



Roj: **STS 1435/2019** - ECLI: **ES:TS:2019:1435**

Id Cendoj: **28079130022019100160**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **22/04/2019**

Nº de Recurso: **6513/2017**

Nº de Resolución: **526/2019**

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

Ponente: **DIMITRY TEODORO BERBEROFF AYUDA**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ CV 6206/2017,**
ATS 2334/2018,
STS 1435/2019

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 526/2019

Fecha de sentencia: 22/04/2019

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 6513/2017

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Vista: 19/03/2019

Ponente: Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda

Procedencia: T.S.J.COM.VALENCIANA CON/AD SEC.3

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

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 6513/2017

Ponente: Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda

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

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 526/2019

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 22 de abril de 2019.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 6513/2017, interpuesto por la procuradora doña Vanessa Alarcón Alapont, en nombre y representación de don Jesús Carlos , bajo la dirección letrada de doña María Amparo Arráez Vera, contra la sentencia nº 1070/2017, de fecha 22 de septiembre de 2017, dictada por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, en el recurso 1585/2013 , concepto Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Ha sido parte recurrida la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO.

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

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Resolución recurrida en casación.

El objeto del presente recurso de casación lo constituye la sentencia nº 1070/2017, de fecha 22 de septiembre de 2017, dictada por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana , que estimó en parte el recurso (nº 1585/2013) interpuesto por la procuradora doña Vanessa Alarcón Alapont, en nombre y representación de don Jesús Carlos , contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana (TEARV) de fecha 22 de marzo de 2013, que desestimó la reclamación económico-administrativa NUM000 y acumulada NUM001 , contra liquidación por Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), ejercicio 2006, importe de 133.089,26 euros y contra sanción por la infracción tipificada en el artículo 191 de la LGT , importe de 41.927,86 euros.

SEGUNDO.- Antecedentes administrativos.

En la medida que afecta al interés casacional de este recurso, se sintetizan a continuación los hechos que se desprenden de la sentencia impugnada:

a) Con fecha 14 de mayo de 2010, don Jesús Carlos recibió un requerimiento en el que la Administración tributaria le solicitaba, con relación a la retirada el día 20 de junio de 2006 "en la entidad BARCLAYS, oficina 1380 situada en Madrid, de determinada cantidad de dinero en efectivo en billetes de alto valor facial desde la cuenta de la sociedad GUIDANCE CONSTRUCCIO SL" que aportara "los correspondientes justificantes documentales de la retirada, así como los concernientes al origen y destino dado a los fondos dispuestos en la operación" . El citado requerimiento fue contestado mediante un correo electrónico enviado el 21 de mayo siguiente.

b) El 26 de enero de 2011 don Jesús Carlos recibió una comunicación de inicio de actuaciones inspectoras de comprobación e investigación con relación al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2006.

c) El 21 de octubre siguiente se incoó acta de conformidad por el referido tributo y ejercicio, que fue rectificada en un doble sentido: i) se corrigió la calificación conferida por el actuario a determinados rendimientos del capital mobiliario; y ii) no se reconoció la deducción por doble imposición de dividendos.

d) El 17 de noviembre de 2011 se notificó al obligado tributario la rectificación efectuada y dentro del plazo conferido para ello se presentaron las oportunas alegaciones.

e) El 12 de diciembre siguiente, se dictó acuerdo de liquidación, siendo notificado el 14 de diciembre de 2011.

TERCERO.- La sentencia de instancia.

La sentencia estimó en parte el recurso contencioso-administrativo contra la resolución del TEARCV de 22 de marzo de 2013, que anuló parcialmente en cuanto confirmó el acuerdo de liquidación y sancionador íntegramente, entendiendo la sala de instancia, por el contrario, que unos gastos de viaje a Andorra por importe de 2.876,96 euros, no debían considerarse rendimientos imputables a 2006, lo que determinó la nulidad parcial de la liquidación y del acuerdo sancionador en cuanto resultaba afectado por la anulación parcial de la liquidación.



Por lo que afecta al interés casacional de este recurso, la argumentación de la sentencia es la siguiente:

"[...] CUARTO.- Empezaremos por analizar conjuntamente las tres primeras alegaciones formuladas por la actora por su conexión.

Sostiene que el procedimiento de inspección no se inició en la fecha que la Inspección señala en el acuerdo administrativo de liquidación, el día 26 de enero de 2011, mediante la notificación de la comunicación de inicio en el domicilio fiscal del contribuyente.

[...]

Discrepa el actor con que las actuaciones inspectoras se iniciaron en fecha 26 de enero de 2011, pues con carácter previo la Inspección ya había notificado al contribuyente en fecha 14 de mayo de 2010 un requerimiento de 28 de abril de 2010, dirigido a averiguar qué destino había dado a la retirada de 200.000 euros de una cuenta de Barclays, siendo además que el propio acuerdo de liquidación reconoce la existencia de estas comprobaciones inspectoras previas, referidas al motivo principal de la liquidación, la retirada en efectivo de 200.000 euros, por lo que si el procedimiento se inició el 14 de mayo de 2010, aunque añadamos 83 días, por las dilaciones que la Inspección imputa, la fecha límite para la finalización del mismo expiró el 5 de agosto de 2011, habiéndose incumplido el plazo de doce meses, al notificarse el acuerdo de liquidación en fecha 14 de diciembre de 2011.

Refiere que el procedimiento inspector tiene carácter unitario conforme ha señalado el Tribunal Supremo en sentencia de fecha 4 de marzo de 2009 , pudiendo la AEAT, ampliar el alcance de la inspección en curso pero no aparentar que inicia una inspección nueva cuando no ha finalizado el anterior procedimiento.

Invoca que el TEAR de la Comunidad Valenciana ha considerado en circunstancias análogas a las presentes que el procedimiento de comprobación se inició en el momento de formularse un requerimiento previo cuyo contenido incluía el objeto de comprobación, al concluir que las actuaciones de obtención de información desarrolladas con carácter previo al inicio de un procedimiento de comprobación, forman realmente parte del procedimiento de comprobación y deben tenerse presentes para determinar el momento de inicio del mismo y su plazo de duración, en resolución de 19 de septiembre de 2013, 20 de julio de 2011, y de 25 de septiembre de 2013.

Por lo que entiende que el procedimiento inspector desarrollado ha superado ampliamente el plazo legal máximo de doce meses, lo que determina la prescripción del derecho a liquidar el IRPF ejercicio 2006, pues ha durado 579 días desde su inicio el 14 de mayo de 2010 hasta la notificación de la liquidación el 14 de diciembre de 2011, cifra de la que deben descontarse los 83 días de dilaciones no imputables a la Administración, por lo que el procedimiento inspector ha durado 496 días, plazo notoriamente superior al legal de 12 meses, siendo que de conformidad con lo dispuesto en el artículo 150 de la LGT , los efectos interruptivos de la notificación de inicio desaparecieron, lo que produjo la prescripción del derecho a liquidar el ejercicio 2006, el 1 de julio de 2011, resultando que el acta se firmó y notificó el 21 de octubre de 2011, el acuerdo de rectificación de la propuesta del acta se notificó el 17 de noviembre de 2011, y el acuerdo de liquidación el 14 de diciembre de 2011, actos realizados cuando ya había prescrito la acción para liquidar el IRPF 2006.

Pues bien, examinado el expediente tales alegaciones deben ser desestimadas, pues se constata que en fecha 28 de abril de 2010, por la Inspección se emitió un requerimiento de información al amparo del artículo 93 de la LGT , con el siguiente contenido: "*Esta Inspección dispone de información relativa a la retirada por VD. el día 20/06/2006 en la entidad BARCLAYS ,oficina 1380 situada en Madrid ,de determinada cantidad de dinero en efectivo en billetes de alto valor facial desde la cuenta de la sociedad GUIDANCE CONSTRUCCIO SL. En relación con esta operación, y al amparo del citado art. 93, se le requiere a VD. para que aporte a esta Inspección los correspondientes justificantes documentales de la retirada, así como los concernientes al origen y destino dado a los fondos dispuestos en la operación (...)*".

Dicho requerimiento, no es más que el cumplimiento de la obligación de información establecida en el artículo 93 de la LGT , correspondiéndole a la Inspección tributaria, de conformidad con el artículo 141 de la LGT , la realización de actuaciones de obtención de información relacionadas con la aplicación de los tributos, conforme los artículos 93 y 94 de la LGT , siendo un procedimiento distinto, sin que se integre en el procedimiento de inspección, cuyo objeto era IRPF 2006 limitado a los hechos imposables relacionados con la disposición en efectivo de fecha 20 de junio de 2006 de 200.000 euros, ampliado en enero de 2011 a todas las disposiciones en efectivo realizadas, y en junio de 2006 a la totalidad de las rentas declaradas, procedimiento de inspección que se inició posteriormente, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 145 y siguientes de la LGT , mediante la notificación de la comunicación de inicio en fecha 26 de enero de 2011, tratándose de un procedimiento distinto, tal y como ha señalado esta Sala de manera reiterada.



Ello implica que no discutiendo el actor los 83 días de dilaciones no imputables a la Administración, y considerando el inicio del procedimiento en fecha 26 de enero de 2011, el fin del plazo de doce meses, previsto en el artículo 150 de la LGT, finalizaba el 18 de abril de 2012, resultando que el procedimiento de inspección finalizó con la notificación del acuerdo de 12 de diciembre de 2011 en fecha 14 de diciembre de 2011, por lo que debe rechazarse la prescripción invocada [...]"

CUARTO.- Tramitación del recurso de casación.

1.- Preparación del recurso. La procuradora doña Vanessa Alarcón Alapont, en nombre y representación de don Jesús Carlos, mediante escrito de fecha 20 de octubre de 2017 preparó el recurso de casación.

La Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana tuvo por preparado el recurso de casación en auto de fecha 22 de noviembre de 2017, ordenó remitir las actuaciones al Tribunal Supremo y emplazó a los litigantes para que comparecieran ante la Sala Tercera.

2.- Admisión del recurso. La sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo admitió el recurso de casación por medio de auto de 7 de marzo de 2018, en el que aprecia la presencia de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciada en estos literales términos:

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

Determinar si los requerimientos de obtención de información dirigidos a los obligados tributarios y relativos al cumplimiento de sus propios deberes tributarios suponen el inicio de un procedimiento inspector o si, por el contrario, se trata de actuaciones distintas y separadas, no incidiendo, por tanto, las de captación de información en el cómputo del plazo máximo de duración de dicho procedimiento.

3º) Identificar como norma jurídica que, en principio, será objeto de interpretación el artículo 150 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria."

3.- Interposición del recurso (síntesis argumental de la parte recurrente en casación). La procuradora doña Vanessa Alarcón Alapont, en nombre y representación de don Jesús Carlos, interpuso recurso de casación mediante escrito de fecha 2 de abril de 2018, que observa los requisitos legales.

La parte recurrente, en su escrito, identifica como norma infringida el artículo 150 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) ["LGT"]. Mantiene que la Inspección de los tributos siguió un presunto procedimiento de obtención de información, cuyo objeto coincidió plenamente con lo regularizado posteriormente en el mismo procedimiento inspector. Un procedimiento éste, formalmente separado, pero -a su entender-, único en su contenido y alcance, por lo que debió ser tenido en cuenta a los efectos de considerar la duración máxima del mismo, pues de otra forma se permitiría a la AEAT burlar el mandato legal de acotación temporal del procedimiento inspector, mediante la realización de una actuación, aparentemente de obtención de información, pero cuyo objeto y alcance material es el de la comprobación de una discrepancia que luego podría regularizarse iniciando formalmente un procedimiento inspector, eludiendo de esta forma el expreso mandato legal (art. 150 de la LGT) que regula el plazo máximo del procedimiento inspector.

Añade que el objeto de tal requerimiento de información coincide con el programa de "carga" en plan de inspección que consta en la original "ORDEN DE CARGA EN PLAN DE INSPECCION" que obra en el expediente administrativo, que fue el motivo sustancial de la regularización inspectora realizada.

Refiere una serie de resoluciones judiciales que, en su opinión, avalan sus razonamientos, específicamente las sentencias del Tribunal Supremo (Sección 2ª) de 26 de mayo de 2014 (casación 16/2012; ES:TS:2014:2112); del Tribunal Superior de Justicia de Madrid (Sección 5ª) de 22 de octubre de 2014 (recurso 1057/2012; ES:TSJM:2014:12446); y del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León (Valladolid, Sección 3ª), de 2 de febrero de 2015 (recurso 232/2013; ES:TSJCL:2015:391).

Invoca, asimismo, el contenido del Auto de la sección de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de este Tribunal Supremo nº 5043/2017, de 24 de mayo, rca 1415/2017 (ECLI:ES:TS:2017:5043 A), que -en su opinión-, ha apreciado la concurrencia de un interés casacional objetivo y admitido a trámite casación con relación a un caso similar al presente, pero en el que el requerimiento previo de información del artículo 93 de la LGT no precede a un procedimiento de Inspección, sino a un procedimiento de Gestión.

Concluye en que esas actuaciones de obtención de información forman parte ya del procedimiento de comprobación e investigación y deben ser tenidas en cuenta para el cómputo de la duración temporal del procedimiento, lo que comporta que las actuaciones se consideren iniciadas el 14 de mayo de 2010 (fecha de notificación del requerimiento de información) y se entiendan finalizadas el 14 de diciembre de 2011, cuando



se notificó el acuerdo de liquidación definitiva, por lo que aun descontando las dilaciones inimputables a la Administración, la actuación habría tenido una duración superior a los 12 meses prescritos por el artículo 150 LGT .

4.- Oposición al recurso interpuesto (síntesis argumental de la parte recurrida en casación). El Abogado del Estado, en representación y asistencia letrada de la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, fue emplazado como parte recurrida en este recurso de casación y presentó escrito de oposición de fecha 21 de mayo de 2018, argumentando, en síntesis y a los efectos de solicitar la desestimación del recurso de casación, que el procedimiento inspector tuvo sustantividad propia más allá de la información obtenida en el previo requerimiento.

Aduce que la Administración está habilitada legalmente para requerir al interesado que aporte determinada información que afecta a sus propias obligaciones, al margen de la iniciación de un procedimiento de comprobación o inspección. 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

Sólo a partir de la notificación de dicha comunicación de inicio se producen los efectos previstos en la LGT: interrupción de prescripción, los ingresos posteriores no se consideran espontáneos sino a cuenta y no excluyen la imposición de sanciones.

Consecuentemente, el art. 141.c) LGT consagra la facultad de la inspección de llevar a cabo actuaciones de obtención de información como una facultad distinta e independiente de las actuaciones propiamente inspectoras de investigación y comprobación, como corrobora, en su opinión, el art. 30 RGIT .

Para el Abogado del Estado, estos requerimientos efectuados al obligado tributario con fundamento en el art. 93 LGT , no tienen la condición de "requerimiento previo" a los efectos del art. 27 LGT pues no están dirigidos directamente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento o liquidación de la deuda tributaria, ni tienen virtualidad interruptiva de la prescripción a los efectos del art. 68.1.a) en relación con el art. 66.1.a) LGT .

Expresa que esa información hubiera podido evitar el inicio del procedimiento si se hubiera facilitado a la Inspección una explicación sobre la retirada de ese dinero así como sobre el origen y destino dada a los fondos dispuestos pero que no fue el caso, por lo que -apunta-, las actuaciones solamente podían continuar en el seno de un procedimiento de comprobación como así sucedió.

Concluye que la Inspección no actuó de forma fraudulenta y que el procedimiento inspector, aunque utilizó la información previamente acopiada, tuvo sustantividad propia.

5.- Votación, fallo y deliberación del recurso. En virtud de la facultad que le confiere el artículo 92.6 LJCA , la Sección consideró necesaria la celebración de vista pública mediante providencia de fecha 1 de junio de 2018 y quedó el recurso pendiente de señalamiento para la celebración de la misma.

Por providencia de fecha 10 de enero de 2019 se designó Magistrado ponente al Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda y señaló para vista pública de este recurso el día 19 de marzo de 2019, fecha en que tuvo lugar dicho acto.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- La controversia jurídica.

El interés casacional de este recurso versa sobre la posible utilización de los requerimientos de obtención de información con una finalidad elusiva del plazo máximo de duración del correspondiente procedimiento de gestión o inspección, en la medida que, formulados dichos requerimientos con carácter previo, permitirían a la Administración hacer acopio de unos datos y, en definitiva, de una información, sin necesidad de "consumir" el plazo de esos procedimientos posteriores.

En dichas circunstancias, debe analizarse 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.

Para despejar dicho planteamiento, sin perjuicio de otras cuestiones específicas que deban aquí abordarse, nos remitiremos en parte a lo ya argumentado en nuestras sentencias 254/2019, de 26 de febrero (RCA 1423/2017); 259/2019, de 27 de febrero (RCA 1411/2017) y 260/2019, de 27 de febrero (RCA 1415/2017),



así como en la sentencia de 479/2019, de 8 de abril (RCA 4632/2017), cuya vista ha tenido lugar el mismo día que la de este recurso.

SEGUNDO.- Los requerimientos de información tributaria.

Entre las obligaciones tributarias formales, el artículo 29, apartado 2 letra f) LGT alude a la consistente en "[...] 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".

De acuerdo con el apartado primero del artículo 93 LGT "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", obligaciones que a tenor del apartado segundo del mismo precepto "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."

Esa obligación del artículo 93 LGT se desarrolla por el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (BOE de 5 de septiembre) ["RGGIT"], en el capítulo V (obligaciones de información) del Título II (obligaciones tributarias formales), cuyo artículo 30 señala 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.

[...]

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 ".

De lo expuesto resulta sin dificultad que, en función de su objeto, cabe distinguir requerimientos individualizados de obtención de información que versan sobre las propias obligaciones tributarias del requerido, de 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, profesionales o financieras.



Pues bien, aunque el precepto únicamente parece reconocer el carácter autónomo (es decir, fuera de un procedimiento de aplicación de los tributos) del requerimiento individualizado dirigido a terceros, cabe entender que también los dirigidos al obligado tributario pueden realizarse fuera del procedimiento de comprobación o investigación pues, en ningún caso, suponen el inicio de dicho procedimiento.

Por tanto, en función del momento en que se formulen, los requerimientos individualizados de obtención de información pueden efectuarse con carácter previo a la iniciación de los procedimientos de aplicación de los tributos o formularse en el curso de un procedimiento ya iniciado, distinción que, aparte de la relevancia que entraña por lo que se refiere al régimen de impugnación (constituir o no un acto de trámite) incide, directamente, sobre el plazo del que dispone la Administración para realizar una actuación con trascendencia tributaria y, en definitiva, para acotar el régimen jurídico de la caducidad.

En efecto, esa distinción se proyecta, entre otras diferencias, sobre el régimen de recursos y la 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 aporte datos derivados de las relaciones financieras, económicas existentes entre ambos, este requerimiento sí sería una actuación de obtención de información y sería recurrible por aquel a quien se ha dirigido, pues determina obligaciones a su cargo (artículo 227.1.a) LGT).

Por tanto, como primera conclusión cabe apuntar 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, cabe reiterar que para el inciso final del artículo 30.3 del RGGI "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". 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.

Por tanto no cabe sostener 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 puede tener lugar al margen del procedimiento inspector, cuyo objeto precisamente consiste en 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 -como hemos apuntado- 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



amplia 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 .

De lo expuesto puede mantenerse, en consecuencia, 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.

Sin perjuicio de lo que diremos más adelante sobre los planes de inspección, 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 imponibles, 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 imponibles 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)].

Con relación a 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 "sobre 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". 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 dispuesto 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, ajeno al supuesto de hecho que subyacía en la STS de 26 mayo de 2014 (RCA 16/2012) -liquidación y sanción por IVA con relación con la importación de un yate-, que detectó un efecto elusivo del plazo ante la circunstancia de que la Administración solicitó información a las autoridades de otros Estados antes del inicio del procedimiento de inspección, formalizándose este último después de recibida y analizada la información requerida.

Sin embargo, en este caso el requerimiento de información practicado encuentra, por un lado, un expreso reconocimiento en el artículo 93 LGT y, por otro lado, el art. 141 de la LGT reconoce a la inspección de los tributos la facultad de requerir información tributaria, aludiendo, precisamente, a los artículos 93 y 94 LGT en los siguientes términos:

"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.

[...]."

Finalmente, todo lo argumentado sobre la relación entre los requerimientos de información y los eventuales procedimientos de investigación que posteriormente se sigan en modo alguno se desvirtúa por el alegato del recurrente relativo a que el objeto del requerimiento de información coincidía con una orden de carga en plan de inspección.

Téngase en consideración que, a tenor del artículo 170 RGGIT, la planificación de la inspección 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 (apartado primero) y que el plan recogerá 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 (apartado quinto)

Como hemos puesto de manifiesto en nuestra sentencia 1824/2017, de 27 de noviembre, rec. 2998/2016 , la finalidad principal de dichos planes de actuación es dotar a las actuaciones inspectoras de patrones de objetividad en cuanto a la selección de los obligados tributarios, de modo que no responda al mero voluntarismo de la Administración, elemento teológico que, en consecuencia, debe permitir una adecuada selección de los objetivos y de los contribuyentes a los que se referirán los procedimientos de investigación, circunstancia ésta que, dada la distinta finalidad a la que responde, no impide la práctica del requerimiento de información dentro de los límites que se han expresado en este fundamento de derecho.

TERCERO.- Contenido interpretativo de esta sentencia.

Teniendo en consideración la cuestión suscitada en el auto de admisión, 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.

CUARTO.- Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.

De conformidad con el artículo 93.1 LJCA, y con arreglo a la doctrina consignada en el fundamento de derecho anterior, procede desestimar el presente recurso de casación atendiendo a lo que a continuación se expone.

El requerimiento de información no dio lugar a la iniciación del procedimiento de investigación, ya que no tuvo por objeto el reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento o liquidación de la deuda tributaria.

No existe ningún inconveniente en que el requerimiento de información fuera seguido de un ulterior procedimiento de investigación, que podía tener coincidencia parcial o total y aprovechar los datos obtenidos en el requerimiento de información sin que deba entenderse iniciado el procedimiento de investigación por la formulación de dicho requerimiento, de la misma manera que -conforme a lo que se ha expuesto- tampoco lo hay por la circunstancia de que respecto del objeto de ese requerimiento de información existiese una orden de carga en plan de inspección.

El requerimiento de 14 de mayo de 2010, practicado a don Jesús Carlos solicitaba información con relación a la retirada el día 20 de junio de 2006 "en la entidad BARCLAYS, oficina 1380 situada en Madrid, de determinada cantidad de dinero en efectivo en billetes de alto valor facial desde la cuenta de la sociedad GUIDANCE CONSTRUCCIO SL" y que aportara "los correspondientes justificantes documentales de la retirada, así como los concernientes al origen y destino dado a los fondos dispuestos en la operación".

Apunta la contestación a la demanda que como quiera que la respuesta al requerimiento -mediante correo electrónico enviado el 21 de mayo siguiente- no fuera satisfactoria para la Administración tributaria, con posterioridad se siguió el procedimiento de inspección.

Pues bien, no cabe negar que el objeto del requerimiento y del posterior procedimiento de inspección fueron en parte coincidentes pero, como se ha expuesto, ningún indicio existe para entender que la Administración haya eludido la regla legal del artículo 150 de la LGT, relativa al plazo máximo del procedimiento inspector.

Al contrario, como se deduce de las actuaciones inspectoras, tras la respuesta del recurrente afirmando que el importe de 200.000 euros fue pagado al proveedor Acer Spol Sro, empresa que manifestaba era extranjera, la Inspección puso de manifiesto que la factura que supuestamente amparaba la retirada de fondo que el Sr. Jesús Carlos llevó a cabo el día 20 de junio de 2006 por importe de 200.000 euros estaba fechada el 20 de diciembre de 2006 y se refería a un contrato no suscrito hasta el día 8 de julio 2006 es decir, seis meses después de su presunto pago.

Frente a ello, el obligado tributario manifestó que no existía documentación soporte que detallase los servicios recibidos y que el único justificante aportado era la propia factura. Respecto a la divergencia de las fechas de pago y emisión de la factura al obligado tributario argumentó que el proveedor había exigido el pago por anticipado.

Debe destacarse, asimismo, que "en el curso de las actuaciones inspectoras relativas a la entidad GUIDANCE CONSTRUCCIO SL fue aportada copia del cheque nº 3559505 correspondiente a la cuenta 0065-1380-96-0001007184 que dicha sociedad mantenía en una sucursal del Barclays Bank en Madrid, fechado el 20/06/2006 y cuyo importe ascendía a 200.000 euros, resultando que se trataba de un cheque emitido con carácter nominativo pero no a favor del proveedor arriba mencionado, sino a favor del socio único de GUIDANCE CONSTRUCCIO SL y obligado tributario, D. Jesús Carlos constando en su reverso que, el pago se efectuó el mismo día 20/06/2006 y precisamente al propio Jesús Carlos ."

Consecuentemente, como expresa el Abogado del Estado, la contestación al requerimiento se incorporó al procedimiento inspector, en cuyo seno se valoraron las circunstancias que contextualizaron la retirada de fondos del día 20 de junio de 2006, incorporándose a las actuaciones la copia del cheque anteriormente aludido y apreciando que se trataba de un cheque nominativo no a favor de Acer Spol Sro, sino a favor del recurrente, que lo hizo efectivo el 20 de junio de 2006.

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

En conclusión, 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. 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 ilícito el requerimiento.

QUINTO.- Costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA , respecto de las costas de la casación cada parte abonará las causadas a su instancia y las comunes por mitad.

FALLO

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

Primero. - Fijar como criterio interpretativo de esta sentencia 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 suponen 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.

Segundo.- No haber lugar al recurso de casación núm. 6513/2017, interpuesto por la procuradora doña Vanessa Alarcón Alapont, en nombre y representación de don Jesús Carlos , contra la sentencia nº 1070/2017, de fecha 22 de septiembre de 2017, de la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, en el recurso 1585/2013 .

Tercero.- Respecto de las costas de la casación cada parte abonará las causadas a su instancia y las comunes por mitad.

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 Magistrado Ponente en la misma, Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda estando celebrando audiencia pública la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, lo que, como Letrada de la Administración de Justicia, certifico.