

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFJ053778

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 19 de febrero de 2014

Vocalía 12.^a

R.G. 278/2014

SUMARIO:

Procedimientos de gestión. *Procedimientos terminados por caducidad y necesidad de declaración expresa de la misma.* **Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio.** La cuestión controvertida consiste en determinar si la caducidad de un previo procedimiento de aplicación de los tributos puede ser declarada en el mismo acto por el que con posterioridad se inicia un nuevo procedimiento. Pues bien, a juicio del Tribunal Central, no existe obligación de resolver expresamente, declarando de oficio la caducidad, sólo en aquellos supuestos en los que esta vaya a ser la forma de terminación definitiva del procedimiento, esto es, en aquellos casos en los que la Administración no vaya a iniciar de nuevo otro procedimiento respecto del mismo concepto y períodos. En este caso, el procedimiento iniciado de oficio y luego caducado no habrá interrumpido el plazo de prescripción del derecho a liquidar en favor de la Administración, pero no haría falta declararlo expresamente en la medida en que la Administración nada ha decidido sobre el fondo del asunto y no pretende volver a ejercitar su acción y nada hace falta resolver expresamente pues la caducidad se produce *ex lege*, por el transcurso del plazo máximo de resolución. **(Criterio 1 de 3)** *Notificación de la declaración de caducidad y del inicio del nuevo procedimiento.* Por otro lado, entran a analizar si es posible notificar en el mismo acto la declaración de caducidad y la notificación de inicio del nuevo procedimiento. Así, en el caso de la notificación en «unidad de acto», se están notificando al obligado tributario en un mismo documento en realidad dos actos diferentes, que tienen un régimen distinto de recursos, uno recurrible -la declaración de caducidad- y otro no recurrible -el inicio del procedimiento-. Uno que implica que no ha existido interrupción de la prescripción en favor de la Administración, otro que interrumpe de nuevo el plazo de prescripción de la acción de liquidación. Esa situación hace que no sea compatible la notificación en un solo documento de la declaración de caducidad y del inicio del nuevo procedimiento, pues o bien no se incluye la correspondiente advertencia de los recursos posibles, o bien se advierte al interesado de los recursos posibles, con riesgo de cierta confusión pues habría que indicarle que del único acto notificado, exclusivamente puede recurrir la declaración de caducidad. De ello resulta que no es admisible la notificación en unidad de acto, en el mismo documento, de la declaración de caducidad de un procedimiento anterior junto con el inicio de un nuevo procedimiento. **(Criterio 2 de 3)** Por último, en el caso de caducidad de un nuevo procedimiento e inicio de otro, el procedimiento nuevo debe tramitarse de forma completa, ya que la falta de notificación de una nueva propuesta de liquidación y de nueva puesta de manifiesto en el segundo procedimiento, en su caso, conllevaría la anulación de la liquidación que en él se practique. **(Criterio 3 de 3)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 69, 103, 104, 133 y 139.

En la Villa de Madrid, en la fecha arriba señalada (19/02/2014), ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE GESTIÓN TRIBUTARIA DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, con domicilio a efectos de notificaciones en C/ Infanta Mercedes, nº 37, 28020-Madrid, contra resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de ... de fecha 27 de junio de 2013, por la que se resuelve la reclamación número ...

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero:**

De los antecedentes obrantes en el expediente de aplicación de los tributos, resultan acreditados los siguientes hechos:

1.- El 1 de octubre de 2010 se notificó a determinada entidad inicio de un procedimiento de comprobación limitada en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante IVA) del cuarto trimestre de 2009.

2.- El 23 de septiembre de 2011 se notifican conjuntamente al interesado cuatro propuestas de liquidación provisional, con apertura de trámite de alegaciones, con la que se iniciaban nuevos procedimientos de comprobación limitada con relación al IVA de los cuatro trimestres del año 2009. Poniendo de manifiesto al contribuyente lo siguiente:

"Se comunica que ha caducado el procedimiento de comprobación limitada que se había iniciado con la notificación de/ requerimiento el 01/10/2010 por haber transcurrido más de 6 meses sin notificación expresa. En base al art. 104.5 de la LGT, Ley 58/2003 se procede a la notificación de la resolución de la caducidad del expediente en este acto. Asimismo, las actuaciones realizadas en este procedimiento caducado, así como la documentación aportada conservan su validez y eficacia a efectos probatorios para otros procedimientos que se puedan iniciar en relación con el mismo tributo. En base a lo anterior, se procede a iniciar un nuevo procedimiento de comprobación limitada con la notificación de este trámite de audiencia para el cual se ha hecho uso de la documentación aportada en el procedimiento caducado. "

3.- El 14 de noviembre de 2011 se notifican a la interesada cuatro liquidaciones provisionales.

4.- Contra las liquidaciones, se interpuso recurso de reposición que fue desestimado.

5.- Contra la resolución del recurso de reposición se interpuso reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de ... (en adelante, TEAR).

6.- El TEAR dicta resolución considerando no ajustada a derecho la liquidación y estimando la reclamación. En dicha resolución el TEAR manifiesta que la cuestión que plantea el expediente es de carácter estrictamente procedimental y aprecia la existencia de un vicio consistente en la declaración de la caducidad del procedimiento de comprobación limitada iniciado el 1 de octubre de 2010 en unidad de acto con el acuerdo de inicio y apertura de trámite de alegaciones de los procedimientos de comprobación limitada relativos al IVA de los cuatro trimestres del año 2009 considerando:

"En este orden de cosas, el artículo 139 -Terminación del procedimiento de comprobación limitada- dispone que el procedimiento de comprobación limitada –de cuya naturaleza participa el ahora controvertido- terminará, en su caso, por caducidad, una vez transcurrido el plazo regulado en el artículo 104 de esta Ley sin que se haya notificado resolución expresa, sin que ello impida que la Administración tributaria pueda iniciar de nuevo este procedimiento dentro del plazo de prescripción.

De lo expuesto se colige, fácilmente, que un procedimiento caducado requiere una declaración expresa en tal sentido, su notificación formal al interesado, la concesión, como acto final, de los recursos que procedan y, en fin, la iniciación, en su caso, de un nuevo procedimiento, al que, como se dijo, podrán incorporar, formalmente, los documentos y otros elementos de prueba obtenidos en el procedimiento caducado.

Por ello, carece de acomodo en el marco de la normativa expuesta la conducta de la Administración actuante, ahora cuestionado, que en unidad de acto decreta la caducidad de un procedimiento, dispone el inicio de uno nuevo, mediante la notificación de la propuesta de liquidación provisional.

Segundo:

Frente a la anterior resolución, el Director del Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria interpone el presente recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio, al considerar:

1.- En sus alegaciones parte de que es cuestión pacífica que el procedimiento de comprobación limitada había caducado. Sin perjuicio de ello, considera que de la lectura conjunta de los artículos 103.2 y 104.5 de la Ley 58/2003 General Tributaria, no es fácil colegir que un procedimiento caducado requiera necesariamente de una declaración expresa en tal sentido, con notificación formal al interesado y concesión de los recursos que procedan.

Considera que, más bien al contrario, parece nítido el hecho de que para el caso de caducidad de un procedimiento de aplicación de los tributos la Ley General Tributaria se aparta intencionadamente de la regla general prevista en la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, pues mientras en esta última norma legal la declaración de caducidad se enmarca dentro de las obligaciones de la Administración de resolver expresamente y de notificar la resolución de todos sus procedimientos (artículos 42.1, 87 ó 92), el artículo 103.2 de la Ley General Tributaria contempla la caducidad como una excepción a la obligación general de la Administración tributaria de resolver expresamente todos los procedimientos de aplicación de los tributos, si bien persiste la obligación de declarar expresamente para el caso de que el interesado lo solicite de forma expresa.

2.- Si bien la declaración expresa de caducidad no es obligada, sí conveniente en aras de la seguridad jurídica del obligado tributario, y así lo ha hecho el órgano de gestión tributaria.

Lo que es objeto de crítica por el TEAR no es la inexistencia de una declaración expresa de caducidad con notificación formal al obligado tributario, sino únicamente el hecho de que esa declaración se haya realizado en unidad de acto con el acuerdo de inicio del segundo procedimiento.

Estima el Director que nada se puede deducir de los artículos 103.2 y 104.5 de la Ley General Tributaria que suponga un impedimento a esta práctica, la cual, por otra parte, considera ajustada a los principios de eficacia, celeridad y economía procesal que deben inspirar la actuación administrativa conforma a lo dispuesto en el artículo 75.1 Ley 30/1992.

3.- El Director considera que la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (Resolución de 1 de junio de 2010, RG ...) que utiliza el TEAR en apoyo a su posición, en realidad ampara la posición contraria a la sostenida por TEAR cuando el Tribunal Central afirma que:

“Aún en el caso de considerarse que el acuerdo de 27 de septiembre de 2007 constituía, simultáneamente, la declaración de caducidad del procedimiento iniciado el 30 de agosto de 2006 y la apertura de uno nuevo, igualmente se impondría la estimación del recurso de alzada, toda vez que ese segundo procedimiento, de instrucción instantánea; habría finalizado al tiempo que se iniciaba, pues lo allí acordado no es ninguna propuesta de liquidación con apertura del trámite de alegaciones, sino una liquidación que pone fin al procedimiento; esto es, se habría practicado liquidación sin la preceptiva notificación al interesado de la previa propuesta, confiriendo el correspondiente trámite de alegaciones.”

En opinión del Director recurrente resulta obvia la disparidad de supuestos de hecho y, por tanto, la Resolución RG ... del Tribunal Central no puede servir de apoyo a la resolución del TEAR. Además entiende el recurrente el Tribunal Central no se pronuncia expresamente, del párrafo transcrito podría deducirse la admisibilidad de una declaración conjunta de caducidad con el acuerdo de inicio de un nuevo procedimiento, siempre que este segundo se hubiese ajustado a la normativa vigente.

El Director recurrente trae a colación otra resolución de este Tribunal Central, de 1 de diciembre de 2011 (RG ...). En esta Resolución se analiza un caso en el que un obligado tributario había presentado una autoliquidación de IRPF con un resultado a devolver; este procedimiento de devolución derivada de la normativa de cada tributo, iniciado a instancia de parte por la solicitud de devolución, finalizó por el inicio de un procedimiento de verificación de datos, el cual a su vez acaba finalizando por caducidad. Y esta caducidad se declaró al hilo de una propuesta de liquidación provisional, por la que se daba inicio a un nuevo procedimiento de verificación de datos, informándose de nuevo al interesado de que el procedimiento de devolución se entiende finalizado.

Frente a las anteriores actuaciones el interesado interpone recurso de reposición y, finalmente, reclamación económico-administrativa, solicitando la devolución de las cantidades resultantes a su favor más los intereses de demora y que se dicte la caducidad con el archivo de las nuevas actuaciones.

Entre otras cuestiones, el TEAC concluye en su resolución que resulta posible recurrir una declaración de caducidad y, acto seguido, entra a valorar la petición de archivo de actuaciones formulada por el reclamante, para acabar concluyendo lo siguiente:

“Concluyendo, expuesto lo que antecede, la Administración tributaria reinicia las actuaciones, con la nueva puesta de manifiesto y la propuesta de liquidación provisional, como consecuencia del nuevo procedimiento de verificación de datos en el que se incluyen todas las actuaciones realizadas en el curso del procedimiento caducado, actuación que es conforme a la normativa expuesta, por lo que procede declarar correcta la actuación de la Administración.”

Es decir, en un caso en el que la oficina gestora había declarado la caducidad conjuntamente con el inicio de un nuevo procedimiento el Tribunal Central, siempre a juicio del Director recurrente, expresamente admite esta práctica y desestima la reclamación interpuesta por el obligado tributario.

Se citan en apoyo de todo lo expuesto diversas sentencias de Tribunales Superiores de Justicia, como son la sentencia del TSJ de ... de 30 de septiembre de 2009 (rec. nº ...) o la sentencia del TSJ de ... de 14 de febrero de 2012 (rec. nº ...).

4.- Concluye solicitando de este Tribunal Económico-Administrativo Central que unifique criterio en el sentido siguiente: “la declaración de caducidad de un procedimiento de aplicación de los tributos puede ser realizada en unidad de acto con el inicio de un nuevo procedimiento sobre el mismo concepto y períodos que constituían el objeto caducado”

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero:

Concurren los requisitos de legitimación, competencia y plazo para la admisión a trámite del presente recurso, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 242 de la Ley 58/2003, de 17 de Diciembre, General Tributaria.

Segundo:

La cuestión controvertida consiste en determinar si la caducidad de un previo procedimiento de aplicación de los tributos puede ser declarada en el mismo acto por el que con posterioridad se inicia un nuevo procedimiento.

Tercero:

La normativa a tener en cuenta, a los efectos aquí pretendidos, está constituida por los siguientes preceptos de la Ley 58/2003 General Tributaria (en adelante, LGT).

El artículo 133.1 que dispone en cuanto a las posibles formas de terminación del procedimiento de verificación de datos que:

1. El procedimiento de verificación de datos terminará de alguna de las siguientes formas:

- a) Por resolución en la que se indique que no procede practicar liquidación provisional o en la que se corrijan los defectos advertidos.
- b) Por liquidación provisional, (...).
- c) Por la subsanación, aclaración o justificación de la discrepancia o del dato objeto del requerimiento por parte del obligado tributario.
- d) Por caducidad, una vez transcurrido el plazo regulado en el artículo 104 de esta ley sin haberse notificado liquidación provisional, sin perjuicio de que la Administración también pueda iniciar de nuevo este procedimiento dentro del plazo de prescripción.
- e) Por el inicio de un procedimiento de comprobación limitada o de inspección que incluya el objeto del procedimiento de verificación de datos”.

Respecto del procedimiento de comprobación limitada, el artículo 139 LGT contiene una dinámica similar cuando prevé:

“1. El procedimiento de comprobación limitada terminará de alguna de las siguientes formas:

- a) Por resolución expresa de la Administración tributaria, con el contenido al que se refiere el apartado siguiente.
- b) Por caducidad, una vez transcurrido el plazo regulado en el artículo 104 de esta ley sin que se haya notificado resolución expresa, sin que ello impida que la Administración tributaria pueda iniciar de nuevo este procedimiento dentro del plazo de prescripción.
- c) Por el inicio de un procedimiento inspector que incluya el objeto de la comprobación limitada”.

Por su parte, y en relación específicamente con la terminación por caducidad, el artículo 104.5 de la misma norma legal señala:

“5. Producida la caducidad, ésta será declarada, de oficio o a instancia del interesado, ordenándose el archivo de las actuaciones.

Dicha caducidad no producirá, por sí sola, la prescripción de los derechos de la Administración tributaria, pero las actuaciones realizadas en los procedimientos caducados no interrumpirán el plazo de prescripción ni se considerarán requerimientos administrativos a los efectos previstos en el apartado 1 del artículo 27 de esta ley.

Las actuaciones realizadas en el curso de un procedimiento caducado, así como los documentos y otros elementos de prueba obtenidos en dicho procedimiento, conservarán su validez y eficacia a efectos probatorios en otros procedimientos iniciados o que puedan iniciarse con posterioridad en relación con el mismo u otro obligado tributario”.

A todo lo anterior, debemos añadir las disposiciones contenidas en el artículo 103 LGT, según el cual:

“2. No existirá obligación de resolver expresamente en los procedimientos relativos al ejercicio de derechos que sólo deban ser objeto de comunicación por el obligado tributario y en los que se produzca la caducidad, la pérdida sobrevinida del objeto del procedimiento, la renuncia o el desistimiento de los interesados.”

En una primera aproximación, podemos concluir que de los preceptos anteriores se desprenden las siguientes tres ideas básicas:

- Los procedimientos de aplicación de los tributos pueden finalizar por caducidad, efecto que se produce ex lege, esto es ope legis, por el transcurso del plazo máximo de resolución sin que se haya notificado, o al menos intentado notificar, su resolución expresa.

- También pueden finalizar por el inicio de otro procedimiento, que incluya su objeto y que tiene que ser necesariamente de diferente naturaleza.

En este caso, es preciso que el procedimiento inicialmente iniciado no esté terminado cuando se notifica al obligado tributario interesado el inicio del segundo procedimiento que, siendo de naturaleza distinta, incluye el objeto de aquel. Esto es, es preciso, para que opere esta concreta forma de terminación de forma válida, que el procedimiento primero no haya caducado (pues en tal caso ya habría terminado, de una forma distinta, por la caducidad).

En otras palabras, este Tribunal Central estima que estas dos formas de terminación (la contemplada en este guión y en el inmediato anterior, son excluyentes).

- Y en tercer lugar, que una vez producida la caducidad, la Administración puede volver a iniciar el mismo procedimiento u otro de diferente naturaleza, con el mismo o con otro alcance distinto, si no ha mediado prescripción. Así lo prevé el artículo 104. 5 de la Ley, indicando expresamente que las actuaciones realizadas en los procedimientos caducados no interrumpirán el plazo de prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda mediante la oportuna liquidación, advirtiendo a continuación el mismo precepto que las actuaciones realizadas en el curso del procedimiento que caducó, así como los documentos y otros elementos de prueba obtenidos, conservarán su validez y eficacia a efectos probatorios en otros procedimientos iniciados o que puedan iniciarse con posterioridad.

En relación con este extremo, conviene recordar el criterio reiterado de este Tribunal Central en el sentido de que, en los supuestos de caducidad del procedimiento de aplicación de los tributos, los recursos y reclamaciones formulados contra las liquidaciones derivadas del mismo, no interrumpen la prescripción del derecho de la Administración a liquidar, pero sí tienen el valor de interrumpir, en su caso, la prescripción del derecho del reclamante a obtener la devolución solicitada en su autoliquidación. Criterio recogido, entre otras, en Resoluciones de fecha 26 de octubre de 2010 (R.G. 00/4337/2009), de 26 de abril de 2012, (R.G. 00/4979/2011), y de 27 de septiembre de 2012 (R.G. 00/2975/2012).

Partiendo de las conclusiones anteriores, se puede resolver la aparente contradicción que existe entre el tenor literal de los artículos 103.2 y 104.5 de la LGT antes invocados, cuando el primero establece que no existe obligación de resolver expresamente en los procedimientos en los que se produce la caducidad, estableciendo sin embargo el segundo de los preceptos citados que la caducidad será declarada, de oficio o a instancia del interesado, ordenándose el archivo de las actuaciones. Obsérvese que la norma utiliza la expresión “será declarada”, estableciendo por lo tanto esta declaración con carácter obligatorio.

A juicio de este Tribunal Central, no existe obligación de resolver expresamente, declarando de oficio la caducidad, sólo en aquellos supuestos en los que esta vaya a ser la forma de terminación definitiva del procedimiento, esto es, en aquellos casos en los que la Administración no vaya a iniciar de nuevo otro procedimiento respecto del mismo concepto y períodos. En este caso, el procedimiento iniciado de oficio y luego caducado no habrá interrumpido el plazo de prescripción del derecho a liquidar en favor de la Administración, pero no haría falta declararlo expresamente en la medida en que la Administración nada ha decidido sobre el fondo del asunto y no pretende volver a ejercitar su acción y nada hace falta resolver expresamente pues la caducidad se produce ex lege, por el transcurso del plazo máximo de resolución.

Esta interpretación se ve corroborada por el párrafo tercero que el legislador añade al apartado 5 del artículo 104 de la LGT, donde, después de indicar en el primer párrafo que la caducidad debe ser declarada, contempla asimismo la posibilidad de que la Administración puede volver a iniciar el mismo procedimiento que caducó. Es lógico que cuando la Administración decida hacer uso de esta facultad, deba obligatoriamente y de oficio declarar expresamente la caducidad del procedimiento anterior, que hasta ese momento no ha tenido obligación de declarar, por diferentes y evidentes razones:

- Porque, de no existir esta declaración expresa, podría albergar el obligado tributario la duda de si se trata del mismo procedimiento que continúa o de otro nuevo procedimiento que ahora se inicia, extremo que resulta esencial a los efectos de valorar el cumplimiento o no de los plazos máximos de duración de los procedimientos;

- Porque el primer procedimiento que ha caducado no ha servido para interrumpir los plazos de prescripción en favor de la Administración. Este efecto resulta esencial para poder determinar si el segundo

procedimiento se inicia precedentemente y la apreciación de oficio de la prescripción es una obligación para la Administración (artículo 69 de la LGT);

- Porque el segundo procedimiento no tiene por qué ser necesariamente de la misma naturaleza que el primero y la notificación de este extremo es obligatoria para la Administración;

- Y porque incluso el segundo procedimiento, aún siendo de la misma naturaleza, puede tener un alcance diferente del inicial. Así por ejemplo ha sucedido en el supuesto de hecho que ha dado lugar al criterio aquí discutido: se inicia un procedimiento de comprobación limitada, pero sólo respecto del cuarto trimestre de un año del Impuesto sobre el Valor Añadido, mientras que el segundo procedimiento, también de comprobación limitada, tiene un alcance que comprende los cuatro trimestres del año.

Otra interpretación de este inciso del artículo 103.2 de la LGT supondría atribuir al legislador que ha incurrido en una abierta y clara contradicción con lo que él mismo ha previsto en los artículos 104, 133 y 139 de la misma Ley respecto de la institución de la caducidad de los procedimientos.

En conexión con lo anterior, y como hemos advertido anteriormente, una situación que podemos destacar sería la relativa a aquellos casos en los que siguiendo la literalidad del artículo 103.2 de la LGT, el órgano de gestión no comunica formalmente la caducidad del procedimiento al obligado tributario, pero le notifica el inicio de un procedimiento posterior, bien de la misma naturaleza que el caducado, o bien de naturaleza distinta. Este supuesto de hecho ha sido ya analizado por este TEAC en Resolución de 11 de abril de 2013 (RG 00/00991/2011) en el que se acaba exigiendo la declaración expresa de caducidad, sin que quepa la interpretación de que el inicio de un procedimiento nuevo pueda interpretarse como que conlleva “implícitamente” la declaración de caducidad del anterior. Así se dice:

“Por tanto, conforme al artículo 130 transcrito, el procedimiento de declaración terminó por caducidad (...), una vez transcurrido el plazo máximo de seis meses sin haberse notificado las liquidaciones. Tampoco cabe interpretar que el procedimiento iniciado con la declaración presentada haya sido declarado caducado iniciándose otro posteriormente, ya que no consta la declaración expresa de caducidad por la Oficina Gestora, y, por otra parte, tanto de la referencia del expediente que consta en la liquidación como de la resolución de los antecedentes expresados en la resolución del recurso de reposición, se desprende que la liquidación se dicta en el ámbito del procedimiento originario iniciado el (...) con la presentación de la declaración.”

En el mismo sentido se ha pronunciado el TEAR de Murcia en Resolución de 30 de septiembre de 2013 (RG 30/01896/2011).

Puede también citarse la Resolución de este Tribunal Central de 16 de mayo de 2013 (RG 00/06877/2011), la cual sienta el criterio de la necesidad de la declaración previa de la caducidad en el caso de inicio de un nuevo procedimiento:

“Y es que la caducidad, además de constituirse en anormal terminación del procedimiento, implica lo que se ha venido a denominar como ‘desaparición jurídica’ del procedimiento, -que no del derecho sustantivo que en él se trataba de hacer valer-, por lo que, en su caso, es indispensable un nuevo procedimiento que debe incoarse desde su inicio, previa declaración de caducidad del procedimiento anterior.”

En el mismo sentido se ha manifestado el TEAR de Valencia en resolución de 26 de febrero de 2013 (RG 12/03435/2011).

La conclusión es que, sin declaración expresa de la caducidad del procedimiento iniciado, las actuaciones realizadas con posterioridad se entienden practicadas en el seno del mismo procedimiento, caducado y por tanto sin virtualidad alguna interruptiva de la prescripción, de ahí la necesidad de que exista una declaración expresa de caducidad si se pretende iniciar un nuevo procedimiento.

También es de interés al caso el criterio ya expresado por este Tribunal Central relativo a la cualidad de acto reclamable de la resolución por la que se declara la caducidad, criterio contenido en la Resolución de 1 de diciembre de 2012 (RG 00/5960/2010):

“Según lo expuesto, cabe calificar la declaración de caducidad como un acto que no decide el fondo del asunto, pero que es recurrible en cuanto que determina la imposibilidad de continuar el procedimiento. Como se ha dicho, la caducidad supone la extinción del procedimiento iniciado por inactividad, en este caso, de la Administración, sin perjuicio de que al no haberse decidido sobre el fondo del asunto, puede la Administración, volver a reiniciar el procediendo de verificación de datos dentro del término de la prescripción.”

Por otra parte, el párrafo ya transcrito de la resolución TEAC 00/06877/2011 contiene otra exigencia relativa a las situaciones de caducidad cuando se inicia un procedimiento nuevo, consistente en la necesidad de que el procedimiento nuevo debe tramitarse de forma completa; criterio confirmado por Resolución de 1 de junio

de 2010 (RG 00/00414/2009) en la que se sienta el criterio que la falta de notificación de una nueva propuesta de liquidación y de nueva puesta de manifiesto en el segundo procedimiento conlleva la nulidad de la liquidación que se practique.

Cuarto:

Sentado lo anterior sobre la obligación de declarar de forma expresa la caducidad, debemos entrar a analizar si es posible notificar en el mismo acto la declaración de caducidad y la notificación de inicio del nuevo procedimiento.

Antes de manifestar la conclusión alcanzada al respecto por este Tribunal Central, debe abordarse la afirmación que hace el Director recurrente en sus alegaciones considerando que este Tribunal ya ha admitido la validez de la notificación de la caducidad del primer procedimiento y el inicio del segundo en "unidad de acto".

Con relación a la Resolución de 1 de junio de 2010, RG 00/00414/2009), invocada por el recurrente, en lo relativo al párrafo:

"Aún en el caso de considerarse que el acuerdo de 27 de septiembre de 2007 constituía, simultáneamente, la declaración de caducidad del procedimiento iniciado el 30 de agosto de 2006 y la apertura de uno nuevo, igualmente se impondría la estimación del recurso de alzada, toda vez que ese segundo procedimiento, de instrucción instantánea; habría finalizado al tiempo que se iniciaba, pues lo allí acordado no es ninguna propuesta de liquidación con apertura del trámite de alegaciones, sino una liquidación que pone fin al procedimiento; esto es, se habría practicado liquidación sin la preceptiva notificación al interesado de la previa propuesta, confiriendo el correspondiente trámite de alegaciones."

El recurrente considera que se deduce la admisibilidad de una declaración conjunta de caducidad con el acuerdo de inicio de un nuevo procedimiento, siempre que este segundo se hubiese ajustado a la normativa vigente. Sin embargo debe aclararse, que en la Resolución citada, antes del párrafo que se transcribe, este Tribunal Central ya había anulado la liquidación por considerar que la misma se había dictado en el seno del procedimiento caducado, y la referencia a la notificación simultánea se hace a título de hipótesis para poder pronunciarse sobre el hecho de que el segundo procedimiento era, además, incompleto, hipótesis que sólo podía plantearse bajo la admisión, repetimos a título hipótesis, de que se hubiera iniciado un segundo procedimiento, pues en caso contrario no era posible pronunciarse sobre la necesidad de que el segundo procedimiento debía contener la notificación de la nueva propuesta y de un nuevo trámite de alegaciones. En ningún caso se estaba analizado la validez o no de la unidad de acto, aquí discutida, ni pronunciándose sobre ella.

En cuanto a la Resolución de 1 de diciembre de 2011 (RG 00/5960/2010) el párrafo que induce al Director a considerar que este TEAC ha admitido ya la validez de la notificación en "unidad de acto" es el siguiente:

"Concluyendo, expuesto lo que antecede, la Administración tributaria reinicia las actuaciones, con la nueva puesta de manifiesto y la propuesta de liquidación provisional, como consecuencia del nuevo procedimiento de verificación de datos en el que se incluyen todas las actuaciones realizadas en el curso del procedimiento caducado, actuación que es conforme a la normativa expuesta, por lo que procede declarar correcta la actuación de la Administración."

En esta Resolución la pretensión del interesado y la "ratio decidendi" de este Tribunal vienen presididas porque los actos recurridos eran resoluciones por las que la AEAT acordaba la inadmisión de sendos recursos de reposición, al considerar el órgano de gestión que diversos actos notificados (precisamente, las declaraciones de caducidad contenidas en dichos actos) no eran susceptibles de recurso, concluyendo al respecto este Tribunal Central que las declaraciones de caducidad sí son recurribles y que, por el contrario, no era impugnabile el inicio del procedimiento al ser un acto de mero trámite. La referencia a "todas las actuaciones realizadas en el curso del procedimiento caducado" se limitaba a enmarcar el supuesto de hecho analizado. Tampoco en esta Resolución se estaba analizando la validez o no de la notificación en unidad de acto, ni se estaba pronunciado sobre ello ese Tribunal Central.

Las aclaraciones sobre esa última Resolución sirven para centrar el problema jurídico que se está dilucidando en el presente recurso, pues en el caso de la notificación en "unidad de acto", se están notificando al obligado tributario en un mismo documento en realidad dos actos diferentes, que tienen un régimen distinto de recursos, uno recurrible (la declaración de caducidad) y otro no recurrible (el inicio del procedimiento). Uno que implica que no ha existido interrupción de la prescripción en favor de la Administración, otro que interrumpe de nuevo el plazo de prescripción de la acción de liquidación.

Esa situación hace que no sea compatible la notificación en un solo documento de la declaración de caducidad y del inicio del nuevo procedimiento, pues o bien no se incluye la correspondiente advertencia de los recursos posibles –como aconteció en el supuesto de hecho que dio origen a la Resolución del TEAR cuyo criterio

se discute-, o bien se advierte al interesado de los recursos posibles, con riesgo de cierta confusión pues habría que indicarle que del único acto notificado, exclusivamente puede recurrir la declaración de caducidad. Cualquiera de las dos situaciones descritas (no otorgar pie de recurso cuando lo que se notifica es un acto recurrible, o darlo para una parte del acto sí y para otra no) son ciertamente anómalas y no tienen encaje en nuestro ordenamiento jurídico. De ello resulta que no es admisible la notificación en unidad de acto, en el mismo documento, de la declaración de caducidad de un procedimiento anterior junto con el inicio de un nuevo procedimiento.

En virtud de todas las consideraciones anteriores,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, visto el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio promovido por el DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE GESTIÓN TRIBUTARIA DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, contra resolución del Tribunal Regional de ...,

ACUERDA

DESESTIMARLO.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.