

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ090893

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 1163/2023, de 21 de septiembre de 2023

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 8105/2021

SUMARIO:

Procedimiento de gestión. Caducidad del procedimiento. Pertinencia de la declaración expresa de caducidad. Como señala la STS de 18 de julio de 2017, recurso de n.º 2479/2016 (NFJ067486) el art. 104.5 LGT solo 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. Así aunque cada procedimiento se rige por una normativa específica la consecuencia de la falta de declaración expresa de caducidad impide considerar las actuaciones posteriores como ajenas del previo. La funcionalidad de la declaración de caducidad como requisito para iniciar un nuevo procedimiento se encuentra explícitamente proclamada, entre otras, en la STS de 10 de julio de 2019, recurso n.º . 2220/2017 (NFJ074136) de modo que como señala el escrito de oposición del contribuyente no resulta posible utilizar los datos del procedimiento caducado en el procedimiento ulterior si, previamente, no ha sido declarada su caducidad. No puede compartirse la posición de la Administración autonómica que, en síntesis, defiende la posibilidad de iniciar un procedimiento de inspección sin que el previo procedimiento de gestión -iniciado mediante declaración- hubiese terminado por alguna de las causas previstas en el artículo 130 LGT, sobre la simple argumentación de que se trata de procedimientos distintos. Y, mucho menos puede admitirse si la consecuencia es la de eludir los efectos de la caducidad, esto es, la no interrupción de la prescripción. La Sala estima que el procedimiento de gestión que se inició el 20 de julio de 2015, en modo alguno podía considerarse concluido como consecuencia de la incoación, sin solución de continuidad, de un procedimiento de inspección con el mismo objeto. Desde esta perspectiva -sobre la que, además, arroja luz el principio de buena administración- se antoja improcedente que la Administración utilice el procedimiento de inspección, a modo de remedio de su propia falta de diligencia en el procedimiento de gestión, que comportó una caducidad -que, además, no fue declarada expresamente- ante la no notificación de la liquidación en el plazo de los 6 meses. Una vez iniciado el procedimiento de gestión, la Administración está obligada a practicar la liquidación y, si no lo ha hecho debido a una falta de tramitación en plazo, no puede acudir al de inspección, sin una declaración expresa de caducidad del procedimiento anterior, a modo de mecanismo supletorio, para desarrollar una actuación que, conforme a la norma tributaria, debió discurrir por otros cauces. Esa declaración expresa de caducidad es necesaria para certificar un escenario de seguridad jurídica que, a la postre, garantizará la posición de los contribuyentes pues, de esa manera podrán atenerse a los cauces procedimentales por los que, en cada momento, discurre la actuación administrativa y, por supuesto, conocer los informes y documentos que, procedentes de un procedimiento anterior, se pretenden utilizar por la Administración en un nuevo procedimiento. En la STS de 10 de julio de 2019 el Tribunal entendimos que no cabía cuestionar una notificación que acumule la puesta en conocimiento de dos actos (caducidad e inicio de un nuevo procedimiento) ya que mientras no haya prescrito el derecho de la Administración a liquidar la notificación de la declaración de caducidad se haga por separado y no en el mismo acuerdo de iniciación del nuevo procedimiento. La Sala resuelve que aunque la caducidad acontece por el mero transcurso del plazo legalmente establecido, por tanto, con independencia de que exista una declaración de caducidad, la Administración Tributaria está obligada a declarar la caducidad de forma expresa, transcurrido el plazo máximo legal para notificar la correspondiente liquidación en el procedimiento de gestión tributaria iniciado por declaración. Sin declaración expresa de caducidad de un procedimiento de gestión tributaria iniciado mediante declaración, relativo a un determinado concepto tributario (obligación tributaria o elemento de la obligación tributaria) y período impositivo, no es posible iniciar un ulterior procedimiento de inspección respecto de dicho concepto tributario (obligación tributaria o elemento de la obligación tributaria) y período impositivo. Tampoco cabe incorporar en ese nuevo procedimiento los documentos y elementos de prueba obtenidos en el procedimiento caducado [Vid., ATS de 6 de julio de 2022, recurso n.º 8105/2021 (NFJ086929) y STSJ de Madrid de 30 de julio de 2021, recurso n.º 398/2020 (NFJ086930) que se confirma].

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT) arts. 103, 104, 128 a 130 y 141.
Ley 29/1987 (Ley ISD), art. 31.

PONENTE:

Don Dimitry Teodoro Berberoff Ayuda.

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.163/2023

Fecha de sentencia: 21/09/2023

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 8105/2021

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 12/09/2023

Ponente: Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda

Procedencia: T.S.J.MADRID CON/AD SEC.9

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

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 8105/2021

Ponente: Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda

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

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

SENTENCIA

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente

D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara
D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 21 de septiembre de 2023.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 8105/2021, interpuesto por la Comunidad de Madrid, representada y defendida por la letrada de la Comunidad de Madrid, contra la sentencia dictada el 30 de julio de 2021 por el Tribunal Superior de Justicia de Madrid (" TSJM"), en el recurso núm. 398/2020.

Ha sido parte recurrida la Administración General del Estado, representada y defendida por la Abogacía del Estado.

Ha sido parte recurrida don Luis Andrés, representado por la procuradora de los Tribunales doña María Valle Gili Ruiz, bajo la dirección letrada de don Alejandro María Miguélez Freire.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero. *Resolución recurrida en casación.*

El presente recurso de casación se dirige contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJM núm. 446/2021 de 30 de julio, que desestimó el recurso núm. 398/2020, interpuesto por la representación procesal de la Comunidad de Madrid contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid (TEARM) de fecha 27 de enero de 2020, estimatoria de la reclamación núm. núm. NUM006, formulada por don Luis Andrés contra liquidación provisional del Impuesto sobre Sucesiones.

Segundo. *Tramitación del recurso de casación.*

1.- Preparación del recurso. La letrada de la Comunidad de Madrid, en representación de la Comunidad de Madrid, mediante escrito de 5 de noviembre de 2021 preparó el recurso de casación contra la expresada sentencia de 30 de julio de 2021.

El TSJM tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 10 de noviembre de 2021, ordenó remitir las actuaciones al Tribunal Supremo y emplazó a los litigantes para que comparecieran ante la Sala Tercera.

2.- Admisión del recurso. La Sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo admitió el recurso de casación por medio de auto de 6 de julio de 2022, en el que aprecia un interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciado en estos literales términos:

"2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

2.1. Aclarar, interpretando el artículo 104.5 LGT , en relación con lo previsto en el artículo 103.2 del mismo texto legal , si la declaración expresa y formal de caducidad transcurrido el plazo máximo legal para resolver en los procedimientos de gestión tributaria, tiene carácter facultativo u obligatorio para la Administración.

2.2. Determinar si en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en los supuestos en los que el contribuyente opte por presentar una declaración en lugar de una autoliquidación, las funciones inspectoras previstas en el artículo 141 LGT quedan condicionadas o limitadas de alguna manera y, en particular, si es necesario iniciar el procedimiento de inspección y liquidar antes de que transcurra el plazo de seis meses, o la Administración Tributaria debe dejar transcurrir el referido plazo para declarar formalmente la caducidad y luego iniciar el procedimiento inspector.

2.3. En función de la respuesta que se dé a las anteriores preguntas, precisar si la falta de declaración expresa de caducidad de un procedimiento de gestión tributaria iniciado mediante declaración, relativo a un determinado concepto tributario (obligación tributaria o elemento de la obligación tributaria) y período impositivo, determina la invalidez del inicio de un ulterior procedimiento de inspección respecto de dicho concepto tributario (obligación tributaria o elemento de la obligación tributaria) y período impositivo.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación los artículos 128.1, 130, 150.1 a) y 6, 103.2 y 104.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre).

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA."

3.- Interposición del recurso (síntesis argumental de la parte recurrente en casación). La letrada de la Comunidad de Madrid, en representación de la Comunidad de Madrid, interpuso recurso de casación mediante escrito de fecha 4 de octubre de 2022, que observa los requisitos legales.

Para fundamentar la estimación del recurso de casación y consiguiente anulación de la sentencia impugnada, argumenta que esta ha infringido el ordenamiento jurídico en cuanto a la aplicación de los artículos 103.2, 104, 128, 130 y 150 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria ("LGT"), "BOE" núm. 302, de 18 de diciembre y del artículo 31 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ("LISD"), "BOE" núm. 303, de 19 de diciembre.

Después de transcribir las normas que considera infringidas por la sentencia recurrida, la letrada de la Comunidad de Madrid considera que el procedimiento inspector es distinto del procedimiento de gestión iniciado mediante declaración tributaria, en lo que a la caducidad y a la consiguiente interrupción de la prescripción se refiere y, en consecuencia, no queda afectado por los vicios de aquél.

Expone que, en el caso resuelto por la sentencia de instancia, el procedimiento de gestión se inicia mediante declaración y que, como se deduce de los artículos 128 a 130 LGT, transcurrido el plazo de seis meses sin que se hubiese notificado la liquidación, el procedimiento finaliza por caducidad sin necesidad de que la misma sea declarada de forma expresa (art. 103.2 de la LGT).

Admite que el procedimiento de gestión caducado no interrumpe la prescripción, pero que, posteriormente, se inicia un procedimiento de inspección, independiente y autónomo del anterior, que se tramita conforme a los plazos previstos en la ley, manteniendo que el inicio de ese procedimiento inspector produce los efectos interruptivos de la prescripción y no se le extienden los efectos producidos en el procedimiento de gestión como pretende la sentencia recurrida.

Afirma que el procedimiento de gestión, iniciado mediante declaración tributaria había finalizado por caducidad y que el procedimiento de inspección finalizó con la notificación de la correspondiente liquidación.

Invoca la sentencia del Tribunal Supremo de 1289/2017, 18 de julio (recurso de casación para la unificación de doctrina 2479/2016, ECLI:ES:TS:2017:2988), relativa a la posibilidad o no de notificar la declaración de caducidad y el inicio de un nuevo procedimiento en unidad de acto que, según aduce, recoge un criterio favorable a su posición.

Sin embargo, apunta que la sentencia recurrida considera que la notificación de inicio de las actuaciones inspectoras se entiende realizada dentro del mismo procedimiento, es decir, en el procedimiento caducado de gestión y, por tanto, sin que el procedimiento inspector posea virtualidad interruptiva de la prescripción, fundamentándose en la sentencia del Tribunal Supremo 1667/2020 de fecha 3 de diciembre, rca. 8332/2019, ECLI:ES:TS:2020:4161. Concluye entendiendo que la Administración no notificó expresamente la caducidad, declaración expresa que exige la jurisprudencia, siendo la consecuencia de tal incumplimiento, que las actuaciones realizadas con posterioridad se entienden practicadas en el seno del mismo procedimiento caducado.

Aduce que la sentencia del Tribunal Supremo (Secc. 5ª) 1667/2020 de fecha 3 de diciembre, rec. 8332/2019, ECLI:ES:TS:2020:4161, no resulta aplicable a este procedimiento. Analiza la caducidad de un procedimiento sancionador, sin que concurra, en dicho caso, un procedimiento de gestión tributaria y otro diferenciado de inspección. Señala dos que llevan a la Comunidad de Madrid a distinguir ambos casos: por un lado, que el procedimiento sancionador tiene una naturaleza y un régimen jurídico que difiere del previsto para los procedimientos de gestión y de inspección tributaria. Por otro lado, que la sentencia del Tribunal Supremo 1667/2020 de fecha 3 de diciembre, analiza un supuesto en el que, caducado un procedimiento sancionador, no se declara la misma y se vuelve a reiniciar un procedimiento sancionador.

Entiende que el fundamento de esa sentencia es que, respecto de un procedimiento sancionador caducado, no se pueda ordenar la reiniciación del mismo procedimiento, porque eso supondría burlar la regulación y la finalidad de la institución de la caducidad, tratando de evitar la prescripción. Sin embargo, eso no ocurre en el presente caso, ya que no se está reiniciando un mismo procedimiento, sino que se está incoando un procedimiento nuevo, de distinta naturaleza, el procedimiento inspector, que persigue una finalidad distinta de la que se pretendía con el anterior procedimiento de gestión.

Postula, finalmente, que el procedimiento inspector difiere del procedimiento de gestión, y, por ende, que cada uno se inicia de maneras distintas y en momentos diversos.

Por ello, no puede darse la caducidad del procedimiento inspector teniendo en cuenta como punto de partida la fecha en la que se inició el procedimiento de gestión y, en consecuencia, el derecho de la Administración tributaria a liquidar no puede considerarse prescrito.

4.- Oposición al recurso interpuesto (síntesis argumental de la Administración General del Estado, parte recurrida en casación). El abogado del Estado, en representación de la Administración General del Estado, presentó escrito de oposición de fecha 8 de noviembre de 2022.

Para fundamentar la desestimación del recurso de casación, en su escrito de oposición censura que, sin mención al procedimiento de gestión iniciado por declaración -ni a su caducidad-, el 28 de junio de 2016, la Comunidad Autónoma de Madrid iniciara un procedimiento inspector relativo a la sucesión indicada, incoándose el 14 de noviembre de 2017, acta de disconformidad y siendo notificado el acuerdo de liquidación el 20 de diciembre de 2017

El abogado del Estado parte de que la jurisprudencia exige siempre la necesidad de una declaración expresa de caducidad, que sería obligatoria en un caso como el suscitado, A estos efectos, se remite a lo decidido por el Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC) en cuanto a la aparente contradicción entre el tenor literal de los artículos 103.2 y 104.5 de la LGT, 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.

Prosigue apuntando, que el TEAC concluye que no existe obligación de resolver expresamente, declarando de oficio la caducidad, solo en aquellos supuestos en los que esta vaya a ser la forma de terminación definitiva del procedimiento, esto es, cuando la Administración no vaya a iniciar de nuevo otro procedimiento respecto del mismo concepto y períodos.

En este caso -explica- 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.

Afirma que no es este el caso en el que se torna obligatoria la declaración expresa de caducidad antes del inicio de otro procedimiento, incluido el inspector.

Reconoce, no obstante, que no existe un pronunciamiento expreso del TEAC y de esa Sala en los casos en que el procedimiento de gestión se haya iniciado a instancia del interesado por declaración, como aquí ha ocurrido, se haya producido su caducidad por el transcurso del plazo máximo de seis meses y a los pocos meses, caducado el procedimiento anterior, se haya iniciado un procedimiento inspector -ex artículo 141 LGT.

A su entender, resulta evidente, en este caso, la conclusión -con la consecuencia de que el procedimiento inspector perdería el efecto interruptivo- sobre la obligatoriedad de declarar expresamente la caducidad, si no se quiere que las funciones inspectoras queden condicionadas o limitadas de alguna manera, de modo que deban considerarse actuaciones del procedimiento de gestión iniciado por declaración, afectando su caducidad a todas las actuaciones posteriores.

En estos casos -sostiene-, una vez declarada expresa y formalmente la caducidad, podría iniciarse el procedimiento inspector sin limitación alguna.

Mantiene que es posible que la declaración de caducidad y el inicio del procedimiento inspector se hagan en unidad de acto, notificando al obligado tributario en un mismo documento dos actos diferentes, con un régimen de impugnación distinto: uno recurrible (caducidad) y otro no (inicio del procedimiento inspector), según la sentencia del Tribunal Supremo de 18 de julio de 2017, recurso de casación en unificación de doctrina núm. 2479/2016.

Patrocina la desestimación del recurso de casación y la confirmación de la sentencia impugnada.

5.- Oposición al recurso interpuesto (síntesis argumental de la parte recurrida en casación). La procuradora doña María Valle Gili Ruiz, en representación de don Luis Andrés, presentó escrito de oposición de fecha 19 de noviembre de 2022.

Para fundamentar la desestimación del recurso de casación, denuncia que el recurso de casación omite el pronunciamiento que solicita al Tribunal Supremo sobre los preceptos legales que debería interpretar. Afirma que el recurso de casación debió incluir un apartado detallando la jurisprudencia que debe fijarse y el pronunciamiento que solicita sobre la misma. En su opinión, la ausencia de este esfuerzo dialéctico no puede ser suplida por el Tribunal Supremo, por lo que solicita que se desestime el recurso de casación.

A su entender, el artículo 103.2 LGT no es de aplicación al caso, porque refiere la no obligación de resolver expresamente a los procedimientos relativos al ejercicio de derechos que solo deban ser objeto de comunicación por el obligado tributario y en los que se produzca la caducidad, siendo que, en este caso, al formular su declaración el 20 de julio de 2015, la contribuyente estaba cumpliendo con su obligación tributaria pero no estaba ejerciendo derechos. A mayor abundamiento, señala que el artículo 103.2 LGT regula la obligación de resolver expresamente, pero no se refiere a la caducidad, que está contemplada en el artículo 104 LGT.

No obstante, de ser aplicable el artículo 103.2 LGT (entiende que no), la interpretación conjunta con el artículo 104.5 LGT conduce a la conclusión contraria de la que propugna el recurso de casación, de modo que la caducidad del procedimiento iniciado mediante declaración debe realizarse de forma expresa y formal por la Administración

Además, señala que la caducidad debe declararse de forma expresa si la Administración pretende emplear en un nuevo procedimiento los antecedentes y documentación previamente obtenidos (en el procedimiento caducado), invocando al efecto la sentencia del Tribunal Supremo de 27 de febrero de 2019, rca. 1411/2017, ECLI:ES:TS:2019:660.

Llama la atención sobre el hecho de que la liquidación menciona la declaración presentada el 3 de julio de 2015, detalla el inventario de bienes con el valor declarado en su momento y se refiere también a otra documentación, que la contribuyente aportó en octubre de 2015, dentro del procedimiento iniciado por declaración, enfatizando que, si se suprimen todos esos antecedentes y documentación de la liquidación, esta perdería su sustento.

Considera llamativo que el recurso de casación guarde silencio sobre si existe o no condicionamiento o limitación alguna a las funciones inspectoras y sobre si el procedimiento de inspección debe comenzar antes del transcurso del plazo de seis meses o si la Administración debe dejar transcurrir dicho plazo para declarar la caducidad e iniciar el procedimiento inspector.

Defiende que la falta de declaración expresa de la caducidad del procedimiento iniciado por declaración invalida el inicio de un posterior procedimiento inspector relativo a la misma obligación tributaria y período impositivo, consecuencia lógica de la interpretación conjunta de los artículos 103.2 LGT y 104.5 LGT, aludiendo, al efecto a la sentencia del Tribunal Supremo de 3 de diciembre de 2020, rca. 8332/2019, relativa a la omisión de la declaración de caducidad en unos procedimientos urbanísticos.

Coincide con la sentencia recurrida y entiende que el procedimiento inspector en el que se dictó la liquidación se enmarca en el procedimiento caducado y nulo, por no haberse declarado la caducidad.

Solicita del Tribunal Supremo que desestime el recurso de casación. Con carácter supletorio, para el caso de estimarse el recurso de casación debería ordenarse la retroacción de actuaciones en los términos planteados ante la Sala de instancia, al objeto de que el TEAR de Madrid se pronuncie sobre la falta de motivación de las valoraciones efectuadas, cuestión que ha quedado imprejuzada

6.- Deliberación, votación y fallo del recurso. De conformidad con el artículo 92.6 de la Ley de la Jurisdicción, y considerando innecesaria la celebración de vista pública atendiendo a la índole del asunto, mediante providencia de fecha 22 de noviembre de 2022, quedó el recurso concluso y pendiente de señalamiento para votación y fallo.

Por providencia de fecha 17 de mayo de 2023 se designó Magistrado ponente al Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda y se señaló para votación y fallo de este recurso el día 12 de septiembre de 2023, fecha en que comenzó su deliberación.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. *La controversia jurídica y sus antecedentes*

Las cuestiones que se plantean en el recurso de casación obligan a indagar la trascendencia que, sobre un procedimiento de inspección ulterior, proyecta la no declaración formal de la caducidad de un procedimiento de gestión, iniciado por declaración del obligado tributario.

A partir de aquí, el auto de Admisión plantea (i) si la declaración expresa y formal de caducidad tiene carácter facultativo u obligatorio para la Administración; (ii) si las funciones inspectoras se encuentran condicionadas o limitadas por aquel procedimiento de gestión iniciado por declaración del obligado tributario y; (iii) si la falta de declaración expresa de la caducidad del referido procedimiento de gestión, comporta la invalidez del inicio del ulterior procedimiento de inspección respecto del mismo concepto tributario y período impositivo.

El 4 de enero de 2015 falleció en Madrid don Pedro Jesús, teniendo entrada el 20 de julio de 2015 en el Registro de la Dirección General de Tributos y Ordenación y Gestión del Juego de la Comunidad de Madrid la declaración tributaria presentada por el recurrente en casación a efectos de que, al amparo del artículo 31 LISD, fuera practicada liquidación por el Impuesto sobre Sucesiones, correspondiente a la sucesión del finado.

El 28 de junio de 2016 se iniciaron por la Subdirección General de la Inspección de Tributos de la Comunidad actuaciones de comprobación e investigación relativas a la referida sucesión.

En el seno de dicho procedimiento inspector, la Inspección de los Tributos de la Comunidad de Madrid procedió a solicitar dictamen de peritos de la Administración para comprobar el valor de diversos inmuebles y de las participaciones sociales en las sociedades no cotizadas Skopelos, S.L.U., en la Sociedad Agraria de Transformación

"Pozo de los Egidos", Muñibañez, S.A. y Fotovoltaica Las Rozas, incluidas en la sucesión testamentaria del causante, incrementando el valor declarado de las mismas.

El 14 de noviembre de 2017 se incoó acta de disconformidad, y cumplidos los trámites procedimentales oportunos, la Oficina Técnica confirmó la propuesta mediante el acuerdo de liquidación notificado al obligado tributario el 20 de diciembre 2017.

Segundo. *La reclamación económico-administrativa y la sentencia recurrida*

Contra el acuerdo de liquidación, el contribuyente interpuso reclamación económico-administrativa, que fue estimada por la resolución del TEARM de 27 de enero del 2020, por considerar que el procedimiento inspector forma parte del procedimiento de gestión anterior iniciado mediante declaración, caducado por haber transcurrido el plazo máximo de seis meses sin haberse notificado la correspondiente liquidación y sin haber sido declarada expresamente dicha caducidad.

En consecuencia, el órgano económico administrativo consideró que las actuaciones practicadas en el seno del procedimiento inspector no habían interrumpido la prescripción, por lo que el derecho de la Administración tributaria a liquidar habría prescrito.

Frente a la referida resolución del TEARM la Comunidad de Madrid interpuso recurso contencioso-administrativo, seguido ante la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJM, que lo desestimó por la sentencia aquí recurrida en casación.

La ratio decidendi de la sentencia cuya casación se pretende descansa en una argumentación desarrollada en otras sentencias de la misma Sala y Sección, dictadas el 9 de julio de 2021, en los recursos 380/2020, 392/2020, 393/2020 y 402/2020, que cita con el siguiente tenor literal:

"[...] La peculiaridad que pretende introducir la Comunidad de Madrid separándose de esta Jurisprudencia general del Tribunal Supremo, es que en el presente caso, estamos ante un primer procedimiento de gestión y un segundo procedimiento de inspección. Sin embargo tal circunstancia específica no se considera que suponga ningún cambio de la doctrina fijada por el Alto Tribunal, ya que lo relevante es que sean dos procedimientos con igual naturaleza de gravamen para el obligado tributario, y con igual objeto de examen, con la finalidad última de notificar una liquidación tributaria, con igual hecho imponible. En tal sentido citar la Resolución del TEAC de fecha 24 de junio de 2020 dictada en recurso extraordinario de alzada para la unificación de doctrina "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 presente iniciar un procedimiento de la misma naturaleza del que caducó. De las resoluciones citadas 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 periodo... 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, "El artículo 104.5 LGT solo 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".

Así aunque cada procedimiento se rige por una normativa específica la consecuencia de la falta de declaración expresa de caducidad impide considerar las actuaciones posteriores como ajenas del previo. Dicho criterio evidentemente no vincula al presente Tribunal revisor de la conformidad a Derecho de los actos administrativos, pero se considera que contiene la interpretación de las normas legales previamente examinadas más acorde con la Jurisprudencia del Tribunal Supremo hasta ahora existente.

Por las razones expuestas, todas las actuaciones desarrolladas en el seno del procedimiento inspector deben considerarse como actuaciones del procedimiento de gestión iniciado por declaración con todos los efectos que se derivan de ello. EN consecuencia, la caducidad afecta a todas las actuaciones de la Administración tributaria con relación al impuesto, de la que no escapan las desarrolladas por la Inspección, y, entre ellas, la liquidación, la cual ha sido dictada en un procedimiento caducado y carece de la eficacia interruptiva de la prescripción de que gozan las liquidaciones de los procedimientos de inspección cuyo plazo de duración se ha excedido" (sic).

Tercero. *La posibilidad de presentar declaración en el caso enjuiciado*

A tenor del apartado 1 del artículo 31 de la LISD -declaración y liquidación- los sujetos pasivos vendrán obligados a presentar una declaración tributaria; no obstante, "podrán optar por presentar una autoliquidación, en

cuyo caso deberán practicar las operaciones necesarias para determinar el importe de la deuda tributaria y acompañar el documento o declaración en el que se contenga o se constate el hecho imponible".

El propio precepto, en su apartado 2, aclara que "los sujetos pasivos deberán aplicar el régimen de autoliquidación del impuesto con carácter obligatorio en las comunidades autónomas en que así se establezca en esta ley."

El abogado del Estado enmarca oportunamente el asunto haciendo referencia a que, en la fecha del devengo del impuesto, en la Comunidad Autónoma de Madrid no era obligatoria la presentación de autoliquidación en este Impuesto (artículo 34.4 de la LISD), de modo que, de forma potestativa, los obligados tributarios podían presentar simplemente una declaración tributaria, posibilidad a la que se acogió, en este caso, el recurrente.

Así, en la fecha del fallecimiento del causante (4 de enero de 2015), Madrid no se encontraba entre las Comunidades Autónomas que tenían establecido un régimen de autoliquidación obligatorio, toda vez que su incorporación a la lista que, a estos efectos, establece el artículo 34.4 de la LISD, se produjo por la Ley 10/2020, de 29 de diciembre, "BOE" núm. 340, de 30 de diciembre.

Por tanto, en aquel momento, el obligado tributario se encontraba habilitado para presentar una declaración tributaria en lugar de la autoliquidación del Impuesto sobre sucesiones, premisa que, por lo demás, nadie cuestiona.

Cuarto. Sobre el plazo de caducidad y su cómputo

En este caso, la caducidad del procedimiento de gestión vino determinada por el incumplimiento del plazo de seis meses, en el que, como se deriva del apartado 1 del artículo 129 LGT, la Administración está obligada a notificar la liquidación.

"Artículo 129. *Tramitación del procedimiento iniciado mediante declaración.*

1. La Administración tributaria deberá notificar la liquidación en un plazo de seis meses desde el día siguiente a la finalización del plazo para presentar la declaración o desde el siguiente a la comunicación de la Administración por la que se inicie el procedimiento en el supuesto al que se refiere el apartado 2 del artículo anterior.

En el supuesto de presentación de declaraciones extemporáneas, el plazo de seis meses para notificar la liquidación comenzará a contarse desde el día siguiente a la presentación de la declaración.

La normativa de cada tributo podrá señalar plazos diferentes para notificar la liquidación [...]"

Ese plazo de seis meses se computa desde el día siguiente a la finalización del plazo para presentar la declaración o, en el caso de declaraciones extemporáneas (como la de este supuesto) desde el día siguiente a la presentación de la declaración. Pues bien, el obligado tributario no presentó la declaración en el plazo de los seis meses desde el fallecimiento del causante (artículo 67 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, "BOE" núm. 275, de 16 de noviembre), toda vez que, acaecido este el 4 de enero de 2015, presentó dicha declaración el 20 de julio de 2015, haciéndolo, por tanto, de forma extemporánea.

De este modo, el plazo de los seis meses de los que disponía la Administración para notificar la liquidación expiró el 20 de enero de 2016, habiendo caducado, por tanto, ya en esa última fecha, el procedimiento de gestión, de acuerdo con el artículo 130.b) LGT.

Quinto. Sobre el instituto de la caducidad

Invocando el artículo 103.2 LGT, la Comunidad de Madrid mantiene que el procedimiento de gestión, iniciado mediante declaración, finaliza por caducidad sin necesidad de que la misma sea declarada de forma expresa, una vez transcurrido el plazo de seis meses sin que se hubiese notificado la liquidación.

La caducidad se produce por el mero transcurso del plazo legalmente establecido -en este caso, los seis meses computados de la manera arriba expresada-, tal y como confirma claramente la dicción del artículo 104.5 LGT al expresar que, "[p]roducida la caducidad, ésta será declarada, de oficio o a instancia del interesado, ordenándose el archivo de las actuaciones."

Por tanto, la caducidad se entiende producida, antes de que la misma se declare y, en definitiva, con independencia de que dicha declaración llegue a materializarse.

Ahora bien, la declaración de la caducidad no debe entenderse como una mera carga formal cuya omisión resulte irrelevante.

De entrada, porque desde una perspectiva general, la Ley 4/1999, de 13 de enero, de modificación de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, ("LRJPAC"), "BOE" núm. 285, de 27 de noviembre, vertebró la actuación de las

administraciones públicas sobre la base "de la confianza legítima de los ciudadanos en que la actuación de las Administraciones públicas no puede ser alterada arbitrariamente."

Con dicho propósito, junto al reforzamiento de la seguridad jurídica, aquella Ley 4/1999 modificó la redacción originaria del artículo 42 de la Ley 30/1992, precisando que la Administración está obligada a dictar resolución expresa en todos los procedimientos, incluyendo los casos de prescripción, renuncia del derecho, caducidad del procedimiento, desistimiento de la solicitud y desaparición sobrevinida del objeto del procedimiento, en los que la resolución consistirá en la declaración de la circunstancia correspondiente.

Paralelamente, el art 103.1 LGT impone a la Administración tributaria la misma obligación de "resolver expresamente todas las cuestiones que se planteen en los procedimientos de aplicación de los tributos, así como a notificar dicha resolución expresa".

Asimismo, el 104.5 LGT no deja resquicio a dudas, cuando afirma que, "[p]roducida la caducidad, ésta será declarada, de oficio o a instancia del interesado, ordenándose el archivo de las actuaciones."

La declaración de caducidad es, en consecuencia, un mandato del legislador que la Administración no puede desconocer, como se deriva, entre otras, de nuestra sentencia 1042/2019 de 10 de julio, rca. 2220/2017, ECLI :ES:TS:2019:2494 :

"A todo ello, esta Sala manifiesta que en el supuesto enjuiciado el procedimiento de inspección había caducado y, sin embargo, no se produjo una declaración expresa de caducidad por parte de la administración. Siendo cierto, como establece el apartado 5 del artículo 104 de la LGT que "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", no podemos olvidar, como hemos dicho en nuestras sentencias 254/2019, de 26 de febrero, recurso de casación 1423/2017 , 259/2019, de 27 de febrero, recurso de casación 1411/2017 y 260/2019, de 27 de febrero de 2019, recurso de casación 1415/201 que el propio precepto exige que "producida la caducidad, ésta será declarada , de oficio o a instancia de interesado, ordenándose el archivo de las actuaciones". Nótese que en tales casos la declaración expresa de caducidad no es facultativa. Por el contrario, es obligatoria."

Lo anterior no obsta a que dicha declaración de caducidad se realice por separado o en el mismo acuerdo de iniciación del nuevo procedimiento, como pusimos de manifiesto en la ya aludida sentencia 1289/2017, de 18 de julio, recurso de casación para la unificación de doctrina 2479/2016.

Sin embargo, aquí no ha existido ninguna declaración de caducidad ni como acto independiente ni en el inicio del acuerdo del procedimiento de inspección.

No obstante, hay supuestos en los que el legislador no estima precisa dicha declaración de caducidad como tal y como se infiere de la lectura del último párrafo del apartado 1 del art 21 de la Ley 39/2015 y del apartado 2 del propio art 103 LGT.

En efecto, conforme al art 21 Ley 39/2015, "[s]e exceptúan de la obligación [de dictar resolución expresa], a que se refiere el párrafo primero, los supuestos de terminación del procedimiento por pacto o convenio, así como los procedimientos relativos al ejercicio de derechos sometidos únicamente al deber de declaración responsable o comunicación a la Administración."

Por su parte, el art 103.2 LGT contempla que "no existirá obligación de resolver expresamente en los procedimientos relativos al ejercicio de derechos que sólo deban ser objeto de comunicación por el obligado tributario y en los que se produzca la caducidad, la pérdida sobrevinida del objeto del procedimiento, la renuncia o el desistimiento de los interesados

No obstante, cuando el interesado solicite expresamente que la Administración tributaria declare que se ha producido alguna de las referidas circunstancias, ésta quedará obligada a contestar a su petición."

El auto de Admisión se refiere a "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."

Sin embargo, esa aparente contradicción no es tal, de entrada, porque el artículo 103 LGT regula la obligación general de la Administración tributaria de resolver expresamente (apartado 1) y su excepción (apartado 2); mientras que el artículo 104.5 LGT tiene por objeto la regulación del instituto de la caducidad y de sus efectos.

Por otro lado, no puede obviarse que, en todo caso, la referida excepción del apartado 2 del artículo 103 LGT preserva, además, el derecho del interesado a solicitar expresamente de la Administración tributaria la declaración de que se ha producido la caducidad, hasta el punto de que, en su inciso final, dicho precepto conmina a la Administración a contestar esa petición, lo que, en la práctica, supone colmar la alternativa contemplada en el artículo 104.5 LGT, que la caducidad sea declarada de oficio o a instancia del interesado.

Sexto. *Sobre las consecuencias derivadas de la falta de declaración de la caducidad.*

Por lo que concierne al presente recurso de casación, se encuentran asociadas (i) a la posibilidad de que, dentro del plazo de prescripción, la Administración tributaria pueda iniciar, de nuevo, un procedimiento para la liquidación del tributo, si el procedimiento iniciado mediante declaración hubiera terminado por caducidad, (ii) así como a la virtualidad que los datos y documentos del procedimiento caducado puedan proyectar sobre el nuevo procedimiento.

(i) Respecto de la primera de las cuestiones -esto es, la habilitación de la Administración para iniciar un nuevo procedimiento- basta remitirse al artículo 128.2 LGT para constatar su procedencia: "La Administración tributaria podrá iniciar de nuevo este procedimiento para la liquidación del tributo dentro del plazo de prescripción cuando el procedimiento iniciado mediante declaración hubiera terminado por caducidad."

Asimismo, el art 104.5 LGT contempla el escenario de la apertura de un nuevo procedimiento tras el procedimiento caducado desde el momento que, tras afirmar que la caducidad no producirá, por sí sola, la prescripción de los derechos de la Administración tributaria, contiene las previsiones de que, "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", así como la relativa al mantenimiento de la validez y eficacia a efectos probatorios "en otros procedimientos iniciados o que puedan iniciarse con posterioridad" de los documentos y otros elementos de prueba obtenidos en el procedimiento caducado.

Esta posibilidad que la legislación tributaria reconoce a la Administración, es reflejo de la previsión general contenida en el art 95.3 de la Ley 39/2015 Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, ("LPAC"), "BOE" núm. 236, de 2 de octubre, en cuya virtud, "[l]a caducidad no producirá por sí sola la prescripción de las acciones del particular o de la Administración, pero los procedimientos caducados no interrumpirán el plazo de prescripción [...] En los casos en los que sea posible la iniciación de un nuevo procedimiento por no haberse producido la prescripción [...]."

De forma ilustrativa, se refiere a la diferenciación entre prescripción y caducidad, la citada sentencia del Tribunal Supremo 1289/2017, de 18 de julio, recurso de casación para la unificación de doctrina 2479/2016, al indicar que la caducidad, además de forma anormal de terminación del procedimiento, implica lo que se ha venido a denominar "desaparición jurídica" del procedimiento, sin afectar 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. En suma -apunta la referida sentencia-, "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."

(ii) Por otro lado, en cuanto a la virtualidad probatoria de los datos y documentos del procedimiento caducado, cabe reiterar que "[l]as 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" (art 104.5 LGT). En términos del art 95.3 Ley 39/2015, resulta posible incorporar al nuevo procedimiento "los actos y trámites cuyo contenido se hubiera mantenido igual de no haberse producido la caducidad".

Recapitulando, si para considerar caducado un procedimiento no es necesaria la declaración expresa de caducidad, la misma resulta imprescindible si la Administración pretende iniciar un nuevo procedimiento (cuando no se haya producido la prescripción) o incorporar en ese nuevo procedimiento los documentos y elementos de prueba obtenidos en el procedimiento caducado.

La funcionalidad de la declaración de caducidad como requisito para iniciar un nuevo procedimiento se encuentra explícitamente proclamada, entre otras, en la referida sentencia 1042/2019 de 10 de julio, rca. 2220/2017:

"Habiéndose producido la caducidad del procedimiento de inspección, como es el caso, es preciso que la misma sea declarada de manera expresa antes de volver a iniciar el mismo procedimiento u otro distinto, con el mismo alcance o con otro diferente, siempre que no haya mediado prescripción."

Asimismo, por lo que se refiere a la incorporación -en el nuevo procedimiento- de los documentos y pruebas del procedimiento caducado, también hemos advertido en nuestra sentencia 260/2019, de 27 de febrero de 2019, que se precisa declaración expresa de caducidad: "La utilización de los documentos y medios de prueba obtenidos en las actuaciones de comprobación censal que hayan caducado por el transcurso del plazo máximo previsto legalmente, de seis meses, tan solo conservarán su validez y eficacia en otros procedimientos iniciados o que

puedan iniciarse posteriormente, cuando previamente se haya declarado por la Administración la caducidad de aquel procedimiento de comprobación censal y el archivo de las actuaciones."

De este modo, como reseña el escrito de oposición del contribuyente, no resulta posible utilizar los datos del procedimiento caducado en el procedimiento ulterior si, previamente, no ha sido declarada su caducidad, premisa que no se observa en el presente caso.

Séptimo. *Sobre la finalidad del procedimiento de gestión al que se refiere el presente recurso*

Como hemos expresado, ante una caducidad consumada por el transcurso del plazo de 6 meses desde que la declaración del contribuyente tuvo entrada en el correspondiente Registro (20 de julio de 2015), la Comunidad de Madrid inició un procedimiento inspector por idéntico concepto, casi un año más tarde (28 de junio de 2016) sin hacer mención del procedimiento de gestión derivado por la presentación de la declaración.

Es evidente que, como se infiere de lo expuesto, la Administración autonómica parece minimizar la finalidad del procedimiento de gestión, iniciado por la declaración presentada por don Luis Andrés con el objeto de que fuera practicada la correspondiente liquidación tributaria.

En efecto, a diferencia de la autoliquidación que, entre otro contenido, incorpora las operaciones de calificación y cuantificación necesarias para determinar e ingresar la deuda tributaria o la cantidad a devolver o a compensar (art 120.1 LGT), la declaración tributaria es el documento que reconoce o manifiesta la realización de cualquier hecho relevante para la aplicación de los tributos (art 119.1 LGT) para que la Administración cuantifique la obligación tributaria mediante la práctica de una liquidación provisional (art. 128.1 LGT), precisamente a través de un procedimiento de gestión (art 123.1.b. LGT y arts. 128 y siguientes LGT).

Que el propósito fundamental de la declaración -y del ulterior procedimiento de gestión que comporta- es la práctica de la liquidación, además de por las disposiciones apuntadas, se corrobora por la simple lectura del artículo 129 LGT, cuyo apartado primero, anteriormente transcrito establece una clara obligación de notificar la liquidación por parte de la Administración, finalidad que vuelven a explicitar sus apartados 2 y 3:

"2. A efectos de lo previsto en el apartado anterior, la Administración tributaria podrá utilizar los datos consignados por el obligado tributario en su declaración o cualquier otro que obre en su poder, podrá requerir al obligado para que aclare los datos consignados en su declaración o presente justificante de los mismos y podrá realizar actuaciones de comprobación de valores.

3. Realizadas las actuaciones de calificación y cuantificación oportunas, la Administración tributaria notificará, sin más tramite, la liquidación que proceda, salvo lo dispuesto en el párrafo siguiente.

[...]"

Octavo. *Sobre la improcedente incoación del procedimiento de inspección sin declaración expresa de la caducidad del previo procedimiento de gestión*

No puede compartirse la posición de la Administración autonómica que, en síntesis, defiende la posibilidad de iniciar un procedimiento de inspección sin que el previo procedimiento de gestión -iniciado mediante declaración- hubiese terminado por alguna de las causas previstas en el artículo 130 LGT, sobre la simple argumentación de que se trata de procedimientos distintos. Y, mucho menos puede admitirse si la consecuencia es la de eludir los efectos de la caducidad, esto es, la no interrupción de la prescripción.

La tesis de la Administración recurrente obvia de forma manifiesta que el procedimiento iniciado mediante declaración, de acuerdo con el artículo 130 LGT -en su versión vigente en la fecha de los hechos- "terminará por alguna de las siguientes causas:

a) Por liquidación provisional practicada por la Administración tributaria.

b) Por caducidad, una vez transcurrido el plazo previsto en el apartado 1 del artículo anterior sin haberse notificado la liquidación, sin perjuicio de que la Administración tributaria pueda iniciar de nuevo este procedimiento dentro del plazo de prescripción."

Por lo demás, sin perjuicio de que no parezca posible dar por terminado el procedimiento de gestión por la mera circunstancia de iniciar un procedimiento de inspección que incluya todo o parte de su objeto sin que, además, contenga declaración expresa de su caducidad, debe recordarse que el artículo 130 LGT contempló la posibilidad de dar por terminado el procedimiento de gestión "[p]or el inicio de un procedimiento de comprobación limitada o de inspección que incluya el objeto del procedimiento iniciado mediante declaración o algún elemento de dicho objeto", si bien lo hizo con posterioridad a los hechos enjuiciados -tras la adición de una letra c) al referido art 130 LGT por la Ley 11/2021, de 9 de julio, "BOE" núm. 164, de 10 de julio- posibilidad constreñida, por lo demás, a "los tributos que se liquiden por las importaciones de bienes en la forma prevista por la legislación aduanera para los derechos de importación", supuesto ajeno al presente caso.

Esta regulación contrasta con las previsiones originarias de la Ley General tributaria respecto de la terminación de otros procedimientos de gestión, como testimonian el artículo 127 LGT, que se refiere a la posible terminación del procedimiento de devolución por el inicio de un procedimiento de verificación de datos, de comprobación limitada o de inspección; el art 133.1 e) LGT, que admite que el procedimiento de verificación de datos termine por el inicio de un procedimiento de comprobación limitada o de inspección que incluya el objeto del procedimiento de verificación de datos; o, en fin, el art. 139.1 c) LGT que establecen la posible terminación del procedimiento de comprobación limitada por el inicio de un procedimiento inspector que incluya el objeto de la comprobación limitada.

Por eso, debemos constatar que el procedimiento de gestión que se inició el 20 de julio de 2015, en modo alguno podía considerarse concluido como consecuencia de la incoación, sin solución de continuidad, de un procedimiento de inspección con el mismo objeto.

La Administración se encuentra sometida al principio de legalidad sin que le resulte posible alterar o sustituir un procedimiento por otro. Y es que, todo procedimiento comporta una doble dimensión pues si, por un lado, obliga a observar los distintos trámites, requisitos y plazos establecidos, por otro lado, encierra una evidente garantía que llega a cristalizarse en un auténtico derecho para cuantos se encuentran sometidos a las potestades de la Administración, el derecho al procedimiento administrativo debido.

A mayor abundamiento, desde esta perspectiva -sobre la que, además, arroja luz el principio de buena administración- se antoja improcedente que la Administración utilice el procedimiento de inspección, a modo de remedio de su propia falta de diligencia en el procedimiento de gestión, que comportó una caducidad -que, además, no fue declarada expresamente- ante la no notificación de la liquidación en el plazo de los 6 meses anteriormente expresados.

Es más, con independencia de que el acto de iniciación del procedimiento de gestión viene determinado por la presentación de una declaración y aunque la inspección tributaria comporta el ejercicio, entre otras, de las funciones administrativas dirigidas a la práctica de las liquidaciones tributarias resultantes de sus actuaciones de comprobación e investigación - artículo 141 g) LGT-, entendemos que, una vez iniciado aquel procedimiento, la Administración está obligada a practicar la liquidación y, si no lo ha hecho debido a una falta de tramitación en plazo, no puede acudir al de inspección, sin una declaración expresa de caducidad del procedimiento anterior, a modo de mecanismo supletorio, para desarrollar una actuación que, conforme a la norma tributaria, debió discurrir por otros cauces.

De esta forma, esa declaración expresa de caducidad es necesaria para certificar un escenario de seguridad jurídica que, a la postre, garantizará la posición de los contribuyentes pues, de esa manera podrán atenerse a los cauces procedimentales por los que, en cada momento, discurre la actuación administrativa y, por supuesto, conocer los informes y documentos que, procedentes de un procedimiento anterior, se pretendan utilizar por la Administración en un nuevo procedimiento.

Por lo demás, cabe evocar de nuevo la ya referida sentencia del Tribunal Supremo de 1289/2017, 18 de julio (recurso de casación para la unificación de doctrina 2479/2016, ECLI:ES:TS:2017:2988). En aquel pronunciamiento desestimamos el recurso de casación para la unificación de doctrina contra una sentencia que había rechazado la tesis de la recurrente, relativa a que la no terminación en plazo del procedimiento de gestión al que se refiere el artículo 128 LGT, provocaría la estimación por silencio administrativo de su pretensión, considerando, por el contrario, que la circunstancia de que el procedimiento comience por declaración no comporta un inicio a instancia de parte, sino una comunicación a la Administración de la concurrencia del hecho imponible y los datos necesarios para la cuantificación de la deuda tributaria, que, de oficio, practicará las actuaciones necesarias para producir la liquidación.

Ciertamente, allí avalamos el criterio de la sentencia de instancia, en cuya virtud, la caducidad no impide el inicio de un nuevo procedimiento mientras no exista prescripción y que las actuaciones realizadas en un procedimiento caducado mantienen su validez y eficacia a efectos probatorios.

Sin embargo, en aquel asunto existía declaración de caducidad, si bien con la circunstancia de que se notificó, no por separado, sino en el mismo acuerdo de iniciación del nuevo procedimiento. A estos efectos, entendimos que no cabía cuestionar una notificación que acumule la puesta en conocimiento de dos actos (caducidad e inicio de un nuevo procedimiento) y que el artículo 104.5 LGT 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.

Noveno. *Contenido interpretativo de esta sentencia y resolución de las pretensiones deducidas en el proceso*

De conformidad con el artículo 93.1 LJCA, en función de lo razonado precedentemente, procede declarar lo siguiente:

Aunque la caducidad acontece por el mero transcurso del plazo legalmente establecido, por tanto, con independencia de que exista una declaración de caducidad, la Administración Tributaria está obligada a declarar la caducidad de forma expresa, transcurrido el plazo máximo legal para notificar la correspondiente liquidación en el procedimiento de gestión tributaria iniciado por declaración.

Sin declaración expresa de caducidad de un procedimiento de gestión tributaria iniciado mediante declaración, relativo a un determinado concepto tributario (obligación tributaria o elemento de la obligación tributaria) y período impositivo, no es posible iniciar un ulterior procedimiento de inspección respecto de dicho concepto tributario (obligación tributaria o elemento de la obligación tributaria) y período impositivo. Tampoco cabe incorporar en ese nuevo procedimiento los documentos y elementos de prueba obtenidos en el procedimiento caducado.

Conforme a la doctrina expresada, procede desestimar el recurso de casación interpuesto por la Comunidad de Madrid.

Décimo. Costas

De conformidad con el artículo 93.4 LJCA, no apreciándose mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación.

FALLO

Por todo lo expuesto,

EN NOMBRE DEL REY

y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido

- 1.- Fijar como criterio interpretativo de esta sentencia el expresado al Fundamento de Derecho Noveno.
- 2.- Desestimar el recurso de casación 8105/2021, interpuesto por la Comunidad de Madrid, contra la sentencia núm. 446/2021 de 30 de julio de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid en el recurso núm. 398/2020.
- 3.- Sin costas.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.
Así se acuerda y firma.

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.