



Roj: **STS 2711/2020 - ECLI:ES:TS:2020:2711**

Id Cendoj: **28079130022020100394**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **23/07/2020**

Nº de Recurso: **2188/2018**

Nº de Resolución: **1101/2020**

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

Ponente: **ISAAC MERINO JARA**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **TEAR, La Rioja, 31-03-2016,**
STSJ LR 578/2017,
ATS 6297/2018,
STS 2711/2020

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.101/2020

Fecha de sentencia: 23/07/2020

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 2188/2018

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 23/06/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Procedencia: T.S.J.LA RIOJA SALA CON/AD

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

Transcrito por: LMR

Nota:

R. CASACION núm.: 2188/2018

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

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

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1101/2020

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. Nicolás Maurandi Guillén, presidente



D. José Díaz Delgado
D. Ángel Aguillo Avilés
D. José Antonio Montero Fernández
D. Francisco José Navarro Sanchís
D. Jesús Cudero Blas
D. Isaac Merino Jara
D^a. Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 23 de julio de 2020.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 2188/2018 interpuesto por el Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta de la Administración General del Estado, contra la sentencia dictada el 11 de diciembre de 2017 por la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de La Rioja, dictada en el recurso núm. 124/2016, interpuesto contra la Resolución del TEAR de La Rioja de 31 de marzo de 2016, que desestimó la reclamación interpuesta frente a la liquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a los trimestres 2º de 2009 a 4º de 2010 y la reclamación contra la resolución por la que se impusieron al interesado siete sanciones (una por cada trimestre).

Comparece como parte recurrida don Ricardo , representado por la procuradora doña Sara García Aparicio Salvador.

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

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.

Este recurso de casación tiene por objeto la sentencia dictada el 11 de diciembre de 2017 por la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de La Rioja, que estimó el recurso 124/2016 y anuló en parte el acto administrativo recurrido.

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

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

El 27 de agosto de 2014, la Dependencia Regional de Inspección de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), dictó liquidación expresa en relación al IVA del segundo trimestre de 2009 al cuarto del 2010, resultante del acta de disconformidad NUM000 incoada el 18 de junio de 2014, resultando una deuda a ingresar de 27.610,65 euros.

El mismo órgano administrativo dictó, el 11 de diciembre de 2014, acuerdo en virtud del cual se impusieron al contribuyente siete sanciones (una por cada trimestre objeto de regularización) por importe total de 18.599,87 euros al apreciar en relación con la citada liquidación la comisión de siete infracciones tributarias de las previstas en el artículo 191 de la Ley 58/2003, calificadas cuatro de ellas como graves y tres como leves.

La regularización practicada al reclamante trae causa en los siguientes motivos:

1) En la actividad de promoción inmobiliaria efectuó enajenación de inmuebles en escritura pública de 20 de septiembre de 2010, registrándola en el 3er trimestre de 2010 por importe de 129.202,42 euros, pero declarándolas en la autoliquidación correspondiente al 4º trimestre de 2010 del IVA.

2) En la actividad profesional de abogacía se incrementan las bases imponibles por magnitudes comprobadas por la Inspección correspondientes a ingresos registrados en el libro aportado por el interesado, de provisiones de fondos y suplidos, y sobre los cuales no se ha justificado su condición de "suplidos", tratándose por tanto de provisiones de fondos o ingresos de cada período.

3) No se consideran deducibles determinadas cuotas de IVA soportadas correspondientes a gastos registrados no deducibles en la actividad empresarial por no estar afectos a la misma o ser liberalidades, incluyendo como tales un vehículo considerado de uso particular y facturas de restaurantes.

Frente a estas resoluciones, el ahora recurrido interpuso sendas reclamaciones económico administrativas ante el Tribunal Económico Administrativo Regional de La Rioja, que fueron resueltas conjuntamente en la



resolución de este órgano de fecha 31 de marzo de 2016, que las desestimó. Los motivos que alegaba el contribuyente frente a la liquidación eran, en primer lugar, nulidad de las actuaciones por falta de orden escrita y motivada del Inspector Jefe de la inclusión en plan de Inspección; En segundo lugar, Imprecisión e incorrección en la motivación por la que se consideran provisión de fondos a las partidas calificadas como suplidos; y, por último, rechazo de los intereses de demora por ser improcedente la liquidación.

SEGUNDO.- *La sentencia de instancia.*

Frente a la citada resolución desestimatoria, la representación procesal de don Ricardo interpuso recurso contencioso-administrativo ante la Sala de este orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia de La Rioja, que lo estimó a través de la sentencia ahora recurrida en la que anula parcialmente la regularización efectuada por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria con respecto a las actuaciones de inspección que se refieren a la actividad de promoción inmobiliaria. En cambio, desestimó las alegaciones relativas a la actividad de la abogacía e igualmente las referidas a las sanciones, sin perjuicio de que, con respecto a esas debieran tenerse en cuenta determinados extremos a efectos de calcular la base sancionable.

Nos centramos, pues, habida cuenta que el Sr. Ricardo no ha recurrido, en los razonamientos de la sentencia de la Sala de instancia, relativos a la nulidad de las actuaciones inspectoras, en relación con la actividad inmobiliaria, por infracción del artículo 87 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por no resultar ajustada a derecho su inclusión en el plan de inspección y por no reunir los requisitos de dicho precepto, parte que consiste en la transcripción de los fundamentos tercero y cuarto de su sentencia de 3 de octubre de 2017, recaída en el rec. 123/2016 y referida a la regularización practicada al mismo contribuyente por IRPF, declara que deben considerarse como actividades económicas diferenciadas el ejercicio de la promoción inmobiliaria y el ejercicio de profesiones liberales y, a partir de esta premisa, llega a las siguientes conclusiones:

"El hecho de que el recurrente pueda anotar en los libros que lleva, de forma conjunta, los datos contables de las dos actividades no impide distinguir el ejercicio de dos actividades económicas diferentes.

Como se ha dicho, la orden de carga en el plan de inspección indica que la descripción del programa es "profesionales"; por otra parte, en la resolución del TEAR se dice que la motivación de la inclusión del reclamante resulta de su condición de "profesional" y de lo establecido en la Resolución de 8.03.2013, de la Dirección General de la AEAT, por lo que debe concluirse que, como sostiene el recurrente, la orden de carga en plan de inspección no comprende las operaciones de promoción inmobiliaria.

El artículo 87 del RD 1065/2007 establece: 3. La comunicación de inicio contendrá, cuando proceda, además de lo previsto en el artículo 97.1 de este reglamento, lo siguiente: ... b) Objeto del procedimiento con indicación expresa de las obligaciones tributarias o elementos de las mismas y, en su caso, periodos impositivos o de liquidación o ámbito temporal.

El artículo 178 del mismo RD establece: 5. Cuando en el curso del procedimiento se pongan de manifiesto razones que así lo aconsejen, el órgano competente podrá acordar de forma motivada: a) La modificación de la extensión de las actuaciones para incluir obligaciones tributarias o periodos no comprendidos en la comunicación de inicio o excluir alguna obligación tributaria o periodo de los señalados en dicha comunicación.

Según reiterada jurisprudencia, la orden de carga en plan de inspección es un acto de trámite reservado y confidencial, cuya notificación no procede. Ahora bien, es necesario que conste en el expediente para garantizar que la Administración no actúe de forma arbitraria.

Pues bien; en el presente supuesto, la inclusión del recurrente en el plan de inspección lo es por las actividades profesionales, que en el caso del recurrente solamente puede considerarse la actividad de abogacía.

La inclusión en las actuaciones de inspección de las operaciones de promoción inmobiliaria no está respaldada por la orden de carga en plan de inspección, ni se ha exteriorizado razón o motivo alguno suficiente para modificar la extensión de las actuaciones inspectoras a la actividad de promoción inmobiliaria, no pudiendo considerarse motivo suficiente que el recurrente pueda anotar en los libros que lleva, de forma conjunta, los datos contables de las dos actividades, pues los que corresponden a cada una de las actividades pueden diferenciarse, como ha hecho la Administración tributaria.

Ha de concluirse que, como sostiene el recurrente, las actuaciones de la Inspección, en lo que respecta a la actividad de promoción inmobiliaria, incurrir en vicio de nulidad insubsanable, pues la inclusión del recurrente en el plan de inspección no se produce por razón del ejercicio de su actividad de promoción inmobiliaria, ni se ha adoptado acuerdo alguno, o al menos no consta que se haya hecho, modificando el alcance de la extensión de las actuaciones.

La nulidad de las actuaciones de la Inspección en lo que respecta a la actividad de promoción inmobiliaria, ha de determinar, a su vez, la nulidad de la liquidación tributaria correspondiente a los ejercicios 2009 y 2010,

por el IRPF, lo que los motivos del recurso contencioso-administrativo relativos a la citada actividad (indebida inclusión del 100% de los rendimientos de la actividad económica e incremento patrimonial) no deberán ser, por razones obvias, objeto de estudio"

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

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

TERCERO.- Preparación y admisión del recurso de casación.

1. La Administración General del Estado preparó recurso de casación mediante escrito presentado el 6 de febrero de 2018.

2. En dicho escrito, el abogado del Estado identificó como normas infringidas: El artículo 148, apartados 1 y 2, de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) ["LGT"], en relación con los artículos 87, 170 y 178 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (BOE de 5 de septiembre) ["RGGIT"], cuando la Sala *a quo* atribuye al programa de actuación que sirve para seleccionar a los contribuyentes una significación de la que carece, porque una cosa es el programa para la selección, que forma parte de la planificación de las actuaciones inspectoras, y otra distinta el alcance de dichas actuaciones de comprobación e investigación. Destaca que las normas que considera infringidas fueron tomadas en consideración por la Sala de instancia para resolver el recurso. La sentencia contiene una referencia expresa a los artículos 87, 170 y 178 RGGIT y el artículo 148 LGT es la norma legal desarrollada en el último precepto reglamentario mencionado, aunque no se mencione en la sentencia.

3. La Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de La Rioja tuvo por preparado el recurso de casación, en auto de 8 de marzo de 2018, ordenando el emplazamiento de las partes, y la Sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo lo admitió en otro de 11 de junio de 2018, en el que aprecia que concurre en este recurso de casación la circunstancia de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, precisando que la cuestión que presenta ese interés es la siguiente:

"Esclarecer si es posible sostener, como sostiene la Sala *a quo*, que el programa que motiva la selección de los obligados tributarios a inspeccionar y que figura en la orden de carga en el plan de inspección (actividades profesionales en el caso) predetermina la extensión de las actuaciones de comprobación e investigación en el procedimiento que se inicie cerca de esos obligados tributarios (de modo que en el caso sólo se podían extender a la actividad profesional y no a la actividad empresarial del inspeccionado), y que, por tanto, incurren en un vicio de nulidad insubsanable aquellas actuaciones que excedan esa extensión predeterminada, si esta última no se modifica expresamente en el desarrollo del procedimiento de inspección.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación: el artículo 148, apartados 1 y 2, de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en relación con los artículos 87, 170 y 178 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, y el artículo 217 de la Ley General Tributaria".

CUARTO.- Interposición del recurso de casación.

La Administración General del Estado interpuso el recurso de casación mediante escrito de 16 de julio de 2018, que observa los requisitos legales.

En el escrito, tras exponer la infracción de los preceptos que ya se señalaban en el escrito de preparación del recurso, se solicita que esta Sala dicte sentencia en la que siente doctrina en el siguiente sentido: "La referencia en la orden de carga en plan de inspección al programa de selección del obligado tributario no determina cual haya de ser el alcance de las actuaciones inspectoras, cuya determinación corresponde a los órganos

competentes de la Administración tributaria y se hará constar en la comunicación de inicio de las actuaciones inspectoras".

La representación procesal de don Ricardo presentó escrito de oposición el 10 de octubre de 2018 en que el concluye que "no puede fijarse como doctrina jurisprudencial de esa Sala la que propone la Abogacía del Estado, máxime cuando en el fondo, y en el contexto de la sentencia recurrida, se viene a considerar que la orden de carga en el plan de inspección, recoge y es una consecuencia de la planificación y selección del contribuyente, que se materializa en la correspondiente descripción del programa contenido en la orden de carga que limita el alcance de las actuaciones inspectoras que han de desarrollarse sobre el contribuyente seleccionado, en este caso, profesionales; pues, en caso contrario, quedaría a criterio discrecional y arbitrario de la Administración determinar el alcance de las actuaciones inspectoras, al margen de la descripción del programa que se recoge en el inicio de las actuaciones inspectoras y en la orden de carga, lo cual es totalmente inadmisibles, por crear una inseguridad jurídica e indefensión al sujeto tributario, quebrando, así, principios constitucionales (arts. 9.3 y 24 de la Constitución Española)".

QUINTO.- Señalamiento para deliberación, votación y fallo.

En virtud de la facultad que le confiere el artículo 92.6 LJCA, la Sección no consideró necesaria la celebración de vista pública, por lo que las actuaciones quedaron pendientes de señalamiento para votación y fallo, circunstancia que se hizo constar en la oportuna providencia, señalándose al efecto el día 23 de junio de 2020 para la votación y fallo del recurso.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Remisión a nuestra Sentencia 236/2020, de 19 de febrero (recurso de casación 240/2018).

Muy similar es el planteamiento de este recurso al resuelto mediante la Sentencia 236/2020, de 19 de febrero (recurso de casación 240/2018), de ahí que por unidad de doctrina y seguridad jurídica debamos remitirnos a lo dicho en ella:

"PRIMERO. - *Normativa que se considera infringida por la sentencia a juicio del Abogado del Estado.*

Considera la recurrente que la sentencia incurre en Infracción de los artículos 148 apartados 1 y 2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), en relación con los artículos 87, 170 y 178 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (RGIT), aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio. Según el artículo. 148 apartados 1 y 2 de la Ley General Tributaria:

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

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

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

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

2. La iniciación del procedimiento se realizará mediante comunicación que deberá ser notificada al obligado tributario o mediante personación. Cuando así estuviese previsto, el procedimiento podrá iniciarse directamente con la notificación de la propuesta de resolución o de liquidación.

3. La comunicación de inicio contendrá, cuando proceda, además de lo previsto en el artículo 97.1 de este reglamento, lo siguiente: a) Procedimiento que se inicia. b) Objeto del procedimiento con indicación expresa de las obligaciones tributarias o elementos de las mismas y, en su caso, períodos impositivos o de liquidación o ámbito temporal. c) Requerimiento que, en su caso, se formula al obligado tributario y plazo que se concede para su contestación o cumplimiento. d) Efecto interruptivo del plazo legal de prescripción. e) En su caso, la propuesta de resolución o de liquidación cuando la Administración cuente con la información necesaria para ello. f) En su caso, la indicación de la finalización de otro procedimiento de aplicación de los tributos, cuando dicha finalización se derive de la comunicación de inicio del procedimiento que se notifica." Ya en el ámbito propio del procedimiento de inspección, la planificación de las actuaciones inspectoras se regula en el art. 170 RGIT: "Artículo 170. Planes de inspección.



1. La planificación comprenderá las estrategias y objetivos generales de las actuaciones inspectoras y se concretará en el conjunto de planes y programas definidos sobre sectores económicos, áreas de actividad, operaciones y supuestos de hecho, relaciones jurídico-tributarias u otros, conforme a los que los órganos de inspección deberán desarrollar su actividad.
2. Cada Administración tributaria integrará en el Plan de control tributario a que se refiere el artículo 116 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, el plan o los planes parciales de inspección, que se basarán en los criterios de riesgo fiscal, oportunidad, aleatoriedad u otros que se estimen pertinentes.
3. En el ámbito de la inspección catastral, corresponderá a la Dirección General del Catastro la aprobación de los planes de inspección, conforme a lo establecido en el texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, en las disposiciones dictadas en su desarrollo y en este reglamento.
4. En el ámbito de las competencias de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, el plan o los planes parciales de inspección se elaborarán anualmente basándose en las directrices del Plan de control tributario, en el que se tendrán en cuenta las propuestas de los órganos inspectores territoriales, y se utilizará el oportuno apoyo informático.
5. El plan o los planes parciales de inspección recogerán los programas de actuación, ámbitos prioritarios y directrices que sirvan para seleccionar a los obligados tributarios sobre los que deban iniciarse actuaciones inspectoras en el año de que se trate.
6. El plan o los planes parciales de inspección en curso de ejecución podrán ser objeto de revisión, de oficio o a propuesta de los órganos territoriales.
7. Los planes de inspección, los medios informáticos de tratamiento de información y los demás sistemas de selección de los obligados tributarios que vayan a ser objeto de actuaciones inspectoras tendrán carácter reservado, no serán objeto de publicidad o de comunicación ni se pondrán de manifiesto a los obligados tributarios ni a órganos ajenos a la aplicación de los tributos.
8. La determinación por el órgano competente para liquidar de los obligados tributarios que vayan a ser objeto de comprobación en ejecución del correspondiente plan de inspección tiene el carácter de acto de mero trámite y no será susceptible de recurso o reclamación económico-administrativa. Para la determinación de los obligados tributarios que vayan a ser objeto de comprobación se podrán tener en cuenta las propuestas formuladas por los órganos con funciones en la aplicación de los tributos.
9. Respecto de los tributos cedidos por el Estado a las comunidades autónomas, estas dispondrán de plena autonomía para elaborar sus propios planes de inspección con adecuación a su respectiva estructura orgánica. No obstante, en el caso de que se hayan aprobado planes conjuntos de actuaciones inspectoras de acuerdo con lo previsto en el artículo 50.1 de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, las correspondientes Administraciones tributarias deberán adecuar sus respectivos planes de inspección a los criterios generales establecidos en los planes conjuntos por ellas aprobados, en relación con aquellas cuestiones o aspectos previstos en los mismos."

Por último, sobre la extensión y alcance de las actuaciones del procedimiento de inspección dispone el art. 178 RGIT: "1. Las actuaciones del procedimiento inspector se extenderán a una o varias obligaciones y periodos impositivos o de liquidación, y podrán tener alcance general o parcial en los términos del artículo 148 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

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

3. Las actuaciones del procedimiento inspector tendrán carácter parcial en los siguientes supuestos: a) Cuando las actuaciones inspectoras no afecten a la totalidad de los elementos de la obligación tributaria en el periodo objeto de comprobación. b) Cuando las actuaciones se refieran al cumplimiento de los requisitos exigidos para la obtención de beneficios o incentivos fiscales, así como cuando las actuaciones tengan por objeto la comprobación del régimen tributario aplicable. c) Cuando tengan por objeto la comprobación de una solicitud de devolución siempre que se limite exclusivamente a constatar que el contenido de la declaración, autoliquidación o solicitud presentada se ajusta formalmente a lo anotado en la contabilidad, registros y justificantes contables o extracontables del obligado tributario, sin perjuicio de la posterior comprobación completa de su situación tributaria.



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

5. Cuando en el curso del procedimiento se pongan de manifiesto razones que así lo aconsejen, el órgano competente podrá acordar de forma motivada: a) La modificación de la extensión de las actuaciones para incluir obligaciones tributarias o periodos no comprendidos en la comunicación de inicio o excluir alguna obligación tributaria o periodo de los señalados en dicha comunicación. b) La *ampliación o reducción del alcance de las actuaciones que se estuvieran desarrollando respecto de las obligaciones tributarias y periodos inicialmente señalados*. Asimismo, se podrá acordar la inclusión o exclusión de elementos de la obligación tributaria que esté siendo objeto de comprobación en una actuación de alcance parcial." Para el recurrente, la Sala *a quo*, ha infringido los preceptos citados, cuando atribuye al programa de actuación que sirve para seleccionar a los contribuyentes una significación de la que carece. A su juicio, una cosa es el programa para la selección, que forma parte de la planificación de las actuaciones inspectoras, y otra distinta el alcance de dichas actuaciones.

SEGUNDO.- Resolución del fondo de la cuestión planteada.

La introducción de los planes de actuación, de Control, parciales, pueden tener la finalidad de facilitar a la Administración Tributaria su funcionamiento, especialmente mediante la aplicación de programas informáticos que permitan un tratamiento más ágil de la fiscalización de un determinado sector de contribuyentes, pero su previsión, quizá no muy acertada, en normas legales y reglamentarias, no puede traducirse sin más en un derecho subjetivo del contribuyente a no ser investigado si no se encuentra incluido en dichos planes y programas, pues ello supondría el incumplimiento por parte de la Administración del deber de fiscalización de que todos los ciudadanos cumplan con el deber de contribuir, previsto en el artículo 31.1 de nuestra norma constitucional. Sentada esta premisa, la actuación de esta Sala en su labor interpretativa no puede ir ni más allá de la pregunta que le plantea la Sección Primera, al admitir el recurso, ni del alcance de la cuestión que se discutía en la sentencia recurrida, que no es otra que determinar si la inclusión de una actividad en un programa, que permite su carga en el mismo a los contribuyentes afectados por la misma, supone un límite para el alcance de la investigación, como sostiene la sentencia recurrida y mantiene la recurrida en casación, o si por el contrario, es un límite para incluir en el plan a quien no reúna la circunstancia de incurrir en la actividad objeto de fiscalización, en este caso profesionales en ejercicio de la Abogacía, pero si se da esta circunstancia, el alcance de la investigación, de ser general, como ocurre en el presente caso, puede afectar a todos los elementos del tributo, en este caso la renta y otras actividades como la inmobiliaria, no incluida en principio en el programa de actuación correspondiente.

Pues bien, en este punto la sentencia no vulnera el artículo 148 apartados 1 y 2 de la Ley General Tributaria, puesto que no niega la posibilidad de la investigación parcial, pero sí que hace una interpretación de la normativa que esta Sala no comparte, pues al vincular la posibilidad de investigar la actividad de promoción inmobiliaria del sujeto pasivo a la inclusión en el programa, hace que todas las investigaciones de los incluidos en los mismos serían parciales, al reducirse su objeto a la actividad que facilita la selección mediante la carga en el programa, excluyendo la potestad de la Administración de otorgar ab initio el carácter de general a la investigación, o de que se modifique la parcial en general, de oficio, mediante la comunicación correspondiente, o a instancia de parte, como claramente se desprende de dicha normativa. En consecuencia, compartimos el criterio del Abogado del Estado cuando diferencia entre la selección del sujeto pasivo investigado, en este caso los profesionales en ejercicio de la Abogacía, y otra el alcance de la investigación, que desde el primer momento se indica que es general en la orden de carga: " Descripción del programa: PROFESIONALES - Actuaciones: ACTUACIÓN COMPROBACIÓN E INVESTIGACIÓN - Alcance de la actuación de comprobación e investigación: - General - IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS 2009 a 2010 - IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO 2T 2009 A 4T 2010".

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

SEGUNDO.- Respuesta a la cuestión planteada por la Sección Primera.



La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en: "Esclarecer si es posible sostener, como sostiene la Sala *a quo*, que el programa que motiva la selección de los obligados tributarios a inspeccionar y que figura en la orden de carga en el plan de inspección (actividades profesionales en el caso) predetermina la extensión de las actuaciones de comprobación e investigación en el procedimiento que se inicie cerca de esos obligados tributarios (de modo que en el caso sólo se podían extender a la actividad profesional y no a la actividad empresarial del inspeccionado), y que, por tanto, incurren en un vicio de nulidad insubsanable aquellas actuaciones que excedan esa extensión predeterminada, si esta última no se modifica expresamente en el desarrollo del procedimiento de inspección".

Al respecto esta Sala interpreta que "el programa que motiva la selección de los obligados tributarios a inspeccionar y que figura en la orden de carga en el plan de inspección *no predetermina cual haya de ser el alcance de las actuaciones inspectoras, cuya determinación corresponde a los órganos competentes de la Administración tributaria y se hará constar en la comunicación de inicio de las actuaciones inspectoras*".

TERCERO.- Resolución del recurso.

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

CUARTO.- Pronunciamiento sobre costas.

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

FALLO

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

Primero. - Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico primero de esta sentencia, concretamente en la parte que transcribe el fundamento de derecho tercero de nuestra Sentencia 236/2020, de 19 de febrero (recurso de casación 240/2018).

Segundo. - Estimar el recurso de casación núm. 2188/2018, interpuesto por el Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta, contra la sentencia dictada el 11 de diciembre de 2017 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de La Rioja, en el recurso 124/2016, relativo al Impuesto sobre el Valor Añadido ["IVA"], y a las sanciones impuestas cuya sentencia se anula y se deja sin efecto, en la parte que ha sido recurrida mediante el presente recurso.

Tercero. - Retrotraer las actuaciones al Tribunal de Instancia.

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

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

Así se acuerda y firma.

D. Nicolás Maurandi Guillén D. José Díaz Delgado

D. Ángel Aguallo Avilés D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís D. Jesús Cudero Blas

D. Isaac Merino Jara D^a. Esperanza Córdoba Castroverde

PUBLICACIÓN. Leída y publicada ha sido la anterior Sentencia por el Magistrado Ponente en la misma, Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara estando celebrando audiencia pública la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo; certifico.