



Roj: **STS 2222/2020** - ECLI: **ES:TS:2020:2222**

Id Cendoj: **28079130022020100341**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **07/07/2020**

Nº de Recurso: **641/2018**

Nº de Resolución: **935/2020**

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

Ponente: **JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ AS 3451/2017,**  
**ATS 3823/2018,**  
**STS 2222/2020**

## **TRIBUNAL SUPREMO**

### **Sala de lo Contencioso-Administrativo**

#### **Sección Segunda**

#### **Sentencia núm. 935/2020**

Fecha de sentencia: 07/07/2020

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 641/2018

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 16/06/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández

Procedencia: T.S.J.ASTURIAS CON/AD SEC.3

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

Transcrito por: CAR

Nota:

No ha lugar a entrar a dilucidar cuestiones propuestas por la parte cuando expresamente el auto de admisión las rechazó.

R. CASACION núm.: 641/2018

Ponente: Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández

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

## **TRIBUNAL SUPREMO**

### **Sala de lo Contencioso-Administrativo**

#### **Sección Segunda**

#### **Sentencia núm. 935/2020**

Excmos. Sres. y Excma. Sra.



D. Nicolás Maurandi Guillén, presidente

D. José Díaz Delgado

D. Ángel Aguallo Avilés

D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Jesús Cudero Blas

D. Isaac Merino Jara

D<sup>a</sup>. Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 7 de julio de 2020.

Esta Sala ha visto en su Sección Segunda, constituida por los Excmos. Sres. Magistrados indicados al margen, el recurso de casación n.º 641/2018, interpuesto por La Administración General del Estado, representada y asistida por el Sr. Abogado del Estado, y por D<sup>o</sup>. Baltasar, representado por la procuradora de los Tribunales D<sup>a</sup>. Nuria Feliú Suárez, bajo la dirección letrada de D<sup>a</sup>. María Amparo Arráez Vera, contra la sentencia de 16 de noviembre de 2017, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Asturias, pronunciada en el recurso n.º 580/2016, contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional del Principado de Asturias, de fecha 30 de junio de 2016, que desestima las reclamaciones números NUM000 y NUM001, concepto IRPF 2008/09/10/11 y sanción, formuladas contra sendos acuerdos de la Dependencia Regional de Inspección, sede Gijón, de la Delegación Especial de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, de fecha 16 de mayo de 2016, por el que, respectivamente, se practica liquidación por el IRPF, ejercicios 2008/09/10/11, a resultados del A02 n.º NUM003, por un importe de 310.624,95 euros, y se acuerda la imposición de sanción por la comisión de infracción tributaria tipificada en el artículo 191 de la LGT, e importe de 334.326,56 euros.

Han comparecido en el recurso de casación como partes recurridas la Administración General del Estado, representada y asistida por el Sr. Abogado del Estado, y D<sup>o</sup>. Baltasar, representado por la procuradora de los Tribunales D<sup>a</sup>. Nuria Feliú Suárez, bajo la dirección letrada de D<sup>a</sup>. María Amparo Arráez Vera, en los recursos interpuestos de contrario.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández.

## ANTECEDENTES DE HECHO

### **PRIMERO.-** Resolución recurrida en casación.

En el procedimiento ordinario n.º 580/2016, seguido en de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Asturias, con fecha 16 de noviembre de 2017, se dictó sentencia cuya parte dispositiva es del siguiente tenor literal: "FALLO.- Estimar en parte el presente recurso contencioso administrativo interpuesto en nombre de Don Baltasar, contra la resolución del TEARA a que el mismo se contrae, que se anula en los particulares relativos a la liquidación y sanción referida al ejercicio 2008, así como en el desvío de fondos a la madre que se fija en 8.479,75 euros y no en 32.196,29 euros, por no ser en los mismos ajustada a derecho, desestimando el recurso en todo lo demás. Sin hacer especial pronunciamiento sobre costas".

### **SEGUNDO.-** Preparación del recurso de casación.

Notificada dicha sentencia a las partes, por el Sr. Abogado del Estado, en la representación que ostenta de La Administración General del Estado, y por la representación procesal de D<sup>o</sup>. Baltasar, se presentaron escritos con fechas 3 de enero y 4 de enero de 2018, respectivamente, ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Asturias, preparando recurso de casación, y la Sala, por auto de 12 de enero de 2018, tuvo por preparados los recursos de casación, con emplazamiento de las partes ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, habiendo comparecido, dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA, como parte recurrente La Administración General del Estado, representada y asistida por el Sr. Abogado del Estado, y por D<sup>o</sup>. Baltasar, representado por la procuradora de los Tribunales D<sup>a</sup>. Nuria Feliú Suárez, bajo la dirección letrada de D<sup>a</sup>. María Amparo Arráez Vera, habiéndose personado los mismos, como partes recurridas, en los recursos interpuestos de contrario.

### **TERCERO.-** Admisión del recurso.



Recibidas las actuaciones en este Tribunal, la Sección Primera de esta Sala acordó, por auto de 11 de abril de 2018, la admisión del recurso de casación, en el que aprecia que concurren en este recurso de casación las circunstancias de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia previstas en los apartados 3.a) y 2.c) del artículo 88 de la Ley 29/1998, de 13 de Julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, precisando que:

" 2º) Las cuestiones nucleares que presentan interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consisten en:

a) Clarificar si, en los supuestos en los que se solicita autorización judicial para la entrada en domicilio, las actuaciones realizadas con carácter previo al inicio de un procedimiento de inspección tributaria, que se produce mediante su comunicación formal al obligado tributario, deben considerarse actuaciones inspectoras a efectos del cómputo del plazo de duración máxima regulado en el artículo 150 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

b) Determinar, en interpretación del artículo 150.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en su redacción vigente hasta la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, si, una vez excedido el plazo máximo previsto legalmente para el desarrollo de las actuaciones inspectoras y, por ello, desprovisto el acto de inicio de las mismas de carácter interruptor de la prescripción, para que su continuación tras la finalización de aquel plazo máximo produzca ese efecto interruptor, se requiere un acto formal de reanudación o basta cualquier actuación enderezada a la regularización tributaria del contribuyente, debidamente notificada.

3º) Identificar como norma jurídica que, en principio, será objeto de interpretación: respecto a ambas cuestiones, el artículo 150 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria ["LGT"] (BOE de 18 de diciembre".

#### **CUARTO.- Interposición del recurso de casación y oposición.**

Recibidas las actuaciones en esta Sección Segunda, el Sr. Abogado del Estado, en la representación que ostenta de La Administración General del Estado, por medio de escrito presentado el 24 de mayo de 2018, interpuso recurso de casación, en el que expuso que las normas infringidas por la sentencia impugnada son:

El artículo 150.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), en relación con el artículo 177 del Reglamento general de gestión e inspección (RGIT), aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.

El Sr. Abogado del Estado manifiesta que tanto si se examina la cuestión desde la perspectiva de las normas aplicables a la autorización de entrada en domicilio y a la determinación del momento en que se inician las actuaciones inspectoras, como si ese examen se efectúa desde la perspectiva de la jurisprudencia, se llega a la conclusión de que el procedimiento comenzó en la fecha en que se produjo la entrada en el domicilio y la simultánea comunicación de inicio, esto es, el 31-5-2013. Al no entenderlo así, la Sala a quo habría infringido los artículos 150.1 LGT y 177.2 RGIT, cuyo tenor literal lleva a la misma conclusión. En consecuencia, cuando finalizó el procedimiento inspector el 16-5-2014, no se había superado el plazo de duración de doce meses y subsistía el efecto interruptivo de la prescripción derivado de la iniciación de dicho procedimiento. De manera que la liquidación por IRPF del ejercicio 2008 no se vería afectada por la prescripción, siendo ajustada a derecho, declaración que se extiende también a la sanción derivada de dicha liquidación.

Tras las anteriores alegaciones, la parte recurrente solicitó a la Sala que "dicte sentencia por la que estime el recurso revocando la sentencia recurrida y confirmando la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional y los actos administrativos de los que trae causa, en lo que se refiere a la liquidación y sanción correspondiente al IRPF del ejercicio 2008".

Asimismo, la procuradora D<sup>a</sup>. Nuria Feliú Suárez, en nombre y representación de D<sup>o</sup>. Baltasar, por medio de escrito presentado el 6 de junio de 2018, interpuso recurso de casación, en el que expuso que las normas infringidas por la sentencia impugnada son, agrupándolas en 4 motivos:

1.- El planteado por el Sr. Abogado del Estado sobre el cómputo del plazo de duración del procedimiento inspector en los casos de autorización judicial de entrada y registro domicilio.

2.- Sobre si una vez excedido el plazo legal máximo de duración del procedimiento se requiere un acto formal de reanudación o basta cualquier actuación enderezada a la regularización enderezada a la regularización tributaria del contribuyente: Infracción del art. 150.2 LGT (aplicable *ratione temporis*) y de la jurisprudencia reiterada del TS ( SSTS de 12 de marzo de 2015; de 23 de mayo de 2016; de 21 de junio de 2016; de 22 de diciembre de 2016; de 12 de julio de 2016, y de 23 de marzo de 2018).



3.- La nulidad del auto judicial que autoriza la injerencia domiciliaria al no identificar el acto administrativo necesitado de ejecución forzosa con la entrada y registro: Infracción de los artículos 113 Y 147. 1 LGT en relación con los artículos 8.6 LJCA, 91.2 LOPJ y 18.2 CE.

4.- La nulidad del auto judicial autorizante de la injerencia domiciliaria para "iniciar" un resucitado procedimiento "Híbrido" Inspector-Sancionador dirigido a la comprobación del tributo y a la obtención de pruebas de los ilícitos tributarios puestos de manifiesto tras la Orden de Carga en Plan: Infracción de los artículos 113, 145.1 y 208.1 LGT en relación con los artículos 8.6 LJCA, 91.2 LOPJ Y 18.2 CE.

La recurrente sostiene que la Sentencia recurrida desconoce e infringe una doctrina constante y reiterada del TS sobre la interpretación y alcance del art. 150.2 LGT, cuya aplicación al caso hubiera determinado la íntegra estimación de la demanda y la anulación de la totalidad de las liquidaciones y de las sanciones tributarias recurridas. Además, sienta una doctrina sobre los arts. 113, 145.1 y 208.1 LGT en relación con los arts. 8.6 LJCA, 91.2 LOPJ y 18.2 CE, " *gravemente dañosa para los intereses generales*" ( art. 88.2. b) LJCA), al confirmar, sin revisarla, la legalidad de una "Autorización judicial de entrada en el domicilio de los obligados tributarios" ( arts. 113 LGT), para iniciar formalmente un "procedimiento de inspección" con el objeto de "comprobar e investigar el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias" ( art. 145.1 LGT) [que, en el presente caso, la Sala reconoce iniciado "al menos" desde el 03/05/2013], cuando lo que en realidad se desarrolla a partir de la diligencia de entrada domiciliaria el 31/05/2013 es un procedimiento "híbrido" inspector-sancionador, subrepticamente "resucitado" veinte años después de su definitiva supresión por la Ley 1/1998; y sin la separación funcional y procedimental ordenada en el art. 208.1 LGT.

La recurrente finaliza manifestando la inobservancia por la sentencia recurrida de la doctrina del TS sobre la posibilidad de revisar en el recurso contra el acto final del procedimiento, los autos autorizantes de la entrada domiciliaria no recurridos en apelación.

Tras las anteriores alegaciones, termina suplicando a la Sala que " 1º) Que teniendo por presentado en plazo el escrito de interposición del recurso de casación, lo admita y, seguido que sea el procedimiento por sus trámites, lo resuelva, estimando los Motivos alegados por esta parte contra la Sentencia nº 00914/17 del TSJA, de 16/11/2017, conducentes, todos y cada uno de ellos, a solicitar la nulidad de las liquidaciones y sanciones tributarias practicadas a D. Baltasar por la AEAT que no resultaron anuladas por la Sentencia recurrida. 2º) Que, subsidiariamente, excluya del recurso de casación del Abogado del Estado la cuestión fáctica planteada, desestimando el único Motivo de impugnación de la Sentencia recurrida alegado en su recurso".

Por su parte, el Sr. Abogado del Estado, en la representación que le es propia, por escrito presentado con fecha 2 de noviembre de 2018, formulo oposición al recurso de casación interpuesto por la Sra. Feliú Suárez, manifestado que la cuestión del presente escrito de oposición, se limita al examen de los efectos del transcurso máximo del plazo de duración de las actuaciones inspectoras sobre el IRPF de los ejercicios 2009, 2010 y 2011 y si, como interesa el recurrente, se ha producido la prescripción al no existir un acto formal de reanudación de actuaciones posterior al transcurso de dicho plazo, cuestión esta sobre la que no se pronuncia la sentencia de instancia. El Sr. Abogado del Estado alega, respecto de la infracción del artículo 150.2 LGT en cuanto se requiere un acto formal de reanudación de actuaciones una vez transcurrido el plazo máximo de duración del procedimiento inspector, que la sentencia de instancia no ha infringido el citado artículo ni la jurisprudencia que lo interpreta, porque aunque en el hipotético caso de que se hubiera superado el plazo máximo de duración del procedimiento inspector, lo que hay que tomar en consideración, en un caso como el presente, es el momento de notificación de las liquidaciones y dicha notificación se produjo antes de que hubiera transcurrido el plazo de prescripción del IRPF 2009, 2010 y 2011. Y, respecto a la nulidad del auto de autorización de entrada en domicilio, alega que las cuestiones sobre la nulidad del auto de autorización de entrada en domicilio no han sido admitidas en el auto de admisión. Concluye que: (i) respecto de la pretensión deducida de contrario, la sentencia recurrida es ajustada a derecho y procede su confirmación, con desestimación del recurso de casación; (ii) y en relación con la cuestión doctrinal planteada en el auto de admisión a instancia del recurrente, que en el presente caso no procede fijar doctrina porque no se ha excedido el plazo de duración del procedimiento inspector como sostiene en su recurso de casación y, aunque fuere así, el efecto interruptivo de la prescripción se produce por la notificación de las liquidaciones sin necesidad de atender a otros actos y a los requisitos que se derivan del artículo 150.2 LGT.

Tras las anteriores alegaciones, terminó suplicando a la Sala " dicte sentencia por la que, desestime el recurso de casación, confirmando la sentencia recurrida por ser ajustada a Derecho y sin que, a nuestro juicio, sea posible fijar doctrina por las razones que se exponen en el anterior apartado tercero".

Asimismo, la procuradora D<sup>a</sup>. Nuria Feliú Suárez, en nombre y representación de D<sup>o</sup>. Baltasar , por escrito presentado con fecha 26 de diciembre de 2018, también formulo su oposición al recurso de casación interpuesto por el Sr. Abogado del Estado, manifestando que se remite íntegramente al contenido de su escrito



de interposición en el que expuso los argumentos relativos a que, en un procedimiento inspector en el que se ha obtenido autorización judicial para la entrada en domicilio constitucionalmente protegido, deben tenerse en cuenta los trámites previos a la comunicación formal al obligado tributario para computar el plazo máximo de duración del procedimiento, tal y como fue apreciado por la Sala de instancia.

Manifiesta que en la casación planteada por el Sr. Abogado del Estado hay un exceso en la petición, por pretender incluir en el *petitum* el examen de una cuestión fáctica, considerada ya probada y vedada a la casación. Así, una cosa es la cuestión jurídica que debe resolver el recurso de casación (si las actuaciones comprobadoras previas a la inmisión locativa inspectora inaudita parte en domicilio constitucional, deben computarse en la duración del procedimiento inspector), y otra los hechos que la suscitan: la cuestión fáctica que el Tribunal de instancia consideró probada y cuya valoración está vedada en casación: las concretas actuaciones previas de comprobación e investigación que desarrolló la AEAT formaron parte del procedimiento inspector.

La seguridad jurídica, exige que la Inspección no pueda realizar actuaciones y trámites sin sujetarse a procedimiento alguno, pues tal proceder, comportaría inevitablemente la radical invalidez de lo actuado. La Sentencia recurrida, en este concreto aspecto, no vulnera el principio de seguridad jurídica. Al contrario, lo refuerza, en cuanto no deja en ninguna indefinición el momento de inicio de las actuaciones inspectoras, pues con carácter general procedimiento inspector comienza cuando la comunicación formal de inicio es notificada al contribuyente afectado. La sentencia de instancia lo que ha hecho es reconocer, al igual que otros Tribunales, que existen casos excepcionales en los que el procedimiento inspector comienza antes de esa notificación formal de la comunicación del inicio al interesado, por haberse llevado a cabo necesariamente ya actuaciones materialmente inquisitivas. Uno de estos supuestos especiales se ha dado en el presente caso, pues la Inspección realizó actuaciones materialmente comprobadoras, con carácter previo a cualquier comunicación al inspeccionado, para fundamentar su petición de autorización judicial encaminada a la entrada y registro de las consultas odontológicas del sujeto pasivo. Precisamente, lo que resulta lesivo y contrario al principio de seguridad jurídica es que cualquier actuado pueda realizar cuantas investigaciones estime convenientes (lo que supone, de facto, el desarrollo de un procedimiento de comprobación) sin que comience el cómputo del plazo de duración del citado procedimiento. Es al contrario, quien vulnera la seguridad jurídica es la AEAT, al pretender, de forma genérica y contraria a la norma, excluirlas del cómputo del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras.

La Sala de instancia inaplicó el art. 150.2 LGT, en su redacción vigente hasta la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, y la jurisprudencia del Tribunal Supremo que lo interpreta, al dejar de reconocer la prescripción tributaria. Es cierto que la Sentencia recurrida declaró la prescripción del ejercicio 2008 por haberse superado el plazo máximo del procedimiento inspector, pero inaplicó y no asumió las consecuencias que se derivaban del art. 150.2 LGT y de la jurisprudencia del TS y cuya aplicación hubiera determinado la estimación total de la demanda y la anulación de la totalidad de las liquidaciones y sanciones tributarias recurridas.

Tras las anteriores alegaciones, terminó suplicando a la Sala "declare la procedencia de la casación de la Sentencia nº 00914/17 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Tercera, del Tribunal Superior de Justicia de Asturias, de 16/11/2017 (Recurso nº PO 580/2016), exclusivamente en lo referido a la parte promovida por mi mandante, declarando, según lo expuesto, la prescripción del derecho de la Administración a liquidar los ejercicios 2008-2011 del IRPF objeto de la regularización inspectora, reconociendo que, en determinados supuestos en los que se solicita autorización judicial para la entrada en un domicilio, pueden existir actuaciones materialmente inspectoras realizadas con carácter previo a la comunicación formal al obligado tributario que, tal y como apreció el TSJ de Asturias en la sentencia recurrida, deben considerarse actuaciones inspectoras a los efectos del cómputo del plazo de duración máxima de éstas regulado en el artículo 150 LGT".

**QUINTO** . - *Señalamiento para deliberación del recurso.*

Por providencia de 27 de febrero de 2019, el recurso quedó concluso y pendiente de votación y fallo, al no haber lugar a la celebración de vista pública por no advertir la Sala la necesidad de dicho trámite.

Llegado su turno, se señaló para deliberación, votación y fallo el 16 de junio de 2020, en cuya fecha tuvo lugar el referido acto.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO.-** *Objeto del presente recurso de casación.*

Es objeto del presente recurso de casación la sentencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del Principado de Asturias, de fecha 16 de noviembre de 2017, estimatoria parcial





del recurso contencioso administrativo dirigido contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional del Principado de Asturias, de fecha 30 de junio de 2016, que desestima las reclamaciones números NUM000 y NUM001, formuladas contra acuerdos de la Dependencia Regional de Inspección, sede Gijón, de la Delegación Especial de la AEAT, de fecha 16 de mayo de 2016, por los que se practica liquidación por el IRPF, ejercicios 2008/09/10/11, a resultas del A02 nº NUM003, por un importe de 310.624,95 euros, y se acuerda la imposición de sanción por la comisión de infracción tributaria tipificada en el artículo 191 de la LGT, e importe de 334.326,56 euros.

La sentencia impugnada, en lo que ahora interesa, se pronunció sobre la fecha en que debía de entenderse iniciado el procedimiento inspector a efecto de computar una posible prescripción, en concreto del ejercicio de 2008; las posturas enfrentadas se movían entre la del demandante que abogaba por considerar que se iniciaron con carácter previo a la notificación "formal" del inicio del procedimiento, a partir del 15 de marzo de 2013, una vez cargado en el Plan de Inspección y asignado al Equipo de Inspección, y la de la Administración que lo fijaba el 31 de mayo de 2013, fecha en la que se le comunica el inicio del mismo. Recoge la sentencia que debe partirse de los datos objetivos que constan y que se concretan en:

- el 15 de marzo de 2013, se incluye al actor en el Plan de Inspección con asignación de equipo de Inspección.
- informe de 23 de abril de 2013.
- El 3 de mayo del 2013 se solicita por acuerdo del Delegado Especial de la AEAT autorización judicial de entrada y registro domiciliario.
- auto judicial de autorización el 14 de mayo de 2013.
- el 31 de mayo de 2013, se comunica el inicio del procedimiento inspector.
- El 16 de mayo de 2014 se notifica las resoluciones impugnadas.

Entiende la Sala de instancia que "siendo la Inspección Tributaria la competente para incoar un procedimiento inspector, ello no supone que tal incoación sea meramente discrecional, sino que ha de responder a una decisión reglada y sujeta a parámetros legales, que lleva a que debe incoarse cuando se hubieran acumulado datos suficientes para presumir, con relación al obligado tributario, que procede la regularización tributaria mediante la oportuna liquidación, sin que pueda demorarse la incoación del procedimiento por mera voluntad de la inspección, ya que ello perjudicaría las garantías del contribuyente y entre ellas la relativa a la limitación de duración del procedimiento, dejando en manos de la Inspección la duración real del procedimiento inspector por el mero hecho de hacerlo depender de la comunicación "formal" del inicio, cuando ya se han efectuado actuaciones propiamente inspectoras que llevan a presumir la necesidad de regularización, que, en el presente caso, cabe apreciar, al menos, cuando emitido el informe de 23 de abril de 2013, se solicita la autorización de entrada y registro (concedida judicialmente) pues ello es facultad de la Inspección ( artículo 142 de la LGT) y dentro del objeto del procedimiento ( artículo 145 de la LGT) por lo que dicho procedimiento ya existe sirviendo de motivación del acto de inicio del procedimiento la referencia al Plan (TSJ de Castilla la Mancha de 19 de octubre de 2016). Y ello, porque si los indicios que llevaron a la inclusión del contribuyente en la carga del Plan de Inspección no tiene por qué ser suficiente para entender iniciado el procedimiento, pues no es obligado, si lo ha de ser cuando hay actuaciones derivadas de aquella inclusión que ponen de manifiesto actos propios inspectores dirigidos a la regularización, que en el caso ha de situarse, al menos, en la fecha que se ha argumentado, y por tanto, no cuestionada que se ha excedido el plazo de duración del procedimiento, no produciéndose la interrupción de la prescripción, que se ha producido incluso con la fecha que aquí se establece y que también contempla el recurrente, esta se ha producido, como se argumenta en la demanda, respecto del ejercicio 2008, debiendo declararse la nulidad de la liquidación respecto de dicho ejercicio, así como la sanción derivada de la misma".

**SEGUNDO.-** *Sobre las cuestiones de interés casacional objetivo y delimitación de la controversia.*

Dado los términos en los que se desenvuelve la controversia en el presente recurso de casación, en el que ambas partes son a la vez recurrentes y recurridos, se ha de atender al contenido del auto de admisión en relación con la polémica suscitada y el alcance de las cuestiones seleccionadas en cuanto a su proyección jurídica en la resolución del pleito y satisfacción de los intereses actuados, en definitiva procede delimitar el ámbito al que se ha de circunscribir el presente pronunciamiento.

Como se ha tenido ocasión de exponer la posición del Abogado del Estado niega que sean actuaciones inspectoras las realizadas con anterioridad a la comunicación de inicio, por lo que el parecer contrario de la Sala de instancia infringe el art. 150 de la LGT.

Para la parte demandante en la instancia las consecuencias de haber apreciado la Sala la vulneración del art. 150.2 de la LGT por exceso del plazo del procedimiento, no se detiene en la prescripción del ejercicio de



2008, sino que desprovisto el acto de inicio de carácter interruptor de la prescripción, para que su continuación produzca ese efecto interruptor tras la finalización de aquel plazo máximo, se debió haber requerido un acto formal de reanudación o cualquier actuación enderezada a la regularización tributaria del contribuyente, debidamente notificada; en tanto que no existe dicho acto, lo procedente a su entender es haber declarado la anulación de las totalidad de las liquidaciones y sanciones recurridas.

En el expresado auto de admisión de fecha 11 de abril de 2018, expresamente se rechaza como cuestiones a debatir la denunciada desviación de poder y/o fraude de ley del auto de autorización judicial de entrada y registro en tanto que el mismo no fue combatido en el momento procesal adecuado.

El auto de admisión, seleccionó como cuestiones con interés casacional las siguientes:

"a) Clarificar si, en los supuestos en los que se solicita autorización judicial para la entrada en domicilio, las actuaciones realizadas con carácter previo al inicio de un procedimiento de inspección tributaria, que se produce mediante su comunicación formal al obligado tributario, deben considerarse actuaciones inspectoras a efectos del cómputo del plazo de duración máxima regulado en el artículo 150 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

b) Determinar, en interpretación del artículo 150.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en su redacción vigente hasta la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, si, una vez excedido el plazo máximo previsto legalmente para el desarrollo de las actuaciones inspectoras y, por ello, desprovisto el acto de inicio de las mismas de carácter interruptor de la prescripción, para que su continuación tras la finalización de aquel plazo máximo produzca ese efecto interruptor, se requiere un acto formal de reanudación o basta cualquier actuación enderezada a la regularización tributaria del contribuyente, debidamente notificada".

Con carácter general se ha dicho que el elemento nuclear que caracteriza y define el recurso de casación introducido con la LO 7/2015, es el denominado interés casacional objetivo que debe ser delimitado en el auto de admisión previsto al efecto, de suerte que en la controversia a enjuiciar se le reconoce un efecto catalizador que condiciona y delimita el debate entre las partes y, claro está, el propio escrito de interposición, que debe estar y seguir las pautas que quedan marcadas en el auto de admisión y debe de centrarse en las normas y jurisprudencia que se han identificado como susceptibles de interpretación. Ciertamente en esta regla general caben excepciones e, incluso, a veces, la Sala sentenciadora se ha visto en la necesidad de hacer matizaciones o acotaciones del auto de admisión y de las cuestiones identificadas como de interés casacional objetivo, con el fin de dar debido cumplimiento a la función que se le asigna legalmente a este recurso de casación y satisfacción al principio vertebrador de la tutela judicial efectiva; sin embargo, no concurre en este caso motivo alguno por el que se deba excepcionar la norma general, puesto que en todo caso para que las excepciones puedan tener algún recorrido resulta indispensable que se trate al menos de cuestiones que no hayan sido expresamente rechazadas en el auto de admisión.

En el caso que nos ocupa ha de ponerse de manifiesto, por un lado que la parte demandante en la instancia al formular y desarrollar su escrito de interposición pretende obviar la regla general vista y distorsionar el debate en los términos acotados en el auto de admisión; por otro, que el examen de la segunda de las cuestiones seleccionadas a la luz del supuesto real a enjuiciar y resolver carece de relevancia alguna, en tanto que sea una u otra la respuesta resulta del todo punto relevante para el resultado final.

El propio auto de admisión expresamente rechazó que existiera interés casacional objetivo respecto del primer bloque de reparos que oponía el demandante. En concreto este alegó:

"Don Baltasar, defiende que en su recurso de casación concurre también interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque:

1. En relación con el primer bloque de infracciones ( artículos 113, 142.2, 145.1, 147, 207 y 208.1 LGT, en relación con el artículo 70.2 LJCA, el artículo 6.4 CC, el artículo 8.6 LJCA y el artículo 18.2 CE) se dan los supuestos del artículo 88.2. b); 88.3. a), 88.2. c) y 88.2.a) LJCA:

a) La sentencia recurrida sienta una doctrina sobre el artículo 8.6 LJCA, en su relación con los artículos 113, 142.2, 145.1 y 147 LGT y con el artículo 18.2 CE, "gravemente dañosa para los intereses generales" ( artículo 88.2. b) LJCA) por cuanto:

(i) No revisa y mantiene la legalidad del Auto judicial que autorizaba el 14 de mayo de 2013 la entrada y registro domiciliario, desestimando la alegación de falta de competencia del Juzgado de lo Contencioso Administrativo, afirmando que, en todo caso, la tiene en relación con la ejecución forzosa de acto de la Administración como el que nos ocupa ( artículo 8.6 de la LJCA) (FD 7).

(ii) Restringe injustificadamente frente a la AEAT el alcance del derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio ( artículo 18.2 CE).



(iii) No aprecia la desviación de poder ( artículo 70.2 LJCA) y/o fraude de ley ( artículo 6.4 Código Civil) en que incurre la AEAT cuando, amparándose en los artículos 142.2 y 113 LGT, solicita una autorización judicial para la entrada en el domicilio de los obligados tributarios ( artículos 113 LGT), por considerarla necesaria en el ejercicio de las actuaciones inspectoras ( artículo 142.2 LGT), para iniciar un procedimiento de inspección ( artículos 145.1 y 147 LGT), pero lo que en realidad inicia no es un procedimiento de inspección sino un procedimiento "híbrido" inspector-sancionado o bien, sin más, un procedimiento sancionador en materia tributaria.

**b)** No existe jurisprudencia sobre tales normas, lo que permite presumir el interés casacional objetivo ( artículo 88.3.a) LJCA).

**c)** Señala que la creciente y reconocida proliferación en el ámbito tributario de solicitudes y autorizaciones judiciales de entrada y registro domiciliario junto a la notable disparidad de criterios de los Juzgados de lo contencioso-administrativo para concederlas o denegarlas determina, en fin, la concurrencia del interés casacional objetivo previsto en el artículo 88.2.c) LJCA), dado que esta cuestión afecta a un gran número de situaciones, tanto en sí misma como por trascender del caso objeto del proceso.

**d)** Afirma, asimismo, que concurre el interés casacional objetivo basado en el artículo 88.2.a) LJCA ante la inobservancia por el Tribunal de instancia de la doctrina del Tribunal Supremo sobre la susceptibilidad de revisión por las Salas de lo contencioso-administrativo, en el recurso contra el acto final del procedimiento, de los autos de los Juzgados de lo contencioso-administrativo autorizando la entrada domiciliaria que no fueron recurridos en apelación.

Por todo lo anterior, justifica la conveniencia de un pronunciamiento del Tribunal Supremo que permita clarificar:

- El objeto, finalidad y límites de las potestades de la AEAT para solicitar "autorización judicial para la entrada en el domicilio de los obligados tributarios" ( artículos 113 LGT), "cuando en el ejercicio de las actuaciones inspectoras sea necesario (...)" ( artículo 142.2 LGT), en aquellos supuestos en los que el procedimiento de inspección tributaria ya esté materialmente iniciado ( artículo 147 LGT) antes de la presentación en el Juzgado de la petición de autorización; y el alcance del control judicial de la solicitud de la AEAT en tales supuestos y la ponderación de los intereses en conflicto.

- Precisar la naturaleza del acto de la AEAT a ejecutar forzosamente ( artículo 8.6 LJCA) y el grado de concreción de la información que deben contener las solicitudes de autorización judicial para la entrada en el domicilio de los obligados tributarios ( artículos 113 LGT).

- Establecer el alcance de la competencia que el artículo 8.6 LJCA atribuye a los Juzgados de lo Contencioso-Administrativo y los parámetros y criterios que estos deben seguir para autorizar o denegar las entradas y registros domiciliarios solicitadas por la AEAT, cuando esta pretenda ejecutar en el procedimiento de inspección tributaria ( artículo 145.1 LGT) diligencias de investigación y de obtención de pruebas de los ilícitos [administrativos o penales] y de las "sospechas de defraudación tributaria" descubiertas en sus previas actuaciones de comprobación e investigación; evitando el riesgo de expandir la competencia atribuida a los Juzgados de lo Contencioso-Administrativo por el artículo 8.6 LJCA.

- Dilucidar cuándo en las entradas y registros domiciliarios el "procedimiento de inspección" deja de ser materialmente tal para convertirse, como sucede en el presente caso, bien en un procedimiento de carácter sancionador ( artículo 207 LGT) o bien en un procedimiento "híbrido" (inspector-sancionador) sin la separación funcional y procedimental ordenada en el artículo 208.1 LGT, rehabilitándose, sin más, en tales casos el primitivo procedimiento de inspección definitivamente suprimido con la Ley 1/1998.

- Precisar los requisitos y el alcance de la revisión que, en el recurso contra el acto final del procedimiento, pueden llevar a cabo las Salas de lo Contencioso-Administrativo de los Autos de los Juzgados de lo Contencioso-Administrativo autorizando la entrada domiciliaria no recurridos en apelación".

Al respecto el auto de admisión expresamente dispone que: " 1. Respecto a la segunda y tercera cuestión, cuyo común denominador es el cuestionamiento del auto judicial, la sala lo desestima (FD 5º) por cuanto el mismo no fue impugnado como tal y fue ejecutado en sus propios términos, lo que hace decaer la alegación de desviación de poder y/o fraude de ley, cuando se está ante un procedimiento inspector en el que se hace uso de facultades dirigidas a su propia y estricta finalidad; y de falta de competencia del Juzgado de lo Contencioso Administrativo, que, en todo caso, la tiene en relación con la ejecución forzosa de acto de la Administración como el que nos ocupa ( artículo 8.6 de la LJCA). 2. Don Baltasar afirma que la sentencia recurrida infringe los artículos 113, 142.2, 145.1, 147, 207 y 208.1 LGT, en relación con el artículo 70.2 LJCA; el artículo 6.4 del Código Civil; el artículo 8.6 LJCA y el artículo 18.2 CE al no revisar y mantener la legalidad del auto judicial que autorizaba el 14 de mayo de 2013 la entrada y registro domiciliario; restringir injustificadamente el alcance





del derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio; y no apreciar la desviación de poder y/o fraude de ley en que incurre la AEAT cuando solicita una autorización judicial para la entrada en el domicilio de los obligados tributarios. Cita, al respecto, el Auto del Tribunal Supremo de 18 de octubre, que admite a trámite el RCA 2818/2017 (ES:TS:2017:9786A), en el que una de las cuestiones que presenta interés casacional para la formación de jurisprudencia "consiste en precisar los requisitos para que la autorización judicial de entrada y registro en un domicilio constitucionalmente protegido, a efectos tributarios, pueda reputarse necesaria y proporcionada".

En definitiva, en el propio auto de admisión se rechazó, como se ha visto, que existiera interés casacional sobre la cuestión vista, ante ello, por las razones referidas, no cabe que el demandante en la instancia, haciendo caso omiso a lo ya resuelto, insista en considerar que concurre el interés casacional respecto de dicha cuestión, y desarrolla argumentalmente su opinión solicitando una sentencia que se pronuncie en el sentido interesado. No procede, pues, entrar a examinar y dilucidar la expresada cuestión. En este sentido se ha pronunciado en ocasiones precedentes, valga por todas la sentencia de este Tribunal de 18 de diciembre de 2019, rec. cas. 4442/2018, en la que se dijo: "La parte recurrente insiste en plantear esta cuestión en el escrito de interposición del recurso y que se resuelva sobre esta cuestión. Tal postura carece de soporte jurídico. Es cierto que esta Sala ha admitido que la parte recurrente no queda constreñida completamente por la delimitación de las normas que deban ser objeto de interpretación, admitiendo que, al tiempo de formular su escrito de interposición puede suscitar la interpretación de normas distintas a las identificadas en aquel auto de admisión. Así lo admite expresamente el art. 92.3.a LJCA, señalando la posible extensión del escrito de interposición a otras normas siempre que hubieran sido debidamente citadas en el escrito de preparación. Pero esta posibilidad ha de entenderse rectamente, sin desvirtuar el contenido propio de la fase de admisión, de manera que las alegaciones de la recurrente y las cuestiones suscitadas en el escrito de interposición deben guardar relación con la cuestión de interés casacional, y, en un sentido negativo, es obvio que no pueden desbordar por completo aquella, como pretende la recurrente, para reintroducir, no ya al margen de la fase de admisión, sino en abierta contradicción de lo resuelto en la misma, cuestiones que hayan sido expresamente excluidas del interés casacional que permite el acceso al recurso de casación. El art. 92.3.a LJCA señala que el escrito de interposición deberá "[...] [e]xponer razonadamente por qué han sido infringidas las normas o la jurisprudencia que como tales se identificaron en el escrito de preparación [...] " pero " sin poder extenderse a otra u otras no consideradas entonces ". Por amplia que sea la casuística que se puede suscitar respecto a eventuales extensiones de la cuestión de interés casacional más allá de la identificación efectuada en el auto de admisión, no nos encontramos aquí ante una situación de errónea identificación de la cuestión de interés casacional por parte de la Sección de Admisión - como se puso de manifiesto en nuestra sentencia de 26 de junio de 2018 (Casación nº 299/2016) -, o de cuestiones que puedan ser abordadas en el enjuiciamiento de la cuestión de fondo, una vez estimado el recurso de casación, sino ante la pretensión abiertamente infundada de la recurrente de reiterar una cuestión que ya fue expresamente rechazada por carecer de interés casacional".

Respecto de la segunda de las cuestiones seleccionadas de interés casacional en los términos recogidos en el auto de admisión antes transcrito, parte de un presupuesto como es el exceso del plazo legalmente previsto para culminar el desarrollo de las actuaciones inspectoras y la carencia de estas de carácter interruptor de la prescripción; pues bien aun acogiendo dicho presupuesto, dado que los ejercicios de 2009, 2010 y 2011 de IRPF fueron liquidados y notificados en 16 de mayo de 2014, carece de relevancia alguna la respuesta que se dé a la cuestión planteada por el auto de admisión, puesto que como bien dice el Abogado del Estado, a la fecha de la notificación de dichos acuerdos no había transcurrido el período de prescripción de los citados ejercicios, en tanto que la Administración Tributaria disponía del plazo de cuatro años para liquidar desde la obligación de declarar. La confusión cabe encontrarla en que la sentencia de instancia en lugar de recoger la fecha referida, consigna como fecha de notificación de las mismas la de 16 de mayo de 2016, error fácilmente constatable y que hizo, al parecer, incurrir en error a la Sección de admisión, que recoge la indicada fecha.

Ante ello, como en otras ocasiones se ha indicado, no cabe desvincular el recurso de casación del caso concreto objeto de enjuiciamiento, de suerte que no es posible pronunciamientos en abstracto, pues el pronunciamiento que se dicte sirve en cuanto da satisfacción a los intereses actuados que han desembocado en el recurso de casación, de suerte que no procede fijar doctrina jurisprudencial cuando esta resulta irrelevante para resolver el caso concreto, por lo que no ha lugar a entrar sobre las cuestiones que pudieran presentar interés casacional, si a la conclusión a la que se llegue resulta ajena e irrelevante para resolver el caso concreto, como es el caso, en tanto que aún privándole a las actuaciones inspectoras de efectos de interrupción de la prescripción a la fecha en que se dictaron y notificaron las liquidaciones correspondientes a los ejercicios de 2009, 2010 y 2011, en modo alguno había transcurrido el plazo de prescripción.

**TERCERO.-** *Sobre las actuaciones previas al inicio formal del procedimiento inspector y su incidencia en el cómputo del plazo de las actuaciones.*



Antes de comenzar el análisis de la cuestión que nos ocupa, cabe advertir que el mismo viene circunscrito y acotado a la vertiente formal desde la que vamos a abordar el tema. Ya se a dicho que el auto de entrada y registro, si formalmente como se verá cabe posicionarlo dentro de actuaciones previas y preparatorias del procedimiento inspector, se prescinde en esta sentencia de examinar su contenido sustantivo, por las razones que anteriormente se han avanzado, y la incidencia que pudiera tener en el procedimiento inspector, incluida, claro está, el plazo de duración de este.

El art. 150.1 de la LGT, aplicable por razones temporales al caso que nos ocupa, disponía que "Las actuaciones del procedimiento de inspección deberán concluir en el plazo de 12 meses contado desde la fecha de notificación al obligado tributario del inicio del mismo...", en su redacción actual, art. 150.2, establece el mismo mandato, "el procedimiento inspector se contará desde la fecha de notificación al obligado tributario de su inicio hasta que se notifique o se entienda notificado el acto administrativo resultante del mismo...".

La regla general, pues, parece clara y categórica, el inicio del procedimiento inspector se produce cuando se notifica al obligado tributario.

La interpretación jurisprudencial que se ha realizado de la citada norma precisa un supuesto específico en el que cabe su excepción al aplicar principios generales como es el de fraude de ley, esto es, que la actuación de la Administración se dirija a burlar dicha regla general mediante la intención fraudulenta de alargar el tiempo de duración del procedimiento inspector; en este caso se ha indicado que se debe aplicar la norma que se trata de eludir, esto es los plazos legalmente dispuestos en el expresado artículo, en dicho sentido cabe mencionar, como bien se recuerda en las alegaciones de las partes, las sentencias del Tribunal Supremo de 26 de mayo de 2014, rec. cas. 16/2012, y 12 de julio de 2017, rec. cas. 2616/2016.

Jurisprudencia que recientemente se ha reiterado fijando doctrina legal sobre cuestión directamente relacionada con la que nos ocupa, si bien referidas a actuaciones previas al procedimiento inspector en concreto a obtención de información, así sentencias de 8 y 22 de abril de 2019, rec. cas. 4632/2017 y 6513/2017, y de 30 de septiembre de 2019, rec. cas. 4204/2017. Baste, pues, recordar lo dicho, "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.

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". No está de más recordar lo dicho en la sentencia de 22 de abril de 2019, sobre la relevancia de la carga del Plan de Inspección en el momento de inicio de las actuaciones inspectoras, "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".

El pronunciamiento judicial que ahora examinamos posee ciertas singularidades respecto de la jurisprudencia que venimos comentando. Nada se dice en el mismo sobre que haya mediado previamente a la notificación del inicio del procedimiento inspector al obligado tributario una actuación fraudulenta por parte de la Administración Tributaria, sino que la tesis que se mantiene en la sentencia es que las propias actuaciones dirigidas a obtener la autorización para entrada y registro forman parte de las actuaciones inspectoras, del mismo procedimiento inspector, ya anteriormente hemos transcrito los razonamientos de la Sala de instancia, y entiende que no está en mano de la Inspección decidir cuándo inicia el procedimiento mediante la notificación formal, sino que se inicia "cuando ya se han efectuado actuaciones propiamente inspectoras que llevan a presumir la necesidad de regularización, que, en el presente caso, cabe apreciar, al menos, cuando emitido el informe de 23 de abril de 2013, se solicita la autorización de entrada y registro (concedida judicialmente) pues ello es facultad de la Inspección ( artículo 142 de la LGT) y dentro del objeto del procedimiento ( artículo 145 de la LGT) por lo que dicho procedimiento ya existe sirviendo de motivación del acto de inicio del procedimiento la referencia al Plan (TSJ de Castilla la Mancha de 19 de octubre de 2016). Y ello, porque ...hay actuaciones derivadas de aquella inclusión que ponen de manifiesto actos propios inspectores dirigidos a la regularización...". En definitiva, como se desprende de lo recogido en la sentencia impugnada, las actuaciones dirigidas a obtener la autorización de entrada y registro forman parte del procedimiento inspector; esto es, se contempla otra excepción a la regla general contenida en el expresado precepto, art. 150 de la LGT, de suerte que cuando media una solicitud de autorización de entrada y registro, sin más, ya cabe identificar la existencia de procedimiento inspector, como se desprende del tenor de los arts. 145, pues forman parte del objeto del procedimiento conformando una de las facultades de la Inspección, y 142, en el seno de las actuaciones inspectoras.

De entenderse del modo en que se pronuncia la Sala de instancia debe convenirse que el reglamento de desarrollo de gestión e inspección tributaria, en concreto art. 177.2, en relación con los arts. 87.2, 90.3 y 172, que prevé el inicio de las actuaciones inspectoras mediante la personación en el domicilio, iría en contra de lo dispuesto legalmente, pues es claro que en todo caso en estos supuestos el procedimiento inspector no se podría entender iniciado en el momento de la personación, sino desde que existen actuaciones tendentes a la citada personación en el caso que precise autorización judicial.

Lo cierto es que los términos del art. 150, tanto en la versión aplicable al caso, como la vigente en la actualidad, son categóricos, y la regla no encuentra una excepción formal expresa dentro de la regulación legal, no ya desde el punto de vista gramatical y teleológico, sino también desde el aspecto sistemático parece elemental considerar que si el legislador hubiera querido establecer una excepción a la regla general, como sería el caso que nos ocupa, así lo habría dispuesto expresamente, esto es, el procedimiento inspector se inicia con su notificación al obligado tributario excepto cuando ha de mediar autorización de entrada y registro que se iniciará con las actuaciones tendentes a su solicitud. Al no existir disposición legal que lo disponga en dicho sentido, la tesis de la Sala de instancia aboca a una contradicción irresoluble de interpretarse como lo hace.

Sin embargo, atendiendo a los propios términos del art. 142.2 de la LGT, en relación con el 145 del mismo texto, se comprueba que se está regulando las facultades de la inspección de los tributos, entre las que se encuentra la entrada en el domicilio, y la propia dicción del art. 142 permite colegir que se refiere tanto a una posible entrada en domicilio durante la sustanciación del procedimiento de inspección, como a actos preparatorios del procedimiento inspector; actuaciones separadas, reconociendo en estas actuaciones preparatorias sustantividad propia en tanto que necesariamente estando en juego derechos constitucionales debe de preservarse los mismos mediante la observancia de las garantías dispuestas al efecto, y será en el curso de esta diligencia cuando deberá entenderse iniciado el procedimiento mediante su comunicación al obligado tributario en legal forma. Debiéndose significar que el informe emanado para justificar la solicitud de autorización se inscribe instrumentalmente como medio de garantía, para justificar y cumplimentar el requisito de la "necesidad", del que este Tribunal se ha hecho eco en su sentencia de 10 de octubre de 2019, rec. cas. 2818/2017.

La doctrina fijada en las recientes sentencias de 8 y 22 de abril de 2019 y 30 de septiembre de 2019, aún referida a la obtención de previa información, es plenamente extensible a estos supuestos, al igual que la doctrina establecida respecto de la excepción que cabe contemplar de la regla establecida en el art. 150 de la LGT, esto es, se entiende iniciado formalmente el procedimiento cuando las previas actuaciones intencionadamente se dirigen a salvar la regla general del art. 150, en cuyo caso, ante un supuesto de fraude de ley, debe aplicarse la norma que se ha pretendido eludir.



A la cuestión con interés casacional objetivo formulada en el auto de admisión, consistente en si, en los supuestos en los que se solicita autorización judicial para la entrada en domicilio, las actuaciones realizadas con carácter previo al inicio de un procedimiento de inspección tributaria, que se produce mediante su comunicación formal al obligado tributario, deben considerarse actuaciones inspectoras a efectos del cómputo del plazo de duración máxima regulado en el artículo 150 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, debe responderse negativamente desde la perspectiva que estamos contemplando la cuestión en los términos formulados por el auto de admisión.

Proyectada esta doctrina al caso que nos ocupa, dado que no cabe hablar de que las actuaciones llevadas a cabo para la solicitud de entrada y registro fueran fraudulentas, ha de convenirse que las mismas como actos preparatorios del procedimiento de inspección no forman parte del mismo, por lo que no son susceptible de procurar el inicio de las actuaciones de comprobación e investigación.

Estimado el recurso de casación del Abogado del Estado, como jueces de la instancia y en congruencia con lo dicho procede desestimar la pretensión actora en el punto que hemos analizado, debiendo ratificar el resto de pronunciamientos.

**CUARTO.- Pronunciamiento sobre costas.**

En relación con las costas procesales, en virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 de la Ley de esta Jurisdicción, al no apreciarse mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración expresa de condena en dicho concepto en lo que se refiere a las causadas en este recurso de casación.

Y respecto de las causadas en la primera instancia y en la apelación, cada parte abonará las suyas 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 los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico tercero de esta sentencia.

**Segundo.-** No haber lugar al recurso de casación dirigido por la representación procesal de D<sup>o</sup>. Baltasar contra la sentencia de fecha 16 de noviembre de 2017, de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Asturias.

**Tercero.-** Ha lugar al recurso de casación dirigido por el Abogado del Estado contra la sentencia de fecha 16 de noviembre de 2017, de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Asturias, la que se casa y anula en todo lo que contradice el presente pronunciamiento.

**Cuarto.-** Se desestima el recurso contencioso administrativo deducido por la representación procesal de don Baltasar contra la resolución del Tribunal Económico- Administrativo Regional del Principado de Asturias, de fecha 30 de junio de 2016, que desestima las reclamaciones números NUM000 y NUM001 . Concepto IRPF 2008/09/10/11 y sanción, formuladas contra sendos acuerdos de la Dependencia Regional de Inspección, sede Gijón, de la Delegación Especial de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, de fecha 16 de mayo de 2016, por el que, respectivamente, se practica liquidación por el IRPF, ejercicios 2008/09/10/11, por un importe de 310.624,95 euros, y se acuerda la imposición de sanción por la comisión de infracción tributaria tipificada en el artículo 191 de la LGT, e importe de 334.326,56 euros, cuya confirmación procede.

**Quinto.-** No hacer imposición de las costas procesales de esta casación, ni de las causadas en la primera instancia y en la apelación.

Notifíquese esta resolución a las partes haciéndoles saber que contra la misma no cabe recurso, e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

Nicolás Maurandi Guillén José Díaz Delgado

Ángel Aguillo Avilés José Antonio Montero Fernández

Francisco José Navarro Sanchís Jesús Cudero Blas

Isaac Merino Jara Esperanza Córdoba Castroverde

**PUBLICACIÓN.-** Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma **D. JOSÉ ANTONIO MONTERO FERNÁNDEZ**, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, la Letrada de la Administración de Justicia. Certifico.