



Roj: **ATS 2313/2017 - ECLI:ES:TS:2017:2313A**

Id Cendoj: **28079130012017200489**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **1**

Fecha: **29/03/2017**

Nº de Recurso: **302/2016**

Nº de Resolución:

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

Ponente: **JOAQUIN HUELIN MARTINEZ DE VELASCO**

Tipo de Resolución: **Auto**

## **AUTO**

En la Villa de Madrid, a 29 de marzo de 2017

## **HECHOS**

**PRIMERO.- 1.** El procurador don Juan Lage Fernández-Cervera, en representación de PESQUERA FERREIRA, S.L., presentó el 9 de diciembre de 2016 escrito preparando recurso de casación contra la sentencia dictada el 23 de noviembre anterior por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, en el recurso 15793/2015, sobre liquidación del impuesto sobre sociedades, ejercicios 2007 a 2010, e imposición de sanción por la comisión de infracciones tributarias muy graves.

**2.** Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidos:

**2.1.** El artículo 150.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) [«LGT/2003»], en relación con el artículo 66.a) de la misma ley.

**2.2.** El artículo 10.2 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial (BOE de 2 de julio) [«LOPJ»], el artículo 137.2 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de régimen jurídico de las administraciones públicas y del procedimiento administrativo común (BOE de 27 de noviembre) [«LRJAP»], y las sentencias de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de 18 de octubre de 2016 (casación para la unificación de doctrina 1287/2015, ES:TS:2016:4504), 1 de julio de 2010 (casación 8376/2004, ES:TS:2010:5051) y 30 de noviembre de 2009 (casación 7440/2003, ES:TS:2009:8333), y de la Sección Séptima de la misma Sala Tercera del Tribunal Supremo de 26 de abril de 1996 (casación 8100/1994, ES:TS:1996:2532).

**2.3.** El artículo 14.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa (BOE de 14 de julio) [«LJCA»], o, subsidiariamente, el artículo 14.2 LJCA, en conexión con el artículo 11.1 LOPJ, y las « sentencias del Tribunal Supremo de 25 de abril de 2003 (Aranzadi 3736), 30 de octubre de 2008 (Aranzadi 7000), 25 de junio de 2009 ( Aranzadi 2010, 199), 23 de abril de 2010 ( Aranzadi 3636, 3637, 3638, 3639, 4721), 24 de abril de 2010 (Aranzadi 3640), 30 de septiembre de 2010 (Aranzadi 7097, 7098, 6907, 7096) y 22 de noviembre de 2010 (Aranzadi 2011, 1018)», y además el artículo 18.2 de la Constitución española [«CE»], en relación con el artículo 11.1 LOPJ.

**2.4.** El artículo 218 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento civil (BOE de 8 de enero) [«LEC»], en relación con el artículo 24.1 CE.

**2.5.** El artículo 14 CE.

**2.6.** El artículo 53 LGT/2003.

**2.7.** El artículo 1.228 del Código civil.



**3.** Razona que tales infracciones han sido relevantes y determinantes de la decisión adoptada en la resolución recurrida.

**3.1.** La infracción del artículo 150.1 LGT/2003, en relación con el artículo 66.a) de dicha ley, producida porque la sentencia impugnada entiende que el inicio de las actuaciones inspectoras se corresponde con el momento de notificación del acuerdo de inicio y no desde el comienzo real de las mismas, que tuvo lugar -dice la entidad recurrente- antes de la comunicación de la citación de inicio, al no considerar prescrito el derecho a liquidar algún período impositivo, como efecto inducido de la superación del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras.

**3.2.** La infracción de los artículos 10.2 LOPJ y 137.2 LRJAP y «jurisprudencia citada» (sic), producida por no apreciar el principio de prejudicialidad penal, conforme al cual, en tanto no recaiga una sentencia firme en un proceso penal, no cabe que la Administración practique una liquidación tributaria ni tampoco que imponga sanciones tributarias, por los mismos hechos pendientes de sentencia penal firme, porque no anula las liquidaciones y sanciones de las que trae causa el litigio. No comparte el razonamiento efectuado por la Sala de instancia para justificar su decisión, que resume en la reproducción de los dos siguientes pasajes de la sentencia que impugna: «147 de los vendedores firmaron actas de conformidad asumiendo la existencia de ventas en B y este es un dato que no es posible que se declare como no existente en la sentencia penal» y «[n]o existía razón legal que impusiera que la Inspección suspendiera las actuaciones contra los vendedores hasta la firmeza de las actuaciones penales».

**3.3.1.** Las infracciones de los artículos 14.1 y 14.2 LJCA, en relación con el artículo 11.1 LOPJ, y de la «jurisprudencia citada» (sic), así como del artículo 18.2 CE, producidas porque en la sentencia recurrida no se estudia la posible incompetencia del juzgado de lo contencioso-administrativo de Vigo que autorizó la entrada en el domicilio de Marín de la Cooperativa del Mar San Miguel, solicitada por el delegado especial de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria de Galicia, con sede en A Coruña, considerando que el único titular del derecho fundamental del artículo 18.2 CE afectado por esa resolución judicial es la mencionada cooperativa, y negando de este modo que los armadores que tenían depositada en el domicilio de la cooperativa documentación contable puedan cuestionar la competencia territorial del juez para autorizar la entrada.

**3.3.2.** Aduce la entidad recurrente que la Sala de instancia considera que los armadores no son, en este caso, titulares del derecho fundamental del artículo 18.2 CE y, siendo esto así, que el auto por el que se autorizó la entrada y registro no es el término de comparación válido para avalar el uso que pudiera hacerse de la documentación aprehendida, legitimando su uso por la Administración tributaria al margen del conocimiento del juez que autorizó la entrada y registro, desconociendo con esa decisión que esa puesta en conocimiento era necesaria, para que haya una correspondencia entre lo que el juez autoriza y lo que la Inspección hace, dado que: (i) el lugar donde una empresa tiene su documentación contable también es su domicilio, aunque ese lugar sea el domicilio de otra empresa, y (ii) el auto judicial no autorizaba para la obtención de información relativa a los armadores relacionados con la Cooperativa del Mar San Miguel.

**3.4.** La infracción del artículo 218 LEC, en relación con el artículo 24.1 CE, ocasionada por la ilógica motivación de la sentencia recurrida, cuando no aplica el principio de prejudicialidad penal, con el argumento de que la futura sentencia de la Audiencia Provincial de Pontevedra es imposible que declare que no hubo ventas en "B", cuando ciento cuarenta y siete armadores firmaron actas de conformidad reconociéndolas, obviando que la ley dispone que los hechos debe establecerlos una sentencia penal firme.

**3.5.** La infracción del artículo 14 CE, porque «[e]n el escrito de demanda citamos unas sentencias del TSJ de Galicia, en las que el tribunal, ante unos hechos iguales a los contemplados por la sentencia impugnada, aplicó el principio de prejudicialidad penal, pero la sentencia impugnada hace caso omiso de esas sentencias» (sic).

**3.6.** La infracción del artículo 53 LGT/2003, porque «[e]n la demanda entendimos que la Inspección no pudo determinar las bases en régimen de estimación directa, por lo que procedía la estimación indirecta» y «[l]a sentencia del TSJ rechaza la aplicación del régimen de estimación indirecta: "El recurrente sostiene que procedía la aplicación del régimen de estimación indirecta; debemos rechazar este motivo". Para la sentencia del TSJ -prosigue el mercantil recurrente-, al situarse el contribuyente al margen de la legalidad, se le impone una prueba cumplida de los gastos. [A juicio de la entidad que recurre] para castigar determinadas conductas están las sanciones [...]; pero para calcular el beneficio, en el caso de que no sea posible la estimación directa, está el régimen de estimación indirecta».

**3.7.** La infracción del artículo 1.228 del Código civil, porque la sentencia impugnada no admite la deducción de los gastos que constan en los documentos privados aprehendidos y, suponiendo que esos papeles reflejaran auténticas ventas, en aplicación de ese precepto deberían haberse tomado en su totalidad, admitiendo los gastos que reflejan.



4. Tras afirmar que las normas infringidas forman parte del Derecho estatal, sostiene que las infracciones denunciadas presentan interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia.

4.1. Respecto de la infracción del artículo 150.1 LGT/2003, en relación con el artículo 66.a) de dicha ley, entiende conveniente que el Tribunal Supremo dicte una sentencia que establezca jurisprudencia, diciendo que la fecha de inicio de las actuaciones inspectoras es la de su comienzo efectivo. Considera que concurren dos circunstancias de interés casacional objetivo de las enumeradas en el artículo 88.2 LJCA: la de la letra a), porque la sentencia impugnada contradice el criterio establecido por la sentencia de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de 26 de mayo de 2014 (casación 16/2012, ES:TS:2014:2112), y la de la letra c), porque pueden ser numerosos los casos en que la Inspección de los Tributos realiza actuaciones previas al inicio formal de la comprobación, siendo conveniente distinguir aquellas que forman parte del proceso de selección del contribuyente de aquellas que constituyen auténticas actuaciones de comprobación, pero que son realizadas al margen del plazo formal de la actuación inspectora. Estima que también concurre el supuesto de presunción de interés casacional objetivo del artículo 88.3.a) LJCA, habida cuenta de que la referida sentencia del Tribunal Supremo es una sentencia aislada y, por tanto, que sobre la cuestión no existe jurisprudencia.

4.2. Tratándose de la infracción de los artículos 10.2 LOPJ y 137.2 LRJAP y de la jurisprudencia que menciona (véase el apartado 2.2 del Hecho primero), considera conveniente que el Tribunal Supremo se pronuncie sobre el principio de prejudicialidad penal y declare que la Administración tributaria debe abstenerse de liquidar si los mismos hechos están pendientes de una sentencia penal firme, incumbiendo únicamente al tribunal de lo contencioso-administrativo estudiar si son los mismos hechos, «lo que en ningún momento pone en duda el TSJ de Galicia» (sic), y, en tal caso, anular la liquidación y la sanción, por haber sido dictadas prematuramente. Concurren en tal cuestión, a su juicio, las circunstancias de interés casacional objetivo de las letras a), b) y c) del artículo 88.2 LJCA:

- La circunstancia de la letra a), porque la sentencia impugnada interpreta la prejudicialidad penal de una manera diferente a las sentencias que relaciona [del Tribunal Supremo, de la Audiencia Nacional y de distintos Tribunales Superiores de Justicia], en las que se afirma, dice la entidad recurrente, lo que sigue: «la Administración no puede practicar liquidaciones ni sancionar si los mismos hechos están pendientes de una sentencia penal firme; lo que ha de ser así -añaden algunas- aunque los sujetos de los dos procedimientos no sean los mismos».

Ofrece algún detalle más de las siguientes sentencias:

(1º) De las tres que menciona del Tribunal Supremo, cuya jurisprudencia ha considerado infringida (véase el apartado 2.2 del Hecho primero); a saber: (i) de la sentencia de 18 de octubre de 2016 destaca el siguiente pasaje: «estando probado que la Administración tributaria tuvo conocimiento de que se estaba desarrollando un proceso penal sobre los mismos hechos y períodos, si bien referido a un concepto impositivo distinto, debió paralizar sus actuaciones por preferencia del orden jurisdiccional penal, en evitación de soluciones contradictorias sobre los mismos hechos, y debió abstenerse de liquidar y de sancionar en tanto en cuanto no hubiera recaído sentencia en el proceso penal relativo a los mismos hechos»; (ii) de la sentencia de 30 de noviembre de 2009, que para el Tribunal Supremo es irrelevante que los ejercicios correspondientes a las actuaciones penales y administrativas sean distintos, ya que lo determinante es que los hechos sean los mismos, y (iii) de la sentencia de 26 de abril de 1996, que para el Tribunal Supremo el factor tiempo en la relación entre el procedimiento penal y el administrativo es un elemento casi anecdótico; es decir, no es un requisito para apreciar la subordinación del procedimiento administrativo al penal el efectivo comienzo de éste, sino que procede declarar la primacía del procedimiento penal aún no iniciado.

(2º) De la sentencia de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 16 de octubre de 2014 (recurso 291/2011; ES:AN:2014:3957), que califica de aventuradas unas liquidaciones dictadas antes de la culminación del proceso penal.

(3º) De la sentencia de la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, con sede de Málaga, de 23 de junio de 2010 (recurso 1104/2008; ES:TSJAND:2010:19885), que por aplicación del principio de *non bis in idem* otorga preferencia a la actividad probatoria del proceso penal y, como consecuencia, por entender conculcado «el artículo 25 de la Constitución en relación con el artículo 180 de la Ley General Tributaria», sostiene que «la sanción se ha impuesto con vulneración de un derecho fundamental y, por tanto, debe anularse».

(4º) De la sentencia de la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 25 de noviembre de 2014 (recurso 150/2011; ES:TSJCV:2014:9371), que aplica el principio de prejudicialidad penal ante la identidad de hechos y que pone de manifiesto el interés



casacional de la cuestión de la prejudicialidad penal, por afectar a muchos casos y para evitar un determinado comportamiento de la Administración.

(5º) De la sentencia de la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia de 4 de febrero de 2016 (recurso 15586/2014; ES:TSJGAL:2016:1183), no incluida en la enumeración previa, que entiende que «la AEAT está obligada a esperar y aportar a los autos los hechos probados que resulten de las actuaciones penales».

(6º) Y, finalmente, de la sentencia de la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 20 de junio de 2012 (recurso 244/2011; ES:TSJCAT:2012:7099), que aplica la prejudicialidad penal aunque no coincidan los sujetos de los dos procedimientos.

- La circunstancia de la letra b), porque la doctrina sentada por la sentencia recurrida es gravemente dañosa para los intereses generales: «el principio de prejudicialidad penal es fundamental, ya que es inaceptable que los mismos hechos puedan no ser los mismos para dos órganos del Estado» (sic).

- Y la circunstancia de la letra c), porque la doctrina sentada por la sentencia recurrida puede afectar a muchas situaciones, no sólo a los armadores que recurrieron sus liquidaciones como consecuencia de la comprobación de la Cooperativa del Mar San Miguel, sino a otras similares, como los casos de facturas falsas.

**4.3.** En lo que atañe a las infracciones de los artículos 14.1 y 14.2 LJCA, en relación con el artículo 11.1 LOPJ, y la jurisprudencia citada (véase el apartado 2.3 del Hecho primero), así como del artículo 18.2 CE, en relación con el mismo artículo 11.1 LOPJ, opina que el interés casacional presente es el de la letra c) del artículo 88.2 LJCA, por ser cada vez más frecuente que los órganos de la Administración tributaria inicien sus actuaciones personándose sin previo aviso en el domicilio de los obligados tributarios, resultando fundamental que se cumplan los requisitos que la ley establece para la autorización judicial de entrada y de registro del domicilio y, en particular, los relativos a la competencia del juzgado de lo contencioso-administrativo. Sostiene que la restricción del derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio que, a su juicio, mantiene la sentencia recurrida, cuando considera que no son titulares de ese derecho fundamental las empresas cuyo domicilio "oficial" no es el que motiva la entrada y registro, aunque en el mismo tengan documentos contables, tiene interés casacional objetivo, ya que está en juego la determinación de quienes son los titulares de un derecho fundamental [ artículo 88.2.b) LJCA] y afecta a un gran número de contribuyentes que tienen depositados sus libros o documentación en gestorías y asesorías, así como en los despachos de abogados [ artículo 88.2.c) LJCA], por lo que es precisa, dice, la formación de jurisprudencia, conforme a la cual, si la Inspección, provista de un auto judicial para la entrada en el domicilio de una empresa, que le autoriza a la comprobación de los impuestos debidos por esa empresa, descubre documentos de otros sujetos pasivos, los cuales pretende utilizar para regularizar sus impuestos, debe informar al juez de dicho descubrimiento.

**4.4.** Defiende que el interés casacional de la infracción del artículo 218 LEC, en relación con el artículo 24.1 CE, se encuentra en que: «El Poder Judicial es uno de los tres poderes del Estado. Se expresa mediante sentencias, las cuales deben estar motivadas de una manera lógica. Cuando esa motivación es ilógica o irracional no se da satisfacción al principio supremo de la Justicia».

**4.5.** Justifica el interés casacional de la infracción del artículo 14 CE como sigue: «La confianza de los ciudadanos en la Justicia exige conocer que sus casos son tratados de la misma manera que otros iguales. Resulta conveniente que el Tribunal Supremo sienta doctrina en el sentido de que en el caso de que las secciones de los tribunales apliquen criterios distintos en casos aparentemente iguales a otros resueltos por esas mismas secciones deben señalar las diferencias entre unos y otros, en el caso de que las sentencias de contraste hayan sido invocadas por el demandante».

**4.6.** En relación con la infracción del artículo 53 LGT/2003, aduce que la determinación de la base imponible, en cuanto es expresión de la capacidad económica de los contribuyentes, resulta fundamental; especialmente en el caso de los impuestos que gravan la renta. Debe rechazarse, dice, que «la deducción de gastos exige siempre su justificación, pues tal criterio equivale a entender que la estimación indirecta sólo se extiende a los ingresos».

**4.7.** Tratándose, finalmente, de la infracción del artículo 1.228 Código civil, afirma que «[e]ste precepto establece un principio básico en materia de prueba, cuya inobservancia puede producir el resultado de dar por probado lo que no es cierto. Dada la cantidad de documentos privados que tienen efectos probatorios tiene un interés casacional objetivo precisar que su valor probatorio se extiende a todo su contenido, beneficie o perjudique a la parte que lo pretenda» (sic).

**SEGUNDO.-** La Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 15 de diciembre de 2016, habiendo comparecido



la entidad recurrente ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo el 27 de diciembre de 2016, dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

Es Magistrado Ponente el Excmo. Sr. D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco, Magistrado de la Sección

## RAZONAMIENTOS JURIDICOS

**PRIMERO.- 1.** El escrito de preparación fue presentado en plazo ( artículo 89.1 LJCA), la sentencia contra la que se dirige el recurso es susceptible de casación ( artículo 86 LJCA, apartados 1 y 2) y PESQUERA FERRERIRA, S.L., se encuentra legitimada para prepararlo, por haber sido parte en el proceso de instancia ( artículo 89.1 LJCA).

**2.** En el escrito de preparación se acredita el cumplimiento de tales requisitos reglados, se identifican con precisión las normas del ordenamiento jurídico estatal que fueron alegadas en la demanda y tomadas en consideración por la Sala de instancia, salvo claro está los artículos 14 y 24.1 CE, así como el 218 LEC, ya que la infracción de estos preceptos (véanse los apartados 3.4 y 3.5 del Hecho primero), por su propia naturaleza, no pudo ser denunciada antes. También se justifica que las infracciones imputadas a la sentencia han sido relevantes para adoptar el fallo impugnado -la justificación es llamativamente lacónica para una de esas infracciones (véase el apartado 3.5 del Hecho primero) pero aun así suficiente- [ artículo 89.2 LJCA, letras a), b), d) y e)].

**SEGUNDO - 1.** En el escrito de preparación se identifican siete infracciones, que tendrían interés casacional objetivo a juicio de la entidad recurrente, por darse las circunstancias del artículo 88.2 LJCA, letras a), b) y c); el supuesto de presunción del artículo 88.3.a) LJCA, y otras circunstancias reveladoras de interés casacional objetivo -ha de sobreentenderse, visto el contenido del escrito de preparación- no incluidas en los apartados 2 y 3 del artículo 88 LJCA.

**2.** El recurrente está especialmente obligado a fundamentar en el escrito de preparación, con singular referencia al caso, que concurre el supuesto o los supuestos que invoca como determinantes de la presencia del interés casacional objetivo, así como la conveniencia de un pronunciamiento por parte del Tribunal Supremo [ artículo 89.2.f) LJCA].

**3.1.** El juego combinado del artículo 88.2.a) LJCA con el artículo 89.2.f) LJCA exige de quien pretende recurrir en casación: **(i)** la cita precisa y detallada, que habilite sin mayor esfuerzo su identificación y localización, de las sentencias de otros órganos jurisdiccionales eventualmente contradictorias con la recurrida; y **(ii)** el análisis que permita confirmar la "sustancial igualdad" de las cuestiones resueltas en unas y otra, en el bien entendido de que la "cuestión" cuya igualdad se predica viene determinada tanto por la norma aplicada como por la realidad a la que se aplica.

**3.2.** Como se lee en el auto de 7 de febrero de 2017 (RCA 161/2016; ES:TS:2017:720A): «el artículo 88.2.a) LJCA no sólo opera en presencia de una rigurosa identidad de hechos [...] Por eso, cuando la parte recurrente fundamenta el interés casacional de su impugnación en el artículo 88.2.a), le es exigible razonar y justificar argumentalmente la igualdad sustancial de las cuestiones examinadas en las sentencias que se someten a contraste, mediante un razonamiento que explique que, ante un problema coincidente de interpretación del ordenamiento jurídico aplicable al pleito, la sentencia ha optado por una tesis hermenéutica divergente, contradictoria e incompatible con la seguida en la sentencia de contraste, lo cual, a sensu contrario, implica que si la parte recurrente se limita a verter la afirmación de que la sentencia impugnada entra en contradicción con la de contraste, sin argumentar cumplidamente esa aseveración, no podrá tenerse por debidamente cumplida la carga procesal establecida en el artículo 89.2.f) LJCA».

**3.3.** Como pone de manifiesto el auto de 1 de febrero de 2017 (RCA 31/2016; ES:TS:2017:715A), al rechazar la concurrencia de la circunstancia del artículo 88.2.a) LJCA porque «el sustrato fáctico sobre el que se produjeron estos tres pronunciamientos [los de las sentencias de contraste] no resulta en absoluto equiparable con el aquí concurre [el de la sentencia recurrida], matizando de modo determinante la contradicción alegada», la realidad fáctica subyacente en los pronunciamientos jurisdiccionales que se invocan como contradictorios no es irrelevante para determinar la presencia o ausencia de esta circunstancia de interés casacional.

**4.** En lo que respecta a la circunstancia de interés casacional del artículo 88.2.b) LJCA, la satisfacción de la carga especial que pecha sobre el recurrente de fundamentar, con singular referencia al caso, que concurre interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, ex artículo 89.2.f) LJCA, obliga a que en el escrito de preparación: **(i)** se expliciten, de manera sucinta pero expresiva, las razones por las que la doctrina que contiene la sentencia discutida pueda resultar gravemente dañosa para los intereses generales, **(ii)** vinculando el perjuicio a tales intereses con la realidad a la que la sentencia aplica su doctrina, **(iii)** sin que baste al respecto la mera afirmación apodíctica de que el criterio de la sentencia los lesiona.



5. La afección a un gran número de situaciones por la doctrina de la sentencia que se combate, a la que alude la circunstancia de interés casacional del artículo 88.2.c) LJCA, puesta en relación con el deber especial que incumbe al recurrente de fundamentar con singular referencia al caso que concurre interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia [ artículo 89.2.f) LJCA], pide del recurrente que, salvo en los supuestos notorios, en el escrito de preparación (i) haga explícita esa afección, exteriorizando en un sucinto pero ineludible análisis la previsible influencia de la doctrina en otros muchos supuestos, (ii) sin que sean suficientes las meras referencias genéricas y abstractas, que presupongan sin más tal afección, (iii) ni tampoco baste la afirmación de que se produce por tratarse de la interpretación de una norma jurídica, cuya aplicación a un número indeterminado de situaciones forma parte de su naturaleza intrínseca [véanse los autos de 1 de febrero de 2017 (RCA/2/2016, ES:TS:2017:276ª; y RCA/31/2016, ES:TS:2017:715A) y 8 de febrero de 2017 (RCA/86/2016; ES:TS:2017:718A)].

6.1. El carácter abierto de la enumeración de circunstancias [«entre otras»] que permiten apreciar la presencia de interés casacional objetivo para la formación jurisprudencia, conforme a lo dispuesto en el artículo 88.2 LJCA, conduce a entender que a este Tribunal Supremo puede reputar existente el interés casacional objetivo del recurso preparado con sustento en otras circunstancias distintas, no contempladas en ese artículo 88.2 LJCA, ni tampoco incluidas en el artículo 88.3 LJCA, y, por ende, que el recurrente también podrá invocarlas para justificar el interés casacional objetivo del recurso de casación preparado.

6.2. La excepcionalidad de la invocación de estas otras circunstancias de interés casacional en la configuración legal del recurso de casación, repárese en que el artículo 89.2.f) LJCA ni las menciona, puesta en relación con el deber especial que dicho precepto impone al recurrente de fundamentar con singular referencia al caso que concurre interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, le exige que en el escrito de preparación justifique cuidada y rigurosamente el interés casacional objetivo del recurso que revela la circunstancia invocada, que lógicamente no habrá de ser reconducible a alguna de las circunstancias del apartado 2 o de las presunciones del apartado 3 del artículo 88 LJCA.

7. El artículo 88.3.a) LJCA presume que existe interés casacional objetivo cuando en la resolución impugnada se hayan aplicado normas en las que se sustente la razón de decidir sobre las que no exista jurisprudencia.

8. La "inexistencia de jurisprudencia" a que se refiere ese artículo no ha de entenderse en términos absolutos, sino relativos, por lo que cabe hablar de la misma, estando llamado el Tribunal Supremo a intervenir, no sólo cuando no haya en absoluto pronunciamiento interpretativo de la norma en cuestión, sino también cuando, habiéndolo, sea necesario matizarlo, precisarlo o concretarlo para realidades jurídicas diferentes a las ya contempladas en la jurisprudencia.

9.1. Para cumplir la exigencia del artículo 89.2.f) LJCA, el recurrente deberá dejar expresa constancia en el escrito de preparación de alguna de tales circunstancias, determinando con precisión la cuestión jurídica sobre la que no existe jurisprudencia en absoluto, o sobre la que la jurisprudencia existente necesita ser matizada, precisada o concretada.

9.2. Pero no basta para que concurra la presunción con razonar que sobre el particular supuesto examinado en la resolución recurrida no existe jurisprudencia, porque la formación de jurisprudencia obedece necesariamente a parámetros más generales y a la interpretación de las normas jurídicas para su común aplicación [véase el auto de 25 de enero de 2017 (RCA/15/2016; ES:TS:2017:274A)]. De ahí la necesidad de justificar siempre en el escrito de preparación la conveniencia de que el Tribunal Supremo se pronuncie sobre la cuestión planteada.

9.3. La invocación retórica de un precepto y la mera afirmación de que sobre el mismo no existe jurisprudencia resulta, pues, totalmente insuficiente para integrar el contenido de esta presunción legal de interés casacional objetivo.

**TERCERO** .- Con sustento en los criterios expuestos en el anterior fundamento jurídico, procede analizar la justificación del interés casacional de las siete infracciones denunciadas en el escrito de preparación del presente recurso.

1.1. Respecto de la infracción del artículo 150.1 LGT/2003, en relación con el artículo 66.a) de dicha ley, la entidad recurrente considera que concurren dos circunstancias de interés casacional objetivo del artículo 88.2 LJCA: la de la letra a), porque la sentencia impugnada contradice el criterio establecido por la sentencia de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de 26 de mayo de 2014 (casación 16/2012, ES:TS:2014:2112), y la de la letra c), porque pueden ser numerosos los casos en que la Inspección de los Tributos realiza actuaciones previas al inicio formal de la comprobación, siendo conveniente distinguir aquellas que forman parte del proceso de selección del contribuyente de aquellas que constituyen auténticas actuaciones de comprobación, pero que son realizadas al margen del plazo formal de la actuación



inspectora. Concorre además, a su juicio, el supuesto de presunción de interés casacional objetivo del artículo 88.3.a) LJCA, porque la referida sentencia del Tribunal Supremo es una sentencia aislada, de manera que sobre la cuestión no existe jurisprudencia.

**1.2.** Es evidente que, con respecto a la circunstancia de interés casacional del artículo 88.2.a) LJCA, falta el análisis que permita constatar la "sustancial igualdad" de las cuestiones resueltas en unas y otra, en el bien entendido de que la "cuestión" cuya igualdad se predica viene determinada tanto por la norma aplicada como por la realidad a la que se aplica.

**1.3.** Claro es también que, en relación con la circunstancia de interés casacional del artículo 88.2.c) LJCA, la entidad recurrente se limita a una mera referencia genérica y abstracta, que presupone sin más la afectación a un gran número de situaciones, sin que esa afectación sea notoria.

**1.4.** Por tanto, respecto de estas dos circunstancias de interés casacional de las letras a) y c) del artículo 88.2 LJCA, no se cumplen en el escrito de preparación las exigencias del artículo 89.2.f) LJCA.

**1.5.** En lo que concierne al supuesto de presunción de interés casacional del artículo 88.3.a) LJCA, en el razonamiento de la entidad recurrente falla la premisa de partida, esto es, que en la citada sentencia de 26 de mayo de 2014 la Sección Segunda de esta Sala dijera, sin mayor precisión y con alcance general, que «la fecha de inicio de las actuaciones es la de su comienzo efectivo», porque lo que dijo fue:

«Ciertamente, en el periodo que media entre el 25 de febrero de 2002 y el 21 de marzo de 2004 se produjeron actuaciones encaminadas a regularizar la situación tributaria de Oceaneering Limited, en lo que hace referencia al impuesto sobre el valor añadido por la importación del yate "Alcor", que el expediente administrativo no acredita que fueran puestas en su conocimiento: **(a)** la solicitud de asignación de oficio de un NIF tipo "N", de 25 de febrero de 2002, y **(b)** las peticiones de asistencia mutua a las autoridades de los Países Bajos, de 22 de marzo de 2002, reiterada el 13 de junio del mismo año, y de Gran Bretaña, de 11 de septiembre de 2002, cuyas contestaciones fueron recibidas en la Oficina Nacional de Investigación e Información el 8 de mayo y el 15 de septiembre de 2003, respectivamente.

[...]

Aisladamente consideradas, las peticiones de asistencia mutua a las autoridades aduaneras de los Países Bajos y Gran Bretaña no tienen por qué incardinarse necesariamente en el marco de un procedimiento de inspección. Ahora bien, si se ponen en relación con la solicitud de asignación de un NIF tipo "N", formalizada por el Jefe de la Dependencia Regional de Aduanas e Impuestos Especiales de las Islas Baleares al Delegado Especial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en el Archipiélago, a los efectos de regularizar la situación tributaria de la empresa demandante por lo que hace al impuesto sobre el valor añadido correspondiente a la importación de la nave "Alcor", y con la preexistencia de otro procedimiento de inspección por el impuesto especial sobre determinados medios de transporte, relativo al mismo yate [...], del que se había traído copia de la citación de comparecencia número 01/48/02, entregada el 29 de enero de 2002, y de la diligencia de constancia de hechos número 01/55/02, de 31 de enero de 2002, resulta indudable su inserción en un procedimiento de comprobación e investigación, por más que el inicio efectivo del mismo no fuera comunicado a la entidad interesada en tiempo y forma, como tampoco lo fueron las peticiones de asistencia mutua formuladas» (FJ 3º).

Como se ve, la excepcionalidad de los hechos de aquel caso sustentó la conclusión que esa sentencia alcanza tras su examen; esto es, que el inicio real de las actuaciones inspectoras no coincidió con su inicio efectivo. Las circunstancias del presente asunto nada tienen que ver con aquéllos, porque no puede considerarse excepcional que la Inspección de los Tributos estudie la incidencia de la documentación hallada en el registro domiciliario de un obligado tributario sobre el cumplimiento de las obligaciones tributarias de otros obligados tributarios distintos, antes de iniciar el correspondiente procedimiento de inspección con estos últimos, por lo que manifiestamente está ausente el interés casacional objetivo presumido.

**2.1.** Tratándose de la infracción de los artículos 10.2 LOPJ y 137.2 LRJAP y de la jurisprudencia que menciona (véase el apartado 2.2 del Hecho primero), la entidad recurrente considera que concurren las circunstancias de interés casacional objetivo de los apartados a), b) y c) del artículo 88.2 LJCA.

**2.2.** En relación con la circunstancia de interés casacional del artículo 88.2.b) LJCA, no se puede entender cumplidas en el escrito de preparación las exigencias que impone el artículo 89.2.f) LJCA, porque la entidad recurrente se limita a efectuar dos afirmaciones, tan indiscutibles como apodícticas en relación con la sentencia recurrida: **(i)** que el principio de prejudicialidad penal es fundamental y **(ii)** que es inaceptable que unos hechos puedan no ser los mismos para dos órganos del Estado.



**2.3.** En relación con la circunstancia de interés casacional del artículo 88.2.c) LJCA, en el escrito de preparación se informa primero de lo evidente, que la doctrina sentada por la sentencia recurrida afecta los armadores que recurrieron sus liquidaciones como consecuencia de la comprobación de la Cooperativa del Mar San Miguel, razonando después que esa doctrina también puede afectar a «otras situaciones similares, como los casos de facturas falsas, en los que por un lado puede sustanciarse un proceso penal sobre la falsedad y por otro procedimientos administrativos sobre la deducción del gasto y el IVA por los adquirentes de las facturas». Pues bien, falta respecto de esta otra situación similar, la que podría justificar el interés casacional objetivo del recurso con sustento en esta circunstancia del artículo 88.2.c) LJCA, un razonamiento más preciso y detallado sobre la similitud existente entre ambas situaciones para apreciar su concurrencia.

**2.4.** Con respecto a la circunstancia de interés casacional del artículo 88.2.a) LJCA, la entidad recurrente sostiene en el escrito de preparación la contradicción entre la doctrina que sienta la sentencia recurrida y tres de las sentencias del Tribunal Supremo cuya jurisprudencia considera previamente vulnerada (véase el apartado 2.2 del Hecho primero); a saber: **(i)** de 18 de octubre de 2016, **(ii)** de 30 de noviembre de 2009, y **(iii)** de 26 de abril de 1996 (véase el apartado 4.2. del Hecho primero).

**2.5.** Si la jurisprudencia está formada, tal y como mantiene la entidad recurrente, el interés casacional objetivo del recurso preparado en esta concreta cuestión sólo existiría si fuera necesario matizarla, precisarla o concretarla para realidades jurídicas diferentes a las ya contempladas en esa jurisprudencia.

**2.6.** La entidad recurrente considera que «resulta conveniente que el Tribunal Supremo se pronuncie sobre el principio de prejudicialidad penal y declare que la Administración debe abstenerse de liquidar si los mismos hechos están pendientes de una sentencia penal firme y que lo único que le compete al TSJ es estudiar si son los mismos los hechos que están pendientes de resolución en un procedimiento penal (lo que en ningún momento pone en duda el TSJ de Galicia) y, en tal caso, anular la liquidación y la sanción, por haber sido dictadas prematuramente». Olvida con este alegato que el Tribunal Supremo se ha pronunciado ya en ese sentido, como la propia entidad recurrente se encarga de destacar cuando extracta el siguiente pasaje de la más reciente de las sentencias del Tribunal Supremo que menciona, la de 18 de octubre de 2016, en la que se resuelve, conviene subrayarlo, un recurso de casación para la unificación de doctrina: «estando probado que la Administración tributaria tuvo conocimiento de que se estaba desarrollando un proceso penal sobre los mismos hechos y períodos, si bien referido a un concepto impositivo distinto, debió paralizar sus actuaciones por preferencia del orden jurisdiccional penal, en evitación de soluciones contradictorias sobre los mismos hechos, y debió abstenerse de liquidar y de sancionar en tanto en cuanto no hubiera recaído sentencia en el proceso penal relativo a los mismos hechos».

**2.7.** Lo expuesto evidencia la falta de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia de la infracción denunciada, porque el recurrente no razona adecuadamente por qué resulta necesario matizar, precisar o concretar la jurisprudencia que reconoce existente para realidades jurídicas diferentes.

**3.1.** En lo que atañe a las infracciones de los artículos 14.1 y 14.2 LJCA, en relación con el artículo 11.1 LOPJ, y de la jurisprudencia citada (véase el apartado 2.3 del Hecho primero), opina que el interés casacional es el contenido en el artículo 88.2.c) LJCA, por ser cada vez más frecuente que los órganos de la Administración tributaria inicien sus actuaciones personándose sin previo aviso en el domicilio de los obligados tributarios, resultando fundamental que se cumplan los requisitos que la ley establece para la autorización judicial de entrada y de registro del domicilio y, en particular, los relativos a la competencia del juzgado de lo contencioso-administrativo.

**3.2.** Nítidamente se aprecia que la entidad recurrente se limita a efectuar una mera referencia genérica y abstracta, que presupone sin más la afección a un gran número de situaciones, lo que no basta para entender cumplida en el escrito de preparación la carga que le impone el artículo 89.2.f) LJCA.

**3.3.** Particularmente respecto de la infracción del artículo 18.2 CE, en conexión con el artículo 11.1 LOPJ (véase el apartado 2.3 del Hecho primero), la entidad recurrente, partiendo de que la sentencia recurrida restringe el derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio, cuando considera que no son titulares de ese derecho fundamental las empresas cuyo domicilio "oficial" no es el que motiva la entrada y registro, aunque en el mismo tengan documentos contables, sostiene la presencia de interés casacional objetivo en la cuestión jurídica planteada, porque está en juego la determinación de quienes son los titulares de un derecho fundamental [ artículo 88.2.b) LJCA] y porque afecta a un gran número de contribuyentes que tienen depositados sus libros o documentación en gestorías y asesorías, así como en los despachos de abogados [ artículo 88.2.c) LJCA].

**3.4.** Pues bien, es patente que no está en juego la determinación de quiénes son los titulares del derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio, lo que está en juego es si ese derecho fundamental se ve o no afectado por una actuación como la que se produjo en el caso de autos, lo que obviamente no es lo mismo.





**3.5.** La entidad recurrente sostiene que un gran número de contribuyentes tienen depositados sus libros o documentación en gestorías y asesorías, así como en los despachos de abogados, lo que trasladado al presente caso implica hacer supuesto de la cuestión; es decir, dar por sentado que la documentación que la Inspección de los Tributos halló de la entidad recurrente en el registro del domicilio de la Cooperativa del Mar San Miguel estaba allí en depósito o custodia.

**3.6.** La determinación de si lo estaba o no, tal y como se ha planteado, no es una cuestión de derecho sino de hecho, excluida del recurso de casación ex artículo 87 *bis* LJCA, salvo que se entienda que todos los documentos de sus proveedores que la Inspección de los Tributos pudiera encontrar en el registro del domicilio de la Cooperativa del Mar San Miguel se encontraban allí en depósito o custodia, lo que ni se sostiene con claridad por la entidad recurrente ni puede ser aceptado.

**3.7.** Las razones expuestas evidencian en el presente caso la falta de interés casacional objetivo de la infracción jurídica denunciada.

**4.1.** Tratándose de las infracciones del artículo 218 LEC, en relación con el artículo 24.1 CE; del artículo 14 CE; del artículo 53 LGT/2003, y del artículo 1.228 Código civil, la justificación por la entidad recurrente del interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia que presentan no se sustenta en ninguna de las circunstancias del apartado 2 ni de las presunciones del apartado 3 del artículo 88 LJCA, por lo que ha de sobreentenderse que se fundamenta en otras distintas.

**4.2.** La entidad recurrente no justifica cuidada y rigurosamente el interés casacional objetivo que revela la circunstancia invocada para cada una de esas infracciones, que lógicamente no habrá de ser reconducible a alguna de las circunstancias del apartado 2 o de las presunciones del apartado 3 del artículo 88 LJCA, por lo que no puede entenderse que haya cumplido el deber especial que el artículo 89.2.f) LJCA le impone de fundamentar en el escrito de preparación, con singular referencia al caso, que concurre en esas infracciones interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia.

**CUARTO** .- Al ser inadmisibile el recurso de casación, las costas procesales causadas se imponen a la parte recurrente, limitando a un máximo de 1.000 euros la cantidad que por todos los conceptos podrá reclamar la parte recurrida ( artículo 90.8 LJCA).

Por todo lo anterior,

**La Sección de Admisión acuerda:**

1º) Inadmitir el recurso de casación RCA/**302/2016**, preparado por PESQUERA FERREIRA, S.L., contra la sentencia dictada el 23 de noviembre de 2016 por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, en el recurso 15793/2015.

2º) Imponer a la entidad recurrente las costas procesales causadas, limitando a un máximo de 1.000 euros la cantidad que por todos los conceptos podrá reclamar la parte recurrida.

Así lo acuerdan y firman. Luis Maria Diez-Picazo Gimenez Manuel Vicente Garzon Herrero Segundo Menendez Perez Octavio Juan Herrero Pina Eduardo Calvo Rojas Joaquin Huelin Martinez de Velasco Diego Cordoba Castroverde Jose Juan Suay Rincon Jesus Cudero Blas