

La Inspección de Hacienda frente a obligados tributarios domiciliados fuera de su ámbito de competencia territorial

Analizamos la extensión de la competencia territorial de la Inspección de Hacienda con respecto a obligados tributarios domiciliados fuera de su ámbito competencial, el caso concreto de las partes vinculadas y las garantías que consideramos que deben concurrir a la luz de la doctrina del Tribunal Supremo.

ROCÍO ARIAS PLAZA
ADRIÁN BOIX CORTÉS
REMEDIOS GARCÍA GÓMEZ DE ZAMORA

Equipo de Litigación Tributaria de GA_P

SATURNINA MORENO GONZÁLEZ

Catedrática de Derecho Financiero y Tributario

Consejera académica de GA_P

La reciente Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 30 de enero del 2025 (rec. 3904/2023) se pronuncia acerca de la extensión de la competencia de la Inspección, admitiendo que una dependencia regional de Inspección regularice a un obligado tributario domiciliado fuera de su ámbito de competencia territorial cuando se trate de la comprobación de operaciones vinculadas, en los términos del artículo 18.2 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

En el caso en cuestión, la Dependencia Regional de Inspección de Aragón seguía actuaciones inspectoras frente a una agrupación de interés económico domiciliada en un municipio (1) situado dentro del ámbito de la competencia territorial de dicha Inspección. Sin embargo, el socio persona física que se habría imputado en el impuesto sobre la renta de las personas físicas las bases imponibles negativas y las deducciones de aquella entidad tenía su domicilio en un municipio (2) sito fuera del ámbito de la competencia territorial de la Dependencia Regional

de Inspección de Aragón. En esta situación, se acordó extender la competencia de esta última sobre la base de lo dispuesto en el apartado cuatro.2.2c, 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. Esta disposición habilita la extensión de la competencia de una dependencia regional de Inspección con respecto a los obligados tributarios no domiciliados en su ámbito territorial cuando en ellos concurra alguna de las circunstancias previstas en el artículo 18.2 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, y en el presente caso se trataba de partes vinculadas, habida cuenta de la participación del recurrente en la agrupación de interés económico.

Pues bien, en la instancia previa, el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Aragón había estimado la reclamación del recurrente, concluyendo que «no se había motivado de forma suficiente la extensión de competencias». A juicio de dicho tribunal, con cita de la Sentencia 220/2021 de la Audiencia Nacional de 13 de enero del 2021, para acordar la extensión territorial de la competencia no es suficiente con que concurra la vinculación entre las partes, sino que debe justificarse de forma específica la necesidad de alterar la regla de competencia del domicilio del obligado tributario.

El Tribunal Central, sin embargo, estima el recurso de alzada interpuesto por el director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, reiterando el criterio expresado en su Resolución de 30 de octubre del 2023 (rec. 1519/2023). El Tribunal Central considera que, en efecto, la competencia territorial de la Inspección viene determinada, como regla general, por el domicilio fiscal del inspeccionado, de conformidad con el artículo 84 de la Ley General Tributaria y sus disposiciones de desa-

rollo —la indicada resolución de 24 de marzo de 1992 y 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—. Ahora bien, considera el Tribunal Central que, «cuando nos encontramos con el supuesto especial y específico del artículo 4.2.2c de la Resolución de organización de la AEAT, de 24/03/1992, [...] la motivación que, en principio, ha de exigirse para confirmar esa habilitación competencial —que, en definitiva, constituye una quiebra de la regla general que se define en función del domicilio fiscal del inspeccionado— ha de entenderse ínsita una vez que se verifiquen los presupuestos que se exigen para confirmar que, efectivamente, nos encontramos en el ámbito de ese supuesto del artículo 4.2.2c».

La motivación ínsita a la que alude el tribunal se articula en torno a criterios de conveniencia y eficacia de la actuación administrativa. Considera el Tribunal Central que, cuando se regularizan operaciones entre partes vinculadas, es «conveniente realizar una actuación conjunta o coordinada», dado que «muchas veces coinciden elementos de prueba», lo que redundará en la «eficacia administrativa» y «permite evitar cualquier descoordinación» entre diversas actuaciones inspectoras. Por tanto, en tales casos, considera el tribunal que no es exigible una motivación específica para el acuerdo de extensión de la competencia territorial de la Inspección. Asimismo, añade el Tribunal Central que, extendida la competencia territorial, la Inspección actuante podrá regularizar elementos de la obligación tributaria distintos de los que motivaron la extensión de la competencia.

Respecto a los precedentes de la Audiencia Nacional, considera el Tribunal Central que no se aplican al caso porque en ellos se habilitaba la extensión de la competencia territorial de la Ins-

pección sobre la base del apartado cuatro.3.3.4 de la mencionada resolución de 24 de marzo de 1992, esto es, «[c]uando resulte adecuado para el desarrollo del plan de control tributario» —en el mismo sentido, el artículo 5.2e de la Orden PRE/3581/2007—. En esos otros casos considera el tribunal que la exclusión de la regla competencial general sí exigiría aportar razones específicas de organización o planificación tributaria.

Pues bien, la resolución del Tribunal Central abre un debate que parecía zanjado a la luz de las sentencias del Tribunal Supremo de 21 de marzo y de 23 de septiembre del 2024 (recs. 7969/22 y 2157/23), en las que se reiteró la doctrina fijada en la Sentencia de 17 de abril del 2023 (rec. 5433/2021) —sentencias que traen causa, precisamente, de los indicados precedentes de la Audiencia Nacional—. En esos casos también habría sido la existencia de «operaciones vinculadas» entre distintas sociedades el elemento determinante de la extensión de la competencia territorial de la Inspección, pero se justificó la extensión de las actuaciones en el referido apartado cuatro.3.3.4 —no en el cuatro.2.2c— de la resolución de 24 de marzo de 1992. Esto es, la Inspección habría indicado que la extensión de la competencia territorial era necesaria para el adecuado desarrollo del plan de control tributario. Y el Tribunal Supremo determinó, en tales casos, que «era necesaria una motivación referida a la imposibilidad o dificultad funcional de la actuación administrativa inspectora» para alterar la regla general competencial vinculada al domicilio del obligado tributario.

No parece, sin embargo, que la utilización de un apartado u otro de la resolución de 24 de marzo de 1992 justifique que la decisión de extender la competencia territorial de la Inspección se

pueda adoptar sin una motivación específica. Primero, porque es el apartado cuatro.3.3 de dicha resolución el que regula la competencia territorial de la Inspección y su eventual extensión, luego la aplicación del apartado cuatro.2.2 (referido al ámbito de actuación de la Inspección) no parece que deba desplazar la aplicación de dicho apartado cuatro.3.3, que impone, en todos los casos, la garantía consistente en que la extensión de la competencia resulte «adecuad[a] para el desarrollo del plan de control tributario». Y, segundo, porque el referido apartado cuatro.2.2c no contiene una cláusula

El TEAC considera inexigible la motivación del acuerdo de extensión de la competencia territorial cuando se trata de partes vinculadas

incondicional; dicho apartado sí exige una motivación específica acerca de la necesidad de realizar actuaciones de forma coordinada por la misma dependencia regional de Inspección actuante, habida cuenta que está previsto legalmente —y es práctica común— que exista una actuación coordinada por parte de distintas dependencias regionales de Inspección respetando la regla general de la competencia territorial de cada una de ellas. Al respecto, véase que el Tribunal Supremo, en las sentencias referidas y sin vincular su decisión a ningún apartado de la resolución de la Agencia Tributaria, establece que «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».

Por otro lado, el artículo 59 del Reglamento de Aplicación de los Tributos, en desarrollo del

artículo 84 de la Ley General Tributaria, condiciona la extensión de la competencia en el ámbito de la Agencia Tributaria a «razones de organización o planificación», luego tiene difícil encaje un acuerdo de extensión de la competencia territorial que excluya la regla general competencial sin una motivación acerca de las únicas razones posibles dadas para ello por el legislador.

En definitiva, a pesar de lo concluido por el Tribunal Económico-Administrativo Central en su resolución de 30 de enero del 2025, existen razo-

nes legales, sobre la base de la doctrina fijada por el Tribunal Supremo, para considerar que en todos los casos en los que se acuerda la extensión de la competencia territorial de la Inspección, dicho acuerdo ha de venir motivado sobre la base de necesidades funcionales de la actividad inspectora, también cuando la circunstancia determinante de la extensión de la competencia es que se trate de obligados tributarios domiciliados fuera del ámbito de competencia de la Inspección que son partes vinculadas de otros obligados tributarios sí domiciliados en el ámbito competencial de la Inspección actuante.