

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFJ058913

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 2 de junio de 2015

Vocalía 6.^a

R.G. 4699/2014

SUMARIO:

Procedimiento económico-administrativo. Terminación. Resolución. Efectos. Retroacción de actuaciones. Defectos de forma. Según lo dispuesto por los arts. 239.3 de la Ley 58/2003 (LGT) y 66.4 del RD 520/2005 (Rgto. de revisión en vía administrativa), cuando un órgano económico aprecie defectos formales que hayan disminuido las posibilidades de defensa del reclamante, deberá anular el acto administrativo afectado y ordenar la retroacción de actuaciones, que volverán al momento en el que se produjo el defecto formal para que este sea corregido. La situación creada se resume, por tanto, en dos efectos. En primer lugar, que la liquidación impugnada ha sido anulada, ha desaparecido del mundo jurídico. Y en segundo lugar, que se reabre un procedimiento de comprobación, en el curso del cual podrá dictarse una nueva liquidación frente a la que se podrán formular todos los recursos y reclamaciones que ofrece la normativa tributaria. A partir de esta doble premisa deviene improcedente, a juicio de este Tribunal, que se formule, por parte de los órganos de revisión, ningún juicio sobre el fondo del asunto. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

RDleg. 3/2004 (TR Ley IRPF), art. 14.

Ley 58/2003 (LGT), art. 239.

RD 520/2005 (Rgto. de revisión en vía administrativa), art. 66.

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, en la fecha arriba indicada, y en el recurso de alzada que pende de resolución ante este Tribunal Central interpuesta por **D. JJ..., NIF ...** y domicilio en ..., contra la liquidación practicada por la Dependencia regional de Inspección Financiera y Tributaria de Cataluña, **por el IRPF del ejercicio 2006**, que fue parcialmente confirmada por el Resolución de 13 de febrero de 2014 del Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña, por la que Estimó en parte la reclamación número 08/09814/2012, interpuesta frente al acuerdo de liquidación del IRPF del ejercicio 2006 del recurrente (**clave de liquidación ...**), ordenando su anulación y la retroacción de actuaciones en los términos establecidos en los fundamentos jurídicos 6 y 7 de dicha resolución, por cuantía determinante de la competencia de este Tribunal para resolver en segunda instancia.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero:**

Con fecha 9 de mayo de 2011 se notificó a **Doña FL...**, en calidad de familiar del aquí recurrente, Comunicación de inicio de actuaciones inspectoras por el IRPF del ejercicio 2006, fijando la fecha de la primera comparecencia ante la Inspección para el día 23 de mayo de 2011, e indicando en ella que el día de la primera comparecencia debería aportar la documentación que se relacionaba en dicha Comunicación.

En el curso de las actuaciones se extendieron diligencias los días 23 de mayo, 6 de junio, 28 de octubre y 9 de noviembre de 2011 y 13 de enero de 2012, fecha esta última en la que se le comunica la apertura del trámite de audiencia, por un plazo de diez días hábiles, para que previa puesta de manifiesto del expediente por parte de la Inspección, pueda formular las alegaciones que estime oportunas. En la misma visita del día 13 de enero de 2012 se le hace entrega del documento de puesta de manifiesto del expediente electrónico para la formulación del trámite de audiencia, requiriéndole para que compareciese ante la Inspección el día 30 de enero de 2012.

Con fecha 25 de enero de 2012 el sujeto pasivo presentó escrito de alegaciones previas, que consta de dos folios, acompañado de sus declaraciones del Impuesto sobre el Patrimonio de los ejercicios 2004 a 2006.

El día 16 de febrero de 2012 se extiende acta de discrepancia número A02..., por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio 2006, en la que se consignaba la correspondiente propuesta de liquidación, extendiéndose el preceptivo informe ampliatorio en la misma fecha. En el acta se informaba al

interesado de su derecho a presentar, ante la Dependencia Regional de Inspección, las alegaciones que considerase oportunas, dentro del plazo de los quince días contados a partir del siguiente a la fecha del acta.

La regularización propuesta por el actuario se centra en la calificación que ha de otorgarse a la renta obtenida por el sujeto pasivo por la venta de parcelas situadas en el término municipal de ... afectas al Plan Urbanístico de ..., renta que el sujeto pasivo había declarado dentro de la base liquidable especial del IRPF del ejercicio 2006 y que ascendía a 16.572.318,85 €, por considerar el interesado que la renta obtenida tenía la naturaleza de ganancia patrimonial. Por el contrario, la Inspección consideraba que dicha renta debía calificarse como proveniente de una actividad económica de promoción inmobiliaria, lo que determinaba su tributación en la base imponible general del Impuesto.

El 29 de febrero de 2012 el interesado presentó escrito solicitando ampliación del plazo para formular alegaciones frente al acta de disconformidad, al amparo de lo establecido en el artículo 91 del Reglamento de Gestión e inspección, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, ampliación que se entendió automáticamente concedida, por la mitad del plazo inicialmente fijado, en virtud de lo dispuesto en el artículo 91.4, primer párrafo del referido Reglamento. El día 12 de marzo de 2012 el interesado presentó el escrito de alegaciones frente al acta de disconformidad.

El día 25 de mayo de 2012 se notificó al recurrente acuerdo de liquidación por el IRPF del ejercicio 2006, constando en el expediente intentos previos de notificación de dicho acuerdo con fechas 11, 15 y 16 de mayo de 2012. En dicho acuerdo se confirma la propuesta de liquidación contenida en el acta de disconformidad, resultando una cuota tributaria de 7.958.414,59 € y unos intereses de demora de 2.180.542,45 €, ascendiendo la deuda tributaria a 10.139.957,04 €.

Con fecha 13 de septiembre de 2012, y previa la tramitación preceptiva del procedimiento sancionador, se notificó al interesado acuerdo de imposición de sanción tributaria que traía causa del acuerdo de liquidación a que nos referimos en el párrafo anterior, considerándose cometida una infracción tipificada en el artículo 191 de la ley 58/2003, ascendiendo el importe efectivo de la sanción a 3.979.207,30 €.

Segundo.

Disconforme con ambos actos administrativos, el aquí interesado interpuso frente a los mismos sendas reclamaciones económico administrativas, el día 21 de junio de 2012 contra el acuerdo de liquidación que fue registrada bajo el número 08/09814/2012 y el día 25 de septiembre de 2012 frente al acuerdo sancionador que fue registrada bajo el número 08/12455/2012.

Ambas reclamaciones, como era preceptivo, fueron acumuladas en sede del Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña, a efectos de su tramitación y resolución conjunta. Puestos de manifiesto los expedientes en sede de dicho Tribunal Regional, el interesado presentó escritos de alegaciones con fechas 17 de abril y 30 de mayo de 2013, en el que en síntesis manifiesta lo siguiente:

- Infracción del plazo de duración del procedimiento inspector
- Desviación de poder. No sometimiento de la Inspección a los criterios doctrinales de la DGT.
- Aplicación por la Inspección de criterios distintos a hechos idénticos
- Sobre la calificación de las rentas obtenidas como derivadas de una variación patrimonial, sobre la calificación del obligado tributario como empresario, sobre las Juntas de compensación.
- Sobre el cálculo de la renta
- Sobre la imputación temporal de los rendimientos
- Caducidad de la potestad sancionadora
- Ausencia de culpabilidad. Inexistencia de mala fe, negligencia, culpa o dolo.

Falta de motivación del acuerdo sancionador

Interpretación razonable de la norma

Con fecha 13 de febrero de 2014 el Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña, en primera instancia acuerda:

- Estimar en parte la reclamación número 08/09814/2012, anulando la liquidación impugnada y ordenando retrotraer actuaciones en los términos establecidos en los fundamentos jurídicos 6 y 7 de su resolución.
- Estimar la reclamación número 08/12455/2012 anulando la sanción impuesta.

Tercero.

Disconforme con la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña, el interesado interpuso el 13 de junio de 2014 el presente recurso de alzada en el que plantea, en síntesis, las siguientes cuestiones:

1.- Superación del plazo legal de doce meses de duración máxima del procedimiento inspector establecido en el artículo 150.1 de la ley 58/2003. Tal cuestión se sustenta en dos argumentaciones: la primera, que los intentos de notificación del acuerdo de liquidación del IRPF del ejercicio 2006 que se dicen realizados los días 11, 15 y 16 de mayo de 2012 no constan fehacientemente acreditados en el expediente; la segunda, que los siete días que el recurrente solicitó a la Inspección como ampliación del plazo para formular alegaciones al acta de disconformidad, no se le pueden imputar como dilación.

2.- Incongruencia omisiva de la resolución del TEAR de Cataluña impugnada, con fundamento en el artículo 239.2 de la Ley 58/2003, al no pronunciarse el Tribunal Regional sobre la existencia de interrupciones injustificadas de las actuaciones inspectoras, por no realizar actuación alguna durante más de seis meses.

3.- Que el sujeto pasivo no tiene la condición de empresario a efectos del IRPF en relación con la transmisión de parcelas urbanizadas, y que las pruebas obrantes en el expediente son suficientes para declararlo así, no siendo más que indicios los señalados en sentido contrario por el TEAR en los fundamentos jurídicos 3 y 4 de su resolución.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero:

Este Tribunal Económico – Administrativo Central es competente para conocer del recurso de alzada ordinario que se examina, que ha sido interpuesto en tiempo y forma por persona legitimada al efecto, de conformidad con lo previsto en la Ley 58/2003 de 17 de diciembre General Tributaria y en el RD 520/2005 de 13 de mayo por el que se aprueba el Reglamento General de Desarrollo de la Ley 58/2003 de 17 de diciembre General Trbutaria, en materia de revisión en vía administrativa, de aplicación a este procedimiento.

Segundo.

Debe comenzarse la presente resolución constatando que, como ya se ha dicho, el TEAR de Cataluña, en la Resolución impugnada acordó, además de la anulación del acuerdo sancionador:

“ESTIMAR EN PARTE la reclamación número 08/09814/2012, anulando la liquidación impugnada y ordenando retrotraer actuaciones en los términos establecidos en los Fundamentos jurídicos 6 y 7 anteriores.”

Según se señala en dichos Fundamentos, dicha retroacción se debe a que el Tribunal Regional en la resolución aquí impugnada, tras analizar las cuestiones procedimentales y de fondo formuladas por el reclamante, confirmando la actuación inspectora (salvo en lo tocante al criterio de imputación de rentas del artículo 14.2.b) del Texto Refundido de la ley del IRPF, para el caso de que finalmente se considerase realizada por el recurrente una actividad económica de promoción inmobiliaria en relación con las ventas de las parcelas procedentes de la Junta de Compensación de ..., en el que habrá de estarse a lo que la Resolución del Tribunal Regional razona en el fundamento jurídico 7, consideró que la liquidación impugnada ante él presentaba un déficit de motivación, dado que, en otra actuación inspectora, se había considerado que una de las sociedades que integrarían el grupo horizontal en el que se desenvolvieron las ventas de las parcelas transmitidas por el interesado (la sociedad X..., SL) había declarado correctamente, entendiendo procedente la tributación de dicha sociedad en el régimen de sociedades patrimoniales y que procedía imputar el beneficio de dicha enajenación (la de la parcela en cotitularidad con el aquí recurrente) dentro de la parte especial de la base imponible de dicha sociedad, lo que supondría entender que no se consideraba realizada por dicha sociedad una actividad de promoción inmobiliaria, con notorio contraste frente a la tributación pretendida frente al aquí recurrente (cotitular de dicha parcela), y sin que se hubiese razonado ese tratamiento diferencial que perjudicaba al interesado en esta alzada.

Por esta razón, el Tribunal Regional en su resolución ordenó la retroacción de actuaciones, conforme a lo razonado en el fundamento jurídico 6 de la misma, pronunciamiento que, más allá de discutir las premisas que llevan a él en los términos ya analizados, no es discutido por el recurrente en esta vía, por lo que debe ser confirmado.

En el ámbito tributario, el artículo 239.3 de la Ley 58/2003, General Tributaria, regula la posibilidad de anular los actos administrativos por defecto de forma, así como la posibilidad de la retroacción de las actuaciones, al señalar que:

“3. La resolución podrá ser estimatoria, desestimatoria o declarar la inadmisibilidad. La resolución estimatoria podrá anular total o parcialmente el acto impugnado por razones de derecho sustantivo o por defectos formales.

Cuando la resolución aprecie defectos formales que hayan disminuido las posibilidades de defensa del reclamante, se producirá la anulación del acto en la parte afectada y se ordenará la retroacción de las actuaciones al momento en que se produjo el defecto formal.”

Y el artículo 66.4 del Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, que señala:

“No obstante lo dispuesto en los apartados anteriores, cuando existiendo vicio de forma no se estime procedente resolver sobre el fondo del asunto, la resolución ordenará la retroacción de las actuaciones, se anularán todos los actos posteriores que traigan su causa en el anulado y, en su caso, se devolverán las garantías o las cantidades indebidamente ingresadas junto con los correspondientes intereses de demora.”

Según éstos preceptos, cuando un órgano económico aprecie defectos formales que hayan disminuido las posibilidades de defensa del reclamante, deberá, deberá anular el acto administrativo afectado y ordenar la retroacción de actuaciones, que volverán al momento en el que se produjo el defecto formal para que este sea corregido.

La situación creada se resume, por tanto, en dos efectos. En primer lugar, que la liquidación impugnada ha sido anulada, ha desaparecido del mundo jurídico. Y en segundo lugar, que se reabre un procedimiento de comprobación, en el curso del cual podrá dictarse una nueva liquidación frente a la que se podrán formular todos los recursos y reclamaciones que ofrece la normativa tributaria.

A partir de esta doble premisa deviene improcedente, a juicio de este Tribunal, que se formule, por parte de los Organos de Revisión, ningún juicio sobre el fondo del asunto. Así se concluyó en Resoluciones de este Tribunal como las de 23/03/2012 (RG 02183/2010), de 24-04-2012 (RG 2508/2010), de 19-10-2012 (RG 107/2010), de 11/04/2013 (RG 6333/2011), ó de 03/12/2013 (RG 01352-2011). En esta última resolución se dice lo siguiente.

“TERCERO.- La falta de motivación del acto administrativo determina que no proceda entrar a conocer sobre las cuestiones de fondo que se plantean. El principio de prioridad lógica de las cuestiones formales invalidantes de los actos administrativos, sobre las cuestiones de fondo, [1] determina que cuando un Tribunal Económico - Administrativo anula un acto por estimar existente un defecto formal que lo invalida, y decide, por ello, retrotraer las actuaciones ordenando que se dicte un nuevo acuerdo en el que se corrijan los defectos observados, el principio citado impide formular declaraciones de derechos y obligaciones relativas a las cuestiones de fondo. Lo contrario, además de poder incurrir en una intromisión de los órganos económico-administrativos en la competencia atribuida a los órganos gestores, supondría crear una situación de indefensión en el obligado tributario o interesado, con vulneración del ordenamiento, ya que cuando se dicte un nuevo acuerdo de liquidación corrigiendo los defectos observados y el interesado impugnase el nuevo acuerdo, podría negársele arbitrariamente la posibilidad de impugnar las cuestiones de fondo, pues la oficina gestora podría reproducir su pronunciamiento de fondo anterior. Anulado el acto administrativo y la liquidación en él contenida por la existencia de vicios formales generadores de indefensión, carece de competencia el órgano económico-administrativo para pronunciarse sobre las cuestiones de fondo.

En consecuencia, los pronunciamientos efectuados en la resolución impugnada por el Tribunal Regional en relación con cualquiera de las cuestiones de fondo suscitadas (adición de bienes y determinación del ajuar doméstico, deducciones), deben entenderse no efectuados.

Cuarto.

Por todo ello, este Tribunal Central confirma la resolución del Tribunal Regional en la que se aprecia falta de motivación en la comprobación del valor de los bienes generadora de indefensión y confirma la orden de retroacción del expediente para que se dicte un nuevo acuerdo con base a una tasación debidamente motivada, si bien deben entenderse no realizados los pronunciamientos sobre el ajuar doméstico y la reducción por la adquisición de las participaciones en una entidad que pudiera ser una empresa familiar, al tratarse de cuestiones que deben sustanciarse en la reanudación de las actuaciones tributarias y sobre las que, en su caso, conocerá el órgano económico – administrativo competente cuando llegue el momento procesal oportuno.”

A la misma conclusión llega la Audiencia Nacional en sentencia de 25 de abril de 2013 (recurso nº 196/2010), se describe idéntica situación a la que ahora nos ocupa, al señalarse en dicha sentencia, en la que, tras apreciar un defecto formal en la actuación de la Inspección, generador de indefinición concluye que:

“Ello determina la estimación parcial del recurso, ordenando correlativamente la retroacción de las actuaciones administrativas al momento inmediatamente anterior a aquél en el que se cometió la infracción para

que por el órgano administrativo competente se dicte la resolución que proceda a la vista de las alegaciones efectuadas por el interesado en su escrito de 23 de julio de 2009, declaración que hace innecesario el análisis del resto de los motivos impugnatorios aducidos en la demanda [2] y que determina, también, la anulación de la sanción tributaria impuesta por derivar la misma de una regularización tributaria dejada sin efecto por dicha causa de anulabilidad”

Por lo tanto, este Tribunal Central confirma la anulación de la liquidación recurrida, y la orden de retroacción del expediente para que se dicte, en su caso, un nuevo acuerdo de liquidación, acordadas por la resolución del Tribunal Regional.

No obstante, deben entenderse no realizados el resto de pronunciamientos incluidos en la Resolución del Tribunal Regional, en todo aquello que niegan las pretensiones del reclamante y confirmen la actuación (ya anulada) de la Inspección, al tratarse de valoraciones que, por un lado, han perdido su base lógica al referirse a un acto administrativo (la liquidación de la Inspección) que ya ha sido anulado y, por otro lado, al referirse a elementos, tanto procedimentales como de fondo, que deberán ser valoradas de nuevo por la Inspección en el seno del procedimiento que el Tribunal Regional ha ordenado reabrir, podrán ser posteriormente revisados a través de todo el abanico de recursos y reclamaciones que la ley General Tributaria establece, si se incorporan a la nueva liquidación que, en su caso, pueda dictarse.

POR LO EXPUESTO:

ESTE TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL, reunido en Sala, en el recurso de alzada que consta en el encabezamiento de la presente resolución

ACUERDA:

ESTIMAR EN PARTE, confirmando la la anulación de la liquidación recurrida, y la orden de retroacción del expediente acordados por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña, y teniendo por no el resto de pronunciamientos, tanto procedimentales como de fondo, incluidos en la Resolución.

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