

BASE DE DATOS DE [NORMACEF](#)

Referencia: NFJ061443

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CASTILLA Y LEÓN (Sede en Valladolid)*Sentencia 2544/2015, de 6 de noviembre de 2015**Sala de lo Contencioso-Administrativo**Rec. n.º 943/2013***SUMARIO:**

Procedimiento de inspección. Documentación. Actas de disconformidad. Tramitación. Rectificación de la propuesta de regularización. La regla general es la exigencia del trámite de audiencia, aunque en determinados supuestos su no existencia, por falta de trascendencia tangible, pueda excusarse. Ello obliga, inevitablemente, a considerar caso por caso. En este, la omisión de tal trámite no puede considerarse como una irregularidad irrelevante, sino que, por su trascendencia material, jurídica y económica, alcanza un mayor grado determinando la anulación de lo actuado. Así, la actuación del órgano liquidador, corrigiendo lo previamente actuado se refiere a la determinación de la cantidad de que debe partirse en la liquidación; se altera la cantidad que autoliquidó el contribuyente; se cambia la aplicación de una de las facturas de una empresa cambiando el IVA deducible comprobado por el actuario y finalmente se altera la aplicación de la normativa por las facturas referentes a otro proveedor. Esto es, además de algunas cuestiones menores, hay otras de mayor enjundia, económica y de derecho, en relación con las que pocas dudas hay sobre que la entidad se ha visto sorprendida por el cambio de criterio de la Administración.

PRECEPTOS:

RD 1065/2007 (Rgto. de gestión e inspección tributaria), arts. 125.2, 129 y 188.3.

Ley Orgánica 6/1985 (LOPJ), art. 551.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 34 m) y 157.3.

Constitución Española, art. 105 c).

Ley 30/1992 (LRJAP y PAC), arts. 63.2 y 84.

PONENTE:*Don Agustín Picón Palacio.*

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: 02544/2015

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CASTILLA Y LEÓN

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SEDE DE VALLADOLID

-

N11600

C/ ANGUSTIAS S/N

N.I.G: 47186 33 3 2013 0101461

Procedimiento : PO PROCEDIMIENTO ORDINARIO 0000943 /2013 /

Sobre: ADMINISTRACION TRIBUTARIA Y FINANCIERA

De D./ña. IBERSNACKS SNACKS CO-MAKER, S.L.

LETRADO FRANCISCO J. MAGRANER MORENO

PROCURADOR D./D^a. LAURA SANCHEZ HERRERA

Contra D./D^a. TEAR

LETRADO ABOGADO DEL ESTADO

Recurso núm.: 943/2013.

SENTENCIA NÚM. 2544.

ILTMOS. SRES.:

MAGISTRADOS:

D. AGUSTÍN PICÓN PALACIO.

D^a. MARÍA ANTONIA DE LALLANA DUPLÁ.

D. FRANCISCO JAVIER PARDO MUÑOZ.

D. FRANCISCO JAVIER ZATARAÍN Y VALDEMORO.

En Valladolid, a seis de noviembre de dos mil quince.

Visto por esta Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, con sede en Valladolid, el presente recurso en el que se impugna:

La Resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Castilla y León con sede en Valladolid de fecha treinta y uno de mayo de dos mil trece, por la que se estiman parcialmente las reclamaciones económico-administrativas acumuladas 47/1657/2011 y 47/1658/2011, referidas a las declaraciones del Impuesto sobre el Valor Añadido de los periodos comprendidos entre julio de dos mil seis y diciembre de dos mil siete e imposición de sanción tributaria.

Son partes en dicho recurso: de una y en concepto de demandante, la compañía mercantil "IBERSNACKS SNAKS CO-MAKER, S.L.", defendida por el Letrado don Francisco J. Magraner Moreno y representada por la Procuradora de los Tribunales doña Laura Sánchez Herrera; y de otra, y en concepto de demandada, la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, defendida y representada por la Abogacía del Estado; siendo Ponente el Ilmo. Sr. Magistrado don AGUSTÍN PICÓN PALACIO, quien expresa el parecer de la Sala.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Interpuesto y admitido a trámite el presente recurso y recibido el expediente administrativo, la parte recurrente dedujo demanda en que, con base en los hechos y fundamentos de derecho que se tuvieron por convenientes, solicitó de este Tribunal que se dictase sentencia «por la que, con estimación del presente recurso se declare nula, anule o revoque y deje sin efecto la resolución impugnada, por ser contraria a Derecho, decrete las medidas necesarias para el restablecimiento de la situación jurídica perjudicada»

Segundo.

En el escrito de contestación, con base en los hechos y fundamentos de derecho expresados en el mismo, se solicitó de este Tribunal se dictase sentencia que desestimase las pretensiones contenidas en el escrito de demanda.

Tercero.

Conferido traslado a las partes para presentar conclusiones, se evacuó el trámite por ambas y se señaló para votación y fallo el día cinco de noviembre de dos mil quince.

Cuarto.

En la tramitación de este recurso se han observado las prescripciones legales, salvo los plazos fijados por el legislador, por causa del volumen de pendencia y trabajo que soporta la Sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

I- En el presente proceso contencioso-administrativo la representación procesal de la compañía mercantil obligada tributaria impugna la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Castilla y León con sede en Valladolid, de fecha treinta y uno de mayo de dos mil trece, por la que se estiman parcialmente las reclamaciones económico-administrativas acumuladas 47/1657/2011 y 47/1658/2011, referidas a las declaraciones del Impuesto sobre el Valor Añadido de los periodos comprendidos entre julio de dos mil seis y diciembre de dos mil siete e imposición de sanción tributaria y pide su anulación por ser contraria a derecho. Aduce para ello una pluralidad de razones que, sintéticamente expuestas, se refieren a la violación del trámite de audiencia regulado en el artículo 188.3 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, por haber introducido en la liquidación el Inspector Jefe cuestiones no tenidas en cuenta en la propuesta de liquidación sin previa audiencia del contribuyente; incorrecta calificación jurídica de los efectos jurídicos que sobre el acuerdo de liquidación deben darse a la existencia de errores aritméticos en las liquidaciones mensuales especificados por el recurrente y concurrentes efectivamente en los cálculos, al considerar la recurrente que deben producir un efecto anulatorio de la liquidación, existencia real de los servicios prestados entre GREFUSA e IBERSNACKS, pese a tratarse de entidades vinculadas en los ejercicios comprobados, derecho a la obtención de intereses de demora conforme dispone el artículo 125.2 del Reglamento General de Actuaciones, respecto de la cantidad cuya devolución se reconoce correspondiente a la liquidación de julio del ejercicio 2007; derecho a la devolución de las cuotas indebidamente repercutidas en aplicación del artículo 129 del Reglamento General de Actuaciones, no siendo conforme a derecho el condicionante de esperar a que la liquidación sea firme; derecho a la deducción de los gastos generados en alquiler de vehículo y gastos de viaje de don. Pedro Jesús, incorrecta regularización en materia de repercusión de Impuesto sobre el Valor Añadido por venta, e indebida imposición de sanción por falta de motivación suficiente de la culpabilidad el sujeto pasivo. Razones que, en la tesis de la demandante deberían llevar consigo la expulsión del ordenamiento jurídico de la actuación impugnada por su disconformidad con el ordenamiento jurídico. Por el contrario, la Abogacía del Estado, en la representación que legalmente tiene conferida, según el artículo 551 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial y el 1 de la Ley 52/1997, de 22 de noviembre, de Asistencia Jurídica del Estado e Instituciones Públicas, pide la desestimación de la demanda, por la conformidad a derecho de lo actuado y puesto que allí, donde esa conformidad no se alcanza, la propia resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Castilla y León dispone ya la anulación de lo resuelto.

II- Como acaba de señalarse, y así se infiere de la lectura del escrito rector del proceso, la parte actora impugna las actuaciones de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, confirmadas parcialmente por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Castilla y León, en cuanto no se acogió su alegación referida al incumplimiento de los trámites regulados en el párrafo segundo del artículo 188.3 del 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, conforme al cual, «Si el órgano competente para liquidar acordase la rectificación de la propuesta contenida en el acta por considerar que en ella ha existido error en la apreciación de los hechos o indebida aplicación de las normas jurídicas y dicha rectificación afectase a cuestiones no alegadas por el obligado tributario, notificará el acuerdo de rectificación para que en el plazo de 15 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo, efectúe alegaciones y manifieste su conformidad o disconformidad con la nueva propuesta formulada en el acuerdo de rectificación.

Transcurrido dicho plazo se dictará la liquidación que corresponda, que deberá ser notificada» Y que se vincula, en las alegaciones que hace la demandante, con el hecho de que la Inspección Tributaria, cuando recibe el resultado de lo confeccionado por el actuaciones y las alegaciones de la obligada tributaria, en lugar de aceptar la propuesta de liquidación que se le remitió, por considerarla errónea, no dio lugar a su propuesta y audiencia de la misma, sino que, sin oír a la interesada, dio lugar a la liquidación correspondiente y a la sanción tributaria, con lo que la actora sostiene que se le causó indefensión, al no poder hacer alegaciones frente a unas actuaciones frente a las que no pudo oponer nada antes de que la inspección resolviese con la liquidación efectuada. La Abogacía del Estado, en la representación que legalmente tiene conferida, acepta que los hechos son, sustancialmente, como dice la parte actora, y como ya asumió el Tribunal Económico Administrativo Regional, no obstante lo cual, sostiene que no hay causa de anulación, pues no se causó indefensión al poder defenderse la obligada tributaria en sucesivas actuaciones.

Para resolver esta cuestión ha de partirse, básicamente, del precepto y la norma lo que dice es, evidentemente, lo que en ella se lee y que no es otra cosa que, cuando el órgano liquidador no acepte -por causa diferente de las propias alegaciones del interesado- las actuaciones que son remitidas con el informe por el actuario por razones fácticas o jurídicas y elabore él su propia y definitiva liquidación, que debe oírse al interesado antes de dictarse la liquidación y ello por una razón, no solo de elemental cortesía de dejar expresarse al interesado antes de juzgarlo en vía administrativa, y porque, efectivamente, lo dice la norma, sino porque obedece a la propia lógica del sistema. Ciertamente, si el obligado tributario no está de acuerdo con lo que ha generado la Inspección, tanto el artículo 157.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, como el 188 del 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, le permiten -en cumplimiento del mandato del artículo 105. c) de la Constitución Española de 27 de diciembre de 1978- "defenderse" de unas concretas y nuevas actuaciones administrativas. Si la propia administración tributaria, a la hora de decidir o liquidar, y por causa diferente de las propias alegaciones del obligado tributario, no está de acuerdo con aquello de lo que se ha defendido el administrado, puede "desdecirse" de lo que se le ha imputado y asignarle una nueva propuesta, pues así se infiere de la norma, que no vincula al órgano liquidador a la previa propuesta que recibe. Ahora bien, como de esta "segunda propuesta" el obligado no ha podido defenderse, la norma le confiere un trámite específico de alegaciones para "no ser condenado -eventualmente- sin ser oído". Por lo tanto, la razón de ser del precepto es patente y debe partirse del respeto a lo que el legislador reglamentario ha dicho.

III- Ciertamente es que, partiendo de la trascendencia del derecho de defensa y de su obligado respeto, hay supuestos en los que la mera omisión del trámite debatido puede no tener la trascendencia que sí tiene en otros casos, de tal manera que, en determinados y limitados supuestos, a alguno de los cuales nos hemos referido en otra resolución, muy diferente a la ahora considerada, omitirse el trámite de audiencia no tiene la trascendencia material que, normalmente, puede considerarse que posee. Aunque el derecho de defensa es tan importante en vía administrativa - artículos 34. m) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y 84 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común-, puede suceder que, en algunos supuestos su ausencia, por su falta de trascendencia real o material, no sea tan relevante y de ser una omisión trascendente pase a ser una mera irregularidad -de acuerdo con la doctrina general del artículo 63.2 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común -, precisamente por su falta de efecto material, siendo un mero defecto formal. Lo normal, no es que ello sea así, pues la normativa aplicable, a una parte de la cual se ha hecho referencia, no lleve a ese resultado y mucho menos con el argumento de que, posteriormente se pueden hacer alegaciones por el interesado, pues ello supondría, de hecho, que puesto que nuestro sistema es garantista y cabe aplicar siempre el régimen de recursos, podría prescindirse por sistema del trámite de audiencia del obligado tributario, desde la idea de que, en definitiva, el administrado podrá defenderse más adelante. Eso no es así y la Sala no comparte tal tesis. Por el contrario, y como hemos dicho más arriba, el punto de partida es, exactamente, el contrario; la regla general es la exigencia del trámite de audiencia, aunque, en determinados supuestos, su no existencia, por falta de trascendencia tangible, pueda excusarse. Ello obliga, inevitablemente, a considerar caso por caso y a que, en el presente supuesto, se analice qué alteró el órgano decisor sobre la propuesta que rechazó y qué no pudo contestar la obligada tributaria ante el cambio operado. En otro caso, no podrá la Sala decidir si hubo o no indefensión material y decidir sobre qué régimen jurídico se aplica al supuesto concreto.

Como se infiere de los propios escritos de alegaciones de las partes. la actuación del Órgano Liquidador, corrigiendo lo previamente actuado se refiere a la determinación de la cantidad de que debe partirse en la liquidación, estableciendo una nueva -104.314'86 euros-; se altera la cantidad que autoliquidó el contribuyente en febrero de dos mil siete -34.055'94 euros-; se cambia la aplicación de una de las facturas de la empresa "Trasan, S.L."; mientras que el actuario consigna como IVA deducible comprobado correspondiente a diciembre de dos mil siete, 294.778'82 euros, por el Inspector Jefe, se refleja la cantidad de 226.389'89 euros; y, finalmente se altera la aplicación de la normativa por las facturas referentes a don Pedro Jesús . Ciertamente, alguna de las cuestiones reflejadas, como sucede con la factura de "Trasan, S.L." o de don Pedro Jesús, más allá de su envergadura

jurídica, se refieren a cuestiones menores, económicamente hablando y de una relativa complejidad técnica, que harían dudosa, quizá la indefensión real padecida. El problema es que no se trata solo de esas cuestiones, sino que hay, además, otras de mucha mayor enjundia, económica y de derecho, en relación con las que pocas dudas hay sobre que la administrada se ha visto sorprendida por el cambio de criterio de la administración, cambio que, se reitera, es legal, pues el Inspector no está vinculado por la previa actividad del Actuario; el problema está en que el obligado tributario ha hecho su defensa sobre unas determinadas bases, se ha defendido de una actuación concreta, frente a la que ha argumentado lo que ha entendido que le interesaba y se ha encontrado, no con la desestimación de sus alegaciones sobre unos hechos o unos razonamientos que revelen la inaplicabilidad al caso, sino con una situación en buena parte nueva, frente a la que no ha podido esgrimir su derecho de defensa en unas materias en las que, bien o mal, podía haberlo hecho si se le hubiese dado oportunidad de hacerlo en el momento en que la norma lo prevé expresamente y con una trascendencia económica y jurídica -véase al efecto la extensión de la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional y de los escritos de demanda y contestación, desde luego, no usual ante la Sala, como dato meramente cuantitativo y externo- consistente, que denota la necesidad de la obligada tributaria de manifestarse al efecto.

IV- Las consideraciones que se dejan dichas, en relación con la remisión que el artículo 157 de la Ley General Tributaria hace a la normativa reglamentaria, y al derecho de defensa de la obligada en vía administrativa en todos sus trámites, determinan que, en el presente caso, la omisión del trámite de audiencia no pueda considerarse como una irregularidad irrelevante, sino que, por su trascendencia material, jurídica y económica, alcanza un mayor grado, una mayor entidad, determinando la anulación de lo actuado, sin que la posibilidad de poder defenderse en este proceso pueda tenerse bastante para soslayar tal defecto. Ni la entidad, ni la pluralidad de cambios que el Inspector Jefe realizó a la previa propuesta aconsejan adoptar esa tesis. No deja de ponderarse que, además de la controversia de la liquidación propiamente dicha, existe un componente sancionador en el litigio, que resulta afectado por el defecto apreciado, y cuyo elemento sancionador exige, con mayor fuerza, la necesidad de favorecer la defensa del afectado mediante la protección de su derecho de defensa a ejercitar en el trámite de audiencia. Coadyuva, finalmente, a la conclusión alcanzada la no acertada actuación en la redacción de la liquidación efectuada donde se plantean errores materiales y aritméticos de diversos tipos, que son admitidos como ciertos y reales por el Tribunal Económico Administrativo Regional y que, más allá de su valoración jurídica, revelan una equivocación en el trámite, como si, aparentemente, no se le hubiese dado al mismo la trascendencia que tiene y que se enmarca en la falta del cuidado debido, quizá originado por la amplitud de lo actuado.

V- Procede, por tanto, estimar la pretensión deducida, sin hacer especial condena en las costas de este proceso, al no apreciarse temeridad ni mala fe en ninguna de las partes del mismo, según el artículo 139.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, por lo que cada uno de los litigantes abonará las causadas por ellos y las comunes lo serán por iguales partes. Y ello, no obstante la estimación de la demanda, pues la complejidad de los hechos, aconseja atemperar en este caso la regla del criterio objetivo del vencimiento.

VI- De conformidad con lo prevenido en los artículos 248.4 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial, y 208.4 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, en relación con la doctrina de los artículos 86 y concordantes de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, procede comunicar a los interesados, mediante entrega de copia de esta resolución debidamente autenticada, que la misma devendrá firme si contra ella no se interpone recurso de casación dentro de los diez días hábiles siguientes al de la notificación hecha en legal forma, tras, en su caso, la presentación del depósito que regula la Ley Orgánica 1/2009, de 3 de noviembre, de modificación de la primeramente citada.

Vistos los preceptos legales citados y los demás de general aplicación y administrando, en nombre de S.M. el Rey, la Justicia que emana del Pueblo Español,

FALLAMOS

Que estimamos la demanda presentada por la Procuradora de los Tribunales doña Laura Sánchez Herrera, en la representación procesal que tiene acreditada en autos, contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Castilla y León con sede en Valladolid de fecha treinta y uno de mayo de dos mil trece, por la que se estiman parcialmente las reclamaciones económico-administrativas acumuladas 47/1657/2011 y 47/1658/2011, referidas a las declaraciones del Impuesto sobre el Valor Añadido de los periodos comprendidos entre julio de dos mil seis y diciembre de dos mil siete e imposición de sanción tributaria, que anulamos, así como las actuaciones de las que trae causa, por su disconformidad con el ordenamiento jurídico. Todo ello, sin hacer especial condena en las costas del proceso, por lo que cada uno de los litigantes abonará las causadas por ellos y las comunes lo serán por iguales partes.

Hágase saber a los interesados, mediante entrega de copia de esta resolución debidamente autenticada, que la misma devendrá firme si contra ella no se interpone recurso de casación dentro de los diez días hábiles siguientes al de la notificación hecha en legal forma, previa constitución, en su caso, del depósito correspondiente.

Así, por esta nuestra sentencia, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN- La anterior resolución fue leída y publicada, el día de su fecha, por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente, don AGUSTÍN PICÓN PALACIO, estando constituido el Tribunal en audiencia pública. Doy fe.

NO TA- Queda unido testimonio de la sentencia en los autos originales. 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.