprobación e investigación, con un alcance parcial, IRPF 2006 a 2007, y un objeto determinado (verificar la existencia de estructura empresarial suficiente que justifique la facturación de los ejercicios a comprobar). En la misma fecha y por el mismo Inspector Regional Adjunto se dirigió al mismo requerimiento para que suministrara y/o aportara la información/documentación que se relacionaba. Posteriormente se dictó por la Dependencia de Inspección acuerdo de iniciación de procedimiento sancionador, procedimiento abreviado, y acuerdo de resolución del mismo, habiéndose incorporado al expediente sancionador los datos, pruebas o circunstancias obrantes u obtenidos en el expediente instruido en las actuaciones de comprobación e investigación.

Procedimiento sancionador. Procedimiento. Tramitación abreviada. Procedimiento inspector. Desarrollo de las actuaciones inspectoras. En este caso la Inspección ha considerado indiferenciadamente ambos tipos de actuaciones -de obtención de información, y de comprobación e investigación- y ello como si fueran, por así decirlo, intercambiables. Y tal comportamiento vulnera dos prescripciones normativas. De un lado, el art. 30.3 in fine RD 1065/2007 (Rgto. de gestión e inspección tributaria). Esto es así puesto que, por más que la Inspección de los tributos pretendió en realidad iniciar un procedimiento de comprobación o investigación, el requerimiento individualizado de obtención de información finalmente dirigido, como tal, al obligado tributario no puede en modo alguno llevarnos a estimar que lo que se inició fue un procedimiento inspector de comprobación o investigación ni, por tanto, que los hechos o circunstancias puestas de manifiesto con ocasión de su resultado puedan ser considerados como obtenidos en un procedimiento inspector de aquella naturaleza - resultado que, por lo demás, debió ser documentado mediante el aquí inexistente acta. De otro, también se infringió lo dispuesto en los arts. 145 sobre el objeto del procedimiento de inspección y 147 sobre el deber de informar del inicio de las actuaciones al obligado tributario, ambos de la Ley 58/2003 (LGT). Esto es, pese a que la Inspección de los tributos quiso iniciar, y desarrolló de facto, un procedimiento de comprobación e investigación, sin embargo, ocultó tales extremos al obligado tributario, quien inexplicablemente no fue informado ni del alcance del procedimiento ni de su finalidad ni de ninguno de los derechos anudados a aquél, habiéndose prescindido pues total y absolutamente del previo procedimiento de inspección de comprobación e investigación que, en teoría, sirvió de base al ulterior procedimiento sancionador objeto del presente recurso cuya anulación deviene insoslayable.

Procedimiento de inspección. Facultades de la Inspección. Requerimientos de obtención de información. Otras cuestiones. Los requerimientos relacionados con el cumplimiento de las obligaciones tributarias propias de la persona o entidad requerida no suponen, en ningún caso, el inicio de un procedimiento de comprobación o investigación.

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 34.1, 93, 94, 140, 141, 145.3, 153, 199, 201.1, 203, 209 y 210.

RD 2063/2004 (Rgto. Régimen Sancionador Tributario), arts. 22 y 25.

RD 1065/2007 (Rgto. de gestión e inspección tributaria), art. 30.

PONENTE:*Don Francisco Javier Pardo Muñoz.*

Magistrados:

Don AGUSTIN PICON PALACIO

Don FRANCISCO JAVIER PARDO MUÑOZ

Don FRANCISCO JAVIER ZATARAIN VALDEMORO

Doña MARIA ANTONIA LALLANA DUPLA

T.S.J.CASTILLA-LEON CON/AD

VALLADOLID

SENTENCIA: 00167/2015

Sección Tercera

N11600

N.I.G: 47186 33 3 2013 0100351

PROCEDIMIENTO ORDINARIO 0000232 /2013

Sobre: ADMINISTRACION TRIBUTARIA Y FINANCIERA

De D. Roman

LETRADA D.^a BEATRIZ SERRANO ALONSO

PROCURADORA D.^a ANA ISABEL FERNANDEZ MARCOS

Contra TEAR

ABOGADO DEL ESTADO

Ilmos. Sres. Magistrados:

Don AGUSTÍN PICÓN PALACIO

Doña MARÍA ANTONIA DE LALLANA DUPLÁ

Don FRANCISCO JAVIER PARDO MUÑOZ

Don FRANCISCO JAVIER ZATARAÍN Y VALDEMORO

En Valladolid, a dos de febrero de dos mil quince.

La Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, con sede en Valladolid, integrada por los Magistrados expresados al margen, ha pronunciado la siguiente

SENTENCIA NÚM. 167/15

En el recurso contencioso-administrativo núm. 232/13 interpuesto por don Roman , representado por la Procuradora Sra. Fernández Marcos y defendido por la Letrada Sra. Serrano Alonso, contra Resolución de 30 de noviembre de 2012 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León, Sala de Valladolid (reclamación núm. NUM000), siendo parte demandada la Administración General del Estado , representada y defendida por la Abogacía del Estado, sobre sanciones tributarias (incumplimiento de obligaciones de facturación, IRPF, ejercicios 2006 y 2007).

Ha sido ponente el Magistrado don FRANCISCO JAVIER PARDO MUÑOZ, quien expresa el parecer de la Sala.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

Mediante escrito de fecha 13 de febrero de 2013 don Roman interpuso recurso contencioso-administrativo contra la Resolución de 30 de noviembre de 2012 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León, desestimatoria de la reclamación núm. NUM000 en su día presentada contra el Acuerdo por el que se

desestimó el recurso de reposición planteado contra el Acuerdo sancionador dictado el 28 de diciembre de 2010 por el Inspector Regional de la Delegación Especial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de Castilla y León.

Segundo.

Por interpuesto y admitido el presente recurso y recibido el expediente administrativo, la parte actora dedujo en fecha 16 de enero de 2014 la correspondiente demanda en la que solicitaba la anulación de la resolución impugnada, con expresa imposición de las costas a la Agencia Tributaria.

Tercero.

Una vez se tuvo por deducida la demanda, confiriéndose traslado de la misma a la parte demandada para que contestara en el término de veinte días, mediante escrito de fecha 7 de marzo de 2014 la Abogacía del Estado se opuso a las pretensiones actoras solicitando la desestimación del recurso contencioso-administrativo interpuesto, con imposición de costas a la parte recurrente.

Cuarto.

Contestada la demanda se fijó la cuantía del recurso en 94.137,77 €, recibándose el proceso a prueba, practicándose la que fue admitida con el resultado que obra en autos, presentando las partes sus respectivos escritos de conclusiones, y quedando las actuaciones en fecha 1 de septiembre de 2014 pendientes de señalamiento para votación y fallo, lo que se efectuó el día 29 de enero de 2015.

Quinto.

En la tramitación del presente recurso se han observado los trámites marcados por la Ley 29/1998, de 13 de julio, Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa (en adelante, LJCA), aunque no los plazos en ella fijados dado el volumen de trabajo y la pendencia que existe en la Sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. Resolución impugnada y pretensiones de las partes.

La Resolución de 30 de noviembre de 2012 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León, objeto del presente recurso, desestimó la reclamación núm. NUM000 en su día presentada por don Roman contra el Acuerdo por el que se desestimó el recurso de reposición planteado contra el Acuerdo sancionador dictado el 28 de diciembre de 2010 por el Inspector Regional de la Delegación Especial de la AEAT, por entender, en esencia, que en cuanto a la posible existencia de indefensión al reclamante por falta de notificación de un acuerdo de inicio de un procedimiento de comprobación, hay que tener en cuenta que el requerimiento de información se notificó a través de Agente Tributario el 23 de Octubre de 2010 en el domicilio del reclamante y a persona debidamente identificada, aparte de que, tal y como acertadamente manifiesta el acuerdo de resolución del recurso de reposición impugnado, la orden de carga en plan de inspección no impone a la Inspección de los Tributos la obligación de iniciar un procedimiento inspector, sino que le habilita a abrir el mismo o bien a realizar alguna de las actuaciones de comprobación que recoge el artículo 141 de la LGT de 2003, entre las que se encuentra la obtención de información en base al artículo 93 de la LGT, actuación que fue la que realizó la Inspección de los Tributos; que, por otro lado, en el acuerdo de inicio del expediente sancionador, notificado el 2 de diciembre de 2010, se pone de manifiesto al reclamante todas las actuaciones realizadas por la Oficina Gestora (requerimientos de información, informe sobre la falsedad de las facturas, etc...) que fundamentan el inicio del expediente sancionador y la ulterior imposición de sanción, por lo que cabe concluir que no se ha producido indefensión alguna al reclamante; que por la Inspección se ha cumplido con la carga probatoria que le incumbe en cuanto a que la actividad declarada por el reclamante no es real, siendo falsas las facturas emitidas en 2006 y 2007; que a los efectos de la imposibilidad de la Inspección ex artículo 140 de la LGT de efectuar una comprobación del IRPF de los ejercicios 2006 y 2007 al haber sido el obligado tributario objeto de actuación de comprobación por la Unidad de Módulos con el resultado de comprobado y conforme, en este caso la actuación de dicha Unidad se limitó a comprobar -mera comprobación formal- la corrección de los módulos aplicados, mientras que la actuación inspectora va más allá al analizar si existe o no de forma real la actividad, no suponiendo ésta una revisión de las actuaciones realizadas por la Unidad de Módulos; que en cuanto al elemento objetivo de la sanción, el obligado tributario incumplió sus obligaciones de facturación, emitiendo facturas con datos falsos; y que en cuanto al elemento subjetivo de la culpabilidad ha quedado acreditado que el reclamante incumplió sus

obligaciones de facturación al simular una actividad y emitir facturas por servicios cuya realidad no ha sido demostrada.

Don Roman alega en la demanda ilegalidad del procedimiento seguido por la Inspección de los tributos por entender que se ha apartado totalmente del procedimiento legalmente establecido para efectuar la comprobación e investigación que materialmente hizo sin las garantías que dicho procedimiento establece, en relación con el que formalmente siguió de obtención de información del artículo 93 de la LGT del que no se pueden extraer las conclusiones que pretende la Inspección, la cual no puede basar el expediente sancionador en un informe derivado de este procedimiento de obtención de datos, siendo claras las diferencias entre ambos respecto de su finalidad, tramitación, finalización, efectos preclusivos, e innegable que la Inspección ha realizado de hecho actuaciones de investigación -descubrir la existencia de hechos con relevancia tributaria declarados incorrectamente- de las descritas en el artículo 145.3 LGT como objeto del procedimiento de inspección -y a ellas se refería la Orden de Carga en Plan- pero privándole de los derechos que le asisten en este procedimiento pues solo mediante la incoación de las actas correspondientes donde se señalara el indicio de infracción podría haberse iniciado legalmente el procedimiento sancionador derivado del contenido de las mismas, no bastando un mero informe en aplicación de una prueba de presunciones como consecuencia de un requerimiento de información, no pudiendo tampoco ser utilizado el procedimiento sancionador para la investigación y comprobación de hechos sino que debe ser un procedimiento separado e independiente precisamente de aquel que se tramite para llevar a cabo tales investigaciones, y a partir de unos hechos probados limitarse a determinar si existe o no una infracción, siendo así nulos ambos procedimientos -ni siquiera estaría finalizado el que dio lugar al inicio de la sanción, pues no hay Actas-, y, por tanto, el acuerdo sancionador, sin que hasta la fecha se le haya dado un argumento válido sobre esta cuestión que viene reiteradamente denunciando, no existiendo las actuaciones a que hace referencia el TEAR en su resolución, cuya iniciación por tanto no se le ha comunicado con la consiguiente indefensión; alega asimismo que no existe documentación objetiva en el expediente que respalde las consideraciones subjetivas que realiza la Inspección, no habiéndose contestado a sus alegaciones, aparte de su errónea interpretación; que no procede ni la apreciación de la presunta falsedad de documentos por parte de la Inspección, siendo inexactas y carentes de soporte documental las afirmaciones que realiza la Inspección y el TEAR, no concurriendo por otro lado los requisitos mínimos para poder aplicar la pruebas de presunciones; que a la vista de la documentación aportada corresponde a la Administración tributaria la carga de la prueba de la realidad de los hechos que afirma; y que no concurre prueba de la culpabilidad, faltando una mínima motivación sobre la misma, más necesaria aún si cabe en los casos de prueba por presunciones.

La Abogacía del Estado se opone a la demanda alegando que consta en el expediente la Orden de carga en Plan que no obliga a la Inspección a iniciar contra el obligado tributario un procedimiento de comprobación para la determinación de la deuda, tras la cual se le hizo un requerimiento de información que le fue debidamente notificado el 23 de octubre de 2010, teniendo la Inspección competencia para ello ex artículos 141 y 93 de la LGT , elaborando tras esta aportación de información un informe sobre la existencia de verdadera actividad empresarial desarrollada por el recurrente, procediendo con ello a incoar expediente sancionador por emisión de facturas falsas, no estándose presente ante una infracción por dejar de ingresar una cuota tributaria - que sí exigiría un Acta previa de liquidación para fijar el elemento objetivo de la infracción- sino ante una sanción por incumplir las obligaciones de facturación conforme a lo dispuesto en el artículo 201.1 de la LGT , luego, constatado el hecho infractor, como así lo hizo la Inspección tras el examen de la documentación aportada por el obligado tributario, podrá iniciarse el procedimiento sancionador como de hecho se inició; que con arreglo a las reglas de la lógica y de la sana crítica no puede llegarse a otra conclusión que a la inexistencia real de las operaciones contenidas en las facturas; y que queda plenamente respetada la finalidad del requisito de motivación en la imposición de sanción, implicando la emisión de facturas falsas en sí misma una acción dolosa.

Segundo. *Sobre la invocada ilegalidad del procedimiento seguido por la Inspección de los tributos. Estimación.*

Del expediente administrativo se desprende lo siguiente:

a) En fecha 19 de julio de 2010 el Inspector Regional Adjunto de la Dependencia Regional de Inspección, sede Valladolid, de la Delegación Especial de Castilla y León, dictó Orden de carga en Plan de Inspección respecto del aquí recurrente y en relación al programa "Control facturación (excluidas TR)", con el siguiente tenor: "Actuaciones: actuación comprobación e investigación. Alcance de la actuación de comprobación e investigación: - Parcial Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas 2006 a 2007. Verificar la existencia de estructura empresarial suficiente que justifique la facturación de los ejercicios a comprobar".

b) En la misma fecha y por el mismo Inspector Regional Adjunto se dirigió al obligado tributario requerimiento -notificado el 23 de julio- para que suministrara y/o aportara la información/documentación que se relacionaba con trascendencia tributaria relativa al desarrollo de la actividad empresarial durante los ejercicios 2006 y 2007, identificando seguidamente a cuatro funcionarios con sus teléfonos a los que se encomendaba "La

coordinación de estas actuaciones de información", indicándole los plazos y forma de suministrar la información requerida, así como la advertencia sobre que la desatención del requerimiento o su contestación de forma inexacta, incompleta o con datos falsos podría constituir infracción tributaria y sancionarse en los términos previstos en los artículos 203 y 199 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y posibles recursos administrativos frente al requerimiento.

La documentación requerida consistía en "Libro registro de facturas recibidas, ejercicios 2006 y 2007, que deberá ser aportado en soporte informático -si estuviese disponible- ó en papel en el resto de los supuestos.

Facturas emitidas y forma de cobro de las mismas, con la oportuna justificación documental. Facturas recibidas y forma de pago de las mismas, con la oportuna justificación documental.

Presupuestos entregados, contratos firmados con clientes y partes de trabajo u hojas de medición que conserve, siempre referidos los ejercicios 2006 y 2007.

Extracto con el movimiento de las cuentas bancarias titularidad del obligado, extracto que deberá comprender los ejercicios 2006 y 2007.

Relación nominal de trabajadores empleados en los ejercicios citados, con expresión del tipo de contrato y duración del mismo.

Oficinas o locales afectos a la actividad desarrollada durante los ejercicios 2006 y 2007, con el uso/destino de cada uno de ellos y porcentaje de imputación a la actividad.

Vehículos titularidad del obligado -o a su disposición por cualquier título- que estén destinados de forma exclusiva o principal a la actividad económica.

Acreditación de los anuncios -si los hubiere- que el obligado tributario haya podido insertar en medios de publicidad de cualquier tipo (prensa, radio, guías telefónicas, guías sectoriales o profesionales, publicaciones locales...) dando publicidad al desarrollo de su actividad durante los años de referencia.

Justificación de los medios productivos empleados y detalle de los trabajos facturados en 2006 y 2007 a la entidad B47352596 JOSE MANUEL CASADO CORREJES SL".

Ante la desatención del requerimiento por el destinatario fue reiterado en fecha 5 de noviembre, remitiendo éste la documentación por correo en fecha 23 de noviembre de 2010.

c) En fecha 24 de noviembre de 2010 la Inspección emitió "informe sobre la relación entre el volumen de facturación y los medios productivos del obligado tributario", con una serie de conclusiones finales en cuya virtud "Basándose en los hechos y circunstancias cuyo reflejo queda constancia en el presente informe, y en opinión del actuario abajo firmante, la conducta del obligado tributario, de emitir facturas a su nombre sin tener realmente actividad económica, presenta indicios de la comisión de la infracción tributaria tipificada en el artículo 201.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. El volumen de las facturas emitidas irregularmente en 2006 y 2007 y que en su caso podrán ser la base de la sanción es de 80.470,68 € y 85.745,79 €, respectivamente".

d) En la misma fecha el Inspector Regional dictó autorización para iniciar expedientes por infracción tributaria haciendo constar que el Equipo NUM001 de la Dependencia de Inspección de Valladolid "tiene encomendado el desarrollo de actuaciones de comprobación e investigación cerca del obligado tributario Roman NIF. NUM002 ", añadiendo que "Según dispone el artículo 22 y ss. del Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario, en la redacción dada por el Real Decreto 2063/2004 de 15 octubre (BOE de 28 de octubre), AUTORIZO al indicado Equipo/Unidad de Inspección a iniciar los procedimientos sancionadores que procedan por los hechos o actuaciones que se pongan de manifiesto en el curso del procedimiento de comprobación e investigación, para el caso de apreciar que pudieran constituir infracciones tributarias".

e) En fecha 30 de noviembre de 2010 y de conformidad con lo dispuesto en los artículos 209 de la LGT y 25.1 del Reglamento General del Régimen sancionador tributario, se dicta por la Dependencia de Inspección acuerdo de iniciación de procedimiento sancionador, procedimiento abreviado, a los efectos de determinar y exigir, en su caso, la responsabilidad por las posibles infracciones cometidas, cuyo apartado primero literalmente comienza señalando "1.- En las actuaciones de comprobación e investigación, desarrolladas por este Equipo/Unidad de Inspección cerca del obligado tributario identificado en la cabecera, se han puesto de manifiesto los siguientes hechos o circunstancias", reproduciéndose seguidamente el informe al que antes hicimos referencia; asimismo, y entre otros particulares, se hizo constar que "Según dispone el artículo 210.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, quedan incorporados al presente expediente los datos, pruebas o circunstancias obrantes y obtenidos en el expediente instruido en las actuaciones de comprobación e investigación", incluyéndose propuesta de imposición de sanciones con apertura de trámite de alegaciones, lo que así efectuó el interesado.

f) En fecha 28 de diciembre de 2010 el Inspector Regional dictó acuerdo de resolución del procedimiento sancionador cuyo antecedente de hecho primero dice "En fecha 23/07/2010 se iniciaron actuaciones de obtención de información tributaria, mediante requerimiento individualizado notificado al obligado al objeto de verificar la existencia de estructura empresarial suficiente que justifique la facturación emitida por el obligado tributario en los ejercicios 2006 y 2007.

Con fecha 02/12/2010 se inició el presente expediente sancionador, mediante la notificación del acuerdo del Instructor. Había sido autorizado por el Inspector-Jefe para acordar el inicio del presente expediente sancionador, encomendándose al mismo la tramitación e instrucción de la propuesta de resolución, con arreglo a

lo dispuesto en el artículo 25.1 y 3 del Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario (RGRST), R.D. 2063/2004".

En lo que ahora interesa el antecedente de hecho segundo continuó señalando que "De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 210.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), al expediente sancionador se han incorporado formalmente los datos, pruebas o circunstancias obrantes u obtenidos en el expediente instruido en las actuaciones de comprobación e investigación..."

g) Contra el anterior Acuerdo sancionador el interesado interpuso recurso de reposición denunciando, entre otros extremos atinentes al fondo del asunto, las irregularidades procedimentales que luego reprodujo ante el TEAR y finalmente ante esta Sala, siendo desestimado por Resolución del Inspector Regional de 10 de febrero de 2011 en la que, entre otros particulares, se decía lo siguiente: "Es cierto que existe una orden de carga en plan en el expediente, pero su existencia por sí misma no implica que se abra un procedimiento de comprobación e investigación. En todos los procedimientos llevados a cabo por la inspección, no solo en el de comprobación, debe existir una orden de carga en la que se refleja la orden de servicio, documento informatizado impreso que plasma el acuerdo de inclusión en plan en relación con cada contribuyente determinado, y que es firmada por el Inspector Jefe. Esta orden de servicio ha de formar parte necesariamente del expediente administrativo, al ser el documento que acredita que el inicio de las actuaciones inspectoras se ha producido de acuerdo a la normativa legal y reglamentaria existente.

En este punto conviene aclarar al obligado cuáles son las distintas actuaciones que puede llevar a cabo la inspección y que se recogen en el artículo 141 de la Ley 58/2003, General Tributaria:...

Como puede comprobarse el catálogo de tareas a realizar por la inspección es amplio y como ya hemos explicado anteriormente en todas se requiere la existencia de la orden de carga.

Por tanto la existencia de la orden de carga no implica necesariamente una actividad comprobadora por parte de la inspección. La actuación de la inspección se ha adecuado por completo a derecho y no hay ningún supuesto de nulidad.

En cuanto a la afirmación del obligado sobre que ha sido sometido a un procedimiento de comprobación en toda regla que es nulo y por lo tanto también lo es la sanción, nuevamente aclaramos al interesado que se haya en un error.

En atribución de una de las competencias de la inspección antes reseñadas, se le realiza un requerimiento de información fruto del cual se capta la información necesaria y se concluye que por parte del interesado se han emitido facturas falseadas.

En base a esa documentación se inicia otro procedimiento sancionador separado del anterior y cuyo inicio se regula en el artículo 209 de la Ley General Tributaria :

"1. El procedimiento sancionador en materia tributaria se iniciará siempre de oficio, mediante la notificación del acuerdo del órgano competente."

Para el inicio del procedimiento sancionador se precisa la autorización del Inspector Jefe tal y como se recoge en el artículo 25 del RD 2063/2004 de 15 de octubre por el que se aprueba el Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario. Dicha autorización consta en el expediente administrativo.

Recogemos asimismo lo dispuesto en el artículo 210.2 de la Ley 58/2003, General Tributaria: "Los datos, pruebas o circunstancias que obren o hayan sido obtenidos en alguno de los procedimientos de aplicación de los tributos regulados en el título III de esta ley y vayan a ser tenidos en cuenta en el procedimiento sancionador deberán incorporarse formalmente al mismo antes de la propuesta de resolución."

El actuario ha respetado este precepto por completo pues toda la documentación recogida en el procedimiento de obtención de información y que ha dado lugar al expediente sancionador se ha incorporado al mismo antes de la formulación de la propuesta".

La Resolución del TEAR objeto del presente recurso contencioso-administrativo también comienza señalando en el hecho primero que "Tras la práctica de las actuaciones de investigación y comprobación pertinentes...", si bien luego rechaza la argumentación del reclamante según lo ya expuesto con anterioridad.

Así las cosas, el recurso ha de correr suerte estimatoria pues si bien es indiscutible que las funciones y competencias de la Inspección de los tributos incluyen tanto el desarrollo de actuaciones de comprobación e investigación como la realización de las denominadas actuaciones de obtención de información ex artículo 141 de la LGT -" La inspección tributaria consiste en el ejercicio de las funciones administrativas dirigidas a: a) La investigación de los supuestos de hecho de las obligaciones tributarias para el descubrimiento de los que sean ignorados por la Administración. b) La comprobación de la veracidad y exactitud de las declaraciones presentadas por los obligados tributarios. c) La realización de actuaciones de obtención de información relacionadas con la aplicación de los tributos, de acuerdo con lo establecido en los arts. 93 y 94 de esta ley ... "-, sin embargo, no cabe confundir, equiparar, asimilar o de cualquier modo indiferenciar ambas, como así ha ocurrido en el presente caso, y es que:

a) Aunque en general pueda admitirse que una orden de carga en plan no implica necesariamente la apertura de un procedimiento inspector de comprobación e investigación, parece claro, sin embargo, que lo que desde el primer momento quiso aquí ordenar el Inspector Regional mediante la orden de carga en cuestión -y lo que material y efectivamente hizo el Equipo/Unidad de Inspección destinatario de la misma- fue la realización de actuaciones de comprobación e investigación con un concreto, concretísimo, alcance -parcial por el concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas 2006 a 2007- en orden a "Verificar la existencia de estructura empresarial suficiente que justifique la facturación de los ejercicios a comprobar".

b) Dicha finalidad y alcance se desprende no sólo del tenor literal de la propia Orden y del congruente contenido del requerimiento que a tal fin se dirigió al obligado tributario -por más que en él incomprensiblemente no se hiciera referencia a tales extremos-, sino también y muy expresivamente de las reiteradas menciones por parte de la Inspección al procedimiento de comprobación e investigación "en curso" y a las actuaciones de comprobación e investigación "encomendadas" y "desarrolladas" por el Equipo/Unidad - practicadas en expresión del TEAR-. De hecho, el propio Acuerdo sancionador deja constancia de que se iniciaron "actuaciones de obtención de información tributaria" para, sin solución de continuidad, referirse de nuevo a la formal incorporación al expediente sancionador de los datos, pruebas o circunstancias obrantes u obtenidos en el expediente instruido en las "actuaciones de comprobación e investigación", fundando la competencia precisamente en el artículo 25.1 del Reglamento General del Régimen sancionador tributario en cuya virtud " Será competente para acordar la iniciación del procedimiento sancionador el equipo o unidad que hubiera desarrollado la actuación de comprobación e investigación, salvo que el inspector jefe designe otro diferente ". Y

c) La Sala llega a la conclusión de que en el caso que nos ocupa la Inspección de los tributos ha considerado indiferenciadamente ambos tipos de actuaciones -de obtención de información, y de comprobación e investigación- y ello como si fueran, por así decirlo, intercambiables, es decir, como si no tuviera relevancia alguna qué actuaciones en realidad se querían desarrollar y se estaban de hecho desarrollando, y que es lo que, sin embargo, se comunicó formalmente al obligado tributario.

En fin, tal comportamiento de la Inspección de los tributos vulnera dos prescripciones normativas con suficiente alcance como para determinar la anulación de todo el procedimiento que el recurrente postula, y así:

a) De un lado, el párrafo tercero, in fine, del artículo 30 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio , por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, que establece que " Los requerimientos relacionados con el cumplimiento de las obligaciones tributarias propias de la persona o entidad requerida no suponen, en ningún caso, el inicio de un procedimiento de comprobación o investigación ". O sea, por más que -insistimos- la Inspección de los tributos pretendió en realidad iniciar un procedimiento de comprobación o investigación, el requerimiento individualizado de obtención de información finalmente dirigido como tal al obligado tributario no puede en modo alguno llevarnos a estimar que lo que se inició fue un procedimiento inspector de comprobación o investigación ni, por tanto, que los hechos o circunstancias puestas de manifiesto con ocasión de su resultado puedan ser considerados como obtenidos en un procedimiento inspector de aquella naturaleza - resultado que, por lo demás, debió ser documentado mediante el aquí inexistente acta ex artículo 153 LGT , que no exige necesariamente que incluya una propuesta de liquidación- y que habría podido permitir su incorporación formal a un ulterior procedimiento sancionador cuya autorización de inicio parte aquí de un presupuesto equivocado. Y

b) De otro, lo dispuesto en el artículo 145 de la LGT , en cuya virtud " 1. El procedimiento de inspección tendrá por objeto comprobar e investigar el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias y en el mismo se procederá, en su caso, a la regularización de la situación tributaria del obligado mediante la práctica de una o varias liquidaciones. 2. La comprobación tendrá por objeto los actos, elementos y valoraciones consignados por los obligados tributarios en sus declaraciones. 3. La investigación tendrá por objeto descubrir la existencia, en su caso, de hechos con relevancia tributaria no declarados o declarados incorrectamente por los obligados tributarios ", y en el artículo 147 que añade que " 2. Los obligados tributarios deben ser informados al inicio de las actuaciones del procedimiento de inspección sobre la naturaleza y alcance de las mismas, así como de sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones "; en el mismo sentido el artículo 34.1 de la LGT , sobre que " 1. Constituyen derechos de los obligados tributarios, entre otros, los siguientes:... ñ) Derecho a ser informado, al inicio de las actuaciones de comprobación o inspección sobre la naturaleza y alcance de las mismas, así como de sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones y a que las mismas se desarrollen en los plazos previstos en esta ley ".

En el presente caso y pese a que como ya hemos dicho la Inspección de los tributos quiso iniciar, y desarrolló de facto, un procedimiento de comprobación e investigación, sin embargo, ocultó tales extremos al obligado tributario, quien inexplicablemente no fue informado ni del alcance del procedimiento -parcial sobre el

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas-, ni de su finalidad -verificar la existencia o no de estructura empresarial suficiente que pudiera justificar la facturación de los ejercicios a comprobar-, ni de ninguno de los derechos anudados a aquél, habiéndose prescindido pues total y absolutamente del previo procedimiento de inspección de comprobación e investigación que, en teoría, sirvió de base al ulterior procedimiento sancionador objeto del presente recurso contencioso-administrativo cuya anulación deviene insoslayable.

Tercero. Costas procesales.

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 139 de la LJCA , en su redacción dada por la Ley 37/2011, de 10 de octubre, vigente desde el 31 de octubre de 2011, procede la imposición de costas a la Administración demandada al haber visto rechazadas todas sus pretensiones.

VISTOS los artículos citados y demás de general y pertinente aplicación,

F A L L A M O S

ESTIMAR el recurso contencioso-administrativo interpuesto por don Roman contra la Resolución de 30 de noviembre de 2012 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León (reclamación núm. NUM000), que se anula por su disconformidad con el ordenamiento jurídico, al igual que la sanción de la que trae causa, condenando a la Administración demandada al abono de las costas procesales.

Llévese testimonio de esta resolución a los autos principales, dejando el original en el libro correspondiente.

Así por esta nuestra sentencia contra la que, por razón de la cuantía, no cabe recurso ordinario de casación pero sí, junto con los demás requisitos establecidos en los artículos 96 y 97 LJCA , el de unificación de doctrina que deberá interponerse en esta Sala para ante el Tribunal Supremo en el plazo de treinta días, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN.- Publicada ha sido la anterior sentencia en el día de su fecha, de lo que doy fe.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.