



Roj: **STS 4703/2024 - ECLI:ES:TS:2024:4703**

Id Cendoj: **28079130022024100281**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **23/09/2024**

Nº de Recurso: **2157/2023**

Nº de Resolución: **1487/2024**

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

Ponente: **ISAAC MERINO JARA**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **TEAC, 14/12/2017,**
SAN 299/2023,
ATS 15674/2023,
STS 4703/2024

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.487/2024

Fecha de sentencia: 23/09/2024

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 2157/2023

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 10/09/2024

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

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

Letrado de la Administración de Justicia: Sección 002

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 2157/2023

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Letrado de la Administración de Justicia: Sección 002

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1487/2024

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. Francisco José Navarro Sanchís, presidente



D. Rafael Toledano Cantero

D. Dmitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 23 de septiembre de 2024.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 2157/2023, interpuesto por el abogado del Estado, en representación de la Administración General del Estado, contra la sentencia dictada por la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, el 19 de enero de 2023, en el recurso núm. 122/2018 en materia de impuesto sobre el valor añadido de los ejercicios 2007 a 2009.

Ha comparecido, como parte recurrida, Intercatia Corporación S.L., representada por el procurador don Alberto Narciso García Barrenechea.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Resolución recurrida en casación.

El objeto del presente recurso de casación lo constituye la sentencia dictada el 19 de enero de 2023 por la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que estimó el recurso núm. 122/2018, en relación con el impuesto sobre el valor añadido, años 2007 a 2009.

SEGUNDO.- Hechos relevantes.

1º.- Acuerdo de extensión de competencias a la Dependencia Regional de Inspección de Castilla y León.

Con fecha 8 de julio de 2011, el director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria dictó acuerdo en el que, en atención a la solicitud de extensión de competencias inspectoras remitida a dicho departamento por la Dependencia Regional de Inspección de Castilla y León, se dispuso "[e]xtender la competencia de la Dependencia Regional de Inspección de Castilla y León para que pueda 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: [...] Intercatia Corporación, SL (Como sucesora de la extinta San Cayetano [...]), sociedad domiciliada fiscalmente en Madrid.

Tanto la solicitud como el acuerdo se fundamentaban en las siguientes circunstancias:

"Hasta su extinción, las principales operaciones de las que hay constancia en las bases de datos (modelo 347), se realizaron con Iberdrola Renovables de Castilla y León, SA, sociedad domiciliada fiscalmente en Valladolid.

San Cayetano Wind, SL mantenía participaciones en varias sociedades con domicilio fiscal en Castilla y León, y era propietaria de inmuebles ubicados en dicha Comunidad Autónoma.

Las actuaciones están relacionadas con otras desarrolladas por la Dependencia Regional de Inspección de Castilla y León".

2º.- Actuaciones inspectoras.

El 22 de julio de 2011, la Inspección Regional de Castilla y León comunicó a Intercatia Corporación, S.L. el inicio del procedimiento de comprobación e investigación, de carácter general, relativo al IVA, períodos 2T 2007 a 4T 2008 y al impuesto de sociedades, ejercicios 2006 a 2008.

Tras la incoación de las actas n.º 72140294 y 72205954 en las que se proponía regularizar las consecuencias de las operaciones realmente realizadas por la contribuyente, el 8 de febrero de 2013 el inspector regional adjunto dictó sendos acuerdos de liquidación y de imposición de sanción, notificados ambos el 15 de marzo del mismo año.

3º.- Reclamación económico-administrativa.

Contra los citados acuerdos se formularon sendas reclamaciones que fueron resueltas, en sentido desestimatorio, en la resolución de 31 de marzo de 2014 por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León

4º.- Recurso de alzada.



Frente la anterior resolución se interpuso recurso de alzada por la sociedad que fue igualmente desestimada por el Tribunal Económico- Administrativo Central en su resolución de 14 de diciembre de 2017, resultando rechazada la alegación sobre la nulidad de los acuerdos de liquidación por incompetencia del órgano de inspección actuante.

5º.- Recurso contencioso-administrativo.

Disconforme con la anterior resolución, Intercatia Corporación S.L. interpuso recurso contencioso-administrativo, el núm. 122/2017, ante la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional y fue estimado mediante sentencia de 19 de enero de 2023.

TERCERO.- La sentencia de instancia.

En lo que a este recurso interesa, la *ratio decidendi* de la sentencia sobre el particular controvertido se contiene en el fundamento jurídico primero, con el siguiente tenor literal: "Este recurso no es nuevo para esta Sala y presenta en idénticos términos a los ya resueltos en sentencias de 13 de enero de 2021, recurso 123/2018; y 19 de mayo de 2022, recurso 120/2018, en las que, lo primero que abordamos era la falta de competencia territorial de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Castilla y León de la AEAT para el desarrollo de las actuaciones inspectoras que dan lugar a los acuerdos de liquidación impugnados. La identidad en todos los recursos y pretensiones, pretensiones a pesar de que se trata de liquidaciones y periodos diferentes, nos obliga a tomar la misma decisión por respeto al principio de unidad de doctrina y seguridad jurídica, sin que ni en el escrito de demanda, ni en la contestación del abogado de Estado se pongan de manifiesto extremos que justifiquen que nos apartemos de lo ya dicho. Además, en el presente caso, la plena coincidencia entre los litigantes nos evita el tener que acudir a la odiosa y no menos habitual tendencia de reproducir, a través de una simple descarga informática, lo ya dicho para motivar la presente sentencia, puesto que las razones ya son conocidas por las partes que aquí concurren. Bastará con que nos remitamos a lo entonces expresado para dar una adecuada respuesta a la exigencia de la tutela judicial efectiva proclamada en el artículo 24.1 de la Constitución".

La citada sentencia constituye el objeto del presente recurso de casación.

CUARTO.- Tramitación del recurso de casación.

1.- Preparación. El abogado del Estado en la representación y defensa que le son propias, preparó recurso de casación contra la anterior sentencia. En su escrito, de fecha 13 de marzo de 2023, tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidos: el artículo 84 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), el artículo 59.1 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 (RGAT) y 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, el Apartado Cuatro. 3.3.4 de la Resolución de 24 de marzo de 1992 de la AEAT.

La Sala de instancia tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 14 de marzo de 2022.

2.- Admisión. La sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo admitió el recurso de casación planteado por el abogado del Estado, por medio de auto de 22 de noviembre de 2023, en el que aprecia la presencia de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciada en estos literales términos:

"Reafirmar, ratificar o, en su caso, completar o matizar la jurisprudencia fijada en la sentencia de 17 de abril de 2023 (rec. 5433/2021, ECLI:ES:TS:2023:1671) sobre la posibilidad de alterar el criterio de la competencia territorial del órgano de Inspección, determinado por el domicilio del obligado tributario, mediante un acuerdo de extensión de la competencia y los requisitos que éste ha de reunir.

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".

3.- Interposición. El abogado del Estado interpuso recurso de casación mediante escrito de 12 de enero de 2024.



Concluye el escrito de interposición solicitando de esta Sala "que, aunque con ratificación de la jurisprudencia fijada en la sentencia de 17 de abril de 2023 (casación 5433/2021), confirme la sentencia impugnada en el tema de fondo, estime parcialmente el recurso de esta representación con consiguiente anulación de la Sentencia de 19 de enero de 2023 dictada por la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional (r. 122/2018), dictada en el recurso interpuesto por INTERCATIA CORPORACIÓN S.L. contra resolución del TEAC de 14 de diciembre de 2017, por ser contraria a derecho y que, interpretando correctamente los artículos 62.1 b) y 63 de la Ley 30/1992 (hoy 47.1.b) y 48 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre) declare expresamente, en este caso, que la improcedencia del acto de extensión de la competencia territorial determina la anulabilidad de la liquidación y de la correspondiente sanción y no la nulidad de pleno derecho.

La estimación parcial del recurso en este punto ha de llevar a esa Sala a la desestimación del recurso del obligado contra la resolución del TEAC".

4.- Oposición al recurso interpuesto. La representación procesal de Intercatia presentó escrito, el 7 de marzo de 2024, oponiéndose al presente recurso, en el que concluye sus alegaciones sentando que "la Administración tributaria de Castilla-León prescindió del procedimiento para recabar su competencia, no teniendo encaje en el artículo 5.2.e) de la Orden PRE/3581/2007, pues no ha existido un acuerdo de extensión de competencias de los órganos competentes de una Delegación al ámbito territorial de otras Delegaciones por exigencias del Plan General de Control Tributario".

5.- Votación, fallo y deliberación 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 22 de marzo de 2024, quedó el recurso concluso y pendiente de señalamiento para votación y fallo.

Por providencia de fecha 21 de junio de 2024 se designó como magistrado ponente al Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara y se señaló para votación y fallo de este recurso el día 10 de septiembre de 2024, fecha en que comenzó la deliberación del recurso.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Objeto del presente recurso de casación y alegaciones de las partes

La materia sobre la que trata el presente recurso es la conformidad a derecho de la extensión de la competencia de la Dependencia Regional de Inspección de Castilla y León para iniciar, tramitar y resolver el procedimiento de inspección y, en su caso, los procedimientos sancionadores que deriven del mismo en relación con Intercatia Corporación, SL. que es una sociedad domiciliada fiscalmente en Madrid.

En este recurso se produce la coincidencia de los litigantes con otro asunto sobre el cual ya ha recaído sentencia, el RCA 7969/2022, siendo, en esencia, sus alegaciones similares, de suerte que no es precisa su reproducción.

SEGUNDO.- Criterio interpretativo de la Sala. Remisión a la doctrina jurisprudencial establecida en la sentencia del Tribunal Supremo, Sección Segunda, núm. 479/2023, de 17 de abril (rec. cas. 5433/2021).

Un litigio similar al presente, dado que se trata de otra entidad (Cronos Global, SL) también domiciliada en Madrid y cuya comprobación se inició en la misma fecha por la Dependencia Regional de Inspección de Castilla y León, que se refería a operaciones relacionadas entre sí, ha sido examinado por esta Sala en su sentencia núm. 479/2023, de 17 de abril (rec. cas. 5433/2021), a la que se refiere la parte dispositiva del auto de admisión.

Dada la similitud de ambos litigios, seguiremos ahora el mismo criterio observado en esa ocasión y por las razones expuestas entonces, que vamos a reiterar ahora, pues no advertimos motivos para resolver de otro modo. Procedemos así por exigencia de los principios de igualdad en la aplicación de la Ley y de seguridad jurídica.

Se dijo en la STS de 17 de abril de 2023, (rec. cas. 5433/2021) que ahora reiteramos, en su fundamento tercero, en el que contiene 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".

En el siguiente fundamento, el cuarto, dedicado al marco normativo delimitador de la competencia territorial, expusimos:

" 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.

Habrá 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".

Seguidamente, en el fundamento de derecho quinto, que lleva por título "criterio general de atribución de competencia territorial y ausencia de motivación para su alteración", declaramos:

"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".

Finalmente, en el fundamento de derecho sexto de la sentencia a la que nos venimos remitiendo, fijamos el contenido interpretativo de esta sentencia, que es el 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.

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

A este respecto, recordemos que la sentencia de instancia declara en su fundamento de derecho primero:

"Este recurso no es nuevo para esta Sala y presenta en idénticos términos a los ya resueltos en sentencias de 13 de enero de 2021, recurso 123/2018 y 19 de mayo de 2022, recurso 120/2018". La identidad en todos los recurrentes y pretensiones lleva al tribunal de instancia a tomar la misma decisión, con una motivación por remisión o *in aliunde*. Ello conduce al tribunal a declarar en su fundamento de derecho segundo que la remisión conduce a la estimación íntegra del recurso y a la anulación de la resolución impugnada y de las liquidaciones de las que trae causa. En ambas sentencias de incluye el siguiente párrafo 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)"

Es por ello, que procede reproducir lo que ya afirmamos en la sentencia de 17 de abril de 2023, (rec. cas. 5433/2021), que es lo siguiente: "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".



Dada la coincidencia de los razonamientos de esta Sala, expresados en la sentencia de 17 de abril de 2023 referida, de la que hemos extraído su fundamentación relevante al caso, con los procedentes en este concreto asunto, procede ratificar la doctrina jurisprudencial fijada por esta Sala en la sentencia de 17 de abril de 2023 (rec. 5433/2021, ECLI:ES:TS:2023:1671), sobre la posibilidad de alterar el criterio de la competencia territorial del órgano de Inspección, determinado por el domicilio del obligado tributario, mediante un acuerdo de extensión de la competencia y los requisitos que éste ha de reunir.

La aplicación de dicha doctrina al actual recurso comporta que se declare no haber lugar al recurso de casación interpuesto por la Abogacía del Estado contra la sentencia dictada el 19 de enero de 2022 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que estimó el recurso núm. 122/2018, anulando las liquidaciones y sanciones por adolecer de un vicio de anulabilidad.

TERCERO.- *Pronunciamiento sobre costas.*

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, no procede declaración expresa de condena a las costas del recurso de casación, al no apreciarse mala fe o temeridad en la conducta procesal de ninguna de las partes. Respecto de las generadas en la instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad, conforme al criterio reiteradamente establecido por este Tribunal Supremo en interpretación del art. 139 de la propia LJCA.

FALLO

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

PRIMERO.- Ratificar la doctrina jurisprudencial fijada por esta Sala en la sentencia de 17 de abril de 2023 (rec. 5433/2021, ECLI:ES:TS:2023:1671) sobre la posibilidad de alterar el criterio de la competencia territorial del órgano de Inspección, determinado por el domicilio del obligado tributario, mediante un acuerdo de extensión de la competencia y requisitos que éste ha de reunir.

SEGUNDO.- No haber lugar al recurso de casación interpuesto por la Abogacía del Estado contra la sentencia dictada el 19 de enero de 2022 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que estimó el recurso núm. 122/2018, anulando las liquidaciones y sanciones por adolecer de un vicio de anulabilidad.

TERCERO.- No hacer imposición de las costas procesales de esta casación, ni de las de instancia.

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

Así se acuerda y firma.