

DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ076684

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 236/2020, de 19 de febrero de 2020

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 240/2018

SUMARIO:

Procedimiento de inspección. Clases. Actuaciones inspectoras. Actuaciones de comprobación e investigación. Alcance. Vinculación del programa para la planificación y selección del contribuyente al programa que figura en la orden de carga. La actuación de esta Sala debe limitarse a determinar si la inclusión de una actividad en un programa, que permite su carga en el mismo a los contribuyentes afectados por la misma, supone un límite para el alcance de la investigación, como sostiene la sentencia recurrida y mantiene la recurrida en casación, o si por el contrario, es un límite para incluir en el plan a quien no reúna la circunstancia de incurrir en la actividad objeto de fiscalización, en este caso profesionales en ejercicio de la Abogacía, pero si se da esta circunstancia, el alcance de la investigación, de ser general, como ocurre en el presente caso, puede afectar a todos los elementos del tributo, en este caso la renta y otras actividades como la inmobiliaria, no incluida en principio en el programa de actuación correspondiente. La sentencia no vulnera el art. 148 LGT, puesto que no niega la posibilidad de la investigación parcial, pero sí que hace una interpretación de la normativa que esta Sala no comparte, pues al vincular la posibilidad de investigar la actividad de promoción inmobiliaria del sujeto pasivo a la inclusión en el programa, hace que todas las investigaciones de los incluidos en los mismos serían parciales, al reducirse su objeto a la actividad que facilita la selección mediante la carga en el programa, excluyendo la potestad de la Administración de otorgar ab initio el carácter de general a la investigación, o de que se modifique la parcial en general, de oficio, mediante la comunicación correspondiente, o a instancia de parte, como claramente se desprende de dicha normativa. En consecuencia, compartimos el criterio del Abogado del Estado cuando diferencia entre la selección del sujeto pasivo investigado, en este caso los profesionales en ejercicio de la Abogacía, y otra el alcance de la investigación, que desde el primer momento se indica que es general en la orden de carga: Por ello, desde el inicio de la investigación queda patente al recurrente que el objeto de la actuación de comprobación e investigación tiene carácter general, y es el IRPF de 2009 a 2010, y el IVA segundo trimestre de 2009 al cuarto Trimestre de 2010, por lo que todos los elementos necesarios para la determinación de la deuda tributaria estaban incluidos dentro del alcance de la investigación, sin que se produzca indefensión alguna para el recurrente y siendo además necesarios para la correcta regularización de su situación tributaria. [Vid, ATS, de 9 de marzo de 2018, recurso n.º 240/2018 (NFJ069822) que plantea el recurso contra la STSJ de la Rioja, de 3 de octubre de 2017, recurso n.º 123/2016 (NFJ069102), que se casa y anula].

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), art. 148.
RD 1065/2007 (RGAT), arts. 87, 170 y 178.
Constitución Española, art. 31.

PONENTE:

Don José Díaz Delgado.

Magistrados:

Don NICOLAS ANTONIO MAURANDI GUILLEN
Don JOSE DIAZ DELGADO
Don ANGEL AGUALLO AVILÉS

Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ
Don JESUS CUDERO BLAS
Don RAFAEL TOLEDANO CANTERO
Don DIMITRY TEODORO BERBEROFF AYUDA
Don ISAAC MERINO JARA

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 236/2020

Fecha de sentencia: 19/02/2020

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 240/2018

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 14/01/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. José Díaz Delgado

Procedencia: T.S.J.MADRID CON/AD SEC.6

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 240/2018

Ponente: Excmo. Sr. D. José Díaz Delgado

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 236/2020

Excmos. Sres.

D. Nicolás Maurandi Guillén, presidente

D. José Díaz Delgado

D. Ángel Aguallo Avilés
D. José Antonio Montero Fernández
D. Jesús Cudero Blas
D. Rafael Toledano Cantero
D. Dimitry Berberoff Ayuda
D. Isaac Merino Jara

En Madrid, a 19 de febrero de 2020.

Esta Sala ha visto el recurso de revisión número 240/2018, interpuesto por el Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta, presentó escrito fechado el 27 de noviembre de 2017 preparando recurso de casación contra la sentencia dictada el 3 de octubre del mismo año por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de La Rioja, en el recurso 123/2016, relativo a los impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas ["IRPF"] y valor añadido ["IVA"].

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. José Díaz Delgado.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero. *Resolución recurrida en casación.*

El Abogado del Estado, en la representación que le es propia, presentó escrito fechado el 27 de noviembre de 2017 preparando recurso de casación contra la sentencia dictada el 3 de octubre del mismo año por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de La Rioja, en el recurso 123/2016, relativo a los impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas ["IRPF"] y valor añadido ["IVA"].

La sentencia recurrida en su parte dispositiva sostiene lo siguiente:

"Que debemos estimar y estimamos en parte el recurso contencioso administrativo interpuesto, por la representación de D. Jaime, contra la resolución del TEAR de La Rioja de fecha 31 de marzo de 2016, desestimatoria de la reclamación económico-administrativa n° NUM000 y sus acumuladas NUM001, NUM002, NUM003 y NUM004, que declaramos contraria a derecho y anulamos en cuanto: I) la liquidación incluye en la base imponible del IRPF ejercicios 2009 y 2010 los ingresos correspondientes a la actividad de promoción inmobiliaria. II) La liquidación incluye en la base imponible del IRPF ejercicio 2009, en lo que respecta a la actividad de abogacía: 1- 6.024,44 euros correspondientes a Loreto; 2- 3.283,75 euros correspondientes a Braulio; 3- 3.36094 euros correspondientes a Maribel. III" Los acuerdos sancionadores consideran en la base sancionable los Ingresos reseñados en los anteriores apartados I) y II). Todo ello, sin que proceda hacer una condena en costas...".

Segundo. *Antecedentes de hecho y sentencia de instancia.*

El obligado tributario desarrollaba dos actividades económicas: una actividad profesional de ejercicio de la abogacía y una segunda actividad de promoción inmobiliaria.

La sentencia de instancia estima en parte el recurso interpuesto por D. Jaime contra la resolución del TEAR de La Rioja de 31-3-2016 por la que se desestimaron las reclamaciones presentadas contra liquidaciones IRPF ejercicios 2009 y 2010 y las sanciones por esos mismos ejercicios.

La Sala a quo estima el recurso porque la liquidación por IRPF -ejercicios 2009 y 2010- regulariza la renta correspondiente a la actividad de promoción inmobiliaria y, en esa misma medida y por ese mismo motivo, anula también las sanciones.

La razón de excluir de la liquidación tributaria la regularización de las rentas procedentes de la actividad de promoción inmobiliaria tiene su origen en el contenido de la orden de carga del obligado tributario en plan de inspección. La orden de carga en plan de Inspección, tras identificar al obligado tributario, contiene las siguientes menciones:

- Descripción del programa: PROFESIONALES- Actuaciones: ACTUACIÓN COMPROBACIÓN E INVESTIGACIÓN - Alcance de la actuación de comprobación e investigación: - General - IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS 2009 a 2010 - IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO 2T 2009 A 4T 2010.

La Sala de instancia, tras exponer la normativa aplicable, concluye en el fundamento cuarto de la sentencia que deben considerarse como actividades económicas diferenciadas el ejercicio de la promoción inmobiliaria y el ejercicio de profesiones liberales y, a partir de esta premisa, llega a las siguientes conclusiones:

"Como se ha dicho, la orden de carga en el plan de inspección indica que la descripción del programa es "profesionales"; por otra parte, en la resolución del TEAR se dice que la motivación de la inclusión del reclamante resulta de su condición de "profesional" y de lo establecido en la Resolución de 8.03.2013, de la Dirección General de la AEAT, por lo que debe concluirse que, como sostiene la recurrente, la orden de carga en plan de inspección no comprende las operaciones de promoción inmobiliaria. (...) La inclusión en las actuaciones de inspección de las operaciones de promoción inmobiliaria no está respaldada por la orden de carga en plan de inspección, ni se ha exteriorizado razón o motivo alguno suficiente para modificar la extensión de las actuaciones inspectoras a la actividad de promoción inmobiliaria (...). Ha de concluirse que, como sostiene el recurrente, las actuaciones de la Inspección, en lo que respecta a la actividad de promoción inmobiliaria, incurren en vicio de nulidad insubsanable, pues la inclusión del recurrente en el plan de inspección no se produce por razón del ejercicio de su actividad de promoción inmobiliaria, ni se ha adoptado acuerdo alguno, o al menos no consta que se haya hecho, modificando el alcance de la extensión de las actuaciones. La nulidad de las actuaciones de la Inspección en lo que respecta a la actividad de promoción inmobiliaria, ha de determinar, a su vez, la nulidad de la liquidación tributaria correspondiente a los ejercicios 2009 y 2010, por el IRPF, por los que los motivos del recurso contencioso-administrativo relativos a la citada actividad (indebida inclusión del 100% de los rendimientos de la actividad económica e incremento patrimonial) no deberán ser, por razones obvias, objeto de estudio."

Tercero. Auto de admisión.

La sección primera de esta Sala, por auto de fecha 9 de marzo de 2018 acuerda:

1º) Admitir el recurso de casación RCA/240/2018 preparado por la Administración del Estado contra la sentencia dictada el 3 de octubre de 2017 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de La Rioja, en el recurso 123/2016.

2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

Determinar el alcance de las actuaciones en los procedimientos de inspección tributaria, en cuanto a si el programa para la planificación y selección del contribuyente se encuentra vinculado o no con el programa que figura en la orden de carga en el plan de inspección.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación los artículos 148 apartados 1 y 2 de la Ley General Tributaria, en relación con los artículos 87, 170 y 178 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.

Cuarto. Escrito de formalización del recurso.

La recurrente en su escrito de 25 de abril solicita que se dicte en su día Sentencia por la que se estime el recurso revocando la sentencia recurrida y confirmando la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional y los actos administrativos de los que trae causa, en lo que se refiere a la liquidación y sanción en la parte que afecta al ejercicio de la actividad de promoción inmobiliaria; que estime el recurso revocando la sentencia recurrida y confirmando la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional y los actos administrativos de los que trae causa, en lo que se refiere a la liquidación y sanción en la parte que afecta al ejercicio de la actividad de promoción inmobiliaria.

El Abogado del Estado centra la cuestión en determinar si el programa que en la fase de planificación y selección del contribuyente ha servido para seleccionar al mismo (en el presente caso el programa "Profesionales"), limita o no el alcance de las actuaciones inspectoras que han de desarrollarse sobre el contribuyente seleccionado.

Para el Abogado del Estado la sentencia incurre en Infracción de los artículos 148 apartados 1 y 2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), en relación con los artículos 87, 170 y 178 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 (RGIT), aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.

Sostiene que una cosa es el programa para la selección, que forma parte de la planificación de las actuaciones inspectoras, y otra distinta el alcance de dichas actuaciones.

Y que una vez que las Unidades de selección han determinado los obligados tributarios que para cada colectivo serán objeto de actuación, corresponde al Inspector Jefe firmar la orden de carga en plan, que implica que el actuario deberá dirigirse al contribuyente en los términos indicados en la orden para iniciar el procedimiento de comprobación. La orden de carga en plan sirve al contribuyente afectado por la iniciación para conocer el alcance de las actuaciones a desarrollar, el tipo de actuación y una breve descripción del programa de actuación. pueden servir de motivación a dicha selección, eliminando toda sospecha de arbitrariedad (en esa línea, respecto de la función que cumple la orden de carga en plan, cita la sentencia del Tribunal Supremo de 28 de octubre de 2013, rec. cas. 5335/2011).

Nada tiene que ver el alcance de las actuaciones inspectoras con el programa para la planificación y selección del contribuyente.

Las actuaciones del procedimiento de inspección pueden tener alcance general o parcial (art. 148.1 LGT), debiendo constar en la comunicación de inicio del procedimiento cual sea su objeto con indicación de las obligaciones tributarias o elementos de las mismas y, en su caso, los periodos impositivos a los que se extiende (art. 87.3.b) RGIT).

Las actuaciones del procedimiento de inspección tendrán carácter general, salvo que se indique otra cosa en la comunicación del inicio del procedimiento inspector (art. 178.2 RGIT). (apartado 4 del art. 178 RGIT).

El obligado tributario fue seleccionado para que se practicara actuaciones de comprobación e investigación porque desarrolla actividades profesionales, ya que era un colectivo que merecía especial atención según las directrices de control tributario y así se refleja expresamente en la sentencia de instancia.

Pero las actuaciones de comprobación e inspección tenían alcance general para el IRPF y el IVA de los periodos señalados y ello significa que eran susceptibles de comprobación todas las rentas del obligado tributario, cualquiera que fuera la fuente y la actividad económica de la que procedieran, así como los incrementos de patrimonio habidos en el periodo, y las cuotas de IVA repercutidas y soportadas en el ejercicio de cualesquiera actividades económicas.

El contribuyente es seleccionado por la inspección porque pertenece a un colectivo de riesgo fiscal, en el sentido de que figura en las directrices del plan de control, en este caso, por el ejercicio de actividades profesionales; pero una vez seleccionado la comprobación se extenderá a las obligaciones tributarias y periodos establecidos en la comunicación de inicio del procedimiento, en los mismos términos que los que se recogen en la orden de carga en plan y sin perjuicio de la modificación posterior del alcance prevista en el art. 178.5 RGIT.

La determinación del alcance de las actuaciones es una potestad atribuida al Inspector-Jefe, que puede limitar el examen a algunos aspectos concretos de un determinado tributo o declarar su alcance general. Que esa determinación es una potestad es una afirmación que queda reforzada si atendemos a la presunción contenida en el art. 178.2 RGIT que declara que las actuaciones tendrán carácter general, salvo que se establezca otra cosa en la comunicación de inicio del procedimiento.

Esa presunción resulta plenamente coherente con las funciones que en el art. 141 LGT se atribuyen a la Inspección, en particular, la función de investigación de los supuestos de hecho de las obligaciones tributarias para el descubrimiento de los que sean ignorados y la comprobación de la veracidad y exactitud de las declaraciones presentadas por los obligados tributarios.

Por otra parte, el alcance de las actuaciones determinado en la comunicación de inicio del procedimiento inspector no es inmutable:

a) Es posible, de forma motivada, la ampliación o reducción del alcance de las actuaciones (art. 178.5.b) RGIT).

b) La legislación tributaria reconoce al obligado tributario el derecho a solicitar que las actuaciones de carácter parcial tengan carácter general respecto al tributo y periodos afectados (art. 149.1 LGT).

Quinto. *Escrito de oposición al recurso.*

Doña Sara García Aparicio Salvador, Procuradora en los Tribunales de don Jaime y bajo la dirección Letrada de María Luisa López Ruiz, formaliza su oposición por escrito de fecha cuatro de junio dos mil dieciocho, en el que tras exponer los fundamentos jurídicos que entendió pertinente en línea con la defensa del contenido estimatorio de la sentencia, termino suplicando que se dicte sentencia por la que se desestime dicho recurso de casación contra dicha sentencia con imposición de costas a la parte recurrente.

Sexto. *Señalamiento para deliberación, votación y fallo.*

La Sala, no considerando necesaria la celebración de vista por versar el asunto sobre cuestiones ya decididas en procesos anteriores, señaló para la deliberación, votación y fallo de este recurso, el día 14 de enero de 2020, fecha, en la que, efectivamente, y previa deliberación, se votó y falló el mismo, con el resultado que ahora se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. *Normativa que se considera infringida por la sentencia a juicio del Abogado del Estado.*

Considera la recurrente que la sentencia incurre en Infracción de los artículos 148 apartados 1 y 2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), en relación con los artículos 87, 170 y 178 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 (RGIT), aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.

Según el artículo. 148 apartados 1 y 2 de la Ley General Tributaria:

"1. Las actuaciones del procedimiento de inspección podrán tener carácter general o parcial.

2. Las actuaciones inspectoras tendrán carácter parcial cuando no afecten a la totalidad de los elementos de la obligación tributaria en el período objeto de la comprobación y en todos aquellos supuestos que se señalen reglamentariamente. En otro caso, las actuaciones del procedimiento de inspección tendrán carácter general en relación con la obligación tributaria y período comprobado."

El art. 87 RGIT, en la parte que aquí interesa, establece:

"1. La iniciación de oficio de las actuaciones y procedimientos requerirá acuerdo del órgano competente para su inicio, por propia iniciativa, como consecuencia de orden superior o a petición razonada de otros órganos.

2. La iniciación del procedimiento se realizará mediante comunicación que deberá ser notificada al obligado tributario o mediante personación.

Cuando así estuviese previsto, el procedimiento podrá iniciarse directamente con la notificación de la propuesta de resolución o de liquidación.

3. La comunicación de inicio contendrá, cuando proceda, además de lo previsto en el artículo 97.1 de este reglamento, lo siguiente:

a) Procedimiento que se inicia.

b) Objeto del procedimiento con indicación expresa de las obligaciones tributarias o elementos de las mismas y, en su caso, períodos impositivos o de liquidación o ámbito temporal.

c) Requerimiento que, en su caso, se formula al obligado tributario y plazo que se concede para su contestación o cumplimiento.

d) Efecto interruptivo del plazo legal de prescripción.

e) En su caso, la propuesta de resolución o de liquidación cuando la Administración cuente con la información necesaria para ello.

f) En su caso, la indicación de la finalización de otro procedimiento de aplicación de los tributos, cuando dicha finalización se derive de la comunicación de inicio del procedimiento que se notifica."

Ya en el ámbito propio del procedimiento de inspección, la planificación de las actuaciones inspectoras se regula en el art. 170 RGIT:

"Artículo 170. *Planes de inspección.*

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 elaboraran 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.

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.

6. El plan o los planes parciales de inspección en curso de ejecución podrán ser objeto de revisión, de oficio o a propuesta de los órganos territoriales.

7. Los planes de inspección, los medios informáticos de tratamiento de información y los demás sistemas de selección de los obligados tributarios que vayan a ser objeto de actuaciones inspectoras tendrán carácter reservado, no serán objeto de publicidad o de comunicación ni se pondrán de manifiesto a los obligados tributarios ni a órganos ajenos a la aplicación de los tributos.

8. La determinación por el órgano competente para liquidar de los obligados tributarios que vayan a ser objeto de comprobación en ejecución del correspondiente plan de inspección tiene el carácter de acto de mero trámite y no será susceptible de recurso o reclamación económico-administrativa.

Para la determinación de los obligados tributarios que vayan a ser objeto de comprobación se podrán tener en cuenta las propuestas formuladas por los órganos con funciones en la aplicación de los tributos.

9. Respecto de los tributos cedidos por el Estado a las comunidades autónomas, estas dispondrán de plena autonomía para elaborar sus propios planes de inspección con adecuación a su respectiva estructura orgánica. No obstante, en el caso de que se hayan aprobado planes conjuntos de actuaciones inspectoras de acuerdo con lo previsto en el artículo 50.1 de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, las correspondientes Administraciones tributarias deberán adecuar sus respectivos planes de inspección a los criterios generales establecidos en los planes conjuntos por ellas aprobados, en relación con aquellas cuestiones o aspectos previstos en los mismos."

Por último, sobre la extensión y alcance de las actuaciones del procedimiento de inspección dispone el art. 178 RGIT:

"1. Las actuaciones del procedimiento inspector se extenderán a una o varias obligaciones y periodos impositivos o de liquidación, y podrán tener alcance general o parcial en los términos del artículo 148 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

2. Las actuaciones del procedimiento de inspección tendrán carácter general, salvo que se indique otra cosa en la comunicación de inicio del procedimiento inspector o en el acuerdo al que se refiere el apartado 5 de este artículo que deberá ser comunicado.

3. Las actuaciones del procedimiento inspector tendrán carácter parcial en los siguientes supuestos:

a) Cuando las actuaciones inspectoras no afecten a la totalidad de los elementos de la obligación tributaria en el periodo objeto de comprobación.

b) Cuando las actuaciones se refieran al cumplimiento de los requisitos exigidos para la obtención de beneficios o incentivos fiscales, así como cuando las actuaciones tengan por objeto la comprobación del régimen tributario aplicable.

c) Cuando tengan por objeto la comprobación de una solicitud de devolución siempre que se limite exclusivamente a constatar que el contenido de la declaración, autoliquidación o solicitud presentada se ajusta formalmente a lo anotado en la contabilidad, registros y justificantes contables o extracontables del obligado tributario, sin perjuicio de la posterior comprobación completa de su situación tributaria.

4. La extensión y el alcance general o parcial de las actuaciones deberán hacerse constar al iniciarse estas mediante la correspondiente comunicación. Cuando el procedimiento de inspección se extienda a distintas obligaciones tributarias o periodos, deberá determinarse el alcance general o parcial de las actuaciones en relación con cada obligación y periodo comprobado. En caso de actuaciones de alcance parcial deberán comunicarse los elementos que vayan a ser comprobados o los excluidos de ellas.

5. Cuando en el curso del procedimiento se pongan de manifiesto razones que así lo aconsejen, el órgano competente podrá acordar de forma motivada:

a) La modificación de la extensión de las actuaciones para incluir obligaciones tributarias o periodos no comprendidos en la comunicación de inicio o excluir alguna obligación tributaria o periodo de los señalados en dicha comunicación.

b) La ampliación o reducción del alcance de las actuaciones que se estuvieran desarrollando respecto de las obligaciones tributarias y periodos inicialmente señalados. Asimismo, se podrá acordar la inclusión o exclusión de elementos de la obligación tributaria que esté siendo objeto de comprobación en una actuación de alcance parcial."

Para el recurrente, la Sala a quo, ha infringido los preceptos citados, cuando atribuye al programa de actuación que sirve para seleccionar a los contribuyentes una significación de la que carece. A su juicio, una cosa es el programa para la selección, que forma parte de la planificación de las actuaciones inspectoras, y otra distinta el alcance de dichas actuaciones.

Segundo. Resolución del fondo de la cuestión planteada.

La introducción de los planes de actuación, de Control, parciales, pueden tener la finalidad de facilitar a la Administración Tributaria su funcionamiento, especialmente mediante la aplicación de programas informáticos que permitan un tratamiento más ágil de la fiscalización de un determinado sector de contribuyentes, pero su previsión, quizá no muy acertada, en normas legales y reglamentarias, no puede traducirse sin más en un derecho subjetivo del contribuyente a no ser investigado si no se encuentra incluido en dichos planes y programas, pues ello supondría el incumplimiento por parte de la Administración del deber de fiscalización de que todos los ciudadanos cumplan con el deber de contribuir, previsto en el artículo 31.1 de nuestra norma constitucional.

Sentada esta premisa, la actuación de esta Sala en su labor interpretativa no puede ir ni más allá de la pregunta que le plantea la Sección Primera, al admitir el recurso, ni del alcance de la cuestión que se discutía en la sentencia recurrida, que no es otra que determinar si la inclusión de una actividad en un programa, que permite su carga en el mismo a los contribuyentes afectados por la misma, supone un límite para el alcance de la investigación, como sostiene la sentencia recurrida y mantiene la recurrida en casación, o si por el contrario, es un límite para incluir en el plan a quien no reúna la circunstancia de incurrir en la actividad objeto de fiscalización, en este caso profesionales en ejercicio de la Abogacía, pero si de da esta circunstancia, el alcance de la investigación, de ser general, como ocurre en el presente caso, puede afectar a todos los elementos del tributo, en este caso la renta y otras actividades como la inmobiliaria, no incluida en principio en el programa de actuación correspondiente.

Pues bien, en este punto la sentencia no vulnera el artículo 148 apartados 1 y 2 de la Ley General Tributaria, puesto que no niega la posibilidad de la investigación parcial, pero si que hace una interpretación de la normativa que esta Sala no comparte, pues al vincular la posibilidad de investigar la actividad de promoción inmobiliaria del sujeto pasivo a la inclusión en el programa, hace que todas las investigaciones de los incluidos en los mismos serían parciales, al reducirse su objeto a la actividad que facilita la selección mediante la carga en el programa, excluyendo la potestad de la Administración de otorgar ab initio el carácter de general a la investigación, o de que se modifique la parcial en general, de oficio, mediante la comunicación correspondiente, o a instancia de parte, como claramente se desprende de dicha normativa.

En consecuencia, compartimos el criterio del Abogado del Estado cuando diferencia entre la selección del sujeto pasivo investigado, en este caso los profesionales en ejercicio de la Abogacía, y otra el alcance de la investigación, que desde el primer momento se indica que es general en la orden de carga: " Descripción del programa: PROFESIONALES - Actuaciones: ACTUACIÓN COMPROBACIÓN E INVESTIGACIÓN - Alcance de la actuación de comprobación e investigación: - General - IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS 2009 a 2010 - IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO 2T 2009 A 4T 2010".

Por todo ello es evidente que desde el inicio de la investigación queda patente al recurrente que el objeto de la actuación de comprobación e investigación tiene carácter general, y es el Impuesto sobre la renta de las Personas Físicas de 2009 a 2010, y el IVA segundo trimestre de 2009 al cuarto Trimestre de 2010, por lo que todos los elementos necesarios para la determinación de la deuda tributaria estaban incluidos dentro del alcance de la investigación, sin que se produzca indefensión alguna para el recurrente y siendo además necesarios para la correcta regularización de su situación tributaria.

En consecuencia, el recurso ha de ser estimado, y anulada la sentencia recurrida.

Tercero. Respuesta a la cuestión planteada por la Sección Primera.

La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

"Determinar el alcance de las actuaciones en los procedimientos de inspección tributaria, en cuanto a si el programa para la planificación y selección del contribuyente se encuentra vinculado o no con el programa que figura en la orden de carga en el plan de inspección".

Al respecto esta Sala interpreta que " la referencia en la orden de carga en plan de inspección al programa de selección del obligado tributario no determina cual haya de ser el alcance de las actuaciones inspectoras, cuya

determinación corresponde a los órganos competentes de la Administración tributaria y se hará constar en la comunicación de inicio de las actuaciones inspectoras".

Cuarto. Resolución del recurso.

La Sala de instancia, al estimar la pretensión anulatoria respecto de la regularización que afecta a la actividad de promoción inmobiliaria, declara que no es necesario entrar en el resto de los motivos invocados por el obligado tributario, relativos a la indebida inclusión del cien por cien de los rendimientos percibidos y a los incrementos de patrimonio. En consecuencia procede estimar el recurso de casación y retrotraer las actuaciones para que la Sala de instancia se pronuncie sobre los motivos citados.

Quinto. Pronunciamiento sobre costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración expresa de condena en dicho concepto en lo que se refiere a las causadas en este recurso de casación.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido :

Primero.

Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico Tercero de esta sentencia.

Segundo.

Estimar el recurso de casación núm. 240/2018 , interpuesto por el abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta, contra la sentencia dictada el 3 de octubre del mismo año por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de La Rioja, en el recurso 123/2016, relativo a los impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas ["IRPF"] y valor añadido ["IVA"], cuya sentencia se anula y se deja sin efecto.

Tercero.

Retrotraer las actuaciones al Tribunal de Instancia.

Cuarto.

No hacer imposición de las costas procesales de la presente casación; ni de las causadas en la instancia.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

D. Nicolás Maurandi Guillén D. José Díaz Delgado
D. Angel Aguillo Avilés D. José Antonio Montero Fernández
D. Francisco José Navarro Sanchís D. Jesús Cudero Blas
D. Rafael Toledano Cantero D. Isaac Merino Jara

PUBLICACIÓN. Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma D. José Díaz Delgado, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, la Letrada de la Administración de Justicia. Certifico.

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.