

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ062931

AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia 203/2016, de 5 de mayo de 2016

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 122/2014

SUMARIO:

Procedimiento de inspección. Planificación de las actuaciones. *El inicio de las actuaciones inspectoras debe ajustarse al límite temporal del año.* Los planes de inspección deben elaborarse anualmente. La orden de carga del plan de inspección debe respetar este límite temporal, pues es esencial al plan, en cuanto delimita, junto con el ámbito material, el espacio en que se desarrolla. En este caso, la orden de carga fue fechada el 09/06/2009 y las actuaciones inspectoras comenzaron el 07/04/2010, por lo que este límite temporal no se ha respetado, y, siendo este esencial, provoca un vicio invalidante (nulidad de pleno derecho) en el procedimiento inspector.

PRECEPTOS:

RD 1065/2007 (Rgto. de gestión e inspección tributaria), art. 170.
Ley 58/2003 (LGT), arts. 116 y 217.

PONENTE:

Doña Concepción Mónica Montero Elena.

Magistrados:

Don ANGEL NOVOA FERNANDEZ
Doña CONCEPCION MONICA MONTERO ELENA
Don FERNANDO ROMAN GARCIA
Don JESUS MARIA CALDERON GONZALEZ

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000122 / 2014

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 01869/2014

Demandante: PROMHORIZONTE S.L

Procurador: D^aMARÍA LUISA NOYA OTERO

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilma. Sra.: D^a. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

SENTENCIA N^o:

Ilmo. Sr. Presidente:

D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. ÁNGEL NOVOA FERNÁNDEZ
D^a. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA
D. FERNANDO ROMÁN GARCÍA

Madrid, a cinco de mayo de dos mil dieciséis.

Visto el recurso contencioso administrativo que ante la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional ha promovido Promhorizonte S.L. , y en su nombre y representación la Procuradora Sra. D^a María Luisa Noya Otero, frente a la Administración del Estado , dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 5 de noviembre de 2013 , relativa a Impuesto de Sociedades ejercicios 2005 y 2006, siendo la cuantía del presente recurso de 231.904,37 euros, inferior a 600.000 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero :

Se interpone recurso contencioso administrativo promovido por Promhorizonte S.L., y en su nombre y representación la Procuradora Sra. D^a María Luisa Noya Otero, frente a la Administración del Estado, dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 5 de noviembre de 2013, solicitando a la Sala, que dicte sentencia en la que anule la resolución impugnada y los acuerdos de los que trae causa.

Segundo :

Reclamado y recibido el expediente administrativo, se confirió traslado del mismo a la parte recurrente para que en plazo legal formulase escrito de demanda, haciéndolo en tiempo y forma, alegando los hechos y fundamentos de derecho que estimó oportunos, y suplicando lo que en el escrito de demanda consta literalmente.

Dentro del plazo legal la administración demandada formuló a su vez escrito de contestación a la demanda, oponiéndose a la pretensión de la actora y alegando lo que a tal fin estimó oportuno, solicitando a la Sala que dicte sentencia inadmitiendo el recurso, o, subsidiariamente, desestimando el recurso interpuesto con expresa imposición de costas a la recurrente.

Tercero :

Habiéndose solicitado recibimiento a prueba, denegado éste y evacuado el trámite de Conclusiones, quedaron los autos conclusos y pendientes de votación y fallo para lo que se acordó señalar el día veintiuno de abril de dos mil dieciséis, en que efectivamente se deliberó, votó y falló.

Cuarto :

En la tramitación de la presente causa se han observado las prescripciones legales, incluido el plazo para dictar sentencia, previstas en la Ley de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa, y en las demás Disposiciones concordantes y supletorias de la misma.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS**Primero :**

Es objeto de impugnación en autos la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 5 de noviembre de 2013, que desestima la reclamación interpuesta por la hoy actora relativa a liquidación por Impuesto de Sociedades ejercicios 2005 y 2006.

La Resolución del TEAC estimó parcialmente la reclamación y anuló los acuerdos de liquidación y sancionador, dictados, para que se dicten otros nuevos conforme a lo señalando en los fundamentos de Derecho quinto y séptimo de la propia resolución.

La estimación vino referida a los costes de los apartamentos vendidos en 2005 y 2006, que la Inspección consideró, pues no incluyó en dicho coste las inversiones en concepto de ampliación y mejora de los apartamentos. Se anula el acuerdo sancionador a fin de que la cuantía de la misma se calcule tomando como base de la misma el importe de la nueva liquidación.

Segundo :

Alega la Administración demandada la concurrencia de la causa de inadmisibilidad prevista en el artículo 69 b) y/o c) al señalar que, habiendo sido anuladas la liquidación y sanción, ni existe acto impugnabile ni legitimación para impugnar. Ahora bien, la estimación es parcial y en los términos que la propia Resolución impugnada recoge, con la que la recurrente muestra su disconformidad, por lo tanto, existe interés para la actora en que se enjuicie la Resolución del TEAC en cuanto no estima la totalidad de sus pretensiones. El Fallo del TEAC no evita que se gire nueva liquidación de conformidad con sus pronunciamientos ni que se dicte nuevo acuerdo sancionador, más aún, expresamente lo prevé. Por lo tanto, los pronunciamientos del TEAC pueden ser lesivo a la parte actora, lo que implica legitimación para recurrir y acto susceptible de impugnación.

Por otra parte, los pronunciamientos del TEAC no podrán ser discutidos al hilo de la nueva liquidación y acuerdo sancionador, si la interesada permite que ganen firmeza.

Debemos rechazar la causa de inadmisibilidad alegada.

Tercero :

La controversia, tal como se plantea en la demanda, radica en tres aspectos, plazos y motivación para iniciar la inspección, duración de las actuaciones inspectoras y carácter de sociedad patrimonial de la actora.

Respecto al inicio de las actuaciones inspectoras, se afirma por la recurrente la vulneración del artículo 170 del Real Decreto 1065/2007 ya que, como se recoge en la Resolución impugnada, la orden de carga fue fechada el 9 de junio de 2009 y las actuaciones inspectoras comenzaron el 7 de abril de 2010. El citado precepto dispone:

"5. El plan o los planes parciales de inspección recogerán los programas de actuación, ámbitos prioritarios y directrices que sirvan para seleccionar a los obligados tributarios sobre los que deban iniciarse actuaciones inspectoras en el año de que se trate."

La controversia se centra en la interpretación del término "deban iniciarse actuaciones inspectoras en el año de que se trate". Afirma la recurrente que las actuaciones no se iniciaron en el año de la orden de carga sino en el siguiente, lo que provoca la nulidad del procedimiento inspector. La Administración niega relevancia invalidante al incumplimiento del límite temporal que analizamos.

Con carácter general, el Tribunal Supremo en su sentencia de 28 de octubre de 2013, RC 5335/2011 , ha declarado respecto de la orden de carga del Plan de Inspección:

"En efecto, existe doctrina suficientemente clara procedente de esta Sala sobre la necesaria motivación e impugnabilidad de los acuerdos que deciden la realización de las labores de inspección en relación a concretos recurrentes. Esta doctrina es clara, también, al afirmar que, una vez que existe la Orden del Inspector Jefe, solo cabe alegar falta de motivación cuando se alegase y probase mínimamente la desviación de poder ó las razones espurias que motiven dicha Orden.

Cabe citar la sentencia de esta Sala dictada en el recurso 3003/08 (de fecha 9 de Febrero de 2012) que afirma que: << Es cierto que la iniciación de un procedimiento inspector es un acto de trámite no cualificado en el sentido establecido en los arts. 107.1 de la Ley 30/1992 y 25.1 de la LJCA y, por tanto, no impugnabile de manera independiente; mas no lo es menos que, en nuestro sistema jurídico-administrativo (y tal y como resulta, entre otros, del párrafo segundo del precitado apartado 1 del art. 107 de la Ley 30/1992), la impugnación de tal acto de trámite puede válidamente efectuarse al recurrir la resolución administrativa que pone fin al procedimiento inspector, como resulta en el caso de autos.

Por otra parte, ninguna relevancia tiene en la cuestión que examinamos el hecho de que los planes tengan carácter reservado y no puedan ser objeto de publicidad, pues de lo que se trata no es de exigir que los mismos sean notificados a los incluidos en el mismo, sino de que, una vez iniciada una actuación inspectora, y ante la alegación de falta de alguno de los «títulos» habilitantes de tal actuación, se acredite la existencia de causa legal de iniciación; ello aparte de que el carácter reservado de la inclusión en el Plan de que se trate en nada obsta a que, una vez iniciada una actuación individualizada con un concreto contribuyente, se haga constar en el expediente o, al menos, se acredite una vez denunciada la circunstancia, aquella inclusión o el acuerdo motivado, pues, con independencia de otro tipo de consideraciones (y al hilo de la principal justificación que se da al carácter reservado o confidencial de las inclusiones en Planes), es de observar que, en el momento en que se ha comenzado la actuación individualizada de que se trate, ya no queda afectada la finalidad que justifica el carácter reservado de la inclusión en un Plan. Por lo tanto, si la actuación inspectora se inicia como consecuencia de una inclusión en el plan específico del funcionario o unidad, deberá certificarse, al inicio de las actuaciones, que el sujeto y el objeto de las actuaciones se corresponden con el contenido del plan. En otro caso, para que exista corrección reglamentaria en las actuaciones no contenidas en el plan específico, se requiere que la inclusión del contribuyente en la actuación inspectora se motive, con orden escrita del Inspector Jefe.

Cuestión distinta es el caso de que, si bien existiese y se acreditase la existencia de una orden del Inspector-Jefe, la misma no apareciese convenientemente motivada, en cuyo caso nos encontraríamos ante un vicio del acto administrativo cuyo carácter o naturaleza invalidante se encontraría en función de que tal irregularidad tuviese efectiva trascendencia material, de manera que, en la hipótesis que ahora se baraja, el éxito del motivo impugna torio pasaría porque el recurrente alegase (y aportase -cuando menos- un principio de prueba) de que la actuación inspectora obedece a una desviación de poder, un móvil discriminatorio u otro de naturaleza espuria.>>"

De esta doctrina general resulta la importancia de los trámites reglamentarios que justifican el inicio de las actuaciones inspectoras, en cuanto plasman lo que, en términos de la anterior sentencia, se denomina «títulos» habilitantes de la actuación.

Desde esta perspectiva, y desde la relevancia que se refleja en la citada sentencia, debemos interpretar los requisitos temporales de la orden de carga del plan de inspección.

Cuarto :

El planteamiento de la parte actora parte de la idea de que la vulneración de lo dispuesto en el artículo 170.5 del Real Decreto 1065/2007 , implica un vicio esencial del procedimiento que produce la nulidad de todo lo actuado en el procedimiento inspector, de conformidad con el artículo 217 de la Ley 58/2003 . Desde la perspectiva de la Administración, aun cuando admite que ha existido un incumplimiento del límite temporal que señala tal norma, el vicio no es invalidante.

La finalidad de los Planes de Inspección se plasma en el artículo 116 de la Ley 58/2007 :

"La Administración tributaria elaborará anualmente un Plan de control tributario que tendrá carácter reservado, aunque ello no impedirá que se hagan públicos los criterios generales que lo informen."

Del desarrollo reglamentario debemos destacar contenido en el artículo 170 del Real Decreto 1065/2007 :

"1. La planificación comprenderá las estrategias y objetivos generales de las actuaciones inspectoras y se concretará en el conjunto de planes y programas definidos sobre sectores económicos, áreas de actividad, operaciones y supuestos de hecho, relaciones jurídico-tributarias u otros, conforme a los que los órganos de inspección deberán desarrollar su actividad.

2. Cada Administración tributaria integrará en el Plan de control tributario a que se refiere el artículo 116 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria , el plan o los planes parciales de inspección, que se basarán en los criterios de riesgo fiscal, oportunidad, aleatoriedad u otros que se estimen pertinentes.

3. En el ámbito de la inspección catastral, corresponderá a la Dirección General del Catastro la aprobación de los planes de inspección, conforme a lo establecido en el texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, en las disposiciones dictadas en su desarrollo y en este reglamento.

4. En el ámbito de las competencias de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, el plan o los planes parciales de inspección se elaborarán anualmente basándose en las directrices del Plan de control tributario, en el que se tendrán en cuenta las propuestas de los órganos inspectores territoriales, y se utilizará el oportuno apoyo informático."

Los Planes de inspección tienen por finalidad organizar la labor inspectora en relación a sectores económicos, áreas de actividad, operaciones y supuestos de hecho, relaciones jurídico-tributarias u otros y determinan el ámbito en el que los órganos de inspección desarrollan su actividad.

Este ámbito es tanto material, en cuanto delimita el espacio de actuación, como temporal, en cuanto su elaboración es anual.

El carácter anual de los planes se recoge en el artículo 170. 4 y 5 del Real Decreto 1065/2007 .

La interpretación que sostiene la Administración, implica dejar sin efecto uno de los requisitos expresamente determinado en la norma reglamentaria y que configuran el ámbito de la actuación inspectora, el límite temporal.

Efectivamente, hemos señalado que, en la regulación reglamentaria, los planes de inspección deben elaborarse anualmente. Considerar este límite temporal como un elemento accesorio sin relevancia invalidante, como sostiene la Administración demandada, implica eliminar la eficacia jurídica de uno de los elementos configuradores del ámbito de los planes de inspección, y, llevaría al absurdo de entender que el plan, aprobado para un año, podría ejecutarse en cualquier momento posterior a su aprobación.

Por tal razón debemos concluir que el requisito temporal que examinamos es esencial en la aplicación de los planes y el inicio de las actuaciones inspectoras deben ajustarse a ese límite temporal. Desde esta perspectiva, debemos acoger los planteamientos del recurrente en cuanto que, siendo esencial el límite temporal, su vulneración invalida el procedimiento inspector y provoca la ausencia del mismo (artículo 217 LGT).

En conclusión, la orden de carga del plan de inspección debe respetar el límite temporal del año, pues es esencial al plan, en cuanto delimita, junto con el ámbito material, el espacio en que se desarrollan los planes de inspección.

Ya hemos señalado que la orden de carga fue fechada el 9 de junio de 2009 y las actuaciones inspectoras comenzaron el 7 de abril de 2010, por lo que el límite temporal al que nos venimos refiriendo no se ha respetado, y, siendo este esencial, provoca un vicio invalidante en el procedimiento inspector.

Así las cosas, es innecesario analizar las restantes cuestiones planteadas en el presente recurso, pues el vicio invalidante que examinamos, provoca la nulidad del procedimiento y la imposibilidad de girar la liquidación e imponer sanción con base a dicho procedimiento inspector.

De lo expuesto resulta la estimación del recurso.



Quinto :

Procede imposición de costas a la demandada, conforme a los criterios contenidos en el artículo 139.1 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa, toda vez que la presente sentencia es estimatoria.

VISTOS los preceptos citados y demás de general y pertinente aplicación, en nombre de su Majestad el Rey y por el poder que nos otorga la Constitución:

FALLAMOS

Que estimando el recurso contencioso administrativo interpuesto por Promhorizonte S.L. , y en su nombre y representación la Procuradora Sra. D^a María Luisa Noya Otero, frente a la Administración del Estado , dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 5 de noviembre de 2013 , debemos declarar y declaramos no ser ajustada a Derecho la Resolución impugnada, y en consecuencia debemos anularla y la anulamos , con imposición de costas a la demandada.

Así por ésta nuestra sentencia, que se notificará haciendo constar que contra la misma no cabe recurso de casación, siguiendo las indicaciones prescritas en el artículo 248 de la Ley Orgánica 6/1985 , y testimonio de la cual será remitido en su momento a la oficina de origen a los efectos legales junto con el expediente, en su caso, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN / Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por la Ilma. Sra. Magistrada Ponente de la misma, estando celebrando audiencia pública en el mismo día de la fecha, la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional.

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.