

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ078373

**TRIBUNAL SUPREMO**

Sentencia 914/2020, de 2 de julio de 2020

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 3326/2017

**SUMARIO:**

**Procedimiento de inspección. Planificación de las actuaciones.** *Extemporaneidad del inicio del procedimiento de inspección más allá del límite temporal de la orden de carga.* El plazo del art. 170.5 RGAT de inicio de las actuaciones está dirigido, como aduce el Abogado del Estado, a ordenar la actividad propia de la propia Administración y es, por tanto, una norma interna de carácter organizativo. El incumplimiento del plazo previsto en el art. 170.5 RGAT para iniciar las actuaciones inspectoras con los obligados tributarios seleccionados, conforme a la planificación, no produce consecuencias jurídicas en las actuaciones inspectoras iniciadas posteriormente con dichos obligados tributarios, dado que está dirigido a ordenar la actividad propia de la Administración, siendo, por tanto, una norma interna de carácter organizativo. En todo caso, al no tratarse de un plazo esencial, su incumplimiento sólo determinaría una irregularidad no invalidante. Por tanto, procede estimar el recurso de casación deducido por el Abogado del Estado en cuanto al razonamiento contenido en la sentencia, que se casa y anula, pues la resolución recurrida ha interpretado de manera errónea el ordenamiento jurídico al considerar que el plazo referido es un requisito esencial que determina la nulidad de las actuaciones una vez superado el límite temporal reglamentariamente previsto. Tal anulación en relación con el caso concreto, en el que la sentencia impugnada declaró que el pronunciamiento adoptado hacía innecesario analizar «las restantes cuestiones planteadas en el presente recurso», y, en trance de resolver el litigio de instancia, conlleva que debe ordenarse la retroacción del procedimiento seguido ante la Sala de instancia para que en la sentencia que procede dictar de nuevo, el Tribunal examine el resto de motivos de impugnación aducidos en la instancia y que quedaron imprejuzgados [Vid ATS de 30 de octubre de 2017, recurso n.º 3326/2017 (NFJ078374) que plantea el recurso contra la STSJ de Canarias (Sede en Santa Cruz de Tenerife), de 11 de abril de 2017, recurso n.º 167/2015 (NFJ069281) que se casa y anula].

**PRECEPTOS:**

RD 1065/2007 (RGAT), art.170.

**PONENTE:***Doña Esperanza Córdoba Castroverde.*

Magistrados:

Don NICOLAS ANTONIO MAURANDI GUILLEN  
Don JOSE DIAZ DELGADO  
Don ANGEL AGUALLO AVILÉS  
Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ  
Don FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS  
Don JESUS CUDERO BLAS  
Don ISAAC MERINO JARA  
Don MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

**TRIBUNAL SUPREMO**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 914/2020

Fecha de sentencia: 02/07/2020

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 3326/2017

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 16/06/2020

Ponente: Excm. Sra. D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

Procedencia: T.S.J.CANARIAS SALA CON/AD

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

Transcrito por: CCN

Nota:

R. CASACION núm.: 3326/2017

Ponente: Excm. Sra. D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

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

**TRIBUNAL SUPREMO**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 914/2020

Excmos. Sres. y Excm. Sra.

D. Nicolás Maurandi Guillén, presidente

D. José Díaz Delgado

D. Ángel Aguallo Avilés

D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Jesús Cudero Blas

D. Isaac Merino Jara

D<sup>a</sup>. Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 2 de julio de 2020.

Esta Sala ha visto , constituida en su Sección Segunda por los/a Excmos/a. Sres/Sra. Magistrados/a indicados al margen, el recurso de casación núm. 3326/2017, interpuesto por el ABOGADO DEL ESTADO, en la representación que legalmente ostenta de la Administración General del Estado, contra la sentencia de la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, con sede en Santa Cruz de Tenerife, del Tribunal Superior de Justicia de Canarias de 11 de abril de 2017, dictada en el recurso núm. 167/2015.

Ha comparecido como parte recurrida doña Enma, representada por la procuradora de los tribunales doña Amanda Beautell Benítez.

Ha sido ponente la Excm. Sra. D.<sup>a</sup> Esperanza Córdoba Castroverde.

### ANTECEDENTES DE HECHO

**Primero.** *Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.*

1. Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada sentencia de la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, con sede en Santa Cruz de Tenerife, del Tribunal Superior de Justicia de Canarias de 11 de abril de 2017, dictada en el recurso núm. 167/2015, que estima el recurso contencioso-administrativo interpuesto por doña Enma contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional -TEAR- de 30 de abril de 2015, desestimatoria de las reclamaciones económico-administrativas deducidas por aquélla contra la liquidación relativa al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas -IRPF-, ejercicios 2005 y 2006.

2. Los hechos sobre los que ha versado el litigio, en lo que hace a las cuestiones que suscita el recurso que nos ocupa, son los siguientes:

2.1. En fecha 28 de julio de 2011 se dicta por la Inspectora Regional Adjunta de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT en Canarias acuerdo de liquidación relativo al IRPF, ejercicios 2005 y 2006 por un importe total de 122.389,21 euros.

En la misma fecha, el mismo órgano administrativo dicta acuerdo de imposición de sanción por importe de 118.998,76 euros, asociado a la liquidación indicada.

2.2. La interesada, dentro del plazo concedido, interpuso reclamación económico-administrativa contra el acuerdo de liquidación, aduciendo, en síntesis, (i) que se considera incompleto el expediente remitido al Tribunal, (ii) que el inicio de las actuaciones inspectoras no se corresponde con la orden de carga en el Plan de Inspección, por lo que las actuaciones son nulas, (iii) que las actuaciones realizadas con posterioridad al 30 de noviembre de 2010 son nulas y no existen dilaciones imputables a la reclamante por lo que habría prescrito el derecho de la Administración para liquidar la deuda tributaria del ejercicio 2005, y (iv) que es improcedente la aplicación del método de estimación indirecta realizado por la Administración y que no existe simulación en la actividad desplegada por la CB DIRECCION000, NIF NUM000.

Asimismo, interpuso reclamación económico administrativa impugnando el acuerdo de imposición de sanción, fundado en que al no estar de acuerdo con el acta extendida por la Inspección es evidente que no puede estarlo con la sanción aplicada.

2.3. El TEAR, en resolución de 30 de abril de 2015, desestimó las reclamaciones interpuestas.

2.4. La Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, con sede en Santa Cruz de Tenerife, del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, previo traslado a las partes para que, al amparo del art. 33.2 de la LJCA, formularan alegaciones en relación a la influencia del límite temporal del art. 170.5 LGT teniendo en cuenta que "la orden de carga en plan es de fecha 18-1-2008 y no le fue notificada a la recurrente el inicio de las actuaciones hasta el 19-1-2010", dictó sentencia el 11 de abril de 2017, aquí impugnada, que estima íntegramente el recurso interpuesto contra la resolución del TEAR, revocando dicha resolución así como los actos por ella confirmados.

La sentencia razona, en síntesis, lo siguiente (FJ 3º):

"TERCERO: Dispone el art. 170 en su número 5 que " 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", en el presente recurso, tal como se ha indicado, la orden de carga de pan es de fecha 18 de enero del 2008 notificándose el inicio de las actuaciones a la recurrente el 19 de enero del 2010, con modificación de la carga de plan de fecha 14 de abril del 2011, es decir transcurrido dos años desde la orden de carga del plan hasta el inicio de las actuaciones.

Las sentencias aludidas por la demandada no declaran como no esencial la expresión anual sino que, en la sentencia del Tribunal Supremo de fecha 3 de abril del 2008 recaída en el recurso seguido bajo el número 7874/2002 al examinar la falta de acreditación de la inclusión en plan específico y la motivación, señala que " Por lo que respecta a la iniciación del procedimiento por la causa de la letra a), el precepto señalaba que las actuaciones de la Inspección de los Tributos se podrán iniciar por propia iniciativa de la Inspección como consecuencia de los planes específicos de cada funcionario, equipo o unidad de inspección, o bien sin sujeción a un plan previo con autorización escrita y motivada del Inspector Jefe respectivo.

Debe significarse que el art. 18 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos sometía, con carácter ordinario, el ejercicio de las funciones inspectoras a los Planes de Inspección, al decir que el ejercicio de las funciones propias de la Inspección de los Tributos se adecuará a los correspondientes planes de actuaciones inspectoras, sin perjuicio de la iniciativa de los actuarios de acuerdo con los criterios de eficacia y oportunidad.

Por su parte, el art. 19, al tratar de los planes de inspección, distinguía entre el Plan Nacional de Inspección, los planes de los órganos inspectores y los planes de cada funcionario, equipo o unidad de Inspección.

Finalmente, el art. 29, cuando se refiere a los planes de inspección, únicamente cita a los planes específicos de cada funcionario, equipo o unidad de inspección, permitiendo que la iniciación del procedimiento por la Inspección tenga su origen, bien en dichos planes específicos, bien en un acuerdo motivado del Inspector Jefe respectivo.

Por tanto, hay que entender que cuando la selección de los contribuyentes se realiza en aplicación de un plan, la referencia del mismo sirve de motivación al acto de inicio del procedimiento; ahora bien, si resulta necesario una labor de selección adicional para especificar la identificación del contribuyente elegido, dentro de los criterios del plan, ha de fundamentarse dicha labor, lo mismo que ocurre cuando se inician las actuaciones sin sujeción a Plan, porque el contribuyente tiene derecho a conocer los motivos del inicio de la inspección".

Por tanto, se examina la motivación de la selección de los contribuyentes, no el carácter anual contemplado en el art 170.5, no el carácter esencial o no de dicho plazo.

Frente a ello esta Sala, en el recurso seguido bajo el número 158/2016 en el que se alegó igualmente la infracción de dicho precepto, en relación a las actuaciones que contempladas en la orden de carga de fecha 27-10-2007 se habían comunicado al interesado el 17 de diciembre de dicho año con citación para comparecencia el 12 de enero siguiente y presentación del modelo de representación el 22 de diciembre, señaló que:

"Es cierto que la Audiencia Nacional ha señalado en sentencia de 14 de julio del 2016 recaída en el recurso 120/2014 con referencia a otra anterior de 5 de mayo del 2016 recurso 122/2014 lo siguiente:

" 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 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."

Sin embargo, esta Sala no comparte dicha doctrina, el artículo 170 de la LGT señala en relación al plan o los planes parciales de inspección que los mismos 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, circunstancia que sí concurre en el presente caso, pues acordada la inclusión de las actuaciones de inspección en relación al recurrente en ejercicio concreto, en dicho año se produjo su notificación al recurrente, presentó escrito otorgando la representación, se le citó en comparecencia y se presentó escrito solicitando aplazamiento, otra interpretación daría lugar a que únicamente podían procederse a aprobar programas de actuación en enero dada la duración de los mismo en el caso de la inspección.

Debiendo desestimar dicha alegación. "

Frente al supuesto examinado en aquel recurso en el presente sí se ha producido una dilación desde que se acordó la orden de carga de plan hasta el inicio de las actuaciones mediante notificación a la interesada, superando el plazo de un año, sea computado de fecha a fecha o por años naturales, de modo que el inicio se produce tras más de dos años, incumpliendo lo establecido en el art. 170.5 del RD 1065/2007 que, desde luego, no es un plazo meramente indicativo, sino un elemento configurador del ámbito de los planes de inspección, estimando plenamente aplicable al presente recurso las sentencias de la Audiencia Nacional que estiman que el requisito temporal examinado es esencial lo que determina la nulidad de dichas actuaciones una vez superado, en el presente caso sin lugar a dudas, el límite temporal reglamentariamente previsto.

Dicho pronunciamiento hace 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".

## **Segundo. Preparación y admisión del recurso de casación.**

1. La Administración General del Estado preparó recurso de casación mediante escrito en el que el abogado del Estado identificó como normas infringidas el artículo 170.5 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, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (BOE de 5 de septiembre) ["RGGIT"], en relación con el artículo 217 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) ["LGT"], y el artículo 63, apartados 2 y 3, de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (BOE de 27 de noviembre) ["LRJPAC"].

2. La Sala de instancia, por auto de 6 de junio de 2017, tuvo por preparado el recurso de casación, con emplazamiento de las partes ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo, habiendo comparecido ambas partes, recurrente y recurrida, ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

**Tercero.** *Interposición y admisión del recurso de casación.*

1. La Sección Primera de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, en auto de 30 de octubre de 2017, apreció que las cuestiones que presentan interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia consisten en:

"[...] Primera. Esclarecer si el incumplimiento del plazo previsto en el artículo 170.5 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, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, para iniciar las actuaciones inspectoras con los obligados tributarios seleccionados, conforme a la planificación, produce consecuencias jurídicas en las actuaciones inspectoras iniciadas posteriormente con dichos obligados tributarios, o no las produce por tratarse de una mera norma interna de carácter organizativo.

Segunda. Si la respuesta a esa primera cuestión fuera que el incumplimiento del mencionado plazo sí produce consecuencias jurídicas en las actuaciones inspectoras iniciadas posteriormente con los obligados tributarios, determinar si constituye un vicio de nulidad de pleno derecho, un vicio de anulabilidad o una mera irregularidad no invalidante".

2. La Administración General del Estado interpuso el recurso de casación mediante escrito que observa los requisitos legales, en el que sostiene que el pronunciamiento de la Sala de instancia infringe el artículo 170.5 RGGIT, en relación con los artículos 217 LGT y 63, apartados 2 y 3, LRJPAC, por las tres siguientes razones: "1. Las normas sobre planificación de las actuaciones inspectoras son normas de carácter organizativo y no pueden compartimentarse en ejercicios estancos. El límite temporal del art. 170.5 RGAT está dirigido a programar la actuación inspectora y no tiene incidencia directa sobre el procedimiento inspector"; "2. El incumplimiento del límite temporal del art. 170.5 RGAT no constituye un motivo de nulidad de pleno derecho", porque no puede entenderse que los actos administrativos hayan sido dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido, y "3. Si se admitiera que se ha infringido el límite temporal del artículo 170.5 RGAT nos encontraríamos ante una irregularidad no invalidante", puesto que el acto de iniciación del procedimiento inspector reunía todos los requisitos exigidos para alcanzar su fin y no produjo la indefensión del interesado, y el plazo incumplido no es un plazo de carácter esencial, que por su propia naturaleza determine la anulación.

Termina solicitando a la Sala que "...declare como doctrina aplicable la que se propone ... y dicte sentencia por la 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".

**Cuarto.** *Oposición del recurso de casación.*

La representación procesal de la demandante en la instancia, emplazada como parte recurrida en este recurso de casación, presentó escrito de oposición el 26 de febrero de 2018, en el que solicita se dicte sentencia desestimatoria.

**Quinto.** *Vista pública y señalamiento para deliberación, votación y fallo del recurso.*

Por providencia de 7 de marzo de 2018, el recurso quedó concluso y pendiente de votación y fallo, al no haber lugar a la celebración de vista pública por advertir la Sala la innecesariedad de dicho trámite.

Asimismo, por providencia de 2 de marzo de 2020 se designó ponente a la Excm. Sra. D<sup>a</sup> Esperanza Córdoba Castroverde y se señaló para la deliberación, votación y fallo del recurso el 16 de junio de 2020, fecha en la que, de forma telemática como consecuencia de la situación ocasionada por el COVID-19, se deliberó, votó y falló, con el resultado que ahora se expresa.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### **Primero.** Objeto del presente recurso de casación.

El objeto de este recurso de casación consiste en determinar si la sentencia examinada, pronunciada por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, con sede en Santa Cruz de Tenerife, del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, impugnada en casación por el Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta de la Administración General del Estado, es o no conforme a Derecho, y, en concreto, dar respuesta al interrogante que formula el auto de admisión del recurso, consistente en esclarecer si el incumplimiento del plazo previsto en el artículo 170.5 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, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, para iniciar las actuaciones inspectoras con los obligados tributarios seleccionados, conforme a la planificación, produce consecuencias jurídicas en las actuaciones inspectoras iniciadas posteriormente con dichos obligados tributarios, o no las produce por tratarse de una mera norma interna de carácter organizativo.

Con carácter previo a cualquier otra consideración, debemos hacer una breve referencia a los hechos del litigio que son relevantes para su resolución:

1. La orden de carga en el plan es de fecha 18 de enero del 2008, notificándose el inicio de las actuaciones a la recurrente en la instancia el 19 de enero de 2010, con modificación de la carga del plan de 14 de abril del 2011.

2. En fecha 28 de julio de 2011, la Inspectora Regional Adjunta de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT en Canarias dicta acuerdo de liquidación relativo al IRPF, ejercicios 2005 y 2006, por un importe total de 122.389,21 euros.

En la misma fecha, el mismo órgano administrativo dicta acuerdo de imposición de sanción por importe de 118.998,76 euros, asociado a la liquidación indicada.

3. Interpuestas reclamaciones económico-administrativas ante el TEAR contra el acuerdo de liquidación y contra el acuerdo de imposición de sanción, fueron desestimadas en resolución de 30 de abril de 2015.

4. La Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, con sede en Santa Cruz de Tenerife, del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, previo traslado a las partes para que, al amparo del art. 33.2 de la LJCA, formularan alegaciones en relación a la influencia del límite temporal del art. 170.5 LGT teniendo en cuenta que "la orden de carga en plan es de fecha 18-1-2008 y no le fue notificada a la recurrente el inicio de las actuaciones hasta el 19-1-2010", dictó sentencia el 11 de abril de 2017, aquí impugnada, que estima íntegramente el recurso interpuesto contra la resolución del TEAR, revocando dicha resolución así como los actos por ella confirmados.

La sentencia, previa cita de la sentencia de la Audiencia Nacional de 14 de julio del 2016 recaída en el recurso 120/2014, con referencia a otra anterior de 5 de mayo del 2016 -recurso 122/2014-, razona, en síntesis, lo siguiente (FJ 3º):

"(...) Frente al supuesto examinado en aquel recurso en el presente sí se ha producido una dilación desde que se acordó la orden de carga de plan hasta el inicio de las actuaciones mediante notificación a la interesada, superando el plazo de un año, sea computado de fecha a fecha o por años naturales, de modo que el inicio se produce tras más de dos años, incumpliendo lo establecido en el art. 170.5 del RD 1065/2007 que, desde luego, no es un plazo meramente indicativo, sino un elemento configurador del ámbito de los planes de inspección, estimando plenamente aplicable al presente recurso las sentencias de la Audiencia Nacional que estiman que el requisito temporal examinado es esencial lo que determina la nulidad de dichas actuaciones una vez superado, en el presente caso sin lugar a dudas, el límite temporal reglamentariamente previsto.

Dicho pronunciamiento hace 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".

### **Segundo.**

Interpretación del plazo previsto en el artículo 170.5 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, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio. Necesaria remisión a la sentencia de esta Sala de 27 de noviembre de 2017, dictada en el recurso de casación núm. 2998/2016 .

La cuestión que el presente recurso plantea ha sido abordada y resuelta por esta Sección en la sentencia de 27 de noviembre de 2017, dictada en el recurso de casación núm. 2998/2016, a la que hemos de remitirnos por elementales exigencias de los principios de unidad de doctrina y seguridad jurídica.

Afirmamos entonces lo siguiente:

"(...) En lo que hace a la principal cuestión suscitada en tal recurso de casación, está referida a determinar si el inicio de las actuaciones de inspección respecto de un determinado obligado tributario, como consecuencia de su inclusión en un concreto Plan anual de Inspección, debe efectuarse antes de que finalice el año natural a que dicho Plan anual corresponde.

La tesis de la sentencia recurrida es que ese límite temporal es un requisito esencial para el procedimiento de inspección que, si no resulta observado, genera una nulidad de pleno derecho de las actuaciones de inspección.

Esa tesis no puede ser acogida por las razones que seguidamente se exponen.

1.- Ha de partirse de la finalidad principal que corresponde a los Planes de actuación: que el inicio de las actuaciones inspectoras se haga con patrones de objetividad en cuanto a la selección de los obligados tributarios y no responda al mero voluntarismo de la Administración.

Para ello los Planes de cada año establecen los criterios que se seguirán para seleccionar a los obligados tributarios que serán objeto de procedimientos de inspección.

Y las correspondientes de Orden de carga en el Plan incluyen a personas singulares dentro de un determinado Plan anual, habiendo de motivar o explicar por qué lo hacen.

2.- Lo anterior permite diferenciar dos actuaciones distintas:

(a) La selección del contribuyente que es incluido en un determinado Plan anual, lo que se decide mediante la Orden de carga en el Plan; y es esta selección del contribuyente, a través de la emisión de la Orden de carga, la que efectivamente habrá de efectuarse dentro del año natural a que corresponde el Plan Anual. Y

(b) La iniciación del procedimiento de inspección: siendo los tiempos que han de regir para esta decisión los generales establecidos para el ejercicio de la potestad de la Administración de determinación de la deuda tributaria mediante la correspondiente liquidación ( artículos 66 y siguientes de la LGT).

3.- El principio de seguridad jurídica, respecto de la incertidumbre del contribuyente sobre el tiempo o período en el que puede ser objeto de comprobación por determinados hechos o actuaciones, se satisface con esos tiempos generales a los que acaba de hacerse referencia.

4.- La interpretación del artículo 170.5 del Rto. Gral. de Gestión e Inspección de 2007, y más concretamente determinación de la significación que ha de darse a su expresión "para seleccionar a los obligados tributarios sobre los que deban iniciarse actuaciones inspectoras en el año de que se trate", ha de hacerse con una hermenéutica teleológica que tome principalmente en consideración esa finalidad que corresponde a los Planes de Inspección.

A ello ha de añadirse que el principal parámetro normativo de los Planes es el artículo 116 de la LGT de 2003, que se limita a establecer una secuencia anual en lo que se refiere a la elaboración de los Planes y no dispone nada sobre el plazo en que habrá de iniciarse el procedimiento de inspección una vez haya sido seleccionado el contribuyente como consecuencia de considerarlo incluido dentro de las directrices y previsiones del Plan anual de que se trate.

También ha de significarse que la reserva de ley sobre el procedimiento administrativo dispuesta por el artículo 105.c) CE resulta difícilmente compatible con la aceptación de que se puedan establecer por vía reglamentaria causas de nulidad de pleno derecho.

Y así mismo debe destacarse que el designio de eficacia que para toda actuación administrativa proclama el artículo 103.1 CE no casa bien con la solución temporal aplicada por la sentencia recurrida, ya que las Ordenes de carga emitidas en los últimos días del año natural correspondiente al Plan serían de imposible o muy difícil ejecución.

5.- En todo caso, situados dialécticamente en la hipótesis que ese artículo 170.5 del Rto. Gral. Gestión e Inspección de 2007 contiene la regla temporal de que, efectuada la selección del contribuyente mediante la emisión de una Orden de carga que lo incluya en un concreto Plan anual, el procedimiento de inspección ha de ser iniciado antes de que finalice el año natural a que corresponde el Plan, debe decirse que este plazo no sería esencial; y, por

ello, su incumplimiento, sólo determinaría una irregularidad no invalidante por aplicación de lo establecido en el artículo 63.3 de la Ley 30/1992.

6.- La conclusión principal ha de ser, pues, que el plazo del artículo 170.5 del Rto. Gral. Gestión e Inspección de 2007 de inicio de las actuaciones está dirigido, como aduce el Abogado del Estado, a ordenar la actividad propia de la propia Administración y es, por tanto, una norma interna de carácter organizativo".

Dado el pronunciamiento efectuado por esta Sala en la referida sentencia, del que se desprende sin dificultad que el plazo de inicio de las actuaciones del artículo 170.5 RGGI está dirigido a ordenar la actividad propia de la Administración y cuyo incumplimiento sólo determina, en su caso, una irregularidad no invalidante, al que se opone el pronunciamiento de la sentencia impugnada que considera que el plazo referido no es meramente indicativo sino, con cita de dos sentencias de la Audiencia Nacional, un requisito esencial que determina la nulidad de las actuaciones una vez superado el límite temporal reglamentariamente previsto, pronunciamiento que, según expresa, hace innecesario analizar las restantes cuestiones planteadas en el recurso, la conclusión que se alcanza es que procede estimar el recurso de casación interpuesto por el Abogado del Estado, casar la sentencia impugnada y ordenar la retroacción del litigio para que por la Sala de instancia se examinen el resto de motivos de impugnación aducidos en el recurso contencioso-administrativo, para después dictar sentencia con total libertad de criterio, salvo que se fundamente en el mismo error jurídico que hemos apreciado.

#### **Tercero.** *Respuesta a la cuestión interpretativa planteada en el auto de admisión.*

Con las consideraciones efectuadas en los fundamentos anteriores estamos en disposición de dar respuesta a la pregunta que se nos plantea en el auto de admisión del recurso, que reiteramos:

"[...] Primera. Esclarecer si el incumplimiento del plazo previsto en el artículo 170.5 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, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, para iniciar las actuaciones inspectoras con los obligados tributarios seleccionados, conforme a la planificación, produce consecuencias jurídicas en las actuaciones inspectoras iniciadas posteriormente con dichos obligados tributarios, o no las produce por tratarse de una mera norma interna de carácter organizativo.

Segunda. Si la respuesta a esa primera cuestión fuera que el incumplimiento del mencionado plazo sí produce consecuencias jurídicas en las actuaciones inspectoras iniciadas posteriormente con los obligados tributarios, determinar si constituye un vicio de nulidad de pleno derecho, un vicio de anulabilidad o una mera irregularidad no invalidante".

La respuesta, conforme a lo que hemos razonado, debe ser que el incumplimiento del plazo previsto en el artículo 170.5 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, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, para iniciar las actuaciones inspectoras con los obligados tributarios seleccionados, conforme a la planificación, no produce consecuencias jurídicas en las actuaciones inspectoras iniciadas posteriormente con dichos obligados tributarios, dado que está dirigido a ordenar la actividad propia de la Administración, siendo, por tanto, una norma interna de carácter organizativo.

En todo caso, al no tratarse de un plazo esencial, su incumplimiento sólo determinaría una irregularidad no invalidante.

#### **Cuarto.** *Resolución de las pretensiones deducidas en el recurso de casación.*

La lógica consecuencia de lo hasta aquí expuesto no puede ser otra que la estimación del recurso de casación deducido por el Abogado del Estado en cuanto al razonamiento contenido en la sentencia, que se casa y anula, pues la resolución recurrida ha interpretado de manera errónea el ordenamiento jurídico al considerar que el plazo referido es un requisito esencial que determina la nulidad de las actuaciones una vez superado el límite temporal reglamentariamente previsto.

Tal anulación en relación con el caso concreto, en el que la sentencia impugnada declaró que el pronunciamiento adoptado hacía innecesario analizar "las restantes cuestiones planteadas en el presente recurso", y, en trance de resolver el litigio de instancia, conlleva que debe ordenarse la retroacción del procedimiento seguido

ante la Sala de instancia para que en la sentencia que procede dictar de nuevo, el Tribunal examine el resto de motivos de impugnación aducidos en la instancia y que quedaron imprejuizados.

**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.**

Haber lugar al recurso de casación interpuesto por el ABOGADO DEL ESTADO, en la representación que legalmente ostenta de la Administración General del Estado, contra la sentencia de la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, con sede en Santa Cruz de Tenerife, del Tribunal Superior de Justicia de Canarias de 11 de abril de 2017, dictada en el recurso núm. 167/2015, sentencia que se casa y anula.

**Tercero.**

Ordenar retrotraer las actuaciones hasta el momento anterior a dictar sentencia ante la Sala de instancia para que en la que procede dictar de nuevo, el Tribunal examine el resto de motivos de impugnación aducidos en la instancia y que quedaron imprejuizados, y ello con total libertad de criterio, excepto que no puede basar la nulidad del acto en la misma razón en que se fundamentó la estimación del recurso en la sentencia que ha sido casada.

**Cuarto.**

No hacer imposición de las costas procesales de esta casación.  
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. Ángel Aguillo Avilés D. José Antonio Montero Fernández  
D. Francisco José Navarro Sanchís D. Jesús Cudero Blas  
D. Isaac Merino Jara D<sup>a</sup>. Esperanza Córdoba Castroverde

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por la Excm. Sra. Magistrada Ponente D<sup>a</sup>. Esperanza Córdoba Castroverde, estando la Sala celebrando audiencia pública, lo que, como 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.