



Roj: **STS 1671/2023 - ECLI:ES:TS:2023:1671**

Id Cendoj: **28079130022023100125**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **17/04/2023**

Nº de Recurso: **5433/2021**

Nº de Resolución: **479/2023**

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **DIMITRY TEODORO BERBEROFF AYUDA**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **TEAC, 14/12/2017,**
SAN 220/2021,
ATS 7120/2022,
STS 1671/2023

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 479/2023

Fecha de sentencia: 17/04/2023

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 5433/2021

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 21/02/2023

Ponente: Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda

Procedencia: AUD.NACIONAL SALA C/A. SECCION 6

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 5433/2021

Ponente: Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 479/2023

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente



D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 17 de abril de 2023.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 5433/2021, interpuesto por la Administración General del Estado, representada y defendida por el abogado del Estado, contra la sentencia dictada el 13 de enero de 2021 por la Audiencia Nacional, en el recurso núm. 123/2018.

Ha sido parte recurrida Cronos Global, S.L., representada por el procurador de los Tribunales don Alberto García Barrenechea, bajo la dirección letrada de don Óscar Ovidio Casas Rodríguez.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. - Resolución recurrida en casación.

El presente recurso de casación se dirige contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 13 de enero de 2021, que estimó el recurso núm. 123/2018, interpuesto por la representación procesal de Cronos Global, S.L. contra la resolución de 14 de diciembre de 2017 del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC), parcialmente estimatoria del recurso de alzada interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Castilla y León de 31 de marzo de 2014, que desestimó las reclamaciones económico-administrativas frente a los acuerdos que el TEAC identifica de este modo:

- Acuerdo de liquidación de acta de disconformidad A02-72204773, por el Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicios 2007 a 2009, por importe de 1.331.046,98 euros.

- Acuerdo de resolución de procedimiento sancionador por el Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicios 2007 a 2009, por importe de 838.350,89 euros.

Específicamente, la estimación en parte del recurso de alzada determinó la anulación de las liquidaciones correspondientes a los trimestres de los ejercicios 2007 y 2008 manteniendo, no obstante, la regularización practicada y las sanciones con relación al ejercicio 2009.

SEGUNDO. - Tramitación del recurso de casación.

1.- Preparación del recurso. El abogado del Estado, en representación de la Administración General del Estado, mediante escrito de 26 de febrero de 2021 preparó el recurso de casación contra la expresada sentencia de 13 de enero de 2021.

La Audiencia Nacional tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 6 de julio de 2021, ordenó remitir las actuaciones al Tribunal Supremo y emplazó a los litigantes para que comparecieran ante la Sala Tercera.

2.- Admisión del recurso. La Sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo admitió el recurso de casación por medio de auto de 11 de mayo de 2022, en el que aprecia un interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciado en estos literales términos:

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

Determinar si, al amparo del principio de eficacia en la actuación de la Administración Pública del artículo 103 de la Constitución Española, en relación con la flexibilidad que para la consecución de ese fin contempla el artículo 59 del RGAT y en aras de prevenir y perseguir el fraude o la elusión fiscal a través de maniobras de deslocalización de los obligados tributarios, puede excepcionarse la regla general de atribución de competencia de orden territorial contenida en el artículo 84 LGT, eludiendo así la observancia inalterable de la asignación competencial por razón del domicilio fiscal del obligado tributario y aplicando, en este caso, la normativa de organización específica de atribución de competencias de la concreta administración tributaria.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación los artículos 84 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en consonancia con lo dispuesto en el artículo 59.1 del Reglamento General de actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria y desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, y en el artículo 5.2.e) de la Orden PRE/3581/2007, de 10 de diciembre, por la que se establecen los departamentos de la Agencia Estatal de



Administración Tributaria y se les atribuyen funciones y competencias y, por extensión, al Apartado Cuarto. 3.3.4 de la Resolución de 24 de marzo de 1992 de la AEAT.

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA."

3.- Interposición del recurso (síntesis argumental de la parte recurrente en casación). El abogado del Estado, en representación de la Administración General del Estado, interpuso recurso de casación mediante escrito de fecha 21 de junio de 2022, que observa los requisitos legales.

Para fundamentar la estimación del recurso de casación y consiguiente anulación de la sentencia impugnada, argumenta que esta ha infringido el ordenamiento jurídico en cuanto a la aplicación de los artículos 84 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria ("LGT"), "BOE" núm. 302, de 18 de diciembre, en consonancia con lo dispuesto en el artículo 59.1 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 ("RGAT"), "BOE" núm. 213, de 5 de septiembre; y en el artículo 5.2.e) de la Orden PRE/3581/2007, de 10 de diciembre, por la que se establecen los departamentos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y se les atribuyen funciones y competencias, "BOE" núm. 296, de 11 de diciembre, y, por extensión, al apartado Cuarto. 3.3.4 de la Resolución de 24 de marzo de 1992, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, sobre organización y atribución de funciones a la inspección de los tributos en el ámbito de la competencia del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, "BOE" núm. 77, de 30 de marzo.

Según el escrito de interposición, la sentencia de instancia basa su fallo estimatorio, en esencia, en la falta de apoyo de la decisión de extensión de competencias del director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT, de 8 de julio de 2011, en el artículo 84 LGT y 59 del RGAT, no viniendo avalada por el art. 5.2.e) de la Orden PRE/3581/2007, de 10 de diciembre.

Aduce el abogado del Estado que el Fundamento de Derecho Tercero de la sentencia se basa en la resolución del TEAC de 30 de abril de 2014 R.G. 3335/2010 -que reproduce extensamente en el particular cuestionado-, sobre el artículo 17 del derogado Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, Reglamento General de la Inspección de los Tributos ("RGIT"), "BOE" núm. 115, de 14 de mayo. Aunque la sentencia reconoce que esa doctrina se refiere a la normativa anterior, entiende que la nueva regulación de 2007, aplicable al caso debatido, no supone ninguna modificación a este respecto, interpretación que califica de errónea.

Explica que el anterior art. 17 del RGIT de 1986 solo regulaba ciertos supuestos de colaboración y la posibilidad de que los funcionarios de la Inspección pudieran realizar actuaciones fuera del ámbito competencial del órgano del que dependían y que la regulación de la competencia territorial contenida en el anterior RGIT era muy rígida.

Considera que la LGT de 2003 busca una regulación más flexible y adaptada a las circunstancias, con relación a la evolución del fraude y resultar más eficaz, norma que debe tenerse en cuenta, en primer lugar, para analizar la competencia. Así, el artículo 84 de la vigente LGT optó por una regulación abierta, que básicamente remite la competencia territorial en el ámbito tributario a lo que establezca las normas de organización específica de atribución de competencias de la concreta Administración tributaria, que deben ser objeto de publicación en el Boletín Oficial correspondiente.

El abogado del Estado tacha de incorrecta la interpretación que la sentencia recurrida hace del artículo 59 del RGAT, en el sentido de que no permite la citada extensión de competencias. Defiende que, tanto el artículo 84 de la LGT como el artículo 59.1 del RGAT establecen que, en desarrollo de sus facultades de organización, la competencia en el orden territorial de la Administración tributaria se establecerá por las normas de organización específica, que deben ser objeto de publicación en el Boletín Oficial correspondiente.

En el caso de la Inspección, esas normas de organización específicas se encuentran recogidas fundamentalmente en las siguientes disposiciones:

- El artículo 5 de la Orden PRE/3581/2007, de 10 de diciembre, por la que se establecen los departamentos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y se les atribuyen funciones y competencias (publicada en el BOE del 11 de diciembre siguiente).

- La Resolución de 24 de marzo de 1992, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, sobre organización y atribución de funciones a la inspección de los tributos en el ámbito de la competencia del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, dictada por el presidente de la misma en base a lo dispuesto en el número 12.º de la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 27 de diciembre de 1991, por la que se desarrollan nuevas Unidades de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.



Argumenta que la interpretación según la cual el artículo 59.6 del RGAT impide que las normas de organización específica dispongan la posibilidad de que los directores de Departamento modifiquen competencias supondría una clara vulneración de lo dispuesto tanto el artículo 5.2.e) de la Orden PRE/3581/2007 como el apartado Cuatro.3.3.4 de la Resolución de 24 de marzo de 1992, de alcance general, y considerar a estas últimas como ilegales, lo que no es de recibo.

De todo ello, concluye que no es correcta la interpretación efectuada por la sentencia, que se apoya en una doctrina del TEAC, basada en una normativa anterior y que con la normativa vigente ya no comparte dicho Tribunal, así como en una interpretación del artículo 59.6 del RGAT que se opone a lo dispuesto con carácter general por los artículos 84 LGT y 59.1 RGAT.

Entiende que, tanto el artículo 5.2.e) de la Orden PRE/3581/2007 como el apartado Cuatro, punto 3.3.4 de la Resolución de la AEAT de 24 de marzo de 1992 establecen que el Departamento de Inspección Financiera y Tributaria puede acordar la extensión de las competencias de los órganos del área de inspección *"cuando resulte adecuado para el desarrollo del plan de control tributario"*. Y ello es lógico, en cuanto el Plan de Control Tributario (PCT) es el instrumento de planificación que prioriza las áreas de riesgo fiscal y recaudatorio. El PCT incluye las principales líneas estratégicas que seguirá la AEAT en materia de asistencia, prevención y control del fraude tributario y aduanero, y contienen una referencia concreta a las líneas de actuación de prevención y control del fraude que se consideran prioritarias y más relevantes para el objetivo estratégico de la lucha contra y prevención del fraude fiscal, buscando la mayor eficacia posible al permitir una asignación más eficiente de los recursos materiales y humanos disponibles.

Todo ello se concreta en el desarrollo de concretas actuaciones de comprobación e investigación sobre los obligados tributarios en los que concurren perfiles de riesgo fiscal que se consideren de atención prioritaria para el ejercicio.

Se muestra en contra de la argumentación de la sentencia de que las extensiones de competencia no se pueden fundamentar en las exigencias del PCT, al ser instrumento de planificación *"de alcance general y de objetivos mucho más amplios"*, mientras que la comprobación de contribuyentes es un acto concreto y que supone *"una excepción ad hoc de la norma de competencia territorial"*, porque supone, según el abogado del Estado, desconocer la esencia de la planificación inspectora.

Señala que la selección de los contribuyentes con base en los criterios de selección de deslocalizados no constituye una *"excepción ad hoc de las normas de competencia territorial"*, sino la concreta aplicación de las normas de competencia territorial contenidas en el artículo 5.2.e) de la Orden PRE/3581/2007 y el apartado Cuatro, punto 3.3.4 de la Resolución de la AEAT de 24 de marzo de 1992 para el adecuado desarrollo del PCT. El presente caso -apunta- se refiere a una comprobación iniciada en el año 2011, por lo que resultaba de aplicación el PCT de dicho año.

Continúa explicando que la regularización efectuada se refiere a un obligado tributario que planificó diversas operaciones de adquisiciones y venta de participaciones con opciones de compra, por valores incongruentes desde un punto de vista económico y mercantil, con la intención de ocultar y no tributar por importantes cuotas del IVA. A estos efectos y para dificultar la comprobación, el domicilio de la sociedad se ubicaba en una Comunidad Autónoma distinta a aquella en la que se cometía el fraude y se efectuaban las operaciones, se hallaban los activos, los trabajadores y los proveedores, y se encontraban las pruebas. Por ello, la forma más adecuada y eficiente que detectar, tramitar y probar esta conducta fraudulenta era por medio de los órganos de Inspección próximos a los hechos.

Critica también la sentencia porque concluye con la nulidad radical o de pleno derecho de lo actuado, por cuanto, en casos como el suscitado, la conclusión a la que habría que llegar sería la anulabilidad, no la nulidad de pleno derecho. Para que se aprecie nulidad de pleno derecho por razón de falta de competencia territorial la norma exige que esa incompetencia sea *"manifiesta"*, es decir, que sea obvia, clara, indiscutible, de forma que pueda constatarse con escaso o nulo esfuerzo jurídico. En este caso puede apreciarse fácilmente que la conclusión sobre la competencia o no del órgano actuante no resulta clara o palmaria, sino que ha requerido un importante esfuerzo explicativo desde el punto de vista jurídico.

Concluye apuntando que, en la práctica, supondría que la Inspección dejaría de poder utilizar un instrumento, la extensión de competencias que, aunque excepcional, constituye una herramienta fundamental para la lucha contra la elusión fiscal derivada de la deslocalización de los obligados tributarios. Con esa maniobra se pretende que la Inspección se encuentre alejada de las instalaciones, clientes, proveedores, instituciones crediticias, etc. que pueden ser las fuentes de prueba que permitan justificar y motivar la defraudación.

Solicita la estimación del recurso, la anulación de la sentencia impugnada por ser contraria a derecho y que se fije como doctrina legal que:



- Al amparo del principio de eficacia en la actuación de la Administración Pública del artículo 103 de la Constitución Española, en relación con la flexibilidad que para la consecución de ese fin contempla el artículo 59 del RGAT y en aras de prevenir y perseguir el fraude o la elusión fiscal a través de maniobras de deslocalización de los obligados tributarios, puede excepcionar la regla general de atribución de competencia de orden territorial contenida en el artículo 84 LGT, eludiendo así la observancia inalterable de la asignación competencial por razón del domicilio fiscal del obligado tributario y aplicando, en este caso, la normativa de organización específica de atribución de competencias de la concreta administración tributaria.

- De forma subsidiaria, si no se entendiera así, que el acto dictado estaría incurso en un supuesto de anulabilidad y no de nulidad de pleno derecho.

4.- Falta de oposición al recurso interpuesto. Habiendo excedido el plazo sin que, por Cronos Global, S.L. se hubiera presentado escrito de oposición, por providencia de 12 de septiembre de 2022 se le tuvo por decaído en dicho trámite, quedando el recurso concluso y pendiente de señalamiento para deliberación, votación y fallo cuando por turno correspondiera.

El procurador don Alberto García y Barrenechea, en representación de Cronos Global, S.L., interpuso recurso de reposición contra la citada providencia de 12 de septiembre de 2022, acordándose el traslado para alegaciones al abogado del Estado, presentando al efecto escrito de fecha 4 de octubre de 2022.

Por auto de fecha 9 de enero de 2023, la Sala acordó desestimar el recurso de reposición interpuesto por la representación procesal de Cronos Global, S.L. contra la providencia de 12 de septiembre de 2022.

5.- Deliberación, votación y fallo del recurso. De conformidad con el artículo 92.6 de la Ley de la Jurisdicción, y considerando innecesaria la celebración de vista pública atendiendo a la índole del asunto, mediante providencia de fecha 12 de septiembre de 2022, quedó el recurso concluso y pendiente de señalamiento para votación y fallo.

Por providencia de fecha 19 de enero de 2023 se designó Magistrado ponente al Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda y se señaló para votación y fallo de este recurso el día 21 de febrero de 2023, fecha en que comenzó su deliberación.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. - La controversia jurídica.

El debate casacional incide sobre la delimitación de la competencia territorial de los órganos de la Administración tributaria y si, frente a eventuales maniobras de deslocalización de los obligados tributarios, resulta posible excepcionar, con qué alcance y de qué manera, al amparo del principio de eficacia, la regla de atribución de competencia basada en el domicilio fiscal del obligado tributario (artículo 84 LGT).

En este caso, mediante un acuerdo de 8 de julio de 2011, el Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT extendió la competencia de los órganos tributarios de la Dependencia Regional de Inspección de Castilla y León, con la finalidad de "...iniciar, tramitar y resolver el procedimiento de inspección y, en su caso, los procedimientos sancionadores que deriven del mismo en relación con el obligado tributario CRONOS GLOBAL, S.A [...]", entidad domiciliada en Madrid.

Por tanto, habrá que indagar las razones que justifican la extensión de la competencia de un órgano de la inspección tributaria y, en particular, la concreta motivación del referido acuerdo, que habilitó unas actuaciones de investigación y comprobación en un ámbito territorial distinto al del domicilio de la entidad contribuyente y que culminaron en los acuerdos de liquidación e imposición de sanción, impugnados en la instancia.

SEGUNDO. - La fundamentación de la sentencia de instancia.

La sentencia aborda el primer motivo esgrimido por Cronos Global basado en "... la falta de competencia de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Castilla y León para el desarrollo de las actuaciones inspectoras que dan lugar a los acuerdos de liquidación impugnados" al considerar que el acuerdo de extensión de competencias a la Delegación Especial de Castilla y León en su día adoptado es nulo, por contravenir lo dispuesto en el artículo 54 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, toda vez que el domicilio social y el centro administrativo de la entidad inspeccionada se encontraba en Madrid desde el 2 de febrero de 2007."

A estos efectos, la sentencia expresa lo siguiente:

"El análisis de este motivo exige partir de que, en efecto, CRONOS GLOBAL es una sociedad domiciliada en Madrid desde el año 2007, lo que en realidad no ha sido en ningún momento controvertido.



Además, resulta del expediente, y tampoco se cuestiona, que fue la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Castilla y León de la AEAT la que acordó el inicio de las correspondientes actuaciones de comprobación e investigación que concluyeron en los acuerdos de liquidación y sancionador después recurridos.

Por otra parte, y en aplicación del citado artículo 84 de la Ley 58/2003, General Tributaria, es indudable que la competencia territorial para llevar a cabo las actuaciones inspectoras correspondería a la Dependencia Regional de Madrid, pues según dicho precepto "La competencia en el orden territorial se atribuirá al órgano que se determine por la Administración tributaria, en desarrollo de sus facultades de organización, mediante disposición que deberá ser objeto de publicación en el boletín oficial correspondiente.

En defecto de disposición expresa, la competencia se atribuirá al órgano funcional inferior en cuyo ámbito territorial radique el domicilio fiscal del obligado tributario".

[...]

Pues bien, entendemos que esta interpretación no puede acogerse, ni puede tampoco admitirse, por ello, la excepción de dicha regla general que se contiene, como hemos visto, en el artículo 84 de la LGT.

Tampoco sirve de apoyo a esa excepción, en el caso que enjuiciamos, lo dispuesto en el artículo 59 del Real Decreto 1065/2007, en particular los apartados 5 y 6 que son los que destaca la resolución recurrida.

[...]

Es claro que no se está en el supuesto del apartado 5, es decir, ante la aplicación de una norma de organización específica que posibilite la realización de actuaciones fuera del ámbito competencial del órgano del que dependa; ni tampoco en el del apartado 6, teniendo en cuenta que dicho apartado solo autoriza a la modificación de las competencias en los supuestos de los apartados 2, 3 y 4 del mismo artículo 59 del Real Decreto 1065/2007, referidos a los casos de comunicación de cambio de domicilio fiscal y al de obligados tributarios no residentes sin establecimiento permanente en España.

Y, desde luego, no obliga a conclusión distinta la genérica invocación del principio de eficacia en la actuación administrativa al que se remite el TEAC con cita del artículo 103.1 de la Constitución y que dotaría, dice, a la Administración tributaria de "flexibilidad para determinar la competencia territorial en la aplicación de los tributos", pues, de admitirse esta justificación, quedaría enervado el sistema de garantías al que, en definitiva, sirve la determinación legal de la competencia.

El criterio mantenido por el mismo TEAC sobre la determinación de la competencia territorial y sobre los efectos que conlleva la inobservancia de su asignación por razón del domicilio fiscal del obligado tributario se recoge de manera explícita en su resolución de 30 de Abril de 2014, RG 3335/2010/00/00.

[...]

Si bien dicha resolución se refiere al Reglamento General de la Inspección de los Tributos (RGIT), aprobado por Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, no hay en la regulación contenida en el Real Decreto 1065/2007 (que lo derogó), de aplicación en el supuesto de autos, norma alguna que habilite a una modificación de competencia como la operada en el asunto que nos ocupa. Y, desde luego, y como hemos visto, no la proporciona su artículo 59, al que se remite el TEAC.

Por lo demás, el artículo 5.2.e) de la Orden PRE/3581/2007, de 10 de diciembre, por la que se establecen los departamentos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y se les atribuyen funciones y competencias, que se invoca en el acuerdo de extensión de competencias de 8 de julio de 2011 -y que no se cita, por cierto, en la resolución del TEAC recurrida-, tampoco avala la alteración de la competencia territorial en este caso.

Según esta norma, "Corresponden al titular del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria las siguientes competencias:

(...)

e) Cuando resulte adecuado para el desarrollo del plan de control tributario, acordar la extensión de las competencias de los órganos del área de inspección financiera y tributaria de una Delegación al ámbito territorial de otras Delegaciones, oídos los Delegados afectados".

Al plan de control tributario se refiere el artículo 116 de la LGT que establece que "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".



El correspondiente al año 2011 se contiene en la Resolución de 2 de febrero de 2011, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban las Directrices Generales del Plan General de Control Tributario de 2011.

En ella se evidencia el carácter de este instrumento cuyo ámbito se extiende, como especifica en su anexo, a la comprobación e investigación del fraude fiscal, control del fraude en fase recaudatoria y al control del fraude en relación con los tributos cedidos. En su preámbulo anticipa ya su alcance general, propio de un instrumento de planificación, al indicar que "... el Plan General de Control Tributario de 2011 contiene la planificación de las actuaciones de control preventivo o ex-ante y de control en sentido estricto, ya sean actuaciones de comprobación e investigación de carácter general o bien específicas, en el marco estratégico que conforman el Plan de Prevención del Fraude Fiscal de 2005, actualizado en 2008, y el Plan Integral de Prevención y Corrección del Fraude Fiscal, Laboral y a la Seguridad Social de 2010", alcance que confirma después en el Anexo donde se contienen las directrices que aprueba el Plan General y que inciden en diferentes aspectos que tienden a materializar y posibilitar la investigación y el control del fraude.

Entiende la Sala que lo que ha ocurrido en el caso enjuiciado no tiene en absoluto encaje en el transcrito artículo 5.2.e) de la Orden PRE/3581/2007 pues no ha existido en rigor un acuerdo de extensión de competencias de los órganos del área de inspección financiera y tributaria de una Delegación al ámbito territorial de otras Delegaciones por exigencias del Plan General de Control Tributario, como hemos visto de alcance general y de objetivos mucho más amplios; sino una excepción ad hoc de la norma de competencia territorial bajo la justificación de las concretas circunstancias del supuesto, que sí se reflejan en el acuerdo de extensión de 8 de julio de 2011, pero que resultan inhábiles para ello.

Las circunstancias expuestas en dicho acuerdo solo exteriorizan la implicación de la entidad obligada tributaria en el territorio de Castilla y León por realizar en el mismo actividades de promoción inmobiliaria, por tener cuentas bancarias en sucursales situadas en esa Comunidad Autónoma, o porque empleados de la sociedad tienen allí su domicilio fiscal. Pero no hay ninguna indicación que permita conectar, con la intensidad necesaria para que resulte justificada la alteración de la regla general de competencia territorial, esas circunstancias con las concretas exigencias del Plan General de Control Tributario

[...]"

TERCERO. - Algunas consideraciones preliminares.

1.- La interpretación casacional se ha de focalizar sobre unas disposiciones normativas, algunas de las cuales se encuentran ya derogadas, al haber sido objeto de modificaciones reiteradas.

En efecto, si bien el artículo 84 LGT no ha sido modificado, el artículo 59 del RGAT ha experimentado sucesivas redacciones, circunstancia que, en nuestra opinión, debe tenerse en cuenta a la hora de ofrecer una respuesta concreta a supuestos como el que nos ocupa, en definitiva, a la posibilidad de que se altere o extienda la competencia territorial de un órgano de la inspección tributaria.

Consecuentemente, la solución concreta del recurso se encuentra condicionada por la redacción vigente al momento del acuerdo de extensión o autorización de la competencia, de modo que nuestro pronunciamiento no incidirá sobre la actual redacción del artículo 59 del RGAT, que a la fecha de esta sentencia y por lo que atañe a sus apartados 1, 3 y 4 es la determinada por el Real Decreto 249/2023, de 4 de abril, "BOE" núm. 81, de 5 de abril, que entrará en vigor el próximo 25 de abril.

2.- Sin embargo, desde una perspectiva general, el recurso presenta gran interés y así lo enfatiza la Administración recurrente, al considerar que la decisión sobre el mismo proyectará efectos generales, trascendiendo las circunstancias del caso.

El abogado del Estado apela reiteradamente a la flexibilidad necesaria para combatir el fraude fiscal y para adecuar a las nuevas circunstancias la eficacia de la Administración tributaria. A estos efectos, procedemos a extractar algunas de las reflexiones plasmadas por la Administración en su escrito de interposición del recurso;

"A medida que se fue dinamizando la economía y aplicándose nuevas tecnologías se comprobó que dicha regulación resultaba demasiado reducida y limitativa para una eficaz lucha contra el fraude y la elusión fiscal [...]"

La nueva Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT/2003), buscó una regulación más flexible y adaptada a las circunstancias, para poder adaptarse a la evolución del fraude y resultar más eficaz [...]"

La vigente normativa remite a las normas de organización específica para conseguir la flexibilidad que necesita la Administración tributaria para una eficaz lucha contra el fraude y la elusión fiscal que se modifican de forma rápida y continua. Entre esos instrumentos se encuentra las reglas de extensión de competencias,



que permiten a la Administración tributaria luchar de forma más eficiente y rápida frente a supuestos de deslocalización u otros supuestos similares [...]

Ese daño al interés general se produciría -decíamos- no solo por la importancia cualitativa y cuantitativa de los expedientes afectados sino también porque sin duda traería efectos indeseables desde el punto de vista organizativo y de la eficacia de las actuaciones en materia de lucha contra el fraude fiscal [...]

Compartimos las reflexiones del abogado del Estado sobre el proceso evolutivo que ha experimentado la normativa tributaria, caracterizada ahora, por una marcada flexibilidad a la hora de definir la competencia territorial de los distintos órganos tributarios.

El legislador tributario de 2003, tras consagrar una suerte de autoorganización de la Administración tributaria, al proclamar que "corresponde a cada Administración tributaria determinar su estructura administrativa para el ejercicio de la aplicación de los tributos" (art 83.4 LGT), alude en los siguientes términos a la *competencia territorial en la aplicación de los tributos* en el art. 84 LGT:

"La competencia en el orden territorial se atribuirá al órgano que se determine por la Administración tributaria, en desarrollo de sus facultades de organización, mediante disposición que deberá ser objeto de publicación en el boletín oficial correspondiente.

En defecto de disposición expresa, la competencia se atribuirá al órgano funcional inferior en cuyo ámbito territorial radique el domicilio fiscal del obligado tributario."

La conclusión es obvia: la Ley General Tributaria de 2003 no define el andamiaje o estructura organizativa llamada a asumir la aplicación de los tributos ni, como lógica consecuencia de lo anterior, la competencia territorial de los órganos de la Administración tributaria (en este caso, de la inspección), pues confía su delimitación a la propia Administración tributaria en desarrollo de sus facultades de organización.

En términos de flexibilidad, el margen de maniobra es evidente y, por cierto, nada extravagante en el contexto global del Derecho administrativo, pues si el art 103.2 CE dispone que los órganos de la Administración del Estado son creados, regidos y coordinados de acuerdo con la ley, parece asumir esta misión la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público ("LRJSP"), "BOE" núm. 236, de 2 de octubre, al expresar en su artículo 1 que establece y regula *la organización y funcionamiento* de la Administración General del Estado y de su sector público institucional; si bien es ya el apartado 2 de su art. 5 el que apunta *que corresponde a cada Administración Pública delimitar*, en su respectivo ámbito competencial, las unidades administrativas que configuran los órganos administrativos propios de las especialidades derivadas de su organización. En fin, más explícita se muestra, incluso, la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local, "BOE" núm. 80, de 3 de abril, al reconocer a los municipios, las provincias y las islas en la letra a) de su art 4 *potestades de autoorganización*.

Pero, precisamente esa libertad de *autoorganización* debe correr pareja al ejercicio de un necesario *autocontrol* administrativo, íntimamente ligado al principio de legalidad, como expresión de la dimensión constitucional de una Administración responsable que debe hacer gala de un compromiso intachable con la eficacia, con la previsibilidad y, por supuesto, con la transparencia, exigencias estas que no admiten relativismo alguno.

El llamamiento a tales principios se justifica por la coherencia legislativa, así como en clave constitucional, operando como vectores interpretativos de los referidos arts. 83 y 84 LGT y, en definitiva, de la configuración última de la estructura y competencia territorial de los distintos órganos de las Administraciones tributarias.

No se cuestiona el fenómeno de autointegración de la competencia por la inspección tributaria, sino su materialización sin las balizas de las garantías que, en cada caso, resultan exigibles.

Una de ellas, evidentemente, es la publicación en el boletín oficial correspondiente de la disposición que establezca la competencia territorial (art 84), previsión absolutamente necesaria desde el punto de vista de la previsibilidad y la transparencia, más aún si tenemos en consideración que, como veremos más adelante, los criterios de atribución de la competencia territorial de los órganos de la inspección tributaria, más allá de la referencia citada al lugar del domicilio del obligado tributario, no se establecían con carácter general a nivel legislativo ni tampoco en el RGAT a la fecha del acto administrativo de extensión (2011); sin perjuicio de supuestos concretos, acontecía lo mismo con las reglas para su alteración, debiendo acudir a la ya citada Resolución de 24 de marzo de 1992, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, sobre organización y atribución de funciones a la inspección de los tributos en el ámbito de la competencia del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria

En definitiva, la flexibilidad en la regulación de la competencia territorial no puede ser sinónimo de indiferencia regulatoria.



No es igual que actúe un órgano u otro. Volviendo a la perspectiva general, como recuerda el artículo 8 de la LRJSP "la competencia es irrenunciable y se ejercerá por los órganos administrativos que la tengan atribuida como propia, salvo los casos de delegación o avocación, cuando se efectúen en los términos previstos en esta u otras leyes.

En efecto, la delimitación, definición y conocimiento de la competencia territorial del órgano de inspección resulta crucial para la defensa y salvaguarda de muchos de los derechos de los obligados tributarios, entre otros, el de utilizar las lenguas oficiales en el territorio de su comunidad autónoma, de acuerdo con lo previsto en el ordenamiento jurídico - art 34 d) LGT; o su derecho a conocer la identidad de las autoridades y personal al servicio de la Administración tributaria bajo cuya responsabilidad se tramitan las actuaciones y procedimientos tributarios en los que tenga la condición de interesado - art 34 f) LGT-.

En definitiva, la conocida afirmación de que *la competencia es la medida de la potestad* expresa la concreción del ejercicio de la potestad en un órgano administrativo específico y no en otro, lo que se erige en garantía irrenunciable del ciudadano.

CUARTO. - El marco normativo delimitador de la competencia territorial.

1.- La Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Como ya hemos visto, la LGT se remite a lo que determine la Administración tributaria en desarrollo de sus facultades de organización, mediante la correspondiente disposición que deberá ser objeto de publicación en el boletín oficial correspondiente, sin perjuicio de que *en defecto de disposición expresa, la competencia se atribuirá al órgano funcional inferior en cuyo ámbito territorial radique el domicilio fiscal del obligado tributario* (art 84 LGT).

2.- 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.

Si bien en su exposición inicial, el Reglamento ponía de manifiesto que las secciones primera y segunda del capítulo I se dedican a regular la atribución de funciones inspectoras a los órganos administrativos, en particular, en el ámbito de la Administración tributaria del Estado, en su articulado no aparecía realmente una eventual delimitación competencial.

Más todavía llama la atención esa temprana proclamación cuando algunos apartados del artículo 59, titulado *criterios de atribución de competencia en el ámbito de las Administraciones tributarias*, en el momento en que se dictó el acuerdo de extensión de la competencia (8 de julio de 2011), esto es, de acuerdo con su texto original, condicionaban determinadas premisas -por ejemplo, la comunicación de un cambio de domicilio fiscal- a que sea precisamente el domicilio fiscal el criterio *que determine la competencia del órgano* (por ejemplo, el apartado 2) y, en cambio, no aclaraba cuándo el domicilio fiscal debía ser, precisamente, el criterio determinante de la competencia.

En la fecha en que se produjo la autorización de la extensión de la competencia, el art 59 estaba redactado de la siguiente manera (versión originaria):

Artículo 59. Criterios de atribución de competencia en el ámbito de las Administraciones tributarias.

1. La competencia territorial en la aplicación de los tributos se atribuirá de acuerdo con lo previsto en el artículo 84 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

2. En el ámbito de una misma Administración tributaria la comunicación de un cambio de domicilio fiscal, siempre que dicho criterio sea el que determine la competencia del órgano, o el cambio de adscripción a otro órgano, producirán los siguientes efectos en relación con la competencia de los órganos administrativos:

a) Las funciones de aplicación de los tributos, incluidas las relativas a obligaciones anteriores, se ejercerán a partir de ese momento por el órgano correspondiente al nuevo domicilio fiscal o por aquel que resulte destinatario del cambio de adscripción, respectivamente.

b) Los procedimientos que se encuentren en curso de tramitación en el momento en que se produzca de manera efectiva el cambio de domicilio o de adscripción, serán continuados y finalizados por el nuevo órgano competente. A estos efectos se remitirán a dicho órgano los antecedentes que sean necesarios.

No obstante, cuando se hubiera iniciado de oficio un procedimiento de aplicación de los tributos con anterioridad a la comunicación del nuevo domicilio, dicha comunicación surtirá efectos en relación con la competencia del órgano administrativo al mes siguiente de su presentación, salvo que durante dicho plazo la Administración tributaria inicie un procedimiento de comprobación de la procedencia del cambio de domicilio, en cuyo caso todos los procedimientos iniciados de oficio antes de la referida comunicación se continuarán y



finalizarán por el órgano que los viniese tramitando en tanto no se resuelva el expediente de comprobación del cambio de domicilio. Lo anterior no impedirá que la Administración tributaria pueda iniciar en cualquier otro momento un procedimiento de comprobación del domicilio fiscal del obligado tributario.

3. Lo dispuesto en el apartado 2.b) anterior no será de aplicación en las actuaciones y procedimientos de inspección y de declaración de responsabilidad tributaria, en los que el domicilio fiscal determinante de la competencia del órgano actuante será el que correspondiese al inicio de las actuaciones y procedimientos, incluso respecto de obligaciones anteriores, sin que el cambio de domicilio fiscal o de adscripción altere la competencia del órgano actuante en cuanto a los procedimientos ya iniciados antes de la comunicación del cambio de domicilio o de adscripción. Esta competencia se mantendrá aun cuando las actuaciones hayan de proseguirse frente al sucesor o sucesores del obligado tributario.

4. En el caso de obligados tributarios no residentes sin establecimiento permanente en España, será competente el órgano de la Administración tributaria en cuyo ámbito territorial tenga el domicilio el representante del obligado tributario, el responsable, el retenedor, el depositario o el gestor de los bienes o derechos, o el pagador de las rentas al no residente, sin perjuicio de lo previsto en la normativa propia de cada tributo.

5. Las normas de organización específica podrán establecer los términos en los que el personal encargado de la aplicación de los tributos pueda realizar actuaciones fuera del ámbito competencial del órgano del que dependan.

6. En el ámbito de competencias del Estado, el Director General del Catastro y los directores de departamento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria podrán modificar de forma motivada la competencia que resulte de los apartados 2, 3 y 4 anteriores."

Se constata, por tanto, que el precepto hace gala de una indefinición extraordinaria, pues se remite al artículo 84 de la LGT para determinar la competencia territorial en la aplicación de los tributos, y, como ya hemos dicho, dicho precepto, a su vez, delega en la propia Administración el establecimiento de su propia competencia.

Habrà que acudir a disposiciones de inferior rango para obtener más luz sobre la competencia territorial de los órganos de la inspección tributaria.

Por lo demás, como correctamente expresa la sentencia de instancia, el acuerdo de extensión de la competencia de 8 de julio de 2011 no puede fundamentarse en los expresados apartados 5 y 6.

Porque el apartado 5 se refería sólo a la posibilidad de que el personal encargado de la aplicación de los tributos pueda realizar actuaciones fuera del ámbito competencial del órgano del que dependan, lo que, obviamente no significa atribuir competencias, como aquí ha ocurrido, a un órgano de otra Delegación regional.

Porque el apartado 6 aludía a la posibilidad de modificar de forma motivada la competencia que resulte de los apartados 2, 3 y 4 anteriores, es decir, en casos de la comunicación de un cambio de domicilio fiscal o de obligados tributarios no residentes sin establecimiento permanente en España.

Da la impresión que la Administración reparó en dichas carencias, depurando la redacción del artículo 59 a través del Real Decreto 1070/2017, de 29 de diciembre, por el que se modifican 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, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, y el Real Decreto 1676/2009, de 13 de noviembre, por el que se regula el Consejo para la Defensa del Contribuyente, "BOE" núm. 317, de 30 de diciembre, al suprimir el apartado 6 y modificar la redacción de los apartados 1, 4 y el 5, que pasaron a tener el siguiente contenido:

1. Las normas de organización específica a que se refiere el artículo 84 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, atribuirán las competencias en la aplicación de los tributos, y podrán establecer los términos en los que el personal encargado de la aplicación de los tributos pueda realizar actuaciones fuera del ámbito competencial del órgano del que dependan.

En el caso de obligados tributarios no residentes sin establecimiento permanente en España, será competente el órgano de la Administración tributaria en cuyo ámbito territorial tenga el domicilio el representante del obligado tributario, el responsable, el retenedor, el depositario o el gestor de los bienes o derechos, o el pagador de las rentas al no residente, sin perjuicio de lo previsto en la normativa propia de cada tributo

[...]

4. En el ámbito de competencias del Estado, el Director General del Catastro y los directores de departamento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria podrán modificar por razones de organización o planificación la competencia territorial en el ámbito de la aplicación de los tributos.



En el caso de los obligados tributarios regulados en el artículo 35.6 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, la Agencia Estatal de Administración Tributaria establecerá, en sus normas de organización específica, el órgano competente.

5. En relación con los grupos fiscales que tributen en el régimen de consolidación fiscal en los que la entidad dominante sea no residente en territorio español respecto de los que se produzca un cambio de sociedad representante del grupo, se atenderá en los procedimientos de aplicación de los tributos a lo previsto en el segundo párrafo del apartado 1 del artículo 195 de este reglamento.

La comparativa entre las versiones inicial y la introducida en al año 2017 arroja resultados evidentes.

Por lo que se refiere al apartado 1, mientras que antes se ponía de manifiesto que la competencia territorial en la aplicación de los tributos se atribuirá de acuerdo con lo previsto en el artículo 84 LGT, la modificación de 2017 encomienda a las normas de organización específica a que se refiere el artículo 84 de la LGT la atribución de las competencias y, además, reconoce que podrán establecer los términos en los que el personal encargado de la aplicación de los tributos pueda realizar actuaciones fuera del ámbito competencial del órgano del que dependan.

Por otro lado, el apartado 4, convertido en la regulación de 2017 en el sucesor del apartado 6 (como se ha dicho, suprimido) establece ya como posibilidad general la modificación de la competencia territorial "por razones de organización o planificación" a diferencia del suprimido apartado 6 que limitaba a dicha posibilidad únicamente con relación a la competencia "de los apartados 2, 3 y 4 anteriores" es decir, como se ha dicho, a los casos de comunicación de un cambio de domicilio fiscal o de obligados tributarios no residentes sin establecimiento permanente en España.

Finalmente, cabe reiterar que el artículo 59 del RGAT ha sido nuevamente modificado en sus apartados 1, 3 y 4 por el reciente Real Decreto 249/2023, de 4 de abril, introduciendo algunos cambios que, en principio, no parecen alejarse del esquema introducido en 2017.

3.- *La Orden PRE/3581/2007, de 10 de diciembre, por la que se establecen los departamentos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y se les atribuyen funciones y competencias.*

Conforme al apartado 2 de su art. 5, corresponden al titular del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria las siguientes competencias: "e) Cuando resulte adecuado para el desarrollo del plan de control tributario, acordar la extensión de las competencias de los órganos del área de inspección financiera y tributaria de una Delegación Especial al ámbito territorial de otras Delegaciones Especiales, oídos los Delegados Especiales afectados."

Tras sucesivas modificaciones, la redacción vigente deriva de la Orden PCI/327/2019, de 20 de marzo, que expresa lo siguiente: "e) Cuando resulte adecuado para el desarrollo del plan de control tributario, acordar la extensión de las competencias de los órganos del área de inspección financiera y tributaria de una Delegación al ámbito territorial de otras Delegaciones, oídos los Delegados afectados."

En el presente caso, la extensión de la competencia fue adoptada a instancias de la *Dependencia Regional de Inspección de Castilla y León*, si bien el apartado 5. 2. de la Orden PRE/3581/2007, de 10 de diciembre, a fecha del acuerdo de 8 de julio de 2011, contemplaba la extensión competencial entre Delegaciones Especiales.

Como hemos visto, será a partir de la modificación de 2019, cuando la Orden PCI/327/2019, de 20 de marzo, generaliza la posibilidad de extender las competencias de los órganos del área de inspección financiera y tributaria de una Delegación al ámbito territorial de otras Delegaciones (y no solo entre las Delegación Especiales).

4.- *La resolución de 24 de marzo de 1992, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, sobre organización y atribución de funciones a la inspección de los tributos en el ámbito de la competencia del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria.* "BOE" núm. 77, de 30 de marzo.

A la fecha de la solicitud y en el momento del acuerdo de extensión de competencias, interesa destacar la redacción de los siguientes apartados:

"Apartado Cuatro. Dependencias Regionales de Inspección

3.3 Competencia Territorial.

3.3.1 Las Dependencias Regionales de Inspección extenderán su competencia al ámbito territorial de la correspondiente Delegación Especial de la Agencia Tributaria, pudiendo las unidades en las que aquélla se organiza, cualquiera que sea su sede, desarrollar sus actuaciones en todo este ámbito territorial. Cuando las actuaciones se desarrollen fuera del ámbito territorial de la Delegación de la Agencia Tributaria en la que



radique la sede de la unidad actuante será de aplicación lo dispuesto en el artículo 184 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.

Será el domicilio fiscal que el obligado tributario tenga al iniciarse las actuaciones inspectoras el determinante de la competencia del órgano actuante de la Inspección de los Tributos incluso respecto de hechos imposables, obligaciones formales o períodos anteriores relacionados con un domicilio tributario distinto. El cambio de domicilio fiscal o de adscripción producido una vez iniciadas las actuaciones inspectoras no alterará la competencia del órgano actuante. Esta competencia se mantendrá aun cuando las actuaciones hayan de proseguirse frente al sucesor o sucesores del obligado tributario.

3.3.2 Las Dependencias Regionales de Inspección son competentes para realizar actuaciones de obtención de información, así como para ejercer la correspondiente potestad sancionadora en caso de incumplimiento, respecto a cualquier obligado tributario con independencia de su adscripción y de su domicilio fiscal, cuando sea necesario para realizar las funciones que tiene atribuidas.

3.3.3 Las unidades en las que se organizan las Dependencias Regionales de Inspección podrán desarrollar sus actuaciones en todo el territorio nacional cuando sea necesario para realizar sus funciones respecto a los obligados tributarios incluidos en su ámbito de competencias de acuerdo con lo señalado en el número 2 anterior.

3.3.4 Cuando resulte adecuado para el desarrollo del plan de control tributario, el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria podrá acordar la extensión de las competencias de la Dependencia Regional de Inspección de una Delegación Especial, o de las unidades integradas en la misma, al ámbito territorial de otras Delegaciones Especiales, oídos los Delegados Especiales afectados, conforme a lo dispuesto en el artículo 5.2.e) de la Orden PRE/3581/2007, de 10 de diciembre, por la que se establecen los Departamentos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y se le atribuyen funciones y competencias."

QUINTO. - Criterio general de atribución de competencia territorial y ausencia de motivación para su alteración.

Conforme a lo anteriormente expresado, la competencia territorial del órgano de Inspección viene determinada por el lugar del domicilio del obligado tributario, criterio asumido por el TEAC, en sus resoluciones de 30 de abril de 2014, RG 3155/2010 y RG 3335/2010 y reconocido, entre otros pronunciamientos, en nuestra sentencia de 5 de mayo de 2011, rec. 1560/2007, ECLI:ES:TS:2011:3171.

En el caso enjuiciado, es evidente que hubo un acuerdo de extensión de las competencias de los órganos de la inspección de Castilla-León pese a que de la entidad contribuyente tenía su domicilio en Madrid.

Coincidimos con la sentencia de instancia en considerar que esa alteración del criterio competencial no ha resultado justificada en el presente caso.

El marco normativo del que se ha dado oportuna cuenta -insistimos, vigente en el año 2011- resultaba confuso y, como razona la sentencia recurrida, en modo alguno justificaba una extensión de la competencia, en la forma en que se produjo por el acuerdo de 2011.

Pero es que, además, era necesaria una motivación referida a la imposibilidad o dificultad funcional de la actuación administrativa inspectora que, a nuestro juicio, no tuvo lugar, al limitarse el acuerdo de extensión de la competencia a hacer un genérico llamamiento al Plan General de Control Tributario y a determinadas circunstancias del obligado tributario, referidas a su actividad, empleados o cuentas bancarias.

En opinión de la Sala, la motivación de cualquier acuerdo de extensión de las competencias debe justificar las razones por las cuales resulta insuficiente o inoperante acudir a los mecanismos o actuaciones de colaboración a los que se refieren los artículos 79LGT y 167LGT. En este caso, el acuerdo guarda silencio al respecto.

Desde la perspectiva expuesta, cabe concluir que, en el presente caso, no se ha justificado la extensión de la competencia. En otras palabras, la alteración de la competencia territorial de los órganos inspectores en modo alguno ha alcanzado los estándares de motivación, reclamados por un autocontrol responsable de la Administración, anteriormente invocado.

Una vez más, procede recordar que la eficacia administrativa solo es tal dentro de la legalidad, de manera que el referido principio de eficacia no puede comportar una regresión de las garantías o un sacrificio de los derechos del contribuyente.

SEXTO. - Contenido interpretativo de esta sentencia y resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.



De conformidad con el artículo 93.1 LJCA, en función de lo razonado precedentemente, procede declarar lo siguiente:

"Por razones de eficacia, el criterio de la competencia territorial del órgano de Inspección, determinado por el domicilio del obligado tributario, puede alterarse a través de un acuerdo de extensión de la competencia, atendiendo a la normativa de organización específica de atribución de competencias de la concreta Administración tributaria siempre que (i) dicha normativa esté publicada (ii) la alteración competencial venga justificada por específicas circunstancias que impidan o dificulten el normal desarrollo de la actuación inspectora; y (iii) no resulte posible superar dichos impedimentos o dificultades a través de los mecanismos de colaboración entre los distintos órganos de la administración tributaria, requisitos que deberán ser individual y específicamente motivados en el referido acuerdo de extensión de la competencia."

La sentencia impugnada resulta conforme a la anterior doctrina, por lo que se refieren a la apreciación de la inadecuada motivación del acuerdo de extensión de la competencia de 8 de junio de 2011.

No obstante, el escrito de interposición del abogado del Estado plantea, de forma subsidiaria, que nos pronunciamos sobre la nulidad producida en el presente caso.

A este respecto, recordemos que la sentencia de instancia concluye que "[l]a consecuencia no puede ser otra que la nulidad de lo actuado por el órgano territorialmente incompetente conforme a lo dispuesto en el artículo 62.1.b) de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre - sentencia del Tribunal Supremo de 30 de mayo de 2013, recurso núm. 4463/2010-, aplicable por razones temporales, teniendo en cuenta que la incompetencia es manifiesta desde el momento en que ninguna duda había acerca del domicilio fiscal de la entidad obligada tributaria, ubicado en Madrid ya desde antes de iniciarse las actuaciones inspectoras, y de la competencia territorial que condicionaba tal domicilio, al punto de que se adoptó un acuerdo expreso para alterar esa admitida competencia; acuerdo que resultaba ineficaz, sin embargo, con arreglo a lo que hemos expuesto." (sic)."

Pues bien, aunque no haya dudas en cuanto a que el domicilio fiscal del obligado tributario, ubicado en Madrid, era el criterio determinante de la competencia territorial del órgano de inspección, lo cierto es que, en el caso que nos ocupa, se adoptó un acuerdo por el que se extendía la competencia de los órganos tributarios de Castilla-León y si bien la motivación del referido acuerdo resultó a todas luces insuficiente, las circunstancias del presente caso impiden considerar que la falta de competencia territorial fuera *manifiesta*, tal y como reclaman, a los efectos de la nulidad de pleno derecho, los artículos 62.1.b) de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre (hoy art 47 1 b) de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, "BOE" núm. 236, de 2 de octubre) y el artículo 217.1 b) LGT.

En primer lugar, cabe recordar que hemos adoptado esta solución en ocasiones anteriores en las que, sin perjuicio de los matices y de las eventuales diferencias, concluimos en la falta de competencia territorial del órgano de la Administración tributaria.

Así, por ejemplo, en la sentencia de 1 de abril de 2011, rec. 5259/2006, ECLI:ES:TS:2011:3163, entendimos que "el vicio que se patentiza se concreta en la falta de acuerdo del Delegado de Hacienda y su notificación, autorizando a los actuarios para la realización de las actuaciones de inspección que nos ocupa, al no formar parte de las Unidades de Inspección adscritas a la Administración de Hacienda correspondiente al domicilio fiscal de los inspeccionados, constituiría un vicio formal que no daría lugar a la nulidad radical preconizada, en tanto no estamos ante actuaciones llevadas a cabo por órgano manifiestamente incompetente por razón de la materia, puesto que los actuarios podían desarrollar actuaciones de comprobación e investigación, ni por razón del territorio, ambos estaban destinados en la Delegación de Barcelona y habilitados para inspeccionar en todo el ámbito territorial de esta.

En todo caso, el vicio daría lugar a una anulabilidad, debiéndose tener en cuenta que a la fecha de inicio de las actuaciones inspectoras era de aplicación la Ley de Procedimiento Administrativo de 1958, sin que, por demás, la recurrente alegara indefensión, ni se atisbe la afectación de una defensa en plenitud por la concurrencia del expresado defecto.

[,,]

Existen, pues, razones y apoyo normativo para que a pesar del traslado de destino de los actuarios, continuaran con las actuaciones inspectoras, la inexistencia de la orden en el expediente, en todo caso, representaría una irregularidad formal, puesto que a pesar de no encontrarse unida si se da cuenta de su existencia, pero en modo la falta de competencia de los actuarios sería manifiesta, ni material ni territorialmente, sino en el peor de los casos nos encontraríamos ante una falta de competencia jerárquica. En definitiva, no existe vicio determinante de nulidad de pleno derecho."



En la misma línea, nos pronunciamos en la sentencia de 28 de enero de 2013, recurso de casación para unificación de doctrina 539/2009, ECLI:ES:TS:2013:369:

"Para que el defecto de competencia territorial del órgano conlleve la nulidad absoluta o radical del acto que adopte resulta necesario que sea "manifiesta", como expresan los artículos 153.1.a) de la Ley 230/1963 y 61.2.b) de la Ley 30/1992. Como tantas veces se ha dicho por este Tribunal, sólo cabe atribuir tal carácter a la falta que se revele como obvia, clara e indiscutible, que pueda constatarse con escaso o nulo esfuerzo jurídico.

Cierto que iniciada las actuaciones inspectoras por la Delegación de Cáceres, a los órganos competentes de esta Delegación correspondía también liquidar, al hacerlo la Delegación de Madrid se incurre en un vicio procedimental, por falta de competencia sobrevenida, pero que en modo alguno puede calificarse de manifiesta en los términos que exige el artº 62.1.b) de la Ley 30/1992, sino que posee relevancia invalidante en cuanto del citado vicio se produjera la indefensión de la parte o se hubiera impedido al acto alcanzar su fin, lo que no es el caso, sin que la parte recurrente siquiera haya alegado una posible indefensión."

En ese sentido, no cabe equiparar el criterio del domicilio del obligado tributario, como elemento determinante de la competencia territorial del órgano de la Administración tributaria, con la delimitación, justificación -y, como es el caso, la improcedencia- de los motivos que habilitan la alteración o extensión de la competencia.

A estos efectos, nos remitimos a lo anteriormente razonado para constatar que, por lo que se refiere a la extensión de la competencia territorial, la motivación del acuerdo de 8 de febrero de 2011, adoptada sobre la base del marco normativo analizado, dista mucho de lo que puede considerarse un escenario nítido, a partir del que sea posible decantar conclusiones *con escaso o nulo esfuerzo jurídico*, antes de la doctrina establecida en el presente recurso.

Además, la ausencia de un razonamiento específico en torno a la eventual indefensión de la obligada tributaria en el presente caso, y la circunstancia de que, en sede de este recurso de casación, la misma dejó precluir el trámite de oposición, deben conducir también a concluir en que la improcedencia del acto de extensión de la competencia territorial determina la anulabilidad de la liquidación y de la correspondiente sanción, razón por la que procede estimar en parte el recurso de casación.

SÉPTIMO. - Costas.

De conformidad con el artículo 93.4 LJCA, no apreciándose mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas 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

1.- Declarar que la doctrina del presente recurso es la expresada en el Fundamento de Derecho Sexto de esta sentencia.

2.- Estimar en parte el recurso de casación 5433/2021 interpuesto por la Administración General del Estado, representada y defendida por el abogado del Estado, contra la sentencia de 13 de enero de 2021 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso núm. 123/2018, sentencia que se casa y anula en el exclusivo aspecto de considerar que los actos impugnados adolecen de una nulidad de pleno derecho en lugar de la anulabilidad que ahora proclamamos, quedando confirmada en cuanto al resto de sus pronunciamientos.

3.- Sin costas.

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

Así se acuerda y firma.