

Procedimientos de obtención de información desarrollados con carácter previo a un procedimiento de comprobación

Análisis de la [STS de 8 de abril de 2019, rec. núm. 4632/2017](#)

Javier Bas Soria

*Doctor en Derecho.
Inspector de Hacienda del Estado
Profesor de CEF.-UDIMA*

Extracto

La sentencia que comentamos examina si el requerimiento de información efectuado por la Inspección de los tributos antes de un procedimiento de comprobación e investigación supone el inicio del mismo, con las consecuencias que de ello se derivan por la posible superación del plazo máximo para dictar liquidación. Concluye el tribunal, a la vista de lo actuado en el procedimiento inspector posterior, que el requerimiento es una actuación separada, y que con la misma no se pretendía suplantar el procedimiento inspector posterior, que tuvo una actuación inquisitiva más amplia que el propio requerimiento.

1. Supuesto de hecho

Se plantea en la sentencia que vamos a analizar la problemática relativa al desarrollo sucesivo de dos procedimientos tributarios. En primer lugar, un procedimiento de requerimiento de información tributaria, referido al cumplimiento de las propias obligaciones tributarias del contribuyente ante el que se siguen las actuaciones; y posteriormente, de resultados de la documentación obtenida en el procedimiento anterior, un procedimiento de comprobación, en el que se va a regularizar aquello que deriva de la documentación obtenida.

Se viene planteando si con ello la Administración no está burlando las normas procedimentales, muy particularmente la norma relativa a la duración máxima del procedimiento de comprobación, al sustraer del mismo la fase de obtención de información.

Esta problemática es la que se trasladó al Tribunal Supremo y que este ha resuelto mediante Sentencia de 8 de abril de 2019, dictada en recurso de casación número 4632/2017 (NFJ073149), que pasamos a analizar a continuación.

El recurso de casación se plantea contra la sentencia dictada por la Audiencia Nacional con fecha 3 de mayo de 2017 (rec. núm. 303/2015 –NFJ069270–).

Se planteó ante la Audiencia Nacional el siguiente supuesto. Un contribuyente fue objeto de una actuación de comprobación limitada por el concepto IRPF, en la que no se pudieron liquidar la totalidad de rentas del contribuyente, al resultar necesario para ello la comprobación de los movimientos habidos en cuentas corrientes, actuación vedada en el procedimiento de comprobación limitada.

Finalizada esta actuación mediante la práctica de liquidación, se realizaron dos requerimientos de información, cuyo contenido coincidiría prácticamente con lo regularizado en la actuación inspectora posterior.

A continuación, se inició el procedimiento inspector, cuyo contenido, como ya se ha dicho, coincidió con el del procedimiento de requerimiento de información previo, y cuyo resultado fue la práctica de una liquidación por la existencia de unas ganancias no justificadas de patrimonio.

La Audiencia Nacional, en su sentencia, plantea, en primer lugar, que quizá debió finalizarse el procedimiento de comprobación limitada, en lugar de mediante una liquidación, con el inicio de un procedimiento de inspección, en el que se regularizaran todos los elementos del hecho imponible, si bien esta cuestión, aunque parece ayudar a la formación del juicio, no sirve de fundamento al fallo posterior.

Prosigue constatando que, tal y como ha reconocido la jurisprudencia del Tribunal Supremo, no se cuestiona el derecho de la Administración tributaria a realizar requerimientos de información, requerimientos que se pueden realizar tanto antes como después del desarrollo de un procedimiento de comprobación (debemos añadir, aunque no lo señala la sentencia, que también pueden realizarse durante las actuaciones de comprobación, como señala el artículo 30 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 –RGAT–).

No obstante, señala la propia sentencia, lo que se cuestiona en la misma es la concatenación de procedimientos de forma enlazada en el tiempo, sometiendo estas actuaciones a un juicio de proporcionalidad, en el que se examina el cumplimiento de tres requisitos:

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.

La conclusión que alcanza la Audiencia Nacional es que resulta desproporcionado y un uso desmedido de las prerrogativas de la Administración el hecho de que, para regularizar un impuesto y periodo, el contribuyente se haya visto sometido de forma sucesiva a los procedimientos de aplicación de los tributos que hemos referido.

El tribunal señala, a partir de lo expuesto, que el plazo de iniciación de la actuación inspectora, en este caso, debe coincidir con la fecha en la que se formuló el primero de los requerimientos de información al obligado. La consecuencia que se extrae de ello es la superación del plazo máximo para la finalización de las actuaciones inspectoras, determinante de que no se tenga por interrumpido el plazo de prescripción.

La Administración del Estado planteó recurso de casación contra esta sentencia (Auto del Tribunal Supremo de 19 de enero de 2018, rec. núm. 4632/2017 –NFJ069272–), siendo la cuestión admitida con interés objetivo la siguiente:

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.

2. Doctrina del tribunal

El Tribunal Supremo centra de forma muy clara la cuestión, al señalar que lo planteado es si el requerimiento de información efectuado por la Inspección de los tributos antes de un procedimiento de comprobación e investigación supone el inicio del mismo, cuando el resultado de aquel requerimiento de información se utiliza en este, siendo la consecuencia que se anuda a ello un cambio en el cómputo del plazo de duración máxima del procedimiento, determinante de la superación del mismo, de la pérdida de eficacia interruptiva de la prescripción de las actuaciones realizadas antes de dicha superación.

Debemos recordar en este punto, aunque no se cite en la sentencia, la propia jurisprudencia del Tribunal Supremo, expresada en Sentencias de 12 de marzo de 2015 (rec. núm. 4074/2013 –NFJ064068–), 23 de mayo de 2016 (rec. núm. 789/2014 –NFJ063017–) y 21 de junio de 2016 (rec. núm. 1591/2015 –NFJ063066–), en las que se afirma que la mera continuación de las actuaciones realizadas con posterioridad a la superación del plazo máximo de duración del procedimiento inspector no supone interrupción de la prescripción, siendo necesario para la interrupción de esta la reanudación formal posterior al transcurso del plazo de duración legal, supuesto en el que el obligado tributario tendrá derecho a ser informado sobre los conceptos y periodos a que alcanzan las actuaciones que las actuaciones que vayan a realizarse.

En cuanto al motivo del fallo, «afea» el Tribunal Supremo a la Audiencia Nacional que el mismo se funde en el principio de proporcionalidad únicamente y que no se apoye en vulneración legal alguna.

A continuación procede a examinar el marco normativo que regula los requerimientos de información, contenido tanto en la Ley general tributaria (LGT) como en el RGAT, realizando una exposición didáctica de los diferentes tipos de requerimientos de información existentes en nuestro derecho: por la forma de obtención de la información, los requerimientos son por suministro, cuando los requerimientos son aprobados con carácter general

y periódico para determinadas informaciones, y por captación, para aquellos casos en los que se solicita una información individualizada a un contribuyente; por la persona a la que se refiere la información, pueden ser requerimientos sobre el propio obligado o sobre terceros; y por el momento temporal en el que se realizan, los requerimientos pueden ser anteriores al inicio de un procedimiento de aplicación de los tributos, o realizados en el seno de uno de estos procedimientos.

Señala el tribunal que el conjunto normativo expuesto pone de manifiesto la independencia entre los requerimientos de información y los procedimientos de comprobación e inspección, integrándose los requerimientos de información que se realicen en el seno de uno de estos últimos como una cuestión de mero trámite del mismo.

La conclusión que se extrae es que el requerimiento de información, cuando se atenga a los límites que configura el artículo 93 de la LGT, no puede suponer el inicio de un procedimiento de investigación, sino que constituye una actividad previa necesaria para la adecuada planificación y programación de las actuaciones inspectoras.

De hecho, se destaca que el objeto del requerimiento de información es, precisamente, recabar información con trascendencia tributaria con finalidades de distinto tipo, entre las que no cabe excluir el inicio posterior de un procedimiento de investigación o comprobación en el que la información obtenida sea utilizada, incluso referida al propio obligado, sin que eso suponga que el procedimiento posterior haya comenzado como consecuencia del citado requerimiento.

La única limitación aplicable a los requerimientos de información es que tengan «trascendencia tributaria», condición exigida para que los mismos sean legítimos.

Nuevamente el Tribunal Supremo destaca que la sentencia recurrida en casación no ha encontrado que los requerimientos vulneraran sus propios límites, ya que tenían una indudable trascendencia tributaria, ni que se encontraran faltos de fundamento, sino que los juzga como desproporcionados en atención al conjunto de actuaciones tributarias seguidas de forma concatenada en el tiempo.

Afirma a continuación que los requerimientos tienen una finalidad específica legítima, que entronca con la obligación de colaboración social, como es la actividad de investigación de conductas fraudulentas o de elusión fiscal, como un paso previo a la iniciación de los procedimientos de investigación y comprobación, para la que debe existir una actividad de planificación y selección de los contribuyentes y tributos a investigar.

A partir de lo expuesto se concluye que:

[...] 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 cuanto a la aplicación de esta doctrina al caso concreto, el Tribunal Supremo destaca además que la actuación de comprobación e investigación tuvo un contenido más amplio que la de requerimiento de información, pues «aportaron escrituras de compraventa de inmuebles, contratos de prestación de servicios a sociedad, recibos de IBI, cheques, préstamos, examen de otras cuentas bancarias distintas a las que registraron los movimientos de efectivo respecto a los se solicitó la información», de lo que concluye que «la actividad de información no suplantó ni pretendió sustituir a la de investigación, que tuvo sustantividad propia».

3. Comentario crítico

Plantea esta sentencia una cuestión que resulta de franca actualidad, al haberse multiplicado los requerimientos que dirige la Administración tributaria, en particular los órganos de Inspección, que se refieren al cumplimiento de las propias obligaciones tributarias del requerido y que, frecuentemente, dan lugar a la iniciación de procedimientos de comprobación posteriores.

La cuestión no era nueva en los tribunales, que ya se habían pronunciado en ocasiones anteriores, no pocas de ellas en sentido contrario al de la sentencia que nos ocupa. No podemos dejar de destacar que el propio Tribunal Supremo había examinado esta cuestión en la Sentencia de 26 de mayo de 2014 (rec. núm. 16/2012 –NFJ054618–), llegando a una conclusión contraria a la ahora evacuada.

Se planteaba en la misma la regularidad de una actuación de comprobación e investigación desarrollada con el contribuyente, tras haber sido formulados requerimientos de información a otros países y haberse analizado la información recibida, disponiendo ya de todos los antecedentes necesarios para la práctica de la liquidación.

En esta sentencia se afirmaba que este comportamiento de la Administración, por el que se sustrae parte de las actuaciones del procedimiento de comprobación e investigación mediante el desarrollo de unas actuaciones previas de obtención de información dirigidas al objeto de la regularización, era contrario a derecho, pues le servía para eludir la limitación temporal contemplada en el artículo 150 de la LGT. Así decía la misma:

(a) Diferente ha de ser la respuesta a la primera línea de debate. No cabe admitir que, ante las dificultades que acarrea cumplir el plazo máximo señalado por el legislador para las actuaciones inspectoras cuando deba pedirse información a las

autoridades de otros Estados con objeto de regularizar la situación tributaria de la entidad inspeccionada, y a fin de burlar ese plazo máximo, se realicen actuaciones antes del inicio del procedimiento, formalizándose este último después de recibida y analizada la información requerida.

Recuérdese que «el legislador quiso, a través del artículo 29 de la Ley 1/1998, que las actuaciones de inspección se consumaran en un plazo máximo de doce meses, sin perjuicio de su posible prórroga hasta el límite de otros doce si concurren las circunstancias que la propia ley prevé (apartado 1) [...] Así pues, el propósito del titular de la potestad legislativa es que, como principio general, la Inspección de los tributos finiquite su tarea en el plazo de doce meses, prorrogable como mucho hasta veinticuatro si concurren las causas tasadas en la norma, si bien autoriza, para computar el tiempo, a descontar las demoras provocadas por los contribuyentes y los paréntesis necesarios para la tarea inspectora y de comprobación, como los constituidos por la necesidad de esperar a la llegada de la información recabada a otras autoridades. En cualquier caso, ha sido tajante al dejar muy claro que el tiempo que transcurra entre la notificación del inicio de las actuaciones y el acto que las culmina no exceda de aquellos lapsos temporales (artículo 29, apartados 1 y 4)» [Sentencia de 24 de enero de 2011 (casación 5990/07, FJ 5.º)].

Por consiguiente, debiéndose entender realmente principiadas las actuaciones de comprobación e investigación el 25 de febrero de 2002 y finalizadas el 22 de junio de 2005, se dilataron durante treinta y nueve meses y veintiséis días, con una duración total de mil doscientos catorce días. Se superó indudablemente el plazo máximo de doce meses establecido para las mismas, que no fue objeto de ampliación, habida cuenta de las dilaciones que pueden ser imputadas a la compañía inspeccionada y del plazo de seis meses a computar como interrupción justificada por la información tributaria requerida a las autoridades de los Países Bajos y Gran Bretaña de acuerdo con el artículo 31 bis, apartado 1 a), del Reglamento General de la Inspección de los Tributos, término que era el aplicable cuando la solicitud se cursaba a la Administración tributaria de otros Estados miembros de la Unión Europea [véase, por todas, la sentencia de 19 de abril de 2012 (casación 541/11, FJ 4.º)]; aún más, ni siquiera considerando el plazo de doce meses de interrupción justificada aplicable cuando la información se requería a organismos de otros Estados que no fueran Administración tributaria, se habría respetado el plazo máximo de duración de las actuaciones de comprobación e investigación legalmente previsto.

Habiéndose excedido el plazo máximo de las actuaciones inspectoras, se producen los efectos jurídicos que a dicha situación anudaba el artículo 29.3 de la Ley 1/1998, desarrollado por el artículo 31 quáter del Reglamento General de la Inspección de los Tributos, esto es, no considerar interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones de comprobación e investigación desarrolladas...

A nuestro juicio, ni una ni otra sentencia resultan en sí mismas especialmente llamativas; la que constituye el objeto del presente análisis sigue con extremado apego el texto

legal y confirma la actuación de la Administración que, general y afortunadamente, suele seguir con extremado celo el texto literal de la norma; la que acabamos de citar por el contrario sigue la línea, tan frecuente en el Tribunal Supremo, de trascender a los tenores literales de la norma y aplicar los principios generales para que la aplicación de los tributos se ajuste plenamente a los principios constitucionales y a los que deben regir la aplicación de los tributos. Lo que resulta extraordinariamente sorprendente es la comparativa entre una y otra.

Tanto el caso examinado por el Tribunal Supremo en su Sentencia de 26 de mayo de 2014 como en la que ahora comentamos, de 8 de abril de 2019, existe una identidad esencial: en ambos casos se ha realizado por la Administración un supuesto requerimiento de información, cuyo objeto esencial es obtener los datos necesarios para la práctica de la regularización, sustrayendo dicho requerimiento del procedimiento de comprobación e investigación.

Existe además otro elemento de coincidencia; el requerimiento de información se emite cuando la Administración ha constatado, mediante otros datos, indicios o informaciones ya a su disposición, que resulta probable una regularización de la situación tributaria del contribuyente en relación con aquellos puntos comprendidos en el propio requerimiento de información.

Quizá resulta más evidente esta circunstancia en el caso resuelto por la Sentencia de 26 de mayo de 2014, en la que se afirma que la solicitud de asistencia mutua formulada por el Jefe de la Dependencia Regional de Aduanas e Impuestos Especiales de las Islas Baleares afirma que existen «sospechas fundadas de elusión del pago de los derechos a la importación de la embarcación de referencia».

Cierto es, no obstante, que el contenido del procedimiento de comprobación no tiene el mismo alcance después, a pesar de dirigirse en ambos casos a regularizar aquello que resulta del requerimiento de información: en el caso de la Sentencia de 26 de mayo de 2014 el tribunal afirma que la mera notificación formal una vez concluida la auténtica labor de investigación desarrollada solo buscaba dar una apariencia de desarrollo de dicha labor en presencia del obligado tributario, cuando ya se había completado con el requerimiento; mientras que en la Sentencia de 8 de abril de 2019, el Tribunal Supremo destaca que en el procedimiento de comprobación posterior al requerimiento se aportaron escrituras de compraventa de inmuebles, contratos de prestación de servicios a sociedad, recibos de IBI, cheques, préstamos, examen de otras cuentas bancarias distintas a las que registraron los movimientos de efectivo respecto a los se solicitó la información, destacando que en su opinión, por tanto, la actividad de información no suplantó ni pretendió sustituir a la de investigación, que tuvo sustantividad propia.

Por otro lado, existe una diferencia en cuanto al destinatario del requerimiento: en la Sentencia de 26 de mayo de 2014 se dirige frente otras Administraciones tributarias en vía

de asistencia mutua, es decir, frente a persona distinta de aquel que es objeto del procedimiento de comprobación posterior, y en la Sentencia de 8 de abril de 2019 se dirige frente al propio obligado tributario.

A nuestro juicio, resulta mucho más fácil sostener la independencia de los requerimientos de información de forma independiente cuando estos se formulan frente a terceros que cuando se dirigen frente al propio obligado tributario y se refieren al cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias, especialmente si ya existían indicios anteriores de la existencia de irregularidades. Sin embargo, los fallos de Tribunal Supremo se producen en sentido contrario; es mucho más exigente en la Sentencia de 26 de mayo de 2014, con el requerimiento a terceros, que en la Sentencia de 8 de abril de 2019, con el requerimiento al propio obligado.

Resulta difícil, después de esta comparativa, esbozar una respuesta general y, sobre todo, tratar de adelantar, a partir de estos criterios, hacia dónde va a dirigirse la jurisprudencia. No deja de recordarnos lo producido con estas sentencias a la monumental obra de Vasili Grossman *Vida y destino*, particularmente a la absurda situación de Víctor, injustamente aislado y preparándose para lo peor, que se resuelve con una llamada del «camarada Stalin» que cambia su previsible aciago destino. Algo de imprevisibilidad propia del totalitarismo hay en la comparación de sentencias.

Nos parece que el Tribunal Supremo, después de fallos muy notorios contra la Hacienda Pública, quizá con mucho desapego a la ley (como en el caso de las prestaciones de maternidad) haya querido dar un paso atrás y dar la razón ahora a la Administración, quizá cuando había más motivo.

No podemos cerrar este comentario sin destacar que el criterio de la Sentencia 8 de abril de 2019 ha sido nuevamente aplicado por el Tribunal Supremo en Sentencia de 22 de abril de 2019 (rec. núm. 6513/2017 –NFJ073816–) en el que se examinaba una cuestión igual a la planteada en la sentencia objeto de este comentario, resolviendo el tribunal en su sentencia lo siguiente:

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.

Sirva como conclusión general que parece que a lo que deberemos atender para resolver en el futuro estos asuntos no será a la existencia o no de un requerimiento de información, lo que desde luego parecía de un formalismo excesivo, sino si a través de uno o sucesivos

requerimientos, ampliando el contenido de los primeros, se ha pretendido desarrollar una verdadera comprobación fuera del procedimiento inspector. La clave, pues, radicará en la adecuada aplicación del pronunciamiento contenido tanto en la Sentencia de 8 de abril de 2019 como en la de 22 de abril de 2019, que acabamos de citar, y que reza así:

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