



Roj: **STS 1311/2019** - ECLI: **ES:TS:2019:1311**

Id Cendoj: **28079130022019100134**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **08/04/2019**

Nº de Recurso: **4632/2017**

Nº de Resolución: **479/2019**

Procedimiento: **Recurso de casación**

Ponente: **RAFAEL TOLEDANO CANTERO**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

## **TRIBUNAL SUPREMO**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Sección Segunda**

**Sentencia núm. 479/2019**

Fecha de sentencia: 08/04/2019

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: **4632/2017**

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Vista: 19/03/2019

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero

Procedencia: AUD.NACIONAL SALA C/A. SECCION 4

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

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: **4632/2017**

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero

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

## **TRIBUNAL SUPREMO**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Sección Segunda**

**Sentencia núm. 479/2019**

Excmos. Sres.

D. Nicolas Maurandi Guillen, presidente

D. Jose Diaz Delgado

D. Angel Aguallo Aviles

D. Jose Antonio Montero Fernandez

D. Jesus Cudero Blas



D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

En Madrid, a 8 de abril de 2019.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. **4632/2017**, promovido por la Administración General del Estado, representada y asistida por la Abogacía del Estado, contra la sentencia de 3 de mayo de 2017, dictada por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, recaída en el núm. 303/2015.

Comparece como parte recurrida D. Ángel , representado por el procurador de los Tribunales don Antonio Rafael Rodríguez Muñoz, bajo la dirección letrada de D. Juan José Fernández Vázquez.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero.

## ANTECEDENTES DE HECHO

**PRIMERO.-** El presente recurso de casación se interpuso por la Administración General del Estado contra la sentencia dictada por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, de fecha 3 de mayo de 2017, estimatoria del recurso contencioso-administrativo núm. 303/2015 formulado por D. Ángel , que declaró la prescripción del derecho de la Administración para la determinación de la deuda tributaria, y anuló la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 9 de abril de 2015, así como la liquidación girada por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio 2005.

**SEGUNDO.-** La Sala de instancia estimó el recurso contencioso-administrativo con sustento en el siguiente razonamiento:

"PRIMERO.- Se impugna el presente recurso contencioso-administrativo del Tribunal Económico-Administrativo Central (en lo sucesivo TEAC) de 9 de abril de 2015, contra el acuerdo de liquidación relativo al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio 2005.

La liquidación procede del acta firmada en disconformidad el 30 de septiembre de 2011, regulariza una ganancia patrimonial no justificada por importe de 879.952,23 euros, del artículo 37 del Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo , por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (BOE de 10 de marzo), como consecuencia de los ingresos no justificados obtenidos por el obligado tributario en 2005, por importe de 41.102,23 euros por cheques y 838.500 euros en efectivo.

Los motivos de impugnación invocados por el recurrente se pueden dividir en dos partes. La primera se centra en la prescripción del derecho de la Administración para liquidar el ejercicio impugnado. La segunda se centra en los motivos económicos y razones por las que se imputa el incremento de patrimonio.

[...]

**CUARTO.-** Recordemos que, si la Administración tributaria no pudo llevar a cabo la regularización por la totalidad de los ingresos y rendimientos del contribuyente con ocasión del procedimiento de comprobación limitada, dada la necesidad de practicar requerimientos a entidades financieras no autorizados por el tipo de procedimiento utilizado; o apreció circunstancias que revelaron ingresos o rendimientos no declarados, pudo o debió optar por la posibilidad prevista en el artículo 139.1.c) de la Ley General Tributaria , e iniciar el correspondiente procedimiento de inspección.

Sin embargo, optó por dictar liquidación de la que no tenemos constancia salvo por referencias, y practicar acto seguido, sendos requerimientos de información. Es cierto que la práctica de requerimientos de información "a priori o a posteriori", en función de que se realicen antes o después del inicio de un procedimiento de inspección, ha sido admitida por la STS de 19 de febrero de 2007 (casación 3165/02).

No obstante, el Legislador ha optado por restringir al máximo la posibilidad de que, concluido un procedimiento de comprobación limitada con liquidación, pueda regularizarse el mismo impuesto y ejercicio por una posterior inspección. Sobre esta cuestión, más allá de las lacónicas afirmaciones al folio 27 del acuerdo liquidador, nada ha explicado o justificado la Inspección. Por si fuera poco, concluido el primer procedimiento, se practican sendos requerimientos de información, antes de iniciar el de inspección.

Ni cuestionamos la facultad que tiene la Administración de practicar este tipo de requerimientos, ni la consiguiente obligación de colaboración del contribuyente. Lo que ponemos en tela de juicio es la



concatenación, prácticamente sin solución de continuidad, de dos procedimientos de aplicación de los tributos, comprobación limitada e inspección, y de dos requerimientos de información a los que se vio sometido el obligado tributario. Además, los requerimientos coincidían sustancialmente con lo que más tarde sería el posterior objeto del procedimiento de inspección.

En este contexto, nos parece cuanto menos desproporcionado y un uso desmedido de las prerrogativas de la Administración, que un sujeto pasivo se vea sometido, en ese periodo de tiempo y para regularizar un mismo impuesto y ejercicio, a dos procedimientos de aplicación de los tributos y a dos requerimientos de información. El principio de eficacia que preside la Administración, proclamado en el artículo 103 de la Constitución, debe resultar compatible y proporcionado con las garantías y derechos de los contribuyentes.

No olvidemos que el de proporcionalidad no es un principio extraño en nuestro ordenamiento. Por el contrario, se erige como principio general del derecho aplicado con valor de principio constitucional como reconoce la STC 62/82; y constituye un medio adecuado para contralar la interdicción de la arbitrariedad de la Administración.

La STC 207/96 establece los estándares para comprobar si una medida supera el juicio de proporcionalidad. Debe cumplir tres requisitos. En primer lugar, el juicio de idoneidad: si la medida es susceptible de conseguir el objetivo propuesto. En segundo lugar, el juicio de necesidad: valorar si la medida acordada es necesaria sin que exista otra más moderada para la consecución del mismo fin con igual eficacia. Y en tercero, el juicio de proporcionalidad: se tendrá que valorar si es ponderada o equilibrada en el sentido de obtenerse más beneficios o ventajas para el interés general que perjuicios sobre otros bienes o valores en conflicto. En definitiva, se deberían excluir todas aquellas medidas no adecuadas para servir al cumplimiento del deber general de contribuir siempre y cuando la Administración dispusiera de otros mecanismos menos agresivos y violentos para los derechos fundamentales del individuo, cuando con aquellos consiguiera el pleno cumplimiento de los intereses generales.

Por ello, al margen de las dudas no aclaradas por la Administración para poder iniciar un procedimiento de inspección cuando ya había dictado liquidación a raíz de un procedimiento de comprobación limitada, debemos datar el inicio de las actuaciones inspectoras con la práctica del primer requerimiento de información llevado a cabo el 23 de abril de 2009, por coincidir sustancialmente con el objeto y contenido del posterior procedimiento de inspección. Dicho de otra manera, la Administración, con esa práctica, obtuvo la ventaja de un mayor plazo para llevar a cabo las actuaciones inspectoras, con la anticipada práctica de diligencias de comprobación e investigación, previas al inicio en forma del procedimiento de inspección.

QUINTO.- Las consecuencias de lo razonado es que el procedimiento de inspección se inició el 23 de abril de 2009 y concluyó con la notificación de la liquidación el 26 de octubre de 2011. Se superó el límite de duración previsto de doce meses para el procedimiento de inspección contemplado en el artículo 150.1 de la Ley General Tributaria, con la consecuencia de no tenerse por interrumpido el plazo de prescripción a que se refiere el artículo 68, a tenor de lo dispuesto en el artículo 150.2.a).

El cómputo del plazo de prescripción del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2005, lo fijamos a partir del 30 de junio de 2006, con lo que el 1 de julio de 2010 ya había prescrito el derecho de la Administración para la determinación de la deuda tributaria, al carecer el procedimiento de inspección iniciado de eficacia interruptiva del cómputo del plazo de prescripción".

El abogado del Estado preparó recurso de casación contra la meritada sentencia mediante escrito presentado el 26 de julio de 2017, identificando como normas legales que se consideran infringidas los artículos 93 y 141.c) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria ["LGT"], en relación con los artículos 147 LGT y 177 del Reglamento General de Gestión e Inspección ["RGIT"], aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.

La Audiencia Nacional tuvo por preparado el recurso de casación por auto de 13 de septiembre de 2017.

**TERCERO.-** Preparado el recurso en la instancia y emplazadas las partes para comparecer ante esta Sala, por auto de 19 de enero de 2018, la Sección de Admisión de esta Sala acuerda que la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia "consiste en determinar si los requerimientos de obtención de información dirigidos a los obligados tributarios y relativos al cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias suponen el inicio de un procedimiento inspector, si se tiene en cuenta el resultado para acordar dicho procedimiento o, por el contrario, se está en presencia de actuaciones distintas y separadas, operando los plazos de duración del procedimiento inspector de modo autónomo e independiente". Se identifican "como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación los artículos 93 y 141.c) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en relación con los artículos 147 LGT y 177 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".



**CUARTO.-** Notificada la anterior resolución a las partes personadas y dentro del plazo fijado en el art. 92.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (en adelante, LJCA), la Abogacía del Estado, en la representación que le corresponde, mediante escrito registrado el 21 de febrero de 2018, interpuso el recurso de casación en el que, tras centrar la cuestión que se suscita en el presente recurso exclusivamente a si la fecha de inicio del procedimiento inspector debe o no retrotraerse al tiempo en que se formulan los requerimientos de información sobre movimientos de efectivo, aduce que la sentencia de instancia infringe los preceptos ya citados, al prescindir de la separación o diferenciación entre el procedimiento de obtención de información del art. 93 LGT (requerimiento que da lugar a las diligencias de 23 de abril y 11 de mayo de 2009) y el procedimiento inspector. Afirma que la habilitación contenida en el art. 93 LGT obedece a una finalidad propia y distinta de la que se produce con la iniciación de un procedimiento inspector y se materializa en un requerimiento que está sujeto a un régimen jurídico particular; y, en el caso concreto del presente recurso -se dice- se ha hecho un uso adecuado de esa potestad puesto que el procedimiento inspector no se limitó a poner de manifiesto la documentación obtenida en el previo requerimiento sino que se practicaron efectivamente otras diligencias y actuaciones para regularizar la situación del obligado tributario. A estos efectos invoca la sentencia del Tribunal Supremo de 18 de octubre 2012 (rec. núm. 6980/2012).

Finalmente interesa de esta Sala que "declare que la sentencia de instancia ha infringido los artículos 93 y 141.c) LGT, en relación con los artículos 147 y 177 RGIT". "Y en su virtud, se solicita de la Sala [...] que, con estimación del recurso, case la sentencia recurrida, declarando ajustadas a derecho tanto la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 9 de abril de 2015, como los actos administrativos de los que trae causa".

**QUINTO.-** Conferido traslado de la interposición del recurso a la parte recurrida, el procurador de Sr. Ángel presenta, el día 18 de mayo de 2018, escrito de oposición en el que señala que conforme a la jurisprudencia de este Tribunal, [cita SSTs de 3 de febrero de 2016 (rec. núm. 4140/2014) y de 22 de septiembre de 2014 (rec. cas. 4336/2012)], en relación con la interpretación del art. 140 de la LGT, se confirma la imposibilidad de la Inspección de regularizar elementos tributarios que ya habían sido previamente comprobados por la Administración Tributaria. Dicha doctrina -afirma- pone de relieve que la Administración no puede efectuar una nueva regularización en relación con la obligación tributaria o elementos de la misma objeto de comprobación, salvo que en un procedimiento de inspección posterior, se descubran nuevos hechos o circunstancias, es decir, se tiene que referir ("nuevos hechos o circunstancias") a hechos o circunstancias que no se encontraban en el ámbito de la comprobación inicial ("nuevos"), o que han aparecido con posterioridad, lo cual no sucede en el presente caso.

Considera que la AEAT en esa comprobación limitada tuvo que examinar los datos bancarios y debió estimar que las explicaciones dadas por el interesado en cuanto a su procedencia, le parecieron suficientes como para no profundizar en ello; y si posteriormente la Inspección, sobre los mismos hechos, entiende que no le parece ajustada a derecho la decisión de la AEAT en la comprobación limitada, extiende Acta con liquidación, lo que a su juicio vulnera el art. 140 de la LGT. Por ello discrepa con la recurrente en cuanto a que, tras un procedimiento de comprobación limitada, la Inspección no pueda volver a investigar al contribuyente al cabo del año sobre los mismos hechos, mostrando su total conformidad con la sentencia impugnada al declarar que se ha superado el límite de duración previsto de doce meses para el procedimiento de inspección contemplado en el artículo 150.1 de la LGT, con la consecuencia de no tenerse por interrumpido el plazo de prescripción a que se refiere el artículo 68, a tenor de lo dispuesto el artículo 150.2 de la misma LGT.

Por todo ello suplica a la sala que dicte sentencia "concluyendo en la desestimación de lo instado por la representación letrada de la Administración Tributaria; o en caso de estimación, prosiga la Audiencia Nacional con el examen de los demás motivos de oposición aludidos por esta parte en el recurso contencioso, los que también conducirán, sin ninguna duda, a la estimación por prescripción ante la más que clara dilación imputable a la Inspección con la extensión, no de una, sino de varias diligencias argucias".

**SEXTO.-** Evacuados los trámites y de conformidad con lo previsto en el art. 92.6 de la LJCA, se acordó la celebración de vista pública y se señaló la misma para la audiencia del día 19 de marzo de 2019, fecha en la que tuvo lugar.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO.-** Se impugna en el presente recurso de casación la sentencia de 3 de mayo de 2017, dictada por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el procedimiento ordinario núm. 303/2015, estimatoria del recurso contencioso-administrativo interpuesto frente al acuerdo del



Tribunal Económico- Administrativo Central ["TEAC"] de 9 de abril de 2015, en liquidación relativa al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ["IRPF"] del ejercicio 2005.

La liquidación procede del acta firmada en disconformidad el 30 de septiembre de 2011, que regulariza una ganancia patrimonial no justificada por importe de 879.952,23 euros, del artículo 37 del Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (BOE de 10 de marzo), como consecuencia de los ingresos no justificados obtenidos por el obligado tributario, don Ángel, en 2005, por importe de 41.102,23 euros por cheques y 838.500 euros en efectivo.

**SEGUNDO.-** Los hechos que dieron lugar a la actuación tributaria impugnada se recogen en el fundamento de derecho segundo de la sentencia de la Audiencia Nacional en los siguientes términos:

"SEGUNDO.- Para valorar si prescribió o no el derecho de la Administración es necesario precisar determinados hitos temporales. Algunos se desprenden del propio expediente administrativo y otros han sido documentados por el actor, si bien no fueron negados expresamente por la Administración.

Debemos destacar que:

1.- Las actuaciones inspectoras objeto se iniciaron, según la Administración, mediante comunicación practicada el 4 de mayo de 2010.

2.- La liquidación resultante del acta firmada en disconformidad, dictada el 25 de octubre de 2011, fue notificada por el agente notificador al obligado tributario el 26 de octubre de ese mismo año.

3.- La Administración tributaria le imputa al sujeto pasivo 178 días de dilaciones. Descontados estos días de la duración total, a juicio de la inspección y del TEAC, no se llegaron a superar los doce meses contemplados en el artículo 150.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre), como límite temporal de duración de las actuaciones inspectoras.

A estos extremos debemos añadir que:

4.- Con anterioridad al inicio del procedimiento de inspección que ha dado lugar a este recurso, se siguió frente al recurrente el 31 de enero de 2007, un procedimiento de comprobación limitada relativo al mismo ejercicio con el objeto de:

"-Constatar que la totalidad de las imputaciones efectuadas por terceros, ingresos para el contribuyente, vienen recogidas en la declaración.

- Verificar que las retenciones e ingresos a cuenta declarados coinciden con los datos de que dispone la Administración Tributaria."

Según la liquidación en su folio 27: "La regularización incluida en el presente acuerdo no está relacionada con el alcance del procedimiento anteriormente descrito, ya que no se refiere a imputaciones efectuadas por terceros ni a retenciones e ingresos a cuenta.". Sin embargo, no costa en el expediente copia de la liquidación provisional dictada con ocasión de aquella regularización.

2.- Los días 23 de abril y 11 de mayo de 2009 le fueron practicados al contribuyente sendos requerimientos de información sobre movimientos de efectivo de alta denominación en la sucursal de Paseo de la Habana del Banco Popular, los meses de septiembre y diciembre de 2006, por importe de 400.000 y 600.000 euros. El sujeto pasivo contestó que se debía a retiradas de efectivo realizadas en los años 2004 y 2005, aportando extractos bancarios.

Estos dos requerimientos no se incorporaron o no constan en el expediente administrativo, y fueron aportados por el actor con su escrito de demanda".

Más adelante la sentencia recurrida señala que la cuestión que estima relevante es la proporcionalidad de la actuación administrativa, y considera que:

"[...]e]n este contexto, nos parece cuanto menos desproporcionado y un uso desmedido de las prerrogativas de la Administración, que un sujeto pasivo se vea sometido, en ese periodo de tiempo y para regularizar un mismo impuesto y ejercicio, a dos procedimientos de aplicación de los tributos y a dos requerimientos de información [...]"

Y, por último, concluye que:

"[...] Por ello, al margen de las dudas no aclaradas por la Administración para poder iniciar un procedimiento de inspección cuando ya había dictado liquidación a raíz de un procedimiento de comprobación limitada, debemos datar el inicio de las actuaciones inspectoras con la práctica del primer requerimiento de información





llevado a cabo el 23 de abril de 2009, por coincidir sustancialmente con el objeto y contenido del posterior procedimiento de inspección. Dicho de otra manera, la Administración, con esa práctica, obtuvo la ventaja de un mayor plazo para llevar a cabo las actuaciones inspectoras, con la anticipada práctica de diligencias de comprobación e investigación, previas al inicio en forma del procedimiento de inspección.

[...]

QUINTO.- Las consecuencias de lo razonado es que el procedimiento de inspección se inició el 23 de abril de 2009 y concluyó con la notificación de la liquidación el 26 de octubre de 2011. Se superó el límite de duración previsto de doce meses para el procedimiento de inspección contemplado en el artículo 150.1 de la Ley General Tributaria, con la consecuencia de no tenerse por interrumpido el plazo de prescripción a que se refiere el artículo 68, a tenor de lo dispuesto en el artículo 150.2.a)".

**TERCERO.-** La cuestión de interés casacional para la formación de la jurisprudencia, tal y como fue identificada en el auto de admisión dictado por la Sección Primera "consiste en determinar si los requerimientos de obtención de información dirigidos a los obligados tributarios y relativos al cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias suponen el inicio de un procedimiento inspector, si se tiene en cuenta el resultado para acordar dicho procedimiento o, por el contrario, se está en presencia de actuaciones distintas y separadas, operando los plazos de duración del procedimiento inspector de modo autónomo e independiente".

Y las normas jurídicas que en principio serán objeto de interpretación son los artículos 93 y 141.c) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria ["LGT"], en relación con los artículos 147 LGT y 177 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.

**CUARTO.-** La cuestión controvertida consiste en determinar si el requerimiento de información efectuado por la Inspección de los tributos supone el inicio de un procedimiento de inspección tributaria, cuando el resultado de aquel requerimiento de información se utiliza en dicho procedimiento inspector, con los efectos que ello despliega en cuanto al cómputo del plazo de duración máxima del procedimiento.

La sentencia de instancia razona, sin otro apoyo que la invocación del principio de proporcionalidad y la cita genérica de la sentencia del Tribunal Constitucional 207/1996, que la actuación administrativa debe ser anulada, no porque el requerimiento de información careciera en este caso de soporte legal, sino porque estima "desproporcionado" que el mismo ejercicio e impuesto fuera objeto de una comprobación limitada, dos requerimientos de información y un procedimiento de inspección.

Conviene despejar de entrada que, por más que la sentencia de instancia exprese algunas dudas sobre el objeto y alcance de la actuación de comprobación limitada relativa al IRPF del ejercicio de 2005, a la que hace mención en los hechos y argumentación jurídica, lo cierto es que no señala incompatibilidad alguna entre dicha actuación y el posterior procedimiento de inspección tributaria, más allá de una genérica mención a los desproporcionado que, según el criterio del tribunal de instancia, resulta la actuación administrativa. La razón de decidir de la sentencia descartó de forma explícita la identidad de objeto entre la comprobación limitada y el procedimiento de inspección, aspecto que destaca en su escrito interposición la Abogacía del Estado y que, en efecto, es una premisa explícita de la propia demanda, en la que la actora puso de manifiesto que "[...] nunca hemos hecho hincapié en ese requerimiento" (*sic*), y de la propia sentencia de instancia, ya que el argumento por el que se estima el recurso es que se atribuye a la Administración la obtención, a través de la formulación de unos requerimientos de información, de una pretendida ventaja ilícita porque, afirma la sentencia recurrida, permitió a la Administración disponer de "[...] un mayor plazo para llevar a cabo las actuaciones inspectoras, con la anticipada práctica de diligencias de comprobación e investigación, previas al inicio en forma del procedimiento de inspección". Y aunque en este párrafo se menciona a la actuación de comprobación, lo decisivo es que el inicio del procedimiento se fija, no en aquella fecha en que se inició la actuación de comprobación, sino en el del primer requerimiento de información de 23 de abril de 2009. Esta apreciación de la ausencia de identidad objetiva entre una y otra actuación se hace constar, y no ha sido desvirtuado ni cuestionado en la sentencia de instancia, que ni tan siquiera menciona el art. 140.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria ["LGT"], respecto a los efectos de la regularización en un procedimiento de comprobación limitada. Por otra parte, en el acta de disconformidad se señala que el procedimiento de comprobación limitada iniciado el 31 de enero de 2007, tuvo por objeto el IRPF del ejercicio de 2005, a fin de constatar que la totalidad de las imputaciones efectuadas por terceros, ingresos para el contribuyente, venían recogidas en la declaración por dicho impuesto y ejercicio, así como a verificar que las retenciones e ingresos a cuenta declarados coincidían con los datos de que disponía la Administración tributaria. Nada de esto es objeto del procedimiento de inspección tributaria en que se dicta la resolución impugnada.



Precisada la razón de decidir de la sentencia recurrida, conviene recordar, en primer lugar, el contenido y ubicación sistemática del artículo 93 de la LGT que se sitúa en el Título III, relativo a la aplicación de los tributos, capítulo primero, que lleva por rúbrica "Principios Generales" en su sección tercera, dedicada a la "colaboración social en la aplicación de los tributos". Dice así el art. 93 de la LGT :

"1. Las personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, así como las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de esta Ley , estarán obligadas a proporcionar a la Administración tributaria toda clase de datos, informes, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria relacionados con el cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias o deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas.

[...]

2. Las obligaciones a las que se refiere el apartado anterior deberán cumplirse con carácter general en la forma y plazos que reglamentariamente se determinen, o mediante requerimiento individualizado de la Administración tributaria que podrá efectuarse en cualquier momento posterior a la realización de las operaciones relacionadas con los datos o antecedentes requeridos".

En conexión con dicho artículo, la Ley incluye entre las obligaciones tributarias formales, en su artículo 29, apartado 2 letra f), la siguiente:

"[...] f) La obligación de aportar a la Administración tributaria libros, registros, documentos o información que el obligado tributario deba conservar en relación con el cumplimiento de las obligaciones tributarias propias o de terceros, así como cualquier dato, informe, antecedente y justificante con trascendencia tributaria, a requerimiento de la Administración o en declaraciones periódicas. Cuando la información exigida se conserve en soporte informático deberá suministrarse en dicho soporte cuando así fuese requerido".

En cuanto a la facultad de requerir información tributaria por parte de la inspección de los tributos, es de reseñar que el art. 141 de la LGT establece distintas facultades de la inspección tributaria, una de las cuales es la facultad de requerir información tributaria, y así se establece que:

"Art. 141. La inspección tributaria.

La inspección tributaria consiste en el ejercicio de las funciones administrativas dirigidas a:

- a) La investigación de los supuestos de hecho de las obligaciones tributarias para el descubrimiento de los que sean ignorados por la Administración.
- b) La comprobación de la veracidad y exactitud de las declaraciones presentadas por los obligados tributarios.
- c) La realización de actuaciones de obtención de información relacionadas con la aplicación de los tributos, de acuerdo con lo establecido en los artículos 93 y 94 de esta ley.

[...]"

La obligación de aportar a la Administración información con trascendencia tributaria que recoge el antedicho artículo 93 de la Ley, ha sido desarrollada en el capítulo V (Obligaciones de información) del Título II (Las obligaciones tributarias formales) del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio , por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos ["RGGI"], cuyo artículo 30 comienza señalando que:

"1. El cumplimiento de las obligaciones de información establecidas en los artículos 93 y 94 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria , se realizará conforme lo dispuesto en la normativa que las establezca y en este capítulo.

2. Los obligados tributarios que realicen actividades económicas, así como aquellos que satisfagan rentas o rendimientos sujetos a retención o ingreso a cuenta, intermedien o intervengan en operaciones económicas, profesionales o financieras, deberán suministrar información de carácter general en los términos que se establezca en la normativa específica y en este capítulo.

3. El cumplimiento de la obligación de información también podrá consistir en la contestación a requerimientos individualizados relativos a datos, informes, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria relacionados con el cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias o deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas, aunque no existiera obligación de haberlos suministrado con carácter general a la Administración tributaria mediante las correspondientes declaraciones. En estos casos, la información requerida deberá aportarse por los obligados tributarios en la forma y plazos que se establezcan en el propio requerimiento, de conformidad con lo establecido en este reglamento.



Las actuaciones de obtención de información podrán desarrollarse directamente en los locales, oficinas o domicilio de la persona o entidad en cuyo poder se hallen los datos correspondientes o mediante requerimientos para que tales datos, informes, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria sean remitidos o aportados a la Administración tributaria.

Las actuaciones de obtención de información podrán realizarse por propia iniciativa del órgano administrativo actuante o a solicitud de otros órganos administrativos o jurisdiccionales en los supuestos de colaboración establecidos legalmente [...]

Los requerimientos individualizados de obtención de información respecto de terceros podrán realizarse en el curso de un procedimiento de aplicación de los tributos o ser independientes de este. Los requerimientos relacionados con el cumplimiento de las obligaciones tributarias propias de la persona o entidad requerida no suponen, en ningún caso, el inicio de un procedimiento de comprobación o investigación.

4. La solicitud de datos, informes, antecedentes y justificantes que se realice al obligado tributario en el curso de un procedimiento de aplicación de los tributos de que esté siendo objeto, de acuerdo con las facultades establecidas en la normativa reguladora del procedimiento, no tendrá la consideración de requerimiento de información a efectos de lo previsto en los artículos 93 y 94 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria ".

El examen conjunto de anteriores preceptos refleja la tradicional diferenciación en nuestra legislación tributaria, entre la obligación de aportar información con trascendencia tributaria por suministro (esto es, información de carácter general, proporcionada en virtud de declaraciones informativas periódicas), obligación regulada en los artículos 31 a 54 bis del RGGI; o por captación (como contestación a requerimientos individualizados de obtención de información formulados por el órgano competente de la Administración tributaria), obligación regulada específicamente en los artículos 55 a 57 del mismo Reglamento.

Por otra parte, tratándose de estos requerimientos individualizados de obtención de información, estos pueden ser, en función de su objeto, (i) requerimientos que versan sobre las propias obligaciones tributarias del requerido y (ii) aquellos otros en los que el requerimiento se refiere a datos no del propio requerido sino de terceros con los que aquel ha mantenido relaciones económicas, financieras o profesionales.

Por razón del momento en que se formulen, los requerimientos individualizados de obtención de información pueden efectuarse (i) con carácter previo a la iniciación de los procedimientos de aplicación de los tributos, coadyuvando a su necesario e imprescindible previo diseño y planificación, o (ii) pueden formularse en el curso de un procedimiento ya iniciado.

Esta última distinción tiene relevancia en la medida en que, entre otras diferencias, determina el régimen de recursos y de interrupción de la prescripción. Así, si se trata de un requerimiento relativo a datos o justificantes del propio obligado requerido y se formula en el seno de un procedimiento ya iniciado, este requerimiento, (i) no es una actuación de obtención de información, sino que forma parte del propio procedimiento de comprobación, y (ii) no sería impugnabile pues tiene la condición de mero acto de trámite dentro de ese procedimiento de comprobación. Si por el contrario, el requerimiento, efectuado en el curso de un procedimiento ya iniciado, se dirige a un tercero, distinto del obligado objeto de comprobación, para que aquel aporte datos derivados de las relaciones financieras, económicas existentes entre ambos, este requerimiento sí sería una actuación de obtención de información y sí sería recurrible por aquel a quien se ha dirigido, pues determina obligaciones a su cargo ( artículo 227.1.a) LGT ).

Los preceptos transcritos ponen de manifiesto la independencia de los requerimientos de información formulados al amparo del artículo 93 LGT , de los procedimientos de comprobación o inspección que ulteriormente, en su caso, se inicien. Así, indica expresamente el inciso final del artículo 30.3 del RGGI que "[l]os requerimientos relacionados con el cumplimiento de las obligaciones tributarias propias de la persona o entidad requerida no suponen, en ningún caso, el inicio de un procedimiento de comprobación o investigación". Por consiguiente, no producen la interrupción del plazo de prescripción, al no constituir una actuación dirigida al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento y liquidación de todos o parte de los elementos de la obligación tributaria que proceda, como establece el art. 68.1.a) de la LGT al definir las actuaciones que producen la interrupción del plazo de prescripción.

Esta conclusión se ratifica si examinamos el art. 147 de la LGT relativo a la iniciación del procedimiento inspector, en el que se dispone:

"Art. 147. Iniciación del procedimiento de inspección.

1. El procedimiento de inspección se iniciará:

a) De oficio.





b) A petición del obligado tributario, en los términos establecidos en el artículo 149 de esta ley.

2. Los obligados tributarios deben ser informados al inicio de las actuaciones del procedimiento de inspección sobre la naturaleza y alcance de las mismas, así como de sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones".

Esta iniciación de oficio del procedimiento de inspección, tiene lugar, conforme al art. 177 del RGIT mediante comunicación notificada al obligado tributario o mediante personación en la empresa o en otros lugares donde exista prueba de la obligación tributaria, sin previa comunicación.

Así pues, en modo alguno puede sostenerse la conclusión de que el requerimiento de información, cuando se atenga a los límites que configura el art. 93 de la LGT, suponga el inicio de un procedimiento de investigación, antes bien, constituye una actividad previa, que en tanto respete los límites propios, y lo cierto es que, en este caso, tales límites no han sido desbordados pues la sentencia de instancia no los juzga faltos de fundamento legal o competencia, sino desproporcionados en atención al conjunto de actuaciones tributarias. Lo cierto es que el requerimiento de información, que puede tener lugar al margen del procedimiento inspector, tiene por objeto precisamente recabar información con trascendencia tributaria con muy diverso destino, entre el que no cabe excluir, desde luego, el inicio posterior de un procedimiento de investigación o comprobación en el que la información obtenida sea utilizada. Otra conclusión sería absolutamente incompatible con la finalidad de colaboración social en la aplicación de los tributos en que se fundamenta el deber de colaboración mediante el cumplimiento de los requerimientos de información, que en la vigente configuración del art. 93 de la LGT no se limita a la información relativa a terceros, como hacía el art. 111 de la anterior Ley General Tributaria de 1963, sino que amplía también el deber de información dirigido al propio obligado tributario y relativo al "cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias", tal como establece el art. 93.1 de la LGT. En particular, en relación a los requerimientos de información en actuaciones de comprobación censal, hemos precisado en sentencias de 26 de febrero de 2010 (recurso de casación 1423/2017) y en sendas sentencias de 27 de febrero de 2010 (recursos de casación 1411/2017 y 1415/2017) que "[...] determinadas solicitudes de información sólo pueden tramitarse a través del correspondiente procedimiento de comprobación o inspección pero no de forma autónoma cuando el derecho tributario no haya reconocido dicha posibilidad, doctrina que reiteramos ahora, si bien, en el caso que nos ocupa, el carácter autónomo y previo (al procedimiento de comprobación limitada) de las actuaciones de comprobación censal [...] encuentran un expreso reconocimiento en nuestro derecho tributario" (FD segundo).

De lo expuesto puede concluirse la singularidad de la habilitación de los requerimientos de información, que es diferente de la de los procedimientos de investigación. Los requerimientos de información, regulados en el art. 93 de la LGT y demás normas concordantes ya examinadas, obedecen a una finalidad legítima específica. Dentro de la actividad de investigación de conductas fraudulentas o de elusión fiscal, y como un paso previo a la iniciación de los procedimientos de investigación y comprobación, debe existir una actividad de planificación y selección de los contribuyentes y tributos a investigar. Normalmente, la información proporcionada por terceros tan sólo suministra indicios de situaciones de riesgo fiscal, que para una mejor asignación los efectivos y medios humanos y materiales de la Administración, deben ser filtrados, para identificar aquellos colectivos o personas en situación de riesgo. Esta actividad de identificación y selección para los posteriores procedimientos de investigación puede ser realizada a través de los requerimientos de información, que por ello cumplen una finalidad legítima, vinculada singularmente al presupuesto de la trascendencia tributaria de la información requerida.

Así lo ha declarado esta Sala en la sentencia de 18 de octubre de 2012 [(rec. cas. núm. 6322/2010), ECLI:ES:TS:2012:6980] que, reiterando lo declarado en nuestra anterior sentencia de 3 de noviembre de 2011 [(rec. cas. núm. 21017/2009), ECLI:ES:TS:2011:7798] señala:

"[...] requerimientos como el enjuiciado quedarían amparados directamente en la potestad y correlativa obligación, que se contiene en el apartado 1 del artículo 93, que define la obligación general de facilitar información en unos términos que nuestra doctrina, en atención a la finalidad de obtener información relevante a efectos tributarios, permiten amparar todo requerimiento que venga referido a datos de contenido económico que, de forma directa o interrelacionados con otros, revelen signos de capacidad económica que puedan desencadenar, en el futuro, actuaciones de comprobación por parte de la Administración" (FD 3).

Por consiguiente, el deber de colaboración con la Administración tributaria se impone sin más limitación que la trascendencia tributaria de la información solicitada, así como su obtención por la persona física o jurídica, pública o privada, requerida, bien como consecuencia del cumplimiento de las obligaciones de carácter tributario que pesan sobre ella, bien en mérito a sus relaciones económicas, profesionales o financieras con terceros.



La trascendencia tributaria ha sido definida por esta Sala, en su sentencia de 12 de noviembre de 2003 (rec. cas. núm. 4783/1998), ECLI:ES:TS:2003:7102 ), como "la cualidad de aquellos hechos o actos que puedan ser útiles a la Administración para averiguar si ciertas personas cumplen o no con la obligación establecida en el art. 31.1 de la Constitución de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica, y poder, en caso contrario, actuar en consecuencia, de acuerdo con la Ley. Y esa utilidad puede ser "directa" (cuando la información solicitada se refiere a hechos imponible, o sea, a actividades, titularidades, actos o hechos a los que la Ley anuda el gravamen) o "indirecta" (cuando la información solicitada se refiere sólo a datos colaterales, que puedan servir de indicio a la Administración para buscar después hechos imponible presuntamente no declarados o, sencillamente, para guiar después la labor inspectora -que no se olvide, no puede alcanzar a absolutamente todos los sujetos pasivos, por ser ello materialmente imposible-hacia ciertas y determinadas personas)" (FD Cuarto) [en el mismo sentido, sentencia de 14 de marzo de 2007 (rec. cas. núm. 1320/2002), ECLI:ES:TS:2007:2125, (FD Tercero 2)].

En relación con la trascendencia tributaria de la información requerida, también se ha pronunciado esta Sala en la sentencia de 19 de junio de 2009 [(rec. cas. núm. 898/2003), ECLI:ES:TS:2009:5840 ], al señalar que "[s]obre el significado y alcance de este concepto jurídico indeterminado, la S.T.S. de 3/2/01 precisa que "la información puede solicitarse en cuanto sirva o tenga eficacia en la aplicación de los tributos, obviamente tomando la frase en términos generales, pues la norma no se refiere a la comprobación e investigación de una determinada relación tributaria, sino que busca habilitar para recabar información, tanto de particulares como de organismos, para cuanto conduzca a la aplicación de los tributos" (FD Tercero) [en el mismo sentido, entre otras, sentencias de 3 de diciembre de 2009 [(rec. cas. núm. 3055/2004), ECLI:ES:TS:2009:7814, (FD Tercero); y de 12 de marzo de 2009 (rec. cas. núm. 4549/2004), ECLI:ES:TS:2009:1371 , (FD Tercero)].

Por otra parte, los requerimientos de información no tienen el efecto de impedir la aplicación del régimen de recargos por pago voluntario extemporáneo, y además no interrumpen la prescripción tributaria. En efecto, el requerimiento de información no tiene la condición de requerimiento previo a los efectos de los recargos que prevé el art. 27 de la LGT , cuando prevé que a "[...] los efectos de este artículo, se considera requerimiento previo cualquier actuación administrativa realizada con conocimiento formal del obligado tributario conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento o liquidación de la deuda tributaria". Y los requerimientos de información no tienen tal objeto. Y, por otra parte, los requerimientos previos de información no interrumpen la prescripción, de conformidad con lo dispuestos en el art. 681.a) de la LGT .

La compatibilidad entre el requerimiento de información y la posterior actividad en un procedimiento de investigación, aunque ambos tengan el mismo objeto, tan sólo podría excluirse, con la consecuencia de entender iniciado el procedimiento de investigación en la fecha del requerimiento de información, si pudiera concluirse que a través de los requerimientos de información se pretenda incurrir en un fraude de ley ( art. 6.4 del Código Civil ) y la consecuencia deba ser la aplicación de la norma defraudada, esto es, la limitación temporal de la actividad de investigación a doce meses, ampliables bajo determinadas circunstancias ( art. 150.1 de la LGT ) o de la de comprobación ( arts. 139.1.b en relación al 104 de la LGT ), que en tales supuestos deberá ser aplicada. Ahora bien, para ello será preciso que se constate esa finalidad de incurrir en fraude de la limitación temporal legalmente establecida, lo que no se aprecia en el presente litigio.

**QUINTO.-** La doctrina de interés casacional que debe ser fijada, como consecuencia de lo anteriormente razonado, es que en un caso como el examinado, los requerimientos de obtención de información dirigidos a los obligados tributarios y relativos al cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias no supone el inicio de un procedimiento inspector, aunque se tenga en cuenta el resultado del requerimiento de información para acordar el posterior procedimiento de investigación o comprobación, ya que se está, por regla general, en presencia de actuaciones distintas y separadas. En consecuencia, los plazos de duración del procedimiento inspector operan de modo autónomo e independiente de la fecha en que se hubiera cursado el requerimiento de información.

**SEXTO.-** La aplicación de la anterior doctrina al caso examinado nos lleva a las siguientes conclusiones.

a) Los requerimientos de información no dieron lugar a la iniciación del procedimiento de investigación, ya que no tuvieron por objeto el reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento o liquidación de la deuda tributaria.

b) No existe ningún inconveniente en que los requerimientos de información fueran seguidos, aproximadamente un año después, de un ulterior procedimiento de investigación, que obviamente, podía tener coincidencia parcial o total, y aprovechar los datos obtenidos en los requerimientos de información, y ello sin que deba entenderse iniciado el procedimiento de investigación por la formulación del requerimiento de información. En el caso ahora examinado, esa información fue objeto de dos requerimientos sucesivos, que en modo alguno desbordaron el ámbito propio de la información, ya que se limitaron a reclamar determinada



información sobre movimientos en efectivo en billetes de alto valor facial y cheques en los meses de septiembre y diciembre de 2006, y la actuación posterior de investigación se centra en el ejercicio de 2005, precisamente como consecuencia de la información tributaria proporcionada por el recurrente, que indicó que dichos movimientos tenían como origen retiradas de efectivo realizadas en los años 2004 y 2005.

c) Además en el procedimiento de investigación se incorporaron actuaciones y documentos distintos de los resultantes de la previa información, así aportaron escrituras de compraventa de inmuebles, contratos de prestación de servicios a sociedad, recibos de IBI, cheques, prestamos, examen de otras cuentas bancarias distintas a las que registraron los movimientos de efectivo respecto a los se solicitó la información.

d) En definitiva, la actividad de información no suplantó ni pretendió sustituir a la de investigación, que tuvo sustantividad propia.

La compatibilidad entre el requerimiento de información y la posterior actividad en un procedimiento de investigación, aunque ambos tengan el mismo objeto, no puede ser excluida en las circunstancias del caso concreto. El requerimiento de información tuvo por objeto informar de los movimientos en efectivo de alta denominación efectuadas con fecha 8 de septiembre de 2006, por importe de 600.000 euros y 18 de diciembre de 2006, por importe de 400.000 euros. Y a la información proporcionada en la comparecencia de 23 de abril de 2009, sigue otra para aportar los extractos de la cuenta bancaria relacionados con la explicación ofrecida por el contribuyente de que el ingreso de 600.000 euros correspondía con cantidades de efectivo retiradas de la misma cuenta en 2006 y que luego volvió a ingresar. En consecuencia, tanto el primer requerimiento de información, como su continuación con un segundo a raíz de las explicaciones ofrecidas por el contribuyente no desbordan el ámbito propio de este tipo de diligencias y, por tanto, no incurrir en modo alguno en la desproporción que aduce la sentencia recurrida, pero tampoco en ningún tipo de fraude de ley ( art. 6.4 del Código Civil ), de la normativa que limita temporalmente la actividad de investigación. La simple coincidencia de objeto entre la información previa seguida a través de las actuaciones de requerimiento de información y el posterior procedimiento de investigación no permiten tachar de ilícitos aquellos requerimientos, ni establecer una conexión como la que hace la sentencia recurrida, fijando la fecha de inicio del procedimiento de inspección en la de aquel primer requerimiento. Al hacerlo así, la sentencia recurrida vulneró los artículos 93 y 141.c) de la LGT , aplicando indebidamente el art. 150.1 de la misma.

Por consiguiente, la sentencia recurrida ha de ser casada y anulada.

En cuanto al resto de pretensiones, relativas a la existencia de dilaciones en el procedimiento de investigación, con el pretendido efecto de caducidad, así como la existencia o no de incremento injustificado de patrimonio, son cuestiones que no han sido analizadas en absoluto en la sentencia de instancia, por lo que la medida que mejor garantiza la plenitud de derechos de las partes, y así lo solicita la parte actora (ahora recurrida) en su escrito de oposición, es la retroacción de actuaciones a la que faculta el art. 93.1 de la LJCA , al momento inmediatamente anterior a dictar sentencia en la instancia, para que con nuevo señalamiento, la Sala de la Audiencia Nacional dicte sentencia en la que resuelve el resto de las cuestiones planteadas en la demanda, con respeto a la doctrina casacional fijada en esta sentencia.

**SÉPTIMO.-** De conformidad con lo dispuesto en el art. 93.4 de la LJCA , no se aprecian circunstancias de temeridad o mala fe en ninguna de las partes por lo que cada parte abonará las costas causadas a su instancia y las comunes por mitad. Respecto a las de instancia no ha lugar a hacer pronunciamiento al retrotraerse las actuaciones.

## FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido de acuerdo con la interpretación de las normas establecidas en el fundamento quinto:

**1.-** Haber lugar al recurso de casación núm. **4632/2017**, interpuesto por la Administración General del Estado contra la sentencia dictada por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, de fecha 3 de mayo de 2017, estimatoria del recurso contencioso-administrativo núm. 303/2015 formulado por D. Ángel , que declaró la prescripción del derecho de la Administración para la determinación de la deuda tributaria, y anuló la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 9 de abril de 2015, así como la liquidación girada por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio 2005.

**2.-** Casar y anular la sentencia recurrida, y ordenar la retroacción de las actuaciones al momento inmediatamente anterior a dictar sentencia en la instancia, para que, con nuevo señalamiento, la Sala de la Audiencia Nacional dicte sentencia en la que, aplicando la doctrina casacional fijada en esta sentencia, resuelva el resto de las cuestiones planteadas en la demanda.



3.- No hacer especial imposición de las costas, en los términos previstos en el último fundamento.

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

Así se acuerda y firma.

D. Nicolas Maurandi Guillen D. Jose Diaz Delgado

D. Angel Aguallo Aviles D. Jose Antonio Montero Fernandez

D. Jesus Cudero Blas D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda D. Isaac Merino Jara

**PUBLICACIÓN.-** Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente D. Rafael Toledano Cantero, estando la Sala celebrando audiencia pública, lo que, como Letrada de la Administración de Justicia, certifico.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ