

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ082330

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 1734/2020, de 15 de diciembre de 2020

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 342/2018

SUMARIO:

Prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria. Interrupción. Por cualquier acción administrativa. Interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras. Carácter unitario del procedimiento inspector. La Sala se remite a su STS, de 14 de octubre de 2020, recurso n.º 594/2018 (NFJ079411), que a su vez reitera la doctrina de la STS, de 18 de mayo de 2015, recurso n.º 2194/2014 (NFJ058601) conforme a la cual debe afirmarse que si el procedimiento es único debe serlo a todos los efectos, incluidos todos aquellos relacionados con sus hitos temporales, máxime si el ordenamiento jurídico anuda al devenir de tales hitos consecuencias extraordinariamente relevantes para la esfera jurídica tanto de la Administración como del contribuyente, pues las cuestiones temporales pueden afectar, entre otros aspectos, a uno tan importante como la posibilidad de la Administración de ejercer una potestad, como es la de liquidar. Sin embargo, -y esta es la necesaria matización que hemos de realizar a aquella jurisprudencia- que resulta contradictorio afirmar que el procedimiento es único y el comienzo de su plazo de duración ha de situarse en la fecha de notificación del acuerdo de inicio del mismo y, al mismo tiempo, que la prescripción se interrumpe para los impuestos y ejercicios «ampliados» cuando se notifica el acuerdo de ampliación dictado dentro de aquel procedimiento único. En el asunto que nos ocupa, las actuaciones de comprobación e inspección se inician en relación con un ejercicio (el impuesto sobre la renta de las personas físicas de 2009) y, según consta en autos, como consecuencia de los datos obtenidos en ese procedimiento de inspección, se amplían las actuaciones a dos períodos anteriores del mismo tributo (los ejercicios 2007 y 2008) en relación con idénticos contribuyentes, iniciando formalmente (pero no materialmente como resultaba exigible) un nuevo procedimiento inspector. La respuesta a la cuestión interpretativa es que la Inspección puede incoar un nuevo procedimiento cerca de los mismos contribuyentes antes de finalizar otro anterior en curso, pero no podrá evitar los efectos del exceso del plazo de duración de éste si existe conexión material entre los conceptos que constituían el objeto de ambos. No procederá esa nueva incoación si, dada la conexión entre el procedimiento en curso y los conceptos tributarios incluidos en las nuevas actuaciones, lo razonable, desde el punto de vista material, hubiera sido mantener las actuaciones en curso para comprobar en su seno esos conceptos o cuestiones con trascendencia tributaria conexas. La STS de 23 de junio de 2016, recurso n.º 2309/2015 (NFJ063848) afirmó que «Si para aplicar la doctrina del carácter unitario de las actuaciones inspectoras sólo debiéramos fijarnos en la correcta inclusión formal en la comunicación de inicio del alcance, periodos y conceptos impositivos objeto de comprobación se estaría amparando, sin límite o cortapisa alguna, la posibilidad de que dicha comunicación se convirtiera en un "cheque en blanco" en manos de la Administración, la cual podría centrar su actuación en un solo tributo o periodo y, por su sola voluntad y aunque no existiera justificación razonable para ello, podría, ampliando el plazo, interrumpir la prescripción en relación con los demás conceptos y periodos tributarios, sine die y sin posibilidad de control jurisdiccional». Por eso, debe justificarse cualquier actuación que prescinda o enerve el principio general que postula ese carácter unitario. Eso permitirá evitar que sin ningún tipo de límite se utilicen escalonamientos injustificados en la comprobación de los conceptos impositivos que permitan postergar el inicio de la comprobación referida a alguno de éstos más allá del límite de los doce meses, pues entonces nos encontraríamos materialmente ante procedimientos separados y, nuevamente, estaríamos ante la consagración de un subterfugio no querido por el legislador ni por la jurisprudencia. En este caso la liquidación del IRPF de los ejercicios 2007 y 2008 no ha justificado en absoluto que el procedimiento en cuyo seno se dictó estuviera desconectado de las actuaciones seguidas ante los contribuyentes en relación con el IRPF del período 2009. Antes al contrario, los propios datos que constan en autos (especialmente, la «primera diligencia» de las «nuevas actuaciones de comprobación e inspección») ponen de manifiesto que nos hallamos, en puridad, ante una extensión de un procedimiento único a otros ejercicios a tenor de los datos (conexos) obtenidos en el procedimiento de comprobación e inspección iniciado el 8 de octubre de 2010. Si el procedimiento es único en relación con los tres ejercicios concernidos (2009, 2007 y 2008), ha de considerarse que ha prescrito el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria correspondiente al IRPF de los contribuyentes del ejercicio 2007 por exceso de duración de las actuaciones inspectoras (iniciadas el 8 de octubre de 2010). No cabe acoger la pretensión de los recurrentes en relación con el ejercicio de 2008, pues cuando se les notifica la liquidación tributaria correspondiente a este período (29 de mayo de 2013) no había transcurrido el plazo prescriptorio. La sentencia recurrida debe ser casada por cuanto, al entender que la notificación efectuada a los contribuyentes el 29 de mayo de 2012 del inicio

de actuaciones de comprobación en relación con los ejercicios 2007-2008 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ha interrumpido la prescripción del derecho a liquidar, infringe la doctrina del Tribunal y por ello debe estimarse parcialmente el recurso contencioso-administrativo contra la liquidación del IRPF 2007 y la sanción asociada al estar prescrito el derecho de la Administración a liquidar dicho tributo, ya que cuando se notificó el acuerdo de liquidación (29 de mayo de 2013) ya había transcurrido el mencionado plazo prescriptorio [Vid., ATS de 10 de mayo de 2018, recurso n.º 342/2018 (NFJ082327) y ATS de 19 de junio de 2018, recurso n.º 342/2018 (NFJ075917) que lo aclara y STSJ de Canarias (Sede en Santa Cruz de Tenerife) de 3 de octubre de 2017, recurso n.º 46/2017 (NFJ075916) que se casa y anula].

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 15 y 148.
RD 1065/2007 (RGAT), art. 178.

PONENTE:

Don Jesús Cudero Blas.

Magistrados:

Don NICOLAS ANTONIO MAURANDI GUILLEN
Don JOSE DIAZ DELGADO
Don ANGEL AGUALLO AVILÉS
Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ
Don FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS
Don JESUS CUDERO BLAS
Don ISAAC MERINO JARA
Don MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.734/2020

Fecha de sentencia: 15/12/2020

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 342/2018

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 13/10/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. Jesús Cudero Blas

Procedencia: T.S.J.CANARIAS SALA CON/AD

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

Transcrito por: EMGG

Nota:

R. CASACION núm.: 342/2018

Ponente: Excmo. Sr. D. Jesús Cudero Blas

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1734/2020

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. Nicolás Maurandi Guillén, presidente

D. José Díaz Delgado

D. Ángel Aguallo Avilés

D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Jesús Cudero Blas

D. Isaac Merino Jara

D^a. Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 15 de diciembre de 2020.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 342/2018, interpuesto por D. Samuel y D^a. Elisabeth, representados por el procurador de los tribunales don Francisco Lecuona Torres y bajo la dirección letrada de doña María Amparo Arráez Vera, contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Primera) del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, con sede en Santa Cruz de Tenerife, de fecha 3 de octubre de 2017, dictada en el procedimiento ordinario núm. 46/2017, sobre Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de los ejercicios 2007 y 2008 y acuerdo de imposición de sanción.

Ha comparecido como parte recurrida la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, representada y defendido por el abogado del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Jesús Cudero Blas.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero. *Resolución recurrida en casación.*

La sentencia recurrida en casación, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, contiene la siguiente parte dispositiva:

"Que debemos desestimar el recurso interpuesto por D. Samuel y D^a. Elisabeth contra el Tribunal Económico-Administrativo de Canarias, Sala de Santa Cruz de Tenerife, resolución de 23 de febrero de 2017, que estima las reclamaciones económico-administrativas NUM000 y acumuladas NUM001, NUM010, NUM003, NUM004 y NUM005 anulando los acuerdos de liquidación emitidos por el concepto tributario impuesto sobre la renta de las personas físicas, ejercicios 2007-2008 y resolución de imposición de sanción. Sin costas".

Segundo. *Preparación y admisión del recurso de casación.*

1. La representación procesal de don Samuel y doña Elisabeth, demandantes en la instancia, preparó recurso de casación contra la mencionada sentencia mediante escrito en el que, tras justificar la concurrencia de los

requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, consideró, muy sucintamente, que la sentencia debió declarar prescrito el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria por el impuesto sobre la renta de las personas físicas de los ejercicios 2007 y 2008 al constatar que la duración del procedimiento inspector se había excedido del plazo legal, con la consecuencia de que lo acontecido en dicho procedimiento carece de efectos interruptivos de la prescripción.

2. La Sala a quo tuvo por preparado el recurso mediante auto, ordenó remitir las actuaciones al Tribunal Supremo y emplazó a los litigantes para que comparecieran ante esta Sala Tercera.

3. La sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo admitió el recurso de casación por medio de auto de 19 de junio de 2018, en el que -rectificando uno anterior- aprecia la presencia de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciada en estos literales términos:

"Determinar si la Inspección puede iniciar de oficio un nuevo procedimiento de inspección tributaria cerca de los mismos obligados tributarios cuando todavía no se pueda considerar finalizado el procedimiento de inspección en curso, para desarrollar actuaciones de comprobación e investigación con el mismo alcance general por idéntico concepto impositivo pero referidas a períodos distintos".

Tercero. Interposición del recurso de casación.

1. La representación procesal del Sr. Samuel y la Sra. Elisabeth interpuso recurso de casación mediante escrito en el que indica que la Sala de Canarias debió considerar que el procedimiento en el que se dictó la liquidación del impuesto sobre la renta es "único" y que, por tanto, ha de entenderse que las actuaciones de comprobación e inspección que dieron lugar a aquella liquidación dieron comienzo el 8 de octubre de 2010 para el IRPF de los tres ejercicios regularizados (2007, 2008 y 2009), de manera que, vista la fecha de la resolución final, se excedieron del plazo legal y, por tanto, no han interrumpido la prescripción, lo que determina la prescripción del derecho a liquidar los ejercicios 2007 y 2008.

2. Y el abogado del Estado adujo, en trámite de oposición, que es conforme a Derecho la sentencia recurrida y que no ha transcurrido en el caso el plazo de prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria correspondiente al impuesto sobre la renta de las personas físicas de tales períodos impositivos.

Cuarto. Señalamiento para deliberación, votación y fallo.

La Sala, no considerando necesaria la celebración de vista, designó ponente del asunto al magistrado don Jesús Cudero Blas y señaló para la deliberación, votación y fallo de este recurso, el día 13 de octubre de 2020, fecha, en la que, efectivamente, y previa deliberación, se votó y falló el mismo, con el resultado que ahora se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. Objeto del presente recurso de casación y hechos del litigio.

El objeto de esta sentencia consiste en determinar si la pronunciada por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, con sede en Santa Cruz de Tenerife, dictada en el procedimiento ordinario núm. 46/2017 relativa al impuesto sobre la renta de las personas físicas de los ejercicios 2007 y 2008 es o no conforme con el ordenamiento jurídico, para lo cual resulta forzoso partir de las circunstancias del caso que son, sintética y cronológicamente expuestas, las que a continuación se exponen:

1. El procedimiento de inspección correspondiente al Impuesto sobre la renta de las personas físicas de don Samuel y doña Elisabeth del ejercicio 2009 se inició el 8 de octubre de 2010.

2. En ese procedimiento se incoaron sendas actas de conformidad con fecha 23 de mayo de 2012, una provisional (por operaciones vinculadas) y otra definitiva (por el resto de conceptos relacionados con dicho impuesto y ejercicio).

3. El 29 de mayo de 2012 (seis días después de la incoación de aquellas actas), la Inspección notifica a los contribuyentes el inicio de actuaciones de comprobación en relación con los ejercicios 2007-2008 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

4. La primera diligencia de estas actuaciones, de fecha 14 de junio de 2012, afirma literalmente lo siguiente (el subrayado es de esta sentencia):

"En el día de la fecha se continúan las actuaciones de comprobación e investigación tributarias iniciadas mediante comunicación de inicio de actuaciones notificada en fecha 8 de octubre de 2010 con carácter general y referentes al IRPF del ejercicio 2009".

5. Este acuerdo se produce con anterioridad al momento en que debe entenderse finalizado el procedimiento de inspección correspondiente al ejercicio 2009, pues, conforme al artículo 156.3 de la Ley General Tributaria:

"Se entenderá producida y notificada la liquidación tributaria de acuerdo con la propuesta formulada en el acta si, en el plazo de un mes contado desde el día siguiente a la fecha del acta, no se hubiera notificado al interesado acuerdo del órgano competente para liquidar, con alguno de los siguientes contenidos: a) Rectificando errores materiales; b) Ordenando completar el expediente mediante la realización de las actuaciones que procedan; c) Confirmando la liquidación propuesta en el acta; d) Estimando que en la propuesta de liquidación ha existido error en la apreciación de los hechos o indebida aplicación de las normas jurídicas y concediendo al interesado plazo de audiencia previo a la liquidación que se practique.

Segundo. Acuerdo de liquidación de los ejercicios 2007 y 2008, posición de los contribuyentes y sentencia recurrida.

1. El acuerdo de liquidación del impuesto sobre la renta de las personas físicas de esos dos ejercicios fue notificado a los contribuyentes el 29 de mayo de 2013 y en el mismo -con el respaldo del TEAR de Canarias, que rechazó la impugnación de los contribuyentes- se consideró que la Inspección no superó el plazo máximo de duración del procedimiento inspector, pues éste debía reputarse iniciado justamente un año antes, cuando se notificó a los interesados el inicio de las actuaciones inspectoras en relación con aquellos dos períodos, sin que la circunstancia de haberse iniciado tales actuaciones cuando se estaba comprobando a los contribuyentes otro período impositivo (también en relación con su IRPF) tuviera relevancia alguna al respecto.

2. Entienden los obligados tributarios, por el contrario, que ese proceder es contrario al carácter unitario de la actuación inspectora, aunque afecte a varios conceptos y ejercicios, y fundamentan esa alegación, sintéticamente, así:

El procedimiento inspector -afirman- es único, de manera que el iniciado en relación a los ejercicios 2007-2008 es continuación del correspondiente al ejercicio 2009, como se hizo constar en la diligencia nº 1. Y si ello es así, el proceder descrito es contrario al carácter unitario de la actuación inspectora, aunque afecte a varios conceptos y ejercicios ya que si se desarrolla un único procedimiento, la Inspección no puede iniciar otro nuevo en relación a los mismos contribuyentes y el mismo concepto impositivo, pues así se sigue de la sentencia del Tribunal Supremo de 4 de marzo de 2009 (recurso 185/2007) sobre el carácter unitario del procedimiento inspector, y de la resolución del TEAC de 28 de junio de 2007, resoluciones ambas que afirman que la AEAT no puede iniciar una inspección nueva e independiente, cuando aún no ha finalizado el anterior procedimiento inquisitivo, pues de esa forma se habría producido un fraude procedimental, dejando vacías de contenido las normas que regulan la ampliación del alcance de las actuaciones inspectoras para eludir el incumplimiento del plazo de doce meses.

De esta manera, entendiéndose demostrado que ha existido un único procedimiento que comenzó el 8 de octubre de 2010 y que no finalizó hasta el 29 de mayo de 2013 (fecha de notificación de las liquidaciones por el IRPF 2007-2008), tal procedimiento habría durado 965 días, de los que procede descontar, según la propia Inspección, 200 días por dilaciones no imputables a la Administración, superando el plazo máximo del artículo 150 de la LGT, sin resolución expresa de las actuaciones, lo que determina la prescripción del derecho a liquidar.

Subsidiariamente, mantienen los interesados la prescripción del derecho a liquidar en relación (solo) al ejercicio 2007.

3. En definitiva, la tesis de los recurrentes en casación es extraordinariamente sencilla: las actuaciones inspectoras han sido únicas, han comenzado el 8 de octubre de 2010 para el IRPF de los ejercicios 2007, 2008 y 2009, se han excedido del plazo legal y, por tanto, no han interrumpido la prescripción, lo que determina la prescripción del derecho a liquidar los ejercicios 2007 y 2008.

Ahora bien, conviene desde ahora precisar que, de aceptarse dicha tesis, solo podría acogerse el recurso parcialmente, pues el único ejercicio afectado por la prescripción sería el 2007, ya que la resolución que pone fin al procedimiento relativo a los ejercicios 2007 y 2008 -la liquidación de IRPF de ambos períodos- fue notificada el 29 de mayo de 2013. Y en esa fecha no habían transcurrido los cuatro años de prescripción, contados desde el 30 de junio de 2009, dies a quo del plazo prescriptorio del ejercicio 2008.

4. La resolución recurrida en el presente proceso rechaza la pretensión actora citando, como fundamento esencial de su decisión desestimatoria, la sentencia de esta misma Sala y Sección de 23 de junio de 2016 (casación núm. 2309/2017) sobre el carácter unitario de las actuaciones inspectoras y que dice así:

"El referido carácter unitario de las actuaciones inspectoras que se deduce del artículo 150 LGT responde, sin duda, a las reglas de la lógica más elemental, como ha puesto de manifiesto la jurisprudencia.

Ahora bien, no menos cierto es que para que pueda atribuirse a un procedimiento inspector ese carácter unitario y para que, en consecuencia, los efectos interruptivos de unas diligencias practicadas en relación a concretos periodos o conceptos tributarios alcancen a los demás periodos y conceptos incluidos en la comunicación de inicio, no basta con que formalmente se haya incoado el procedimiento y se hayan incluido en dicha comunicación los diversos conceptos impositivos y periodos objeto de las actuaciones inspectoras. Es preciso, además, que materialmente también ese procedimiento único pueda identificarse como tal.

Dicho de otra manera: el carácter único sólo puede predicarse de un procedimiento inspector cuando exista para ello una justificación formal y material. Si para aplicar la doctrina del carácter unitario de las actuaciones inspectoras sólo debiéramos fijarnos en la correcta inclusión formal en la comunicación de inicio del alcance, periodos y conceptos impositivos objeto de comprobación se estaría amparando, sin límite o cortapisa alguna, la posibilidad de que dicha comunicación se convirtiera en un "cheque en blanco" en manos de la Administración, la cual podría centrar su actuación en un solo tributo o periodo y, por su sola voluntad y aunque no existiera justificación razonable para ello, podría, ampliando el plazo, interrumpir la prescripción en relación con los demás conceptos y periodos tributarios, sine die y sin posibilidad de control jurisdiccional.

Esta exigencia de justificación es de todo punto coherente si tenemos en cuenta que el carácter unitario descansa, precisamente, en la consideración global de la actuación de comprobación -como se infiere de la STS de 12 de julio de 2012 (RC 2825/2010), con cita de la de 27 de febrero de 2009, (RC 6548/2004)-, carácter global y unitario que no podría apreciarse si, en caso contrario, se permitiera sin límite alguno un escalonamiento injustificado en la comprobación de los conceptos impositivos que llevara a postergar el inicio de la comprobación referida a alguno de éstos más allá del límite de los 12 meses, pues entonces nos encontraríamos materialmente ante procedimientos separados y nuevamente estaríamos ante la consagración de un subterfugio no querido por el legislador ni por la jurisprudencia".

5. La Sala de Santa Cruz de Tenerife aplica al caso la doctrina establecida en esta sentencia para concluir que está justificada, en el caso, la apertura de un segundo procedimiento inspector.

Y lo fundamenta así:

"Se pretende en la demanda calcular la duración máxima del procedimiento de inspección retrotrayendo su inicio a la notificación del acuerdo de incoación de las actuaciones en relación al ejercicio de 2009, y predicar las consecuencias de la superación del plazo de duración máxima del procedimiento inspector a los ejercicios IRPF 2007-2008. Todo ello partiendo de su afirmación de que en el momento de dictar el acuerdo de inicio de las actuaciones IRPF 2007-2008, aún no podían entenderse finalizadas las actuaciones correspondientes al ejercicio 2009, y no era posible iniciar un nuevo procedimiento.

No obstante, como expone la contestación a la demanda, partiendo de que ambos procedimientos de inspección tuvieron por objeto ejercicios diferentes, no era contrario a la normativa tributaria iniciar un procedimiento, estando aún pendiente el iniciado en primer lugar. Esto es lo que se deduce del artículo 149 de la LGT, cuando refiere que la Administración, ante la solicitud del obligado tributario sujeto a actuaciones inspectoras de carácter parcial, de que tengan carácter general respecto al tributo y, en su caso, periodos afectados, puede ampliar el alcance de las actuaciones o iniciar nueva la inspección.

Sin que en el supuesto concreto, además, se pueda apreciar conducta fraudulenta, pues por lo que se refiere a la prescripción en relación a los ejercicios 2007-2008, no se interrumpe hasta la notificación del acuerdo de inicio del procedimiento en relación a los mismos. Y el argumento de la demanda decae al señalar, que de haberse iniciado el procedimiento una vez cerrado el correspondiente al ejercicio 2009 en aplicación del artículo 156.3 (el 23-06-2012), también habría sido posible interrumpir la prescripción del ejercicio 2007, que vencía el 30-06-2012 (...).

El contenido de la comunicación de inicio por el concepto IRPF y periodos 2007 a 2008, dispone: "el 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 18/12), 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 5/9), en adelante RGAT". Inicio de actuaciones que también se refiere en el acuse de recibo de la notificación de la comunicación de 29/05/2012.

Tampoco cabe considerar, por ello, que el procedimiento en relación a estos ejercicios no era más que la continuación del correspondiente al ejercicio 2009, por el encabezamiento de la diligencia número 1, que alude a la continuación de las actuaciones iniciadas el 08-10-2010. Por el contrario, como expone la contestación a la

demanda, se trata de un error en su redacción que se extiende, fruto del arrastre de la inicial, lo que se corrobora, porque se extiende como "DILIGENCIA Nº 1", en lugar de seguir la numeración que le correspondería de ser diligencia continuación de las extendidas en el procedimiento del IRPF/2009. Porque en la diligencia siguiente, se hace constar que se extiende en el curso del procedimiento iniciado el 29/05/2012. Y por último, porque en las actas incoadas en el procedimiento IRPF 2007/08 figura como fecha de inicio el 29/05/2012.

Desestimada esta alegación, resulta que a la fecha de notificación del acuerdo de inicio de las actuaciones correspondientes al IRPF 2007-2008 de los recurrentes, el 29/05/2012, se interrumpe la prescripción, y no procede entender prescrito el derecho de la Administración a liquidar en relación al ejercicio 2007, que no vencía hasta el 30/06/2012. Ni en relación al ejercicio 2008, que expiraba el 30/06/2013, considerando además la fecha de notificación de las liquidaciones el 27/05/2013".

Tercero. *El principio de unidad del procedimiento inspector: precedentes de esta misma Sala y Sección.*

1. Como señalamos más arriba, la parte recurrente entiende, fundamentalmente, que el procedimiento de inspección es único con independencia de los impuestos y/o ejercicios objeto de aquel.

Considera también que, en el supuesto de autos, el inicio de un procedimiento inspector en el que se inspecciona el IRPF de un determinado ejercicio de un contribuyente provoca que una comprobación (iniciada con posterioridad) de otros ejercicios de ese mismo contribuyente debe necesariamente realizarse en el seno de ese mismo procedimiento, dado el carácter (único) que debe predicarse del mismo.

2. Debemos adelantar, efectivamente, que la regla general que se sigue de nuestra jurisprudencia es la de la unidad del procedimiento inspector.

En la reciente sentencia de 14 de octubre de 2020 (recurso de casación núm. 594/2018) afirmamos lo siguiente:

"En nuestra sentencia de 18 de mayo de 2015 se sentó el criterio del "procedimiento único" y se extrajo del mismo -a tenor de una lectura detenida de dicha sentencia- una consecuencia que compartimos por completo: el dies a quo del plazo de duración al que las actuaciones están sujetas ha de situarse en todo caso en la fecha en la que se notificó al contribuyente el inicio del procedimiento y el dies ad quem estará constituido por la fecha en la que se notifica la liquidación tributaria, acto final de ese procedimiento. Lógicamente, en el régimen jurídico aquí aplicable *ratione temporis*, sin computar en dicho plazo las dilaciones imputables al obligado tributario.

Decimos que compartimos esa consecuencia porque es la única coherente con el significado de la expresión "procedimiento único" y con la lógica de las cosas: no tendría sentido defender que existe un solo procedimiento, pero que el mismo se ha iniciado en fechas cronológicas distintas y sucesivas en atención a los conceptos tributarios a los que, eventualmente, puede la Administración ir ampliando su objeto.

Dicho de otro modo, si el procedimiento es único debe serlo a todos los efectos, incluidos todos aquellos relacionados con sus hitos temporales, máxime si el ordenamiento jurídico anuda al devenir de tales hitos consecuencias extraordinariamente relevantes para la esfera jurídica tanto de la Administración como del contribuyente, pues las cuestiones temporales pueden afectar, entre otros aspectos, a uno tan importante como la posibilidad de la Administración de ejercer una potestad, como es la de liquidar.

Debemos, pues, reiterar, la doctrina sentada en la repetida sentencia de 18 de mayo de 2015, pero matizar la salvedad que esa misma sentencia realiza inmediatamente después de afirmar que el procedimiento inspector es único.

Nos referimos a la expresión (que la sentencia sitúa inmediatamente después de aseverar que el inicio del plazo de duración del procedimiento ha de situarse en la fecha de comunicación al contribuyente de su incoación) según la cual ello es así " sin perjuicio de que la fecha interruptiva del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria en relación con el tributo al que se amplía el procedimiento deba situarse en la fecha en la que se notifica la ampliación del alcance del procedimiento".

Es sabido que la expresión "sin perjuicio" significa "dejando a salvo" o "con la excepción de". Pudiera pensarse que lo que la sentencia quiso decir es que el plazo de duración del procedimiento arranca siempre de la fecha de notificación del acuerdo de inicio de ese procedimiento, salvo que dentro de ese procedimiento se hubiera producido una ampliación de actuaciones debidamente notificada, en cuyo caso la fecha de arranque para el objeto ampliado sería la notificación de esta última ampliación.

Ocurre, sin embargo, que esa interpretación resulta incompatible con la afirmación esencial de la sentencia, según la cual: " por tanto, en todo caso, debe tenerse en cuenta la aplicación al presente caso de la doctrina sobre el procedimiento único".

Y añade: " aunque el procedimiento se refiera a dos impuestos, el procedimiento es único". No parece, por tanto, que la repetida sentencia utilizara la expresión "sin perjuicio" en sentido propio, pues si ello fuera así se produciría un efecto indeseado que, desde luego, rechazamos abiertamente: que un mismo procedimiento -en aquellos casos en los que, en su propio seno, hubiera tenido lugar una ampliación de su objeto a otro tributo- tendría

dos fechas de inicio a efectos de la aplicación del artículo 150.1 de la Ley General Tributaria (o tres, o cuatro, o cinco en función de las ampliaciones que -eventualmente- podrían haber tenido lugar).

Consideramos, sin embargo, -y esta es la necesaria matización que hemos de realizar a aquella jurisprudencia- que resulta contradictorio afirmar que el procedimiento es único y el comienzo de su plazo de duración ha de situarse en la fecha de notificación del acuerdo de inicio del mismo y, al mismo tiempo, que la prescripción se interrumpe para los impuestos y ejercicios "ampliados" cuando se notifica el acuerdo de ampliación dictado dentro de aquel procedimiento único".

3. En el caso que ahora analizamos, el supuesto es inverso al que se analizó en aquella sentencia.

En el asunto que nos ocupa, las actuaciones de comprobación e inspección se inician en relación con un ejercicio (el impuesto sobre la renta de las personas físicas de 2009) y, según consta en autos, como consecuencia de los datos obtenidos en ese procedimiento de inspección, se amplían las actuaciones a dos períodos anteriores del mismo tributo (los ejercicios 2007 y 2008) en relación con idénticos contribuyentes, iniciando formalmente (ya veremos después que no materialmente, como resultaba exigible) un nuevo procedimiento inspector.

Cuarto. *Respuesta a la cuestión interpretativa: la Inspección puede incoar un nuevo procedimiento cerca de los mismos contribuyentes antes de finalizar otro anterior en curso, pero no podrá evitar los efectos del exceso del plazo de duración de éste si existe conexión material entre los conceptos que constituían el objeto de ambos.*

1. El auto de admisión del presente recurso de casación nos pregunta lo siguiente:

"Si la Inspección puede iniciar de oficio un nuevo procedimiento de inspección tributaria cerca de los mismos obligados tributarios cuando todavía no se pueda considerar finalizado el procedimiento de inspección en curso, para desarrollar actuaciones de comprobación e investigación con el mismo alcance general por idéntico concepto impositivo pero referidas a períodos distintos".

2. Como sucede en tantas ocasiones, la respuesta no va a poder ser tan contundente como el auto nos reclama, pues -como inmediatamente veremos- deberá estar muy apegada a las circunstancias del caso.

Por el momento, sí podemos anticipar que, a tenor de nuestra jurisprudencia (representada, entre otras por la citada sentencia de 23 de junio de 2016, dictada en el recurso de casación núm. 2309/2017), la Administración podrá, efectivamente, iniciar ese nuevo procedimiento, pero en ningún caso podrá eludir con tal proceder las consecuencias que la ley anuda al incumplimiento del plazo de duración del procedimiento inspector.

En otras palabras, el nuevo procedimiento no tendrá eficacia a esos efectos (y habrá de entenderse inserto en el ya incoado anteriormente, que sería en tal caso el único procedimiento) cuando la Administración no justifique de manera suficiente (i) que materialmente no existía conexión entre los conceptos, tributos o ejercicios objeto de regularización que impedían la comprobación unitaria o (ii) que los datos que reclamaron la comprobación de esos nuevos conceptos, tributos o ejercicios no surgieron en el seno del procedimiento inspector ya iniciado, sin la concurrencia de conexión material alguna entre los aspectos o extremos necesitados de comprobación.

En definitiva, no procederá esa nueva incoación si, dada la conexión entre el procedimiento en curso y los conceptos tributarios incluidos en las nuevas actuaciones, lo razonable, desde el punto de vista material, hubiera sido mantener las actuaciones en curso para comprobar en su seno esos conceptos o cuestiones con trascendencia tributaria conexas.

De no ser así, esto es, de tramitarse separadamente las actuaciones cuando no procedía iniciarse un nuevo procedimiento, el primero de los incoados será el único relevante a efectos de la aplicación del artículo 150.2 de la Ley General Tributaria, dado el carácter único del procedimiento inspector en los términos expuestos.

3. A ello cabría añadir un elemento más que obliga a tener muy en cuenta los derechos de los contribuyentes, la necesidad de ejercer las potestades administrativas de la manera menos gravosa para tales derechos y el principio de buena administración que debe presidir las relaciones ordinarias entre los ciudadanos y los servidores públicos (y que reclama, en el caso, no aprovechar resquicios legales para eludir consecuencias legales como la necesidad de respetar los plazos de los procedimientos administrativos).

No parece necesario incoar procedimientos nuevos -con la carga burocrática que ello conlleva, incluida la solicitud de nueva documentación, en ocasiones repetitiva, o la práctica de nuevos trámites o diligencias probablemente prescindibles- cuando ya se cuenta con unas actuaciones iniciadas, en vigor y con un desarrollo relevante en las que podría fácilmente efectuarse la comprobación requerida, con absoluta economía de medios y de molestias de todo tipo, con la rapidez y eficacia exigibles y sin merma de garantías de todo tipo, ni para los servidores públicos, ni para los contribuyentes.

4. En definitiva, el carácter único ha de predicarse de los procedimientos inspectores en los casos en que exista una justificación formal y material.

Lo expresó muy bien nuestra sentencia de 23 de junio de 2016 y conviene reproducirlo nuevamente:

"Si para aplicar la doctrina del carácter unitario de las actuaciones inspectoras sólo debiéramos fijarnos en la correcta inclusión formal en la comunicación de inicio del alcance, periodos y conceptos impositivos objeto de comprobación se estaría amparando, sin límite o cortapisa alguna, la posibilidad de que dicha comunicación se convirtiera en un "cheque en blanco" en manos de la Administración, la cual podría centrar su actuación en un solo tributo o periodo y, por su sola voluntad y aunque no existiera justificación razonable para ello, podría, ampliando el plazo, interrumpir la prescripción en relación con los demás conceptos y periodos tributarios, sine die y sin posibilidad de control jurisdiccional".

Por eso, debe justificarse cualquier actuación que prescinda o enerve el principio general que postula ese carácter unitario.

Eso permitirá evitar -y nuevamente hemos de repetir lo que ya hemos dicho en ocasiones anteriores- que sin ningún tipo de límite se utilicen escalonamientos injustificados en la comprobación de los conceptos impositivos que permitan postergar el inicio de la comprobación referida a alguno de éstos más allá del límite de los doce meses, pues entonces nos encontraríamos materialmente ante procedimientos separados y, nuevamente, estaríamos ante la consagración de un subterfugio no querido por el legislador ni por la jurisprudencia.

Quinto. *Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.*

*Lo anterior nos conduce a las declaraciones siguientes, que vamos a fundamentar en lo declarado en el fundamento jurídico anterior:

1) La liquidación del IRPF de los ejercicios 2007 y 2008 no ha justificado en absoluto que el procedimiento en cuyo seno se dictó estuviera desconectado de las actuaciones seguidas ante los contribuyentes en relación con el IRPF del período 2009.

Antes al contrario, los propios datos que constan en autos (especialmente, la "primera diligencia" de las "nuevas actuaciones de comprobación e inspección") ponen de manifiesto que nos hallamos, en puridad, ante una extensión de un procedimiento único a otros ejercicios a tenor de los datos (conexos) obtenidos en el procedimiento de comprobación e inspección iniciado el 8 de octubre de 2010.

2) Si ello es así, esto es, si el procedimiento es único en relación con los tres ejercicios concernidos (2009, 2007 y 2008), ha de considerarse que ha prescrito el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria correspondiente al IRPF de los contribuyentes del ejercicio 2007 por exceso de duración de las actuaciones inspectoras (iniciadas el 8 de octubre de 2010).

No cabe acoger la pretensión de los recurrentes en relación con el ejercicio de 2008, pues cuando se les notifica la liquidación tributaria correspondiente a este período (29 de mayo de 2013) no había transcurrido el plazo prescriptorio.

3) La sentencia recurrida debe ser casada por cuanto, al entender que la notificación efectuada a los contribuyentes el 29 de mayo de 2012 del inicio de actuaciones de comprobación en relación con los ejercicios 2007-2008 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ha interrumpido la prescripción del derecho a liquidar, infringe la doctrina expuesta en el fundamento de derecho anterior.

4) Debe, por ello, estimarse parcialmente el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal de don Samuel y doña Elisabeth contra la liquidación del impuesto sobre la renta de las personas físicas de 2007 y la sanción asociada al estar prescrito el derecho de la Administración a liquidar dicho tributo, ya que cuando se notificó el acuerdo de liquidación (29 de mayo de 2013) ya había transcurrido el mencionado plazo prescriptorio.

Sexto. *Pronunciamiento sobre costas.*

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, no procede declaración expresa de condena a las costas del recurso de casación, al no apreciarse mala fe o temeridad en la conducta procesal de ninguna de las partes.

F A L L O

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido :

Primero.

Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico cuarto de esta sentencia.

* Segundo. Declarar haber lugar al recurso de casación interpuesto por la representación procesal de D. Samuel y D^a. Elisabeth contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Primera) del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, con sede en Santa Cruz de Tenerife, de fecha 3 de octubre de 2017, dictada en el procedimiento ordinario núm. 46/2017, sobre Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de los ejercicios 2007 y 2008 y acuerdo de imposición de sanción, sentencia que se casa y anula.

* Tercero. Estimar parcialmente el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal de D. Samuel y D^a. Elisabeth contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo de Canarias, Sala de Santa Cruz de Tenerife, de 23 de febrero de 2017, que estima las reclamaciones económico-administrativas NUM000 y acumuladas NUM001, NUM010, NUM003, NUM004 y NUM005, anulando los acuerdos de liquidación emitidos por el concepto tributario impuesto sobre la renta de las personas físicas, ejercicios 2007-2008 y resolución de imposición de sanción, declarando prescrito el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria correspondiente al IRPF de los citados contribuyentes del ejercicio 2007.

Cuarto.

No formular pronunciamiento sobre las costas del recurso de casación, ni sobre las causadas en la instancia.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

D. Nicolás Maurandi Guillén D. José Díaz Delgado

D. Ángel Aguallo Avilés D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís D. Jesús Cudero Blas

D. Isaac Merino Jara Dña. Esperanza Córdoba Castroverde

PUBLICACIÓN. Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma D. JESÚS CUDERO BLAS, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, el Letrado de la Administración de Justicia. Certifico.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.