

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ078469

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 24 de junio de 2020

Sala 2.^a

R.G. 2223/2019.

SUMARIO:

Procedimiento de inspección. Iniciación y desarrollo de las actuaciones inspectoras. Iniciación de las actuaciones inspectoras. Efectos. Es necesaria la declaración expresa de caducidad del procedimiento de comprobación limitada para poder iniciar los posteriores procedimientos de inspección respecto del concepto y período común a todos ellos. **Recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio.** Es cuestión pacífica en el caso analizado que el procedimiento de comprobación limitada iniciado por la Administración tributaria y concerniente al cuarto trimestre del ejercicio 2014 de IVA caducó por el transcurso del plazo de seis meses sin notificar su resolución expresa al obligado tributario y también lo es que los posteriores procedimientos de inspección seguidos con él, que incluían el concepto y período del primero, no fueron precedidos de la declaración expresa de caducidad del procedimiento de comprobación limitada ni contenían tampoco en su acuerdo de inicio tal declaración de caducidad.

En estas circunstancias, no puede aceptarse la postura de la Administración al defender el carácter no excluyente de los modos de terminación del procedimiento por caducidad y por inicio de un procedimiento posterior de distinta naturaleza que incluya el objeto del anterior. Es indudable que se trata de dos modos distintos de terminación del procedimiento contemplados en la ley pero tienen carácter excluyente.

La Administración interpreta los arts. 133.1 y 139.1 de la Ley 58/2003 (LGT) como si la terminación del procedimiento inicial por el inicio de otro posterior de distinta naturaleza y que incluya el objeto de aquél operase tanto si en el momento de inicio de éste último aquél estuviera caducado como si no lo estuviera. Con este planteamiento pretende sugerir la intrascendencia de la declaración expresa de caducidad del primer procedimiento en la medida en que el inicio del segundo ya supuso, por disposición legal, la terminación de aquél.

Pues bien, resulta claro que para que el procedimiento termine por inicio de otro posterior de distinta naturaleza que incluya el objeto de aquél es preciso que el primero no esté terminado cuando se notifica al obligado tributario el inicio del segundo, es decir, que no puede terminar por inicio de un procedimiento posterior lo que en el momento de tal inicio ya estaba terminado por caducidad. Así las cosas, ninguno de los acuerdos de inicio de los sucesivos procedimientos de inspección que incluían en su alcance el objeto del procedimiento de comprobación limitada pusieron fin a este último. Era necesaria, en consecuencia, la declaración expresa de caducidad del procedimiento de comprobación limitada para poder iniciar los posteriores procedimientos de inspección respecto del concepto y período común a todos ellos.

El art. 104.5 de la Ley 58/2003 (LGT) sólo exige que "producida la caducidad, ésta sea declarada, de oficio o a instancia del interesado ordenándose el archivo de las actuaciones", pero no condiciona la validez de la iniciación del nuevo procedimiento, posible mientras no haya prescrito el derecho de la Administración a liquidar, a que la notificación de la declaración de caducidad se haga por separado y no en el mismo acuerdo de iniciación del nuevo procedimiento. De ello se infiere que la ausencia de declaración expresa de caducidad ya sea separadamente o en el mismo acuerdo de inicio del nuevo procedimiento, determina la invalidez del inicio de este nuevo procedimiento. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 27, 69, 103, 104, 133 y 139.

En Madrid, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE INSPECCIÓN FINANCIERA Y TRIBUTARIA DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (AEAT), contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional

de Cantabria, de 27 de septiembre de 2018, recaída en la reclamación nº 39/00585/2017 interpuesta frente a acuerdo de liquidación por el Impuesto sobre el Valor Añadido.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

De la documentación obrante al expediente resultan acreditados los hechos siguientes:

1.- El 30/04/2015 la Oficina de Gestión Tributaria de la Administración de ... inició un procedimiento de comprobación limitada respecto al Impuesto sobre el Valor Añadido ejercicio 2014 periodo 4T, mediante notificación de un requerimiento.

En dicho requerimiento se indicaba lo siguiente:

En relación con su autoliquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido, correspondiente al ejercicio 2014, periodo 4T, se han detectado ciertas incidencias, para cuya subsanación y para realizar actuaciones de comprobación limitada, al amparo y con los efectos previstos en la Ley General Tributaria, deberá ante esta oficina, aportar la documentación que a continuación se cita:

- Justificación del importe de las cuotas a compensar de periodos anteriores.

Por ello se acuerda realizar este requerimiento con el fin de que proceda a subsanar las citadas incidencias.

Con la notificación de la presente comunicación se inicia un procedimiento de gestión tributaria de comprobación limitada, procedimiento que puede finalizar con la práctica de una liquidación provisional.

El alcance de este procedimiento se circunscribe a la revisión y comprobación de las incidencias observadas en los datos declarados. En concreto:

- Comprobar que el importe declarado en concepto de "Cuotas a compensar de periodos anteriores" coincide con el saldo "A compensar en periodos posteriores" declarado en la autoliquidación del periodo anterior o con el comprobado por la Administración.

Con fecha 23/06/2015 se notificó un nuevo requerimiento en los términos siguientes:

En relación con su autoliquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido, correspondiente al ejercicio 2014, periodo 4T, se han detectado ciertas incidencias, para cuya subsanación y para realizar actuaciones de comprobación limitada, al amparo y con los efectos previstos en la Ley General Tributaria, deberá ante esta oficina, aportar la documentación que a continuación se cita:

- Aclaración y justificación del número de unidades de módulos empleadas en el régimen simplificado.

- Deberá aportar la justificación acreditativa de la Unidad de Módulo de Carga Útil de los Camiones utilizados en la actividad económica realizada, para lo cual deberá aportar las fichas técnicas de los camiones/remolques utilizados y acreditar los días de utilización con la aportación de las facturas emitidas correspondientes.

Por ello se acuerda realizar este requerimiento con el fin de que proceda a subsanar las citadas incidencias.

La presente comunicación se lleva a cabo en el curso del procedimiento de comprobación limitada que se encuentra en tramitación en relación con el concepto, ejercicio y período mencionados.

El alcance de este procedimiento se circunscribe a la revisión y comprobación de las incidencias observadas en los datos declarados, según se le comunicó en el acuerdo de iniciación del procedimiento y, en su caso, en requerimientos o diligencias efectuados en el transcurso del mismo, procediéndose ahora a ampliar dicho alcance en los siguientes extremos:

- Comprobar si el cálculo del importe del ingreso a cuenta realizado en relación con la actividad en régimen simplificado se ajusta a lo dispuesto en la normativa vigente en relación con ese régimen especial del impuesto.

- Comprobar la correcta cumplimentación del módulo de carga de la actividad económica realizada (722).

Con fecha 11/09/2015 se notificó al interesado la propuesta de liquidación y el trámite de alegaciones. Presentadas las alegaciones el 24/09/2015, no consta notificado el acuerdo de resolución del procedimiento.

2.- El 09/11/2015 la Administración de ... notificó comunicación de inicio de actuaciones inspectoras de comprobación e investigación en los términos previstos en los artículos 141 y 145 de la Ley General Tributaria

(Ley 58/2003, de 17 de diciembre, BOE del 18 de diciembre), en adelante LGT, y en el artículo 177 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, BOE del 5 de septiembre), en adelante RGAT, respecto a los siguientes conceptos y periodos:

- IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO 01/2013 a 12/2014
- IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS 01/2013 a 12/2014

Las actuaciones inspectoras eran de carácter parcial de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 148 de la LGT y en el artículo 178 del RGAT, limitándose a:

ACTIVIDADES EN EOS IRPF Y RÉGIMEN SIMPLIFICADO DE IVA (MÓDULOS)

El procedimiento finalizó con una Diligencia de conclusiones de fecha 27/01/2016 en donde se señalaba que el obligado tributario debía darse de alta en la actividad de "alquiler de maquinaria para la construcción y obra civil" epígrafe del IAE 852. Actividad que no puede considerarse incluida en el transporte de mercancías por carretera ni puede ser accesoria a la de transporte, debiéndose dar de alta desde el comienzo de dicha actividad.

La actividad mencionada del epígrafe 852 está excluida y es incompatible con la aplicación del régimen de EO del IRPF y del régimen Especial Simplificado del IVA, por lo que no es aplicable dicho régimen y en consecuencia deberá regularizar su situación tributaria en el Régimen de Estimación Directa del IRPF y General del IVA, desde que comenzó a ejercerla.

3.- Con fecha 14/04/2016 la Dependencia Regional de Inspección notificó comunicación de inicio de actuaciones inspectoras de comprobación e investigación en los términos previstos en los artículos 141 y 145 de la LGT y en el artículo 177 del RGAT. Respecto a los siguientes conceptos y periodos:

- IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS 2012 a 2014
- IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO 1T/2012 a 4T/2014

Las actuaciones inspectoras tenían carácter general de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 148 de la LGT y en el artículo 178 del RGAT.

El procedimiento finalizó el 17 de abril de 2017 con la notificación del Acuerdo de liquidación, correspondiente al Impuesto sobre el Valor Añadido ejercicios 2012-2014.

4.- Disconforme con el anterior acuerdo, el obligado tributario presentó reclamación económico-administrativa nº 39/00585/2017 el 17 de mayo de 2017.

Segundo.

El Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cantabria (TEAR, en adelante) dictó resolución estimatoria el día 27 de septiembre de 2018 por entender, en lo que concierne al presente recurso extraordinario de alzada, que "en el caso analizado, respecto al cuarto trimestre de IVA 2014, no habiendo declaración expresa de caducidad del procedimiento de comprobación limitada, se entienden no iniciados correctamente los procedimientos inspectores posteriores, en relación con dicho concepto y periodo, dado que el procedimiento de comprobación limitada finalizó por caducidad".

Razona el TEAR en su fundamento de derecho cuarto del modo siguiente:

CUARTO.

Con carácter previo debemos analizar la alegación formulada por el obligado tributario respecto a la caducidad del procedimiento y los efectos no interruptivos de la prescripción.

El interesado alega que producida la caducidad del procedimiento de comprobación limitada de IVA 2014 4T, 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.

En consecuencia, producida la caducidad del procedimiento de comprobación limitada, los dos procedimientos inspectores iniciados después deben considerarse como continuadores del procedimiento iniciado el 30 de abril de 2015, nos encontramos con que los tres procedimientos iniciados son, a efectos formales, un procedimiento único. Dicho procedimiento se inició con fecha 30 de abril de 2015, y finalizó con el acuerdo de liquidación, el 17 de abril de 2017 (prácticamente 24 meses después), sobrepasando ampliamente el plazo de duración máximo del mismo. Y es más, dentro de este único procedimiento no se ha producido la reanudación formal de las actuaciones una vez superado el plazo máximo de duración de las actuaciones. Por tanto, al no surtir efectos interruptivos, conforme a la jurisprudencia del Tribunal Supremo y al criterio del TEAC, se encontrarían prescritos gran parte del alcance de la actuación realizada.

En este punto debemos distinguir por una parte el 4T de 2014, periodo incluido en el procedimiento de comprobación limitada y por otra parte el resto de periodos comprobados, 2012 1T 2T 3T 4T, 2013 1T 2T 3T 4T, 2014 1T 2T 3T.

Al respecto debe señalarse lo dispuesto en el artículo 139.1 de la Ley General Tributaria, respecto a las formas de terminación del procedimiento de comprobación limitada, señalando lo siguiente:

" 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 sobrevenida del objeto del procedimiento, la renuncia o el desistimiento de los interesados."

De los preceptos anteriores se desprenden 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).

- 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.

Sentado lo anterior, en el caso analizado, se entiende que el procedimiento de comprobación limitada del 4T 2014 finalizó por caducidad el 30/10/2015 y no por el inicio de un procedimiento inspector el 09/11/2015.

En este punto debemos preguntarnos si la Administración debió notificar expresamente la declaración de caducidad. Para ello recurriremos a lo señalado por el TEAC en su resolución de fecha 19/02/2014 (RG 278/2014)

"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 procedentemente 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."

En la resolución citada el TEAC se plantea que ocurre en casos como el nuestro donde el órgano de gestión no comunica formalmente la caducidad del procedimiento al obligado tributario, pero se notifica el inicio de un procedimiento posterior, bien de la misma naturaleza que el caducado, o bien de naturaleza distinta, como ocurre en el caso analizado, al iniciarse un procedimiento inspector.

Este supuesto de hecho ha sido ya analizado por el 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."

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."

El TEAC en su resolución de fecha 19/02/2014 (RG 278/2014) señala:

"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.""

Sentado lo anterior, en el caso analizado, respecto al cuarto trimestre de IVA 2014, no habiendo declaración expresa de caducidad del procedimiento de comprobación limitada, se entienden no iniciados correctamente los procedimientos inspectores posteriores, en relación con dicho concepto y periodo, dado que el procedimiento de comprobación limitada finalizó por caducidad.

En consecuencia debe anularse la liquidación practicada respecto a dicho periodo.

Tercero.

Frente a la resolución del TEAR interpuso el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, formulando las alegaciones siguientes:

1.- La cuestión de fondo se centra en determinar si la caducidad de un procedimiento de comprobación limitada que no ha sido declarada puede suponer que un procedimiento de inspección iniciado con posterioridad se entienda no iniciado correctamente.

La resolución recurrida analiza la cuestión en el Fundamento de Derecho Cuarto.

Este centro directivo no comparte la conclusión a la que llega el TEAR en dicha resolución.

El artículo 139 de la LGT establece distintas formas de terminar el procedimiento de comprobación limitada, además de por resolución expresa.

En la letra b) del apartado primero se regula la terminación por caducidad.

Así se producirá la terminación cuando haya transcurrido el plazo regulado en el artículo 104 de la 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.

En la letra c) del apartado se regula un motivo de terminación diferente del anterior, que es que se haya iniciado un procedimiento inspector que incluya el objeto de la comprobación limitada.

Se trata de dos formas distintas de terminar el procedimiento de comprobación limitada. En el caso de la caducidad el TEAC ha entendido que ésta debe declararse expresamente, cuando se quiere iniciar el mismo procedimiento que caducó.

Pero en nuestro caso, aun cuando no se haya producido la declaración de caducidad, concurre otro motivo por el cual finaliza el procedimiento, necesariamente, que es por inicio de un procedimiento de inspección. Es así por ley y además así se indicó en la comunicación de inicio de la comprobación con alcance general de fecha 12 de abril de 2016.

Entender que todo pertenece al mismo procedimiento supone obviar lo preceptuado por el art. 139.1.c) de la LGT. Como hemos señalado anteriormente, se trata de dos motivos distintos, caducidad e inicio de un procedimiento de inspección. El inicio del procedimiento de inspección supone por mandato de la ley la terminación del procedimiento de comprobación limitada. Y la falta de declaración de caducidad no puede suponer, en ningún caso, la invalidez del inicio del procedimiento de inspección posterior, ni desde luego la anulación de la liquidación por este motivo.

El procedimiento de inspección tiene virtualidad interruptiva propia, se ha desarrollado conforme al procedimiento establecido por un órgano con competencias inspectoras y es totalmente diferente al procedimiento de comprobación limitada. El inicio del procedimiento de inspección en todo caso se ha realizado correctamente, por lo que no puede sin más ser anulado.

Entendemos que los requisitos que se establecen por parte de la doctrina del TEAC respecto a la finalización por caducidad no pueden extender sus efectos a la finalización del procedimiento de comprobación limitada por el inicio de un procedimiento de inspección.

Termina el Director recurrente solicitando que este Tribunal Central estime el presente recurso extraordinario y fije como criterio que "el inicio del procedimiento de inspección que incluya el objeto de un procedimiento de comprobación limitada finaliza éste. La falta de declaración de caducidad del procedimiento de comprobación limitada no conlleva que el inicio del procedimiento de inspección posterior se considere incorrectamente realizado".

Cuarto.

El obligado tributario que en su día ostentó ante el TEAR la condición de interesado (cuya situación jurídica particular en ningún caso va a resultar afectada por la resolución que se dicte en el presente recurso, en virtud del artículo 242.3 de la LGT) no formuló alegaciones en el plazo concedido a tal efecto.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Concurren los requisitos de competencia, legitimación 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 (en adelante, LGT).

Segundo.

La cuestión controvertida se centra en determinar cuáles son las consecuencias de la falta de declaración expresa de la caducidad de un procedimiento de comprobación limitada relativo a un determinado concepto (obligación tributaria o elemento de la obligación tributaria) y período impositivo respecto de un procedimiento inspector iniciado posteriormente y que incluye en su objeto ese mismo concepto (obligación tributaria o elemento de la obligación tributaria) y período impositivo. A juicio del TEAR "no habiendo declaración expresa de caducidad del procedimiento de comprobación limitada, se entienden no iniciados correctamente los procedimientos inspectores posteriores". En opinión del Director recurrente "La falta de declaración de caducidad del procedimiento de comprobación limitada no conlleva que el inicio del procedimiento de inspección posterior se considere incorrectamente realizado". El TEAR se apoya en diversas resoluciones de este Tribunal

Central, en particular en la de 19 de febrero de 2014 (RG 278/2014) dictada en unificación de criterio. Si bien la cuestión controvertida en dicha resolución era "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", cuestión que no es la que se discute en el presente recurso extraordinario de alzada, lo cierto es que en ella este Tribunal Central abordó también el asunto aquí debatido señalando lo siguiente:

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 sobrevenida 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.

(.....)

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 procedentemente 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."

(.....)

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."

(.....)

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.

En cuanto a la cuestión directamente controvertida que, como antes dijimos, no era otra que la de 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, la resolución de 19 de febrero de 2014 (RG 278/2014) señaló lo siguiente:

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.

(.....)

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.

El criterio expuesto sobre la cuestión directamente controvertida quedó matizado por la sentencia del Tribunal Supremo de 18 de julio de 2017 (rec. casación unificación doctrina nº 2479/2016) que concluye que la doctrina de las sentencias de contraste de 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, no puede ser acogida por las siguientes razones:

A.- La caducidad, además de forma anormal de terminación del procedimiento, implica lo que se ha venido a denominar "desaparición jurídica" del procedimiento, con la salvedad de que las actuaciones realizadas en el curso del procedimiento caducado, así como los documentos y otros elementos de prueba obtenidos en dicho procedimiento conservan 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.

Pero la caducidad del procedimiento no afecta al derecho sustantivo que en él se trata de hacer valer y que podrá ejercitarse en un nuevo procedimiento, siempre que no haya transcurrido el plazo de prescripción. Y es que la caducidad no produce, por sí sola, la prescripción de los derechos de la Administración tributaria, aunque las actuaciones realizadas en los procedimientos caducados no interrumpen el cómputo del plazo de prescripción, ni tampoco se consideran requerimientos administrativos a los efectos previstos en el artículo 27.1 LGT .

B.- El artículo 104.5 LGT sólo exige que "producida la caducidad, ésta sea declarada, de oficio o a instancia del interesado ordenándose el archivo de las actuaciones". Pero no condiciona la validez de la iniciación del nuevo procedimiento, posible mientras no haya prescrito el derecho de la Administración a liquidar, a que la

notificación de la declaración de caducidad se haga por separado y no en el mismo acuerdo de iniciación del nuevo procedimiento.

C.- Las sentencias de contraste convierten lo que, en su caso, sería un requisito de eficacia del acto en una exigencia de su validez. Lo que cuestionan, en realidad, es una notificación que acumule la puesta en conocimiento de dos actos (caducidad e inicio de un nuevo procedimiento) porque el "pie de recursos" podría dar lugar a una confusión generadora de indefensión. Pero, aunque se aceptara dialécticamente esta tesis, bastaría con proclamar que una notificación practicada de esta forma no podría generar perjuicios al notificado, sin que ello afecte a la validez de los actos notificados.

D.- No se comparte el que, necesariamente, produzca indefensión una notificación de dos actos. Al contrario, resulta posible una clara indicación del diferente régimen de impugnación de uno y otro, expresando con claridad y separación el carácter y los requisitos de recurribilidad que, en su caso, les afectan".

Así las cosas, de las resoluciones mencionadas pueden extraerse, por lo que aquí interesa, los siguientes criterios:

- Únicamente no existe obligación de resolver expresamente, declarando de oficio la caducidad, en aquellos supuestos en los que ésta 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 otro caso, esto es, cuando caducado el primer procedimiento la Administración vaya a iniciar uno nuevo, de la misma o distinta naturaleza, respecto del mismo concepto y períodos, será necesaria la declaración expresa de caducidad.

- La mera notificación del inicio de un nuevo procedimiento respecto del mismo concepto y períodos, de la misma o distinta naturaleza que el caducado, no conlleva implícitamente la declaración de caducidad del anterior. Esto es, la declaración de caducidad ha de ser expresa.

- No genera necesariamente indefensión la notificación en un mismo acto de la declaración de caducidad del primer procedimiento junto con la comunicación del inicio del segundo procedimiento pues resulta posible, como dice el Tribunal Supremo, "una clara indicación del diferente régimen de impugnación de uno y otro, expresando con claridad y separación el carácter y los requisitos de recurribilidad que, en su caso, les afectan". La posible indefensión, en caso de ausencia de tal indicación, sería causa de ineficacia pero no de invalidez de los actos notificados.

- Los modos de terminación del procedimiento por caducidad y por inicio de un procedimiento de distinta naturaleza que incluya el objeto del anterior son excluyentes entre sí. Y es que para que el procedimiento termine por inicio de otro posterior de distinta naturaleza que incluya el objeto de aquél es preciso que el primero no esté terminado cuando se notifica al obligado tributario el inicio del segundo. Esto es, es preciso, para que opere esta concreta forma de terminación de forma válida, que el procedimiento primero no haya caducado (pues en otro caso ya habría terminado, de una forma distinta, por la caducidad).

Tercero.

Es cuestión pacífica en el caso aquí examinado que el procedimiento de comprobación limitada iniciado por la Administración tributaria y concerniente al IVA del 4T del ejercicio 2014 caducó por el transcurso del plazo de seis meses sin notificar su resolución expresa al obligado tributario y también lo es que los posteriores procedimientos de inspección seguidos con él, que incluían el concepto y período del primero, no fueron precedidos de la declaración expresa de caducidad del procedimiento de comprobación limitada ni contenían tampoco en su acuerdo de inicio tal declaración de caducidad.

En vista de lo expuesto, no puede aceptarse la postura del Director recurrente al defender el carácter no excluyente de los modos de terminación del procedimiento por caducidad y por inicio de un procedimiento posterior de distinta naturaleza que incluya el objeto del anterior. Es indudable que se trata de dos modos distintos de terminación del procedimiento contemplados en la ley pero ya afirmamos su carácter excluyente en la resolución arriba transcrita.

El Director interpreta los artículos 133.1 y 139.1 de la LGT como si la terminación del procedimiento inicial por el inicio de otro posterior de distinta naturaleza y que incluya el objeto de aquél operase tanto si en el momento de inicio de éste último aquél estuviera caducado como si no lo estuviera. Con este planteamiento pretende

sugerir la intrascendencia de la declaración expresa de caducidad del primer procedimiento en la medida en que el inicio del segundo ya supuso, por disposición legal, la terminación de aquél.

Resulta claro, sin embargo, como dijimos en nuestra resolución de 19 de febrero de 2014 (RG 278/2014), que para que el procedimiento termine por inicio de otro posterior de distinta naturaleza que incluya el objeto de aquél es preciso que el primero no esté terminado cuando se notifica al obligado tributario el inicio del segundo, es decir, que no puede terminar por inicio de un procedimiento posterior lo que en el momento de tal inicio ya estaba terminado por caducidad. Así las cosas, ninguno de los acuerdos de inicio de los sucesivos procedimientos de inspección que incluían en su alcance el objeto del procedimiento de comprobación limitada pusieron fin a este último. Era necesaria, en consecuencia, la declaración expresa de caducidad del procedimiento de comprobación limitada para poder iniciar los posteriores procedimientos de inspección respecto del concepto y período común a todos ellos.

Esta doctrina sobre la necesidad de declaración expresa de la caducidad no se limita, como parece sugerir el Director recurrente, a aquellos casos en los que se pretende iniciar un procedimiento de la misma naturaleza del que caducó. De la resolución citada se infiere con claridad que resulta aplicable igualmente en los supuestos en los que pretende iniciarse un procedimiento posterior de distinta naturaleza que el caducado que incluya el mismo concepto y período.

En definitiva, pues, se ha de concluir que respecto del 4T de IVA 2014 los acuerdos de inicio de los procedimientos de inspección no pusieron término al procedimiento de comprobación limitada, que ya había terminado previamente por caducidad y, al no ir precedidos de la declaración expresa de caducidad ni contener en su seno dicha declaración, determinaron la invalidez del inicio de dichos procedimientos respecto del 4T de IVA 2014 en cuanto al objeto o alcance del procedimiento de comprobación limitada. Tal como señalamos en nuestra resolución de 19 de febrero de 2014 (RG 278/2014), "...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..".

Debe rechazarse, en conclusión, la invocación formulada por el Director recurrente a la pretendida autonomía del procedimiento de inspección posterior que, si bien es cierto, como señala aquél, se rige por su propia normativa, no puede ignorar las consecuencias de la falta de declaración expresa de caducidad del procedimiento de comprobación limitada previo sobre el mismo concepto y período. No pretende con ello este Tribunal Central negar que el procedimiento de inspección se haya desarrollado por órganos con competencias inspectoras o que sea un procedimiento diferente al de comprobación limitada. Lo único que se afirma es que el acuerdo de inicio de dicho procedimiento inspector tenía que haber ido precedido de la correspondiente declaración expresa de caducidad del procedimiento de comprobación limitada anterior o contener dicha declaración, so pena de entender que respecto del concepto (obligación tributaria o elemento de la obligación tributaria) y período que fueron objeto de este último el citado acuerdo de inicio y las actuaciones subsiguientes se consideren realizadas en el seno del primer procedimiento ya caducado.

Como señala la sentencia del Tribunal Supremo de 18 de julio de 2017 (recurso de casación en unificación de doctrina nº 2479/2016), citada en nuestra resolución de 16 de noviembre de 2017 (RG 4743/2017), "El artículo 104.5 LGT sólo exige que "producida la caducidad, ésta sea declarada, de oficio o a instancia del interesado ordenándose el archivo de las actuaciones". Pero no condiciona la validez de la iniciación del nuevo procedimiento, posible mientras no haya prescrito el derecho de la Administración a liquidar, a que la notificación de la declaración de caducidad se haga por separado y no en el mismo acuerdo de iniciación del nuevo procedimiento". De ello se infiere que la ausencia de declaración expresa de caducidad ya sea separadamente o en el mismo acuerdo de inicio del nuevo procedimiento, determina la invalidez del inicio de este nuevo procedimiento.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, visto el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio promovido por el DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE INSPECCIÓN FINANCIERA Y TRIBUTARIA DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (AEAT) acuerda: DESESTIMARLO fijando los siguientes criterios:



- El inicio de un procedimiento de inspección que incluya el objeto de un procedimiento de comprobación limitada previamente caducado no pone fin a éste.
- La falta de declaración expresa de caducidad de un procedimiento de comprobación limitada relativo a un determinado concepto (obligación tributaria o elemento de la obligación tributaria) y período determina la invalidez del inicio de un procedimiento de inspección posterior respecto de dicho concepto (obligación tributaria o elemento de la obligación tributaria) y período.

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