

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ091858

### TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 1766/2023, de 21 de diciembre de 2023

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 5451/2022

### SUMARIO:

**Procedimiento de gestión. Plazo. Caducidad.** La STS de 26 de febrero de 2019 recurso n.º 1423/2017 (NFJ088750) fijó como doctrina que los arts. 93.1 y 2.1 y 2 LGT y el art. 30.3 y 4 RGAT con relación a los plazos máximos de resolución y a los efectos de la falta de resolución expresa (art. 104 LGT) en el ámbito de los procedimientos de comprobación limitada (arts. 123 y 136 a 140 LGT), deben interpretarse de la siguiente manera: Las actuaciones de obtención de información tributaria pueden servir para recabar del obligado tributario la necesaria para que permita a los órganos de gestión iniciar después un procedimiento de comprobación limitada de sus obligaciones tributarias, y están sujetas al plazo máximo de duración legalmente previsto para ese procedimiento. 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. La interpretación realizada por la Sala de instancia no puede ser compartida por este Tribunal. En efecto, no existe duda alguna de que el 30 de junio de 2014, la Agencia Tributaria de Cataluña, que tiene encomendada la gestión del Impuesto sobre el Patrimonio, notificó a doña Ángela, de la que los recurrentes traen causa, el inicio de un procedimiento de control de presentación de declaraciones del art. 153 RGAT, requiriéndole, para la presentación de la correspondiente autoliquidación por el Impuesto sobre el Patrimonio del ejercicio 2012. Por tanto, se inició en dicha fecha -30 de junio de 2014- un procedimiento de gestión autónomo que permitía a la Administración obtener información con relevancia tributaria, fuera del procedimiento de comprobación limitada, a través de ese procedimiento de control previo. Como ya expuso esta Sala en la STS de 26 de febrero de 2019, para que esa información previamente obtenida pueda proyectarse y utilizarse a todos los efectos en un procedimiento posterior, en este caso en uno de comprobación limitada, la Administración está obligada a observar todas las garantías, requisitos y trámites en el procedimiento en el que obtuvo la información. En el curso de ese procedimiento de control, la obligada tributaria contestó al requerimiento poniendo de manifiesto la exención del impuesto del patrimonio por actividad económica. No consta una resolución expresa que pusiera fin al procedimiento seguido en el plazo reglamentariamente establecido -tres meses conforme al artículo 156.3 d) RGAT-, así como de las posibilidades de su impugnación. En conclusión, si bien desde el punto de vista jurídico es posible separar y sustantivar como procedimiento las actuaciones para el control de presentación de declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones de datos del art. 153 RGAT, a los efectos de obtener información tributaria para hacerla valer en un procedimiento, en este caso, de comprobación limitada de los arts. 163 y siguientes de la disposición reglamentaria, a incoar con posterioridad, los hechos y circunstancias que concurren en el presente supuesto han frustrado dicha posibilidad básicamente, porque el procedimiento iniciado por la Administración el 30 de junio de 2014 para llevar a cabo las actuaciones de control no concluyó con una resolución expresa con instrucción de recursos a la contribuyente, tampoco fue declarada su caducidad y porque, en todo caso, para que el inicio del procedimiento de comprobación limitada ulterior hubiera podido operar como mecanismo de terminación del procedimiento de comprobación censal, dicho inicio debería haberse producido antes de transcurrir el plazo de la caducidad, circunstancia que no se produjo. Si bien en la propuesta de liquidación con la que se iniciaba el procedimiento de comprobación limitada se hacía constar que la propuesta se realizaba de acuerdo con la información que disponía la Administración en su base de datos, sin embargo esta información resultaba ampliada con la entregada con el escrito de la obligada de 10 de julio de 2014, donde constaba un borrador de impuesto sobre el patrimonio con los datos y valores patrimoniales de la contribuyente, constando expresas referencias en la propuesta de liquidación al «borrador aportado». Se refuerza la doctrina jurisprudencial establecida la sentencia citada. [Vid., ATS de 8 de febrero de 2023, recurso n.º 5451/2022 (NFJ088749) y STSJ de Cataluña de 13 de mayo de 2021, recurso n.º 475/2019 (NFJ084559) que se casa y anula].

### PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 43, 93, 104, 123, 136 y 239.  
RD 1065/2007 (RGAT), arts. 30 y 153.

Ley 19/1991 (Ley IP), art. 4.  
Ley 35/2006 (Ley IRPF), art. 27.

**PONENTE:**

*Doña María Esperanza Córdoba Castroverde.*

Magistrados:

Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ  
Don RAFAEL TOLEDANO CANTERO  
Don DIMITRY TEODORO BERBEROFF AYUDA  
Don ISAAC MERINO JARA  
Doña MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

**TRIBUNAL SUPREMO**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.766/2023

Fecha de sentencia: 21/12/2023

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 5451/2022

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 19/12/2023

Ponente: Excm. Sra. D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

Procedencia: T.S.J.CATALUÑA CON/AD SEC.2

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

Transcrito por: CCN

Nota:

R. CASACION núm.: 5451/2022

Ponente: Excm. Sra. D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

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

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1766/2023

Excmos. Sres. y Excm. 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 diciembre de 2023.

Esta Sala ha visto, constituida en su Sección Segunda por los/a Excmos/a. Sres/Sra. Magistrados/a indicados al margen, el recurso de casación núm. 5451/2022, interpuesto por el procurador don Antonio Nicolás Vallellano, en representación de don Eladio, don Emilio, doña Milagros y DIRECCION000, CB, contra la sentencia de 13 de mayo de 2021, aclarada por auto de 20 de julio, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, en el recurso núm. 475/2019.

Ha comparecido como parte recurrida la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, bajo la representación que le es propia del Abogado del Estado.

Ha sido ponente la Excm. Sra. D.ª Esperanza Córdoba Castroverde.

## ANTECEDENTES DE HECHO

### **Primero.** *Resolución recurrida en casación.*

1. Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada sentencia de 13 de mayo de 2021, aclarada por auto de 20 de julio, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, que desestimó el recurso nº 475/2019 interpuesto frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (TEARC) de 14 de mayo de 2019, desestimatoria de la reclamación económico-administrativa formulada contra la liquidación practicada en relación al Impuesto sobre el Patrimonio, ejercicio 2012.

La sentencia aquí recurrida tiene una parte dispositiva del siguiente tenor literal:

"FALLAMOS:

1º. DESESTIMAR el recurso contencioso administrativo interpuesto por Doña Ángela contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña de 18 de julio de 2019, por la que desestimó la reclamación económica administrativa nº NUM000 relativa al ejercicio 2012. QUE SE CONFIRMA.

2º. IMPONER a la parte actora las costas del presente recurso, limitadas a la cantidad de 3000€, por todos los conceptos".

### **Segundo.** *Preparación del recurso de casación.*

1. El procurador don Oscar Entrena Lloret, en representación de don Eladio, don Eliseo, don Emilio y la mercantil DIRECCION000, CB, preparó recurso de casación contra la sentencia anteriormente mencionada.

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

(i) El artículo 153.6 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el 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 (BOE de 5 de septiembre) ["RGAT"];

(ii) Los artículos 99.7, 100, 104, y 136 a 140 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) ["LGT"] en relación con los artículos 99.2, 153.6, 163 a 165 del RGAT;

(iii) Los artículos 9.3, 14, 24 y 120 de la Constitución española de 1978 ["CE"] y 33 y 67.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (BOE de 14 de julio) ["LJCA"], 209.3 y 218.1 y 2 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil (BOE de 8 de enero) ["LEC"];

(iv) así como vulnerada la jurisprudencia del Tribunal Supremo contenida en las sentencias "254/2019 de 26 de febrero 2019, Rec. 1423/2017, la Sentencia Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia 259/2019 de 27 Feb. 2019, Rec. 1411/2017 y la Sentencia del Tribunal Supremo, Sala Tercera de lo Contencioso-Administrativo, Sección Segunda, Sentencia 260/2019 de 27 de febrero" (sic).

2. La Sala de instancia, por auto de 7 de junio de 2022, tuvo por preparado el recurso de casación, con emplazamiento de las partes ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo, habiendo comparecido ambas partes dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

**Tercero. Admisión e interposición del recurso de casación.**

1. La Sección Primera de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, en auto de 8 de febrero de 2023, apreció que la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

"[...] Reforzar, completar, matizar o, en su caso, corregir la jurisprudencia de esta Sala -sentencia de 26 de febrero de 2019 (RCA/1423/2017:ECLIS:ES:TS;2019:1166)- en lo concerniente a si, en un procedimiento de control de presentación de declaraciones, las actuaciones de obtención de información tributaria pueden servir para recabar del obligado tributario la necesaria que permita a los órganos de gestión iniciar después un procedimiento de comprobación limitada de sus obligaciones tributarias, soslayando de este modo el plazo máximo de duración legalmente previsto para ese procedimiento y los efectos que a su incumplimiento se anudan.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación los artículos (i) 153.6 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el 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; (ii) 99.7, 100, 104, y 136 a 140 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en relación con los artículos 99.2, 153.6, 163 a 165 del RGAPGI; (iii) 9.3, 14, 24 y 120 de la Constitución española de 1978 y 33 y 67.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, 209.3 y 218.1 y 2 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil; así como vulnerada la jurisprudencia del Tribunal Supremo contenida en las sentencias "254/2019 de 26 de Febrero 2019, Rec. 1423/2017, la Sentencia Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso- administrativo, Sección 2ª, Sentencia 259/2019 de 27 Feb. 2019, Rec. 1411/2017 y la Sentencia del Tribunal Supremo, Sala Tercera de lo Contencioso-Administrativo, Sección segunda, Sentencia 260/2019 de 27 de febrero".

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."

2. El procurador don Antonio Nicolás Vallengano, en representación de don Eladio, don Emilio, doña Milagros -como sucesora de don Eliseo- y de DIRECCION000, CB, interpuso recurso de casación mediante escrito registrado el 26 de abril de 2023, que observa los requisitos legales y en el que se mencionan como normas jurídicas infringidas las que han quedado citadas más arriba.

Tras referir los antecedentes del litigio, señala que el recurso contencioso-administrativo resuelto por la sentencia impugnada en casación tenía por objeto el estudio de la figura de "caducidad" y "anulación" de los procedimientos de gestión cuando la Administración no comunica al contribuyente la terminación de un primer procedimiento de gestión en el que se ha recabado información tributaria (en este caso el previsto en el art. 153 RGAPGI) y se inicia otro posterior (siendo el posterior el previsto en el art. 163 a 165 RGAPGI), del mismo objeto, naturaleza y año, soslayando de este modo el plazo máximo de duración legalmente previsto para este procedimiento. En concreto, examinar si se produce caducidad, tal como cita el art. 153.6 d) RGAPGI pasados tres meses desde la justificación por parte del contribuyente de la no sujeción o exención en el cumplimiento de la obligación de presentación del Impuesto sobre el Patrimonio del 2012 (art. 153.6 b) RGAPGI) sin que la Administración haya notificado nada al contribuyente ni dejado constancia expresa en diligencia de la terminación del procedimiento, dentro del plazo legalmente conferido, e iniciado un procedimiento de comprobación limitada once meses después del mismo objeto, naturaleza y periodo, usando además la información obtenida del procedimiento ya caducado para dictar liquidación y resolver, pues esta parte entiende que sobrepasa los límites que el ordenamiento jurídico tributario impone a la Administración (en este caso a los órganos de gestión), y las garantías para que estos límites produzcan efecto cuando se pretende utilizar documentos e información obtenida de procedimientos caducados.

Defiende la recurrente "[...] que, sin declaración expresa de caducidad del primero procedimiento iniciado, las actuaciones realizadas con posterioridad se entienden practicadas en el seno del mismo procedimiento, caducado y por tanto sin virtualidad interruptiva de la prescripción y eliminando una seguridad jurídica para el contribuyente, sin que sepa perfectamente cuando ha finalizado el anterior procedimiento y cuando se inicia el nuevo, y si éste se ha iniciado precedentemente, o ha prescrito la posibilidad de hacerlo".

Parte de que el procedimiento de Control de Presentación de Declaraciones, Autoliquidaciones y Comunicaciones de Datos se desarrolla en el artículo 153 del RDL 1065/2007, siendo el mismo un procedimiento de gestión con carácter autónomo, con reconocimiento reglamentario habilitado por el artículo 123.2 de la LGT y consta especificado explícitamente en el capítulo II del título IV del RGAPGI, sección 7, subsección 3, en el que se

permite a la Administración tributaria, a través de requerimientos de información, la obtención de una información de relevancia tributaria, fuera de otros procedimientos de gestión (como el de comprobación limitada) o inspección. A partir de esta premisa, y de conformidad con la doctrina del TS, cualquier información previa obtenida por la Administración que quiera proyectarse y utilizarse a todos los efectos en un procedimiento ulterior (como el de comprobación limitada), la Administración está obligada a observar todas las garantías, requisitos y trámites en el procedimiento que obtuvo la información, para que ésta pueda emplearse para dictar cualquier liquidación sin que los derechos y garantías del contribuyente requerido sean vulnerados.

Sostiene que, en su caso, la Administración ha concluido el procedimiento sin (1) una resolución expresa con instrucción de recursos al contribuyente, (2) sin una declaración de caducidad y (3) para que el inicio del procedimiento de comprobación limitada posterior hubiera podido operar como mecanismo de terminación del procedimiento de Control de Presentación de Declaraciones, dicho inicio debería haberse producido antes del plazo de caducidad, caso que tampoco concurre. Por todo ello, las garantías, requisitos y trámites que se requieren a la Administración no se han cumplido.

En el caso de que el contribuyente justifique que no tiene obligación de tal presentación, la Administración tiene la obligación de cumplimentar y comunicar a través de una diligencia (regulada en el art. 99.7 de la LGT y 99.2 del RGAPGI) donde se haga constar hechos, así como las manifestaciones del obligado tributario o persona con la que se entiendan las actuaciones, sin que pueda contener propuestas de liquidación tributaria. La obligación de extenderla al contribuyente, habilita a la Administración para que, respetando los plazos reglamentarios de caducidad, dentro del mismo procedimiento de gestión iniciado pueda continuar (en aplicación del art. 153.6 c) con el inicio de un nuevo procedimiento (si no está conforme con lo alegado por el contribuyente en el curso del primer procedimiento), ya sea comprobación o inspección, (regulados en los art. 136 a 140 LGT y 163 a 165 RGAPGI), incorporando la información y documentación obtenida anterior y que a la vez habilita un nuevo trámite de audiencia o alegaciones al contribuyente.

En el presente caso, no existe tal diligencia entregada al contribuyente que determine la terminación del procedimiento o instrucciones al contribuyente, más allá de una diligencia sin comparecencia de fecha 12 de junio del 2015 (once meses después del inicio del procedimiento de Control de Presentación de Declaraciones) en la que incorpora el expediente del primer procedimiento al procedimiento de comprobación limitada, con la finalidad de calcular una liquidación provisional. Señala que es preciso que el procedimiento inicial de Control de Presentación de Declaraciones no estuviera caducado cuando se notifique al obligado tributario el inicio de un segundo procedimiento que, incluso pudiendo ser de naturaleza distinta, incluya el mismo objeto.

Insiste en que, de acuerdo con la interpretación del art. 104.5 LGT y la doctrina del TS, es necesario que la caducidad se declare expresamente cuando se pretenda hacer valer en otros procedimientos a efectos probatorios los datos y documentos del procedimiento caducado.

Considera que el "[...] hecho que se sirva de la información del primer procedimiento caducado para dictar una liquidación en posterior procedimiento, sin la declaración expresa de caducidad del primero procedimiento iniciado, las actuaciones realizadas con posterioridad se entienden practicadas en el seno del mismo procedimiento que ha durado más de 15 meses, y por tanto caducado. Hecho que supone un vicio de nulidad radical o de pleno derecho en consonancia con el art 47.1.e) de la Ley 39/2015 del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Publicas".

Todo ello supone la nulidad de la liquidación practicada junto con la sanción que acompaña la misma, de conformidad con la doctrina del Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia de 12 Jul. 2003, Rec.8701/1998.

Seguidamente alega que la sentencia impugnada incurre en "[...] una incongruencia interna, mixta o por error y falta de motivación, al haber realizado íntegramente un "copy-plaste" de parte del Fundamento Tercero de la Sentencia del Tribunal de Justicia de Castilla - La Mancha, sec 1º de 30-05-2016 nº 295/2016. Rec. 183/2015, que nada tiene que ver con nuestras peticiones".

Alega que la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Catalunya, Sección Tercera, en su sentencia 221/2022, de 27 de enero del 2022, rec. 267/2019, enjuicia el mismo presupuesto de la misma contribuyente con idénticos hechos pero con referencia al impuesto del patrimonio del año 2011. El inicio del procedimiento del art. 153 RGAPGI fue conjunto para ambos años, si bien luego continuó con la comprobación limitada individualizada por años. Pues bien, "[...] la Sala, en su total diligencia y pulcritud, en su Fundamento de derecho tercero concluye con total certeza y precisión la aplicación de la doctrina establecida del Tribunal Supremo Sala 3ª Sección 2ª de 26 de febrero del 2019 procediendo a la nulidad de la liquidación (y la sanción que trae causa), impugnada al constatar que el uso de documentos obtenidos de un procedimiento caducado no pueden servir para practicar la liquidación en un procedimiento de gestión posterior".

Cita las SSTS núm. 254/2019, de 26 de febrero (Rec. 1423/2017); núm. 259/2019, de 27 de febrero (Rec. 1411/2017) y núm. 260/2019, de 27 de febrero (Rec. 1415/2017).

Deduca la siguiente pretensión:

"[...] la pretensión deducida por mis mandantes en el presente recurso de casación tiene por objeto la estimación del presente recurso, dictándose sentencia con los siguientes pronunciamientos:

a) Se declare nula la Sentencia nº 2263/2021, dictada el 13 de mayo del 2021 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña que desestimó el recurso 475/2019.

b) Se declare nula la Liquidación efectuada por la Administración, así como la sanción que trae su causa, devolviendo a los interesados todos los importes pagados más los intereses correspondientes.

c) Se refuerce y complete la jurisprudencia de esta Sala -sentencia de 26 de febrero del 2019- estableciendo que el procedimiento de Control de Presentación de Declaraciones y Autoliquidaciones, previsto en el art. 153 RGAPGI es un procedimiento de gestión, donde las actuaciones de obtención de información tributaria están sometidas a plazos regulares y no pueden servir para recabar del obligado tributario la información que permita a los órganos de gestión iniciar después un procedimiento de comprobación limitada de sus obligaciones tributarias, soslayando de este modo el plazo máximo de duración legalmente previsto para este procedimiento de gestión. La utilización de los documentos y medios de prueba obtenidos en las actuaciones de Control de Presentación de Declaraciones y Autoliquidaciones que hayan caducado por el transcurso del plazo máximo previsto legalmente, de tres 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 Control de Presentación de Declaraciones y Autoliquidaciones y el archivo de las actuaciones .

d) Se condene en costas a la Administración ante una la falta de diligencia en su actuación que perjudica al ciudadano y por la no aplicación de la jurisprudencia sentada de nuestro Tribunal Supremo, recurriendo cuestiones que contravenían dichos pronunciamientos, con el consiguiente coste para los recurrentes".

Termina solicitando a la Sala:

"[...] en su día dictar Sentencia por la que, casando y anulando la Sentencia recurrida ya referenciada, se estime plenamente nuestro recurso en los términos interesados".

#### **Cuarto. Oposición del recurso de casación.**

El Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta, emplazado como parte recurrida en este recurso de casación, presentó escrito de oposición fechado el 9 de junio de 2023.

Tras reproducir los hechos relevantes a efectos de este recurso, recogidos en el auto de admisión, alega que el 30 de junio de 2014, la Agencia Tributaria de Cataluña, que tiene encomendada la gestión del Impuesto sobre el Patrimonio, notificó a D<sup>a</sup> Ángela, de la que los recurrentes traen causa, el inicio del procedimiento de control de presentación de declaraciones tributarias del artículo 153 del RGI, requiriendo a la misma (artículo 153.2) para la presentación de la correspondiente autoliquidación por el Impuesto sobre el Patrimonio de 2012.

El 10 de julio de 2014, la obligada tributaria remitió un escrito comunicando que no estaba obligada a presentar dicha autoliquidación.

La presentación de este escrito dio lugar a la terminación de ese procedimiento de control, de acuerdo con el artículo 153.6.b) RGI, no siendo aceptada por la Administración tributaria esa justificación. De esa terminación del procedimiento se dejó constancia, como exige el precepto, por diligencia de 12 de junio de 2015, en la que se hace constar que, de conformidad con ese artículo, al no haberse justificado esa obligación, se daba por concluido el procedimiento de control de autoliquidaciones iniciado. Y si bien es cierto que se tardó once meses en dictar esa diligencia, considera que nos encontraríamos ante un defecto formal no invalidante del artículo 63.3 de la Ley 30/1992, aplicable *ratione temporis*.

Afirma que la diligencia indicada no ha hecho más que constatar esa terminación, sin que su extensión requiera la presencia de la obligada, de acuerdo con el artículo 99.2 in fine del RGI, bastando, por tanto, con la firma del personal al servicio de la Administración que realice la actuación.

Siendo ello así y habiendo finalizado de esta forma - ex artículo 156.3.b) del RGI- y no de otra, el procedimiento de control de declaraciones no puede hablarse de caducidad por el transcurso del plazo de tres meses del artículo 156.3.d) RGI desde el inicio del procedimiento el 30 de junio de 2014 pues este concluyó el 10 de julio de 2014.

Sostiene que el 23 de junio de 2015, de forma autónoma e independiente de la actuación de control anterior, y sobre la base exclusiva de los datos en poder de la Administración tributaria, se comunica a la obligada tributaria el inicio de un procedimiento de comprobación limitada, de acuerdo ya con el artículo 136.1.b) LGT/2003, procedimiento que puede iniciarse, como previene el artículo 137.2, con la propuesta de liquidación y que concluye el 23 de octubre de 2015 con la notificación a la obligada tributaria de la liquidación pertinente - ex artículo 139.2.d) de esa Ley, todo ello dentro del plazo máximo de seis meses del artículo 104 de la misma Ley, sin atisbo alguno de caducidad.

Considera que la clave de este recurso, lo que hace matizable la jurisprudencia existente hasta ahora sobre la iniciación de un procedimiento previo de comprobación censal del artículo 144 RGI, es que nos encontramos ante dos procedimientos de gestión tributaria diferentes sin que la terminación del primero implique necesariamente el inicio del segundo. En este caso, el primero, el procedimiento de control de presentación de declaraciones del artículo 153 del RGI, iniciado el 30 de junio de 2014, concluyó el 10 de julio siguiente, con la falta de justificación bastante de la no sujeción o exención del cumplimiento de la obligación de representación, forma de terminación del procedimiento prevista en el artículo 153.6.b) RGI. La constatación de esa forma de terminación tuvo lugar el 12 de junio de 2015 con el levantamiento de una diligencia, la prevenida en el propio artículo, sin necesidad de presencia de la obligada.

El segundo procedimiento, independiente del anterior, el procedimiento de comprobación limitada se inició el 23 de junio de 2015, una vez descartado cualquier intento de tener en cuenta documentación aportada por la recurrente, con una propuesta de liquidación en la que se toman exclusivamente en cuenta los importes que figuran en la base de datos de la Administración tributaria.

Afirma que la clave de este recurso, que lo diferencia de otros sobre los que han mediado ya pronunciamientos de esta Sala, es que en aquellos la información obtenida del obligado tributario en el procedimiento de comprobación censal previo fue utilizada posteriormente en el seno del procedimiento de comprobación limitada alargándose de esa forma el plazo de duración máxima, mientras que aquí, "[...] al margen de que puede defenderse legalmente que el procedimiento de control terminó, el 10 de julio de 2014, con la no justificación suficiente por la obligada de su obligación de presentar autoliquidación, aunque no se dejara constancia de ello hasta unos meses después - ex artículo 153.6.b) RGI - en ningún momento se utilizaron en el procedimiento de comprobación limitada, posteriormente iniciado, datos o documentos facilitados por la obligada (no proporcionó ninguno) sino que dicho procedimiento, como hemos visto, e insistimos ahora, se inició sobre la base de los datos que de forma exclusiva obraban en poder de la Administración ( artículo 136.2.b) LGT/2003)".

Concluye que "[...] tras un primer intento frustrado en un procedimiento de control para que la obligada tributaria presentara la correspondiente autoliquidación de Impuesto sobre el Patrimonio, la Administración tributaria, unos meses más tarde, se vio obligada ya de oficio a iniciar, exclusivamente con sus datos, un procedimiento de comprobación limitada que concluyó, dentro del plazo máximo previsto legalmente, con una liquidación, la que es objeto del actual recurso, confirmada por el TEAR de Cataluña y por esa Sala en su sentencia, que debe también confirmarse por ese Tribunal, en todo caso, con desestimación del recurso".

Solicita a la Sala:

"[...] en primer lugar, que, interpretando los preceptos identificados en el auto de admisión y atendiendo a las circunstancias del caso, fije como doctrina jurisprudencial, matizando la existente sobre el particular, que es posible la iniciación de un procedimiento de control de declaraciones para requerir de un obligado tributario la presentación de una autoliquidación o declaración omitida y que puede terminar con la justificación de que no procede tal presentación, lo que no impide en absoluto que, posteriormente, sobre la base exclusiva de los datos en poder de la Administración tributaria pueda iniciarse, de forma autónoma del procedimiento anterior, un procedimiento de comprobación limitada cumpliendo el plazo máximo de duración legalmente previsto.

Sobre esa base, desestime ya el recurso y confirme la sentencia recurrida y con ella la resolución del TEAR de Cataluña recurrida ante el mismo".

Termina suplicando a la Sala:

"[...] previos los trámites oportunos e interpretando los artículos identificados en el auto de admisión en la forma propuesta en la alegación tercera de este escrito, dicte sentencia por la que lo desestime confirmando la sentencia recurrida".

#### **Quinto.** *Vista pública y señalamiento para deliberación, votación y fallo del recurso.*

Por providencia de 12 de junio de 2023, el recurso quedó concluso y pendiente de votación y fallo, al no haber lugar a la celebración de vista pública por advertir la Sala que no resultaba necesaria atendiendo a la índole del asunto.

Asimismo, por providencia de 11 de octubre de 2023 se designó ponente a la Excm. Sra. D<sup>a</sup> Esperanza Córdoba Castroverde y se señaló para la deliberación, votación y fallo del recurso el 19 de diciembre de 2023, fecha en la que se deliberó y votó el asunto con el resultado que ahora se expresa.

## **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

**Primero.** *Objeto del presente recurso de casación y hechos relevantes para su resolución.*

1. El objeto de este recurso de casación consiste en examinar la procedencia en Derecho de la sentencia impugnada, dictada por la Sección Segunda de la Sala de este orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, impugnada en casación por don Eladio, don Emilio, doña Milagros -sucesora de don Eliseo- y de DIRECCION000, CB, sucesores de doña Ángela, y, en concreto, dar respuesta a la cuestión que formula el auto de admisión que consiste en reforzar, completar, matizar o, en su caso, corregir la jurisprudencia de esta Sala -sentencia de 26 de febrero de 2019 (RCA/1423/2017)- en lo concerniente a si en un procedimiento de control de presentación de declaraciones, las actuaciones de obtención de información tributaria pueden servir para recabar del obligado tributario la necesaria que permita a los órganos de gestión iniciar después un procedimiento de comprobación limitada de sus obligaciones tributarias, soslayando de este modo el plazo máximo de duración legalmente previsto para ese procedimiento y los efectos que a su incumplimiento se anudan.

2. Los hechos del litigio que son relevantes para su resolución y que, en esencia, recoge el auto de admisión, sin que resulten controvertidos, son los siguientes:

2.1. La Oficina Gestora de la Agencia Tributaria de Cataluña, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 153 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el 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 ["RGAT"] y mediante notificación efectuada el 30 de junio de 2014, requirió a la contribuyente, doña Ángela, para que presentase la autoliquidación del Impuesto sobre el Patrimonio correspondiente al ejercicio 2012, pues según los datos obrantes en dicha Dependencia podría estar obligada, o que acreditase que no lo estaba.

2.2. El 10 de julio de 2014, la interesada, mediante correo certificado, remitió un escrito en el que comunicaba que no estaba obligada a presentar dicha autoliquidación, ya que su patrimonio inmobiliario estaba afecto a una actividad económica de alquiler de locales.

2.3. La Oficina Gestora, el 12 de junio de 2015, expidió una diligencia sin comparecencia en la que se señalaba que de conformidad con lo dispuesto en el art. 153.6.b) del RGAT se daba por concluido el procedimiento de control de autoliquidaciones iniciado con la notificación del 30 de junio de 2014.

Tres días después, en relación al Impuesto sobre el Patrimonio del ejercicio 2012, practicó una propuesta de liquidación con la que se iniciaba un procedimiento de comprobación limitada, detallándose los bienes que configuraban el patrimonio del contribuyente y se comunicaba a éste que la exención de los inmuebles que en la citada contestación se declaraba no se podía admitir, pues en la autoliquidación del IRPF del ejercicio 2012 dichos inmuebles no figuraban afectos a ninguna actividad económica. La liquidación propuesta ascendía a 25.780,90 euros.

2.4. Tras el trámite de alegaciones, y no conforme con la liquidación practicada, la interesada interpuso el correspondiente recurso de reposición, volviendo a señalar la caducidad del procedimiento de control de autoliquidaciones, siendo desestimado por acuerdo notificado el 23 de octubre de 2015.

2.5. Frente a dicho acuerdo, doña Ángela dedujo reclamación económico-administrativa ante el TEARC, que fue desestimada por resolución de 14 de mayo de 2019.

2.6. Contra la citada resolución, se interpuso recurso-contencioso administrativo núm. 475/2019 ante la Sección Segunda de la Sala de este orden jurisdiccional de Cataluña que, por sentencia de 13 de mayo de 2021, aclarada por auto de 20 de julio, desestimó el recurso contencioso-administrativo interpuesto.

La ratio decidendi se contiene en el FD Segundo cuyo tenor literal es el siguiente:

"SEGUNDO. En primer lugar, debemos hacer referencia a los hechos acaecidos en el expediente administrativo:

-La gestora inició procedimiento de control de autoliquidaciones, regulado en el artículo 153 del Reglamento de Gestión e Inspección Tributaria, notificado al recurrente el 30 de junio de 2014, por el que se le requería para que presentase la autoliquidación del impuesto sobre el patrimonio correspondiente al ejercicio 2011 y 2012.

-El 14 de julio de 2014, el recurrente presentó escrito alegando que no estaba obligado a presentar dicha liquidación, ya que su patrimonio estaba afecto a una actividad económica de alquiler de locales.

-El 23 de junio de 2015 el recurrente recibió propuesta de liquidación relativa al ejercicio 2012.

En base a lo anterior el recurrente considera que, al no iniciar ningún procedimiento de comprobación o investigación en el plazo de 3 meses que se tiene que resolver el procedimiento de control de gestión del cumplimiento de las obligaciones formales, la actora considero que el requerimiento de la Agencia tributaria fue justificado adecuadamente y que por tanto, procedería o bien notificar la resolución de terminación del procedimiento

o la caducidad del procedimiento, al haber sobrepasado el plazo de los 3 meses previsto en el artículo 153.6 del RDL 1065/2007.

El procedimiento de control de presentación de declaraciones se califica como un procedimiento de gestión regulado en el artículo 153 Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el 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 (en adelante RGAPGI). Este procedimiento consiste en un requerimiento al obligado tributario para que presente la autoliquidación o declaración omitida. Su calificación como procedimiento de gestión tiene su base en el artículo 117.1 e) LGT que califica como gestión tributaria aquellas funciones administrativas que consisten entre otras en la realización de actuaciones de control de cumplimiento de la obligación de presentar declaraciones tributarias y de otras obligaciones formales. Por tanto, no cabe compartir las alegaciones del recurrente en relación con la aplicación de los plazos de caducidad o prescripción atendiendo al procedimiento de comprobación limitada. En el presente supuesto, únicamente se ha exigido la presentación de aquellos documentos relativos a la autoliquidación del impuesto sobre el patrimonio correspondiente al ejercicio 2011 y 2012. En definitiva, el procedimiento de comprobación limitada no trae causa de la finalización de un procedimiento de control de autoliquidaciones, sino que se trata de dos procedimientos diferentes, en el sentido de que la propuesta de regularización no se efectuó a partir de los datos aportados por el interesado en el citado procedimiento de control, sino de los importes que figuraban en la base de datos de la Gestora.

Dicho procedimiento termina por imperativo del artículo 153, apartado 6 a través de las siguientes formas: "El procedimiento de control de presentación de declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones de datos terminará de alguna de las siguientes formas:

- a) Por la presentación de la declaración, autoliquidación o comunicación de datos omitidas.
- b) Por la justificación de la no sujeción o exención en el cumplimiento de la obligación de presentación. De dicha circunstancia se dejará constancia expresa en diligencia.
- c) Por el inicio de un procedimiento de comprobación o investigación.
- d) Por caducidad, una vez transcurrido el plazo de tres meses sin haberse notificado resolución expresa que ponga fin al procedimiento."

Dicho lo anterior, toda vez que el procedimiento de control de presentación de documentos finalizó con la incorporación de los mismos antes de los tres meses, no puede admitirse la tesis de la caducidad, ya que la presentación de la declaración es una causa de terminación de conformidad con lo dispuesto en el artículo 153.6 RGAPGI, sin que se exija una resolución expresa que verifique el cumplimiento. No es necesaria diligencia expresa que deje constancia de la presentación de la declaración, ya que se trata de una actividad que exige en todo caso y como ocurre en ambos la colaboración del obligado tributario. Por tanto, el obligado no puede ignorar esta actuación, pero es que además el propio precepto no lo exige expresamente a diferencia de lo que ocurre por ejemplo con el apartado b del mismo artículo.

Por lo que no procede apreciar la caducidad alegada por el recurrente." (sic).

## **Segundo.** *Preceptos concernidos en este recurso.*

1. Conforme al auto de admisión, el recurrente plantea la interpretación de las siguientes normas: (i) El artículo 153.6 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el 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 ["RGAT"]; (ii) Los artículos 99.7, 100, 104, y 136 a 140 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria ["LGT"] en relación con los artículos 99.2, 153.6, 163 a 165 del RGAT; (iii) Los artículos 9.3, 14, 24 y 120 de la Constitución española de 1978 ["CE"] y 33 y 67.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa ["LJCA"], 209.3 y 218.1 y 2 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil ["LEC"]; (iv) Asimismo, entiende vulnerada la jurisprudencia del Tribunal Supremo contenida en las sentencias "254/2019 de 26 de Febrero 2019, Rec. 1423/2017, la Sentencia Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia 259/2019 de 27 Feb. 2019, Rec. 1411/2017 y la Sentencia del Tribunal Supremo, Sala Tercera de lo Contencioso-Administrativo, Sección Segunda, Sentencia 260/2019 de 27 de febrero" (sic).

2. El Título IV del RGAT regula las " Actuaciones y Procedimientos de Gestión Tributaria", lo que constituye el desarrollo reglamentario del capítulo III del Título III de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

El referido Título IV del RGAT dedica el capítulo II a los " Procedimientos de gestión tributaria", comprendiendo una Sección 7ª -" Actuaciones y procedimiento de comprobación de obligaciones formales"-cuya Subsección 3ª, relativa a las " Actuaciones de control de presentación de declaraciones", recoge el artículo 153 atinente al " Control de presentación de declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones de datos". Dicho precepto dispone:

"1. Corresponde a la Administración tributaria el control del cumplimiento de la obligación de presentar declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones de datos en los siguientes supuestos:

- a) Cuando resulten obligados a ello de acuerdo con su situación censal.
- b) Cuando se ponga de manifiesto por la presentación de otras declaraciones, autoliquidaciones o comunicaciones de datos del propio obligado tributario.
- c) Cuando se derive de información que obre en poder de la Administración procedente de terceras personas.
- d) Cuando se ponga de manifiesto en el curso de otras actuaciones o procedimientos de aplicación de los tributos.

2. En el supuesto previsto en el apartado 1.a) la Administración tributaria podrá requerir al obligado tributario para que presente la autoliquidación o declaración omitida o, en su caso, comunique la correspondiente modificación o baja censal.

3. En el supuesto previsto en el apartado 1.b), la Administración tributaria entenderá que existe omisión en la presentación de la declaración o autoliquidación y podrá requerir su presentación, entre otros casos, cuando la obligación de presentar una declaración, autoliquidación o comunicación de datos se derive de la presentación por el propio obligado de declaraciones o autoliquidaciones a cuenta o cuando se omita la presentación de comunicaciones de datos o de declaraciones exigidas con carácter general en cumplimiento de la obligación de suministro de información y se hayan presentado declaraciones o autoliquidaciones periódicas asociadas a aquella.

4. En el supuesto previsto en el apartado 1.c), se considerará que se ha omitido la presentación de declaraciones o autoliquidaciones y podrá requerirse su presentación.

Cuando el obligado tributario alegue inexactitud o falsedad de dicha información se podrá requerir al tercero para que ratifique la información suministrada.

5. En los casos en que no se atienda el requerimiento o en los que, atendiéndose este, se presente una declaración o autoliquidación en la que se aprecien discrepancias respecto de los importes declarados o autoliquidados por el obligado tributario o por terceros, podrá iniciarse el correspondiente procedimiento de comprobación o investigación.

6. El procedimiento de control de presentación de declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones de datos terminará de alguna de las siguientes formas:

- a) Por la presentación de la declaración, autoliquidación o comunicación de datos omitidas.
- b) Por la justificación de la no sujeción o exención en el cumplimiento de la obligación de presentación. De dicha circunstancia se dejará constancia expresa en diligencia.
- c) Por el inicio de un procedimiento de comprobación o investigación.
- d) Por caducidad, una vez transcurrido el plazo de tres meses sin haberse notificado resolución expresa que ponga fin al procedimiento".

Las actuaciones de control de presentación de declaraciones constituyen un procedimiento de gestión tributaria, pues así lo reconoce explícitamente el capítulo II del Título IV del RGAT, reconocimiento reglamentario habilitado por el artículo 123.2 de la LGT - "Reglamentariamente se podrán regular otros procedimientos de gestión tributaria a los que serán de aplicación, en todo caso, las normas establecidas en el capítulo II de este título "-. En concreto, el procedimiento de control de presentación de declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones de datos (artículo 153 RGAT), tiene naturaleza autónoma y, por ende, distinta de otros procedimientos de gestión tributaria, como en este caso, del procedimiento de comprobación limitada iniciado posteriormente.

### **Tercero. Criterio interpretativo de la Sala.**

1. Como hemos señalado, el auto de admisión nos solicita reforzar, completar, matizar o, en su caso, corregir la jurisprudencia de esta Sala -sentencia de 26 de febrero de 2019 (RCA/1423/2017)-, en lo concerniente a si en un procedimiento de control de presentación de declaraciones, las actuaciones de obtención de información tributaria pueden servir para recabar del obligado tributario la necesaria que permita a los órganos de gestión iniciar después un procedimiento de comprobación limitada de sus obligaciones tributarias, soslayando de este modo el plazo máximo de duración legalmente previsto para ese procedimiento y los efectos que a su incumplimiento se anudan.

2. En la sentencia de esta Sala núm. 254/2019, 26 de febrero de 2019 (RCA/1423/2017), a la que siguieron las sentencias núm. 259/2019 y 260/2019, de 27 de febrero de 2019 (RCA 1411/2017 y 1415/2017), se abordó una controversia jurídica muy similar a la que subyace en el presente recurso, consistente en examinar los límites que el ordenamiento jurídico tributario impone a la Administración -en concreto, a los órganos de gestión- así como las garantías para que dichos límites desplieguen toda su efectividad en cuanto a la utilización de los documentos e información recabada en los mismos.

En aquel litigio, del que dimanaba el recurso de casación, se siguieron dos tipos de actuaciones: unas de comprobación censal o, como las denomina la AEAT en los distintos documentos, de verificación censal; y en segundo lugar, las actuaciones de comprobación limitada, iniciadas mediante propuesta de liquidación, basada en la información recabada en aquellas actuaciones de comprobación o verificación censal.

En el litigio del que dimana este recurso de casación se han seguido también dos tipos de actuaciones: unas actuaciones de control de presentación de declaraciones al amparo del artículo 153 RGAT, y posteriormente una actuación de comprobación limitada, iniciadas también mediante propuesta de liquidación, si bien el Abogado del Estado considera que no se basaban en la información recabada en aquellas actuaciones de control, sino únicamente en los datos de que disponía la Administración.

Al igual que ocurría en el recurso de casación examinado por esta Sala en su sentencia de 26 de febrero de 2019 (RCA/1423/2017), de apreciarse en este recurso que las actuaciones de control de presentación de declaraciones - iniciadas el 30 de junio de 2014- discurrieron y concluyeron por el cauce procedimental adecuado, difícilmente podría pensarse que se ha "soslayado" (verbo nuevamente empleado por el auto de admisión) el plazo máximo del procedimiento posterior, mientras que la respuesta sería distinta si dichas actuaciones de obtención de información tributaria no hubiesen respetado los límites y garantías normativas.

Pues bien, dada la importancia de los razonamientos expuestos por esta Sala en la sentencia de 26 de febrero de 2019, cit, y la relevancia que pueden tener para la resolución del recurso, procede reproducir su contenido:

" SEGUNDO. *Planteamiento general: las actuaciones de obtención de información tributaria.*

A la vista de la circunstancia de que el auto de admisión centra la labor interpretativa de esta Sala de enjuiciamiento en los artículos 93, apartados 1 y 2, de la LGT/2003, y 30, apartados 3 y 4, 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, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio ["RGAT"], con relación a los artículos 123, 104 y 136 a 140 de la misma LGT/2003, habremos de enmarcar la cuestión desde la perspectiva de las denominadas "obligaciones de información".

1. De acuerdo con el apartado primero del artículo 93 de la LGT "[l]as personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, así como las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de esta ley, estarán obligadas a proporcionar a la Administración tributaria toda clase de datos, informes, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria relacionados con el cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias o deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas", obligaciones que a tenor del apartado segundo del mismo precepto "deberán cumplirse con carácter general en la forma y plazos que reglamentariamente se determinen, o mediante requerimiento individualizado de la Administración tributaria que podrá efectuarse en cualquier momento posterior a la realización de las operaciones relacionadas con los datos o antecedentes requeridos."

Esa obligación del artículo 93 LGT se desarrolla por el RGAT, en el capítulo V (obligaciones de información) del Título II (obligaciones tributarias formales), cuyo artículo 30 señala que:

"1. El cumplimiento de las obligaciones de información establecidas en los artículos 93 y 94 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se realizará conforme lo dispuesto en la normativa que las establezca y en este capítulo.

[...]

3. El cumplimiento de la obligación de información también podrá consistir en la contestación a requerimientos individualizados relativos a datos, informes, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria relacionados con el cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias o deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas, aunque no existiera obligación de haberlos suministrado con carácter general a la Administración tributaria mediante las correspondientes declaraciones. En estos casos, la información requerida deberá aportarse por los obligados tributarios en la forma y plazos que se establezcan en el propio requerimiento, de conformidad con lo establecido en este reglamento. Las actuaciones de obtención de información podrán desarrollarse directamente en los locales, oficinas o domicilio de la persona o entidad en cuyo poder se

hallen los datos correspondientes o mediante requerimientos para que tales datos, informes, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria sean remitidos o aportados a la Administración tributaria.

Las actuaciones de obtención de información podrán realizarse por propia iniciativa del órgano administrativo actuante o a solicitud de otros órganos administrativos o jurisdiccionales en los supuestos de colaboración establecidos legalmente [...]

Los requerimientos individualizados de obtención de información respecto de terceros podrán realizarse en el curso de un procedimiento de aplicación de los tributos o ser independientes de este. Los requerimientos relacionados con el cumplimiento de las obligaciones tributarias propias de la persona o entidad requerida no suponen, en ningún caso, el inicio de un procedimiento de comprobación o investigación.

4. La solicitud de datos, informes, antecedentes y justificantes que se realice al obligado tributario en el curso de un procedimiento de aplicación de los tributos de que esté siendo objeto, de acuerdo con las facultades establecidas en la normativa reguladora del procedimiento, no tendrá la consideración de requerimiento de información a efectos de lo previsto en los artículos 93 y 94 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria".

De lo expuesto resulta sin dificultad que, en función de su objeto, cabe distinguir requerimientos individualizados de obtención de información que versan sobre las propias obligaciones tributarias del requerido, de aquellos otros en los que el requerimiento se refiere a datos no del propio requerido sino de terceros con los que aquel ha mantenido relaciones económicas, profesionales o financieras.

Pues bien, aunque el precepto únicamente parece reconocer el carácter autónomo (es decir, fuera de un procedimiento de aplicación de los tributos) del requerimiento individualizado dirigido a terceros, cabe entender que también los dirigidos al obligado tributario pueden realizarse fuera del procedimiento de comprobación o investigación pues, en ningún caso, suponen el inicio de dicho procedimiento.

Por tanto, en función del momento en que se formulen, los requerimientos individualizados de obtención de información pueden efectuarse con carácter previo a la iniciación de los procedimientos de aplicación de los tributos o formularse en el curso de un procedimiento ya iniciado, distinción que, aparte de la relevancia que entraña por lo que se refiere al régimen de impugnación (constituir o no un acto de trámite), incide, directamente, sobre el plazo del que dispone la Administración para realizar una actuación con trascendencia tributaria y, en definitiva, para acotar el régimen jurídico de la caducidad.

2. También desde la perspectiva del procedimiento de comprobación limitada puede llegarse a idénticas conclusiones por lo que se refiere al carácter autónomo de determinados requerimientos de información.

La Exposición de Motivos de la LGT se hace eco de esta preocupación, cuando afirma que "el procedimiento de comprobación limitada se caracteriza por la limitación de las actuaciones que se pueden realizar, con exclusión de la comprobación de documentos contables, los requerimientos a terceros para captación de nueva información y la realización de actuaciones de investigación fuera de las oficinas del órgano actuante, salvo lo dispuesto en la normativa aduanera o en supuestos de comprobaciones censales o relativas a la aplicación de métodos objetivos de tributación".

De acuerdo con el artículo 136, apartado 4 de la LGT, es posible que las actuaciones de comprobación limitada comprendan la realización de comprobaciones censales o relativas a la aplicación de métodos objetivos de tributación, lo que - a sensu contrario- permite entender que dichas actuaciones de comprobación censal no tienen por qué incluirse necesariamente dentro del procedimiento de comprobación limitada.

Esta posibilidad aparece explicitada en el artículo 164.3 RGAT (tramitación del procedimiento de comprobación limitada): "A efectos de lo dispuesto en el artículo 136.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, cuando el procedimiento de comprobación limitada incluya comprobaciones censales o relativas a la aplicación de métodos objetivos de tributación, las actuaciones que se refieran a dichas comprobaciones podrán realizarse en las oficinas, despachos, locales y establecimientos del obligado tributario en los supuestos en que sea necesario el examen físico de los hechos o circunstancias objeto de comprobación. A estos efectos, los órganos competentes tendrán las facultades previstas en el artículo 172 de este reglamento."

También los procedimientos de inspección pueden incluir o no esas comprobaciones, por cuanto a tenor del apartado 7 del artículo 197 RGAT, las actuaciones de control censal pueden ser desarrolladas por los órganos de inspección y, en estos supuestos, "podrán proponer, en su caso, a los órganos competentes, el acuerdo de baja cautelar, el inicio del procedimiento de rectificación censal, la rectificación de oficio de la situación censal o la revocación del número de identificación fiscal, regulados en los artículos 144 a 147, ambos inclusive, de este reglamento."

La STS de 26 mayo de 2014 (RCA 16/2012) -en la que subyacía una liquidación y sanción por IVA con relación con la importación de un yate-, detectó ese efecto elusivo del plazo al que anteriormente nos referíamos ante la circunstancia de que la Administración solicitó información a las autoridades de otros Estados antes del inicio del procedimiento de inspección, formalizándose este último después de recibida y analizada la información requerida:

"[...] No cabe admitir que, ante las dificultades que acarrea cumplir el plazo máximo señalado por el legislador para las actuaciones inspectoras cuando deba pedirse información a las autoridades de otros Estados con objeto de regularizar la situación tributaria de la entidad inspeccionada, y a fin de burlar ese plazo máximo, se realicen actuaciones antes del inicio del procedimiento, formalizándose este último después de recibida y analizada la información requerida.

Recuérdese que "el legislador quiso, a través del artículo 29 de la Ley 1/1998, que las actuaciones de inspección se consumaran en un plazo máximo de doce meses, sin perjuicio de su posible prórroga hasta el límite de otros doce si concurren las circunstancias que la propia Ley prevé (apartado 1), determinando, no obstante, que para su cómputo se descuenten las dilaciones imputables al contribuyente y las interrupciones justificadas que se determinen reglamentariamente (apartado 2). Entre tales interrupciones, el titular de la potestad reglamentaria consideró, en uso de la remisión legislativa, las provocadas por la petición de datos e informes a, entre otras autoridades, las administraciones de Estados miembros de la Unión Europea o de terceros países ( artículo 31 bis, apartado 1.a), del Reglamento general de la inspección de los tributos, en la redacción del Real Decreto 136/2000). Esas previsiones constituyen, como la exposición de motivos de la propia Ley 1/1998 dice respecto de todo su contenido, expresión de un principio programático del sistema tributario enderezado a mejorar la posición jurídica del contribuyente para alcanzar el anhelado equilibrio en sus relaciones con la Administración (punto II). Así pues, el propósito del titular de la potestad legislativa es que, como principio general, la Inspección de los tributos finiquite su tarea en el plazo de doce meses, prorrogable como mucho hasta veinticuatro si concurren las causas tasadas en la norma, si bien autoriza, para computar el tiempo, a descontar las demoras provocadas por los contribuyentes y los paréntesis necesarios para la tarea inspectora y de comprobación, como los constituidos por la necesidad de esperar a la llegada de la información recabada a otras autoridades. En cualquier caso, ha sido tajante al dejar muy claro que el tiempo que transcurra entre la notificación del inicio de las actuaciones y el acto que las culmina no exceda de aquellos lapsos temporales (artículo 29, apartados 1 y 4)" ( sentencia de 24 de enero de 2011 (casación 5990/07, FJ 5º)".

Este asunto revela que determinadas solicitudes de información sólo pueden tramitarse a través del correspondiente procedimiento de comprobación o inspección pero no de forma autónoma cuando el derecho tributario no haya reconocido dicha posibilidad, doctrina que reiteramos ahora, si bien, en el caso que nos ocupa, el carácter autónomo y previo (al procedimiento de comprobación limitada) de las actuaciones de comprobación censal -que son las que efectivamente se llevaron a cabo en el año 2010- encuentran un expreso reconocimiento en nuestro derecho tributario. Cuestión distinta es la forma en que se puso término a dichas actuaciones y la incidencia que ello puede tener en las posteriores actuaciones de comprobación limitada con base en la información recabada en las de comprobación o verificación censal.

### TERCERO. *El carácter autónomo de la comprobación censal.*

A los efectos de ubicar o calificar jurídicamente la actuación llevada a cabo por la Unidad de módulos de la Administración de Hacienda de Fuencarral, conviene apuntar que el artículo 93 de la LGT no contiene la regulación de un procedimiento tributario específico, sino que simplemente enuncia un deber genérico de colaboración e Información del contribuyente.

Ahora bien, las actuaciones llevadas a cabo en 2010 por la Unidad de módulos se enmarcaban en un procedimiento de gestión tributaria, eso sí, distinto -tanto desde el punto de vista teleológico como temporal- del procedimiento de comprobación limitada posterior. En efecto, el requerimiento dirigido a la recurrente en 2010 tenía por finalidad determinar ciertos aspectos de su actividad, relativos al ámbito censal, por lo que se trató de un requerimiento relacionado con el cumplimiento de obligaciones tributarias propias de la persona requerida y que, por tanto, no podía suponer, -recordemos, en ningún caso, artículo 30.3 in fine RGAT- el inicio de un procedimiento de comprobación o investigación.

Las actuaciones de comprobación censal constituyen un procedimiento de gestión tributaria pues así lo reconoce explícitamente el capítulo II del título IV del RGAT, reconocimiento reglamentario, habilitado por el artículo 123.2 de la LGT. Más específicamente, se trataban de actuaciones y procedimientos de comprobación censal (arts. 144 a 147 del RGAT).

Por tanto, el acervo normativo aludido permitía a la Administración la obtención de una información con relevancia tributaria fuera del procedimiento de comprobación limitada, específicamente, a través de un procedimiento de gestión previo de control censal.

Sin embargo, esta afirmación parte de una premisa ineludible: para que esa información previamente obtenida pueda proyectarse y utilizarse a todos los efectos en un procedimiento ulterior, la Administración está obligada a observar todas las garantías, requisitos y trámites en el procedimiento en el que obtuvo la información lo que, como se verá a continuación, no ha acaecido en el presente caso.

**CUARTO. La tramitación de los procedimientos dedicados al control censal.**

Entre los procedimientos dedicados al control censal, el RGAT distingue actuaciones de comprobación censal (artículo 144); procedimiento de rectificación censal (artículo 145), rectificación de oficio de la situación censal (artículo 146) y revocación del número de identificación fiscal (artículo 147).

En este asunto se han producido unas actuaciones de comprobación censal del artículo 144 RGAT -lo que explicaría que la Administración se refiriese a actuaciones de comprobación- que, además, como advirtió la propia Unidad de módulos en la Diligencia de 4 de mayo de 2010 no tenían "carácter de comprobación tributaria".

Dichas actuaciones permitieron constatar que, matriculada la recurrente en el I.A.E. en los epígrafes 501.3 "Albañilería y pequeños trabajos de construcción" y 653.2 "Comercio menor de aparatos de uso doméstico" -tributando en estimación objetiva en el IRPF y en régimen simplificado de IVA-, en realidad estaba excluida de módulos a partir de la factura NUM001 de 7 noviembre 2005, debido a que el importe de la misma (120.996,16 euros) superaba el máximo de 36.060,73 euros (41.802,61 euros IVA incluido) que la nota del epígrafe 501.3 autoriza.

En consecuencia, dado que dicho límite había sido rebasado por la recurrente, según la propia Unidad de módulos, la misma debería tributar por el epígrafe 501.1, que no se encuentra incluido en la Orden de Módulos.

Sin embargo, no consta que dichas actuaciones de comprobación censal hubiesen continuado o concluido con la rectificación de su situación censal a la que se refiere el procedimiento del artículo 145 RGAT, pese a que, efectivamente, como describe el informe de 17 de junio de 2010, de la jefa de la Unidad de módulos, la obligada tributaria debía tributar por el epígrafe 501.1 en lugar de por el epígrafe 501.3. En este punto es necesario reseñar que el art. 144.3 del RGAT dispone que cuando en el curso de las actuaciones de comprobación censal "[...] se pongan de manifiesto omisiones o inexactitudes en la información que figure en el censo, la rectificación de la situación censal del obligado tributario se realizará de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 145 y 146", lo que remite inexcusablemente a los procedimientos de rectificación censal (art. 145) y de rectificación de oficio de la situación censal (art. 146) previstos en el RGAT.

Pues bien, en el presente procedimiento, con independencia de que el informe de 17 de junio de 2010 de la jefa de la Unidad de módulos fuera o no notificado a la recurrente (lo que ésta niega y la Administración demandada ni tan siquiera cuestiona), lo cierto es que tampoco consta una resolución que expresamente pusiera fin a las actuaciones de comprobación censal, más allá de la diligencia de constancia de hechos de 30 julio 2010, que únicamente expresa que la Administración le devuelve las facturas recibidas y emitidas de los años 2006, 2007, 2008 y 2009, una vez finalizada la comprobación.

Por tanto, ante la ausencia de una resolución expresa que instruya a la recurrente sobre las consecuencias de dicha comprobación así como sobre las posibilidades de su impugnación, hemos de concluir que el procedimiento de control censal no fue expresamente concluido, ni por un procedimiento de rectificación censal, como prevé el art. 144.3 del RGAT, ni desde luego por unas actuaciones de comprobación limitada iniciadas en el marco de la propia comprobación censal, lo que abre, en consecuencia, el análisis de la caducidad.

A este respecto, conviene apuntar que, de acuerdo con el artículo 145, apartado 4 del RGAT, el procedimiento de rectificación censal puede terminar por caducidad, una vez transcurrido el plazo regulado en el artículo 104 LGT, sin haberse notificado la resolución expresa que ponga fin al procedimiento (letra c); o por el inicio de un procedimiento de comprobación limitada o de inspección que incluya el objeto del procedimiento de rectificación de la situación censal (letra d).

Ahora bien, como ya se ha dicho, en el presente caso no consta que se hubiese seguido procedimiento de rectificación censal sino únicamente actuaciones de comprobación censal, con relación a las que el artículo 144 nada dice por lo que respecta a la caducidad. Ciertamente, en este sentido, importa tener en consideración la terminología utilizada por el RGAT, y aunque en su artículo 144 se refiera a actuaciones de comprobación censal, y en el artículo 145 hable directamente de procedimiento de rectificación de la situación censal, esta Sala considera que no cabe negar sustantividad procedimental a las actuaciones de comprobación censal del artículo 144 RGAT, debiéndose estar a la aplicación del plazo general de caducidad de 6 meses del artículo 104.1 LGT "cuando las normas reguladoras de los procedimientos no fijen plazo máximo".

Consecuentemente, tanto a tenor del artículo 144 como del procedimiento de rectificación fiscal (artículo 145) -al que debió de acudir y no consta que así se hiciera- transcurridos seis meses desde el inicio de dichas actuaciones de comprobación fiscal, el procedimiento había caducado.

Sin embargo, no hay declaración de caducidad alguna y, pese a ello, la Administración practicó la regularización de la recurrente a través de un procedimiento de comprobación limitada, iniciado casi dos años después -en 2012-, en el que incorporó e hizo valer la información obtenida en la comprobación censal, en particular, el informe de la unidad de módulos, informe que deriva directamente de un procedimiento caducado.

En este sentido, si bien es cierto que el apartado 5 del artículo 104 del LGT apunta 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 debemos

olvidar que el propio precepto exige que "producida la caducidad, ésta será declarada, de oficio o a instancia del interesado, ordenándose el archivo de las actuaciones."

La declaración de caducidad del procedimiento no constituye por regla general una obligación de la Administración, según dispone el art. 103.2, párrafo primero LGT, a menos que el interesado así lo solicite ( art. 103.2, párrafo segundo de la LGT), o que la Administración pretenda utilizar los documentos y medios de prueba obtenidos en el procedimiento caducado en otros procedimientos iniciados o que puedan iniciarse con posterioridad ( art. 104.5 último párrafo de la LGT).

Habiéndose preterido esta última declaración de caducidad no cabe, en consecuencia, reconocer validez, no ya al informe de la unidad de módulos en el procedimiento de comprobación limitada ulterior y que sirvió, precisamente, para girar la liquidación de la recurrente combatió en la instancia, sino tampoco validez ni eficacia probatoria a los documentos y medios de prueba obtenidos en aquel, que sirvieron precisamente para iniciar mediante propuesta de liquidación el procedimiento de comprobación limitada ( art. 137.2 LGT).

Incluso, aunque se entendiera, a partir de una lectura conjunta de los artículos 144 y 145 apartado 4, letra d) del RGAT, que las actuaciones de comprobación censal -y no sólo el procedimiento de rectificación fiscal- podrían también haber terminado con el inicio del procedimiento de comprobación limitada, dicha circunstancia exigiría que el procedimiento de comprobación limitada se hubiese incoado, precisamente, antes de transcurrir el plazo de caducidad de las actuaciones de comprobación censal, lo que, obviamente, en este caso tampoco se ha producido.

En conclusión, si bien desde el punto de vista jurídico es posible separar y sustantivar como procedimiento las actuaciones de comprobación censal a los efectos de obtener información tributaria para hacerla valer en un procedimiento (en este caso, de comprobación limitada) a incoar con posterioridad, los hechos y circunstancias que concurren en el presente supuesto han frustrado dicha posibilidad básicamente, porque el procedimiento iniciado por la Administración en 2010 para llevar a cabo las actuaciones de comprobación censal (1) no concluyó con una resolución expresa con instrucción de recursos a la contribuyente, (2) tampoco fue declarada su caducidad y (3) porque, en todo caso, para que el inicio del procedimiento de comprobación limitada ulterior hubiera podido operar como mecanismo de terminación del procedimiento de comprobación censal dicho inicio debería haberse producido antes de transcurrir el plazo de la caducidad, circunstancia que no se produjo".

Finalmente, fija la siguiente doctrina jurisprudencial:

"Teniendo en consideración que la cuestión suscitada en el auto de admisión, consiste en "determinar si, las actuaciones de obtención de información tributaria pueden servir para recabar del obligado tributario la necesaria que permita a los órganos de gestión iniciar después un procedimiento de comprobación limitada de sus obligaciones tributarias, soslayando de este modo el plazo máximo de duración legalmente previsto para ese procedimiento y los efectos que a su incumplimiento se anudan", procede, en función de todo lo razonado precedentemente, declarar que los artículos 93, apartados 1 y 2 de la LGT y el artículo 30, apartados 3 y 4 del RGAT con relación a los plazos máximos de resolución y a los efectos de la falta de resolución expresa ( art. 104) en el ámbito de los procedimientos de comprobación limitada ( arts. 123 y 136 a 140 LGT), deben interpretarse de la siguiente manera:

Las actuaciones de obtención de información tributaria pueden servir para recabar del obligado tributario la necesaria para que permita a los órganos de gestión iniciar después un procedimiento de comprobación limitada de sus obligaciones tributarias, y están sujetas al plazo máximo de duración legalmente previsto para ese procedimiento. 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".

3. Sostiene el Abogado del Estado, en línea con lo expuesto en la sentencia impugnada en casación, que la clave de este recurso, que lo diferencia de la jurisprudencia anteriormente referida relativa a la iniciación de un procedimiento previo de comprobación censal del art. 144 RGAT, es que en este caso "nos encontramos ante dos procedimientos de gestión tributaria diferentes sin que la terminación del primero implique necesariamente el inicio del segundo", dado que "el primero, el procedimiento de control de presentación de declaraciones del artículo 153 del RGI, iniciado el 30 de junio de 2014, concluyó el 10 de julio siguiente, con la falta de justificación bastante de la no sujeción o exención del cumplimiento de la obligación de representación (sic), forma de terminación del procedimiento prevista en el artículo 153.6.b) RGI ", siendo así que la constatación de esa forma de terminación tuvo lugar "el 12 de junio de 2015 con el levantamiento de una diligencia, la prevenida en el propio artículo, sin necesidad de presencia de la obligada" y "[e]l segundo procedimiento, independiente del anterior, el procedimiento de comprobación limitada, se inició el 23 de junio de 2015, una vez descartado cualquier intento de tener en cuenta documentación aportada por la recurrente, con una propuesta de liquidación en la que se toman exclusivamente en cuenta los importes que figuran en la base de datos de la Administración tributaria".

4. Pues bien, la interpretación realizada por la Sala de instancia no puede ser compartida por este Tribunal.

En efecto, no existe duda alguna de que el 30 de junio de 2014, la Agencia Tributaria de Cataluña, que tiene encomendada la gestión del Impuesto sobre el Patrimonio, notificó a doña Ángela, de la que los recurrentes traen causa, el inicio de un procedimiento de control de presentación de declaraciones del artículo 153 RGAT, requiriéndole, conforme al apartado 2, para la presentación de la correspondiente autoliquidación por el Impuesto sobre el Patrimonio del ejercicio 2012.

Por tanto, se inició en dicha fecha -30 de junio de 2014- un procedimiento de gestión autónomo que permitía a la Administración obtener información con relevancia tributaria, fuera del procedimiento de comprobación limitada, a través de ese procedimiento de control previo.

Como ya expuso esta Sala en la sentencia cit, para que esa información previamente obtenida pueda proyectarse y utilizarse a todos los efectos en un procedimiento posterior, en este caso en uno de comprobación limitada, la Administración está obligada a observar todas las garantías, requisitos y trámites en el procedimiento en el que obtuvo la información.

En el curso de ese procedimiento de control, la obligada tributaria contestó al requerimiento poniendo de manifiesto la exención del impuesto del patrimonio por actividad económica con cita de los artículos 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto del Patrimonio, y 27 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

No consta una resolución expresa que pusiera fin al procedimiento seguido en el plazo reglamentariamente establecido -tres meses conforme al artículo 156.3.d) RGAT-, así como de las posibilidades de su impugnación.

La alegación del Abogado del Estado atinente a que la presentación del escrito por la obligada tributaria el día 10 de julio de 2014 " dio lugar a la terminación del procedimiento de control, de acuerdo con el artículo 153.6.b) RGI ", no puede ser admitida pues olvida que, si bien la letra b) del apartado 6 del precepto recoge como una de las formas de terminación del procedimiento de control " la justificación de la no sujeción o exención en el cumplimiento de la obligación de presentación", exige que de dicha circunstancia se deje constancia expresa en diligencia, lo que no se llevó a cabo por la Administración dentro del plazo de tres meses de duración del procedimiento. En efecto, de la terminación del procedimiento se dejó constancia, como exige el precepto, por diligencia de 12 de junio de 2015, en la que se recoge que al no haberse justificado la obligación se daba por concluido el procedimiento de control iniciado, pero ello se llevó a cabo once meses después de la presentación de su escrito por la obligada tributaria y, por tanto, una vez que ya se había producido la caducidad del procedimiento por transcurso del plazo de tres meses.

No hubo tampoco declaración de caducidad del procedimiento y, pese a ello, la Administración el 23 de junio de 2015, once días después de haber extendido la diligencia referida, comunicó a la obligada tributaria el inicio de un procedimiento de comprobación limitada, al que incorporó la información obtenida del procedimiento de control caducado, acompañando propuesta de liquidación en la que figuran concretas referencias al borrador aportado, procedimiento que concluyó el 23 de octubre de 2015 con la notificación de la liquidación correspondiente.

Y si bien es cierto, como ha expuesto esta Sala en la sentencia de 26 de febrero de 2019, cit, que el apartado 5 del artículo 104 del LGT recoge 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 debemos olvidar que el propio precepto exige que "producida la caducidad, ésta será declarada, de oficio o a instancia del interesado, ordenándose el archivo de las actuaciones."

De la misma forma, conviene recordar que la declaración de caducidad del procedimiento no constituye por regla general una obligación de la Administración, según dispone el art. 103.2, párrafo primero LGT, a menos que el interesado así lo solicite ( art. 103.2, párrafo segundo de la LGT), o que la Administración pretenda utilizar los documentos y medios de prueba obtenidos en el procedimiento caducado en otros procedimientos iniciados o que puedan iniciarse con posterioridad ( art. 104.5 último párrafo de la LGT), como ha ocurrido en el presente supuesto.

En consecuencia, no habiéndose declarado la caducidad del procedimiento de control, no puede reconocerse validez ni eficacia alguna a la información obtenida y que ha servido de base para iniciar mediante propuesta de liquidación el procedimiento de comprobación limitada.

Es más, aunque se entendiera que las actuaciones de control de presentación de declaraciones podrían también haber terminado con el inicio del procedimiento de comprobación limitada, dicha circunstancia exigiría, como se ha encargado de recordar esta Sala en la sentencia cit, que el procedimiento de comprobación limitada se hubiese incoado, precisamente, antes de transcurrir el plazo de caducidad de las actuaciones de control, lo que, obviamente, tampoco se ha producido.

En conclusión, si bien desde el punto de vista jurídico es posible separar y sustantivar como procedimiento las actuaciones para el control de presentación de declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones de datos del artículo 153 RGAT , a los efectos de obtener información tributaria para hacerla valer en un procedimiento, en este caso, de comprobación limitada de los artículos 163 y siguientes de la disposición reglamentaria, a incoar con posterioridad, los hechos y circunstancias que concurren en el presente supuesto han frustrado dicha posibilidad

básicamente, porque el procedimiento iniciado por la Administración el 30 de junio de 2014 para llevar a cabo las actuaciones de control (1) no concluyó con una resolución expresa con instrucción de recursos a la contribuyente, (2) tampoco fue declarada su caducidad y (3) porque, en todo caso, para que el inicio del procedimiento de comprobación limitada ulterior hubiera podido operar como mecanismo de terminación del procedimiento de comprobación censal, dicho inicio debería haberse producido antes de transcurrir el plazo de la caducidad, circunstancia que no se produjo.

A lo expuesto no puede obstar la alegación del Abogado del Estado atinente, como se ha expuesto, a que "en ningún momento se utilizaron en el procedimiento de comprobación limitada, posteriormente iniciado, datos o documentos facilitados por la obligada (no proporcionó ninguno) sino que dicho procedimiento ... se inició sobre la base de los datos que de forma exclusiva obraban en poder de la Administración", pues en la diligencia sin comparecencia extendida el 12 de junio de 2015 se hizo constar "[...] que en fecha 24 de abril de 2015 se ha dado de alta de oficio un expediente de patrimonio en el que se incorpora el procedimiento de control de presentación de autoliquidaciones", lo que implica que la Administración incorporó al expediente de comprobación limitada el expediente del procedimiento de control de presentación de autoliquidaciones, en el que obraba no solo el escrito presentado por la interesada en fecha 10 de julio de 2014, sino también los documentos que acompañaba, entre ellos los borradores de declaración de patrimonio de los años 2011 y 2012 de la Agencia Tributaria.

En consecuencia, si bien en la propuesta de liquidación con la que se iniciaba el procedimiento de comprobación limitada se hacía constar que la propuesta se realizaba de acuerdo con la información que disponía la Administración en su base de datos, sin embargo esta información resultaba ampliada con la entregada con el escrito de la obligada de 10 de julio de 2014, donde constaba un borrador de impuesto sobre el patrimonio con los datos y valores patrimoniales de la contribuyente, constando expresas referencias en la propuesta de liquidación al "borrador aportado".

#### **Cuarto.** *Respuesta a la cuestión interpretativa planteada en el auto de admisión.*

Con las consideraciones efectuadas en los fundamentos anteriores estamos en disposición de dar respuesta a la cuestión que se nos plantea en el auto de admisión del recurso. A tal fin, se refuerza la doctrina jurisprudencial establecida por esta Sala en sentencia núm. 254/2019, 26 de febrero de 2019 (RCA/1423/2017), a la que han seguido las sentencias núm. 259/2019 y 260/2019, de 27 de febrero de 2019 (RCA 1411/2017 y 1415/2017), y se fija como doctrina jurisprudencial la siguiente:

En un procedimiento de control de presentación de declaraciones, las actuaciones de obtención de información tributaria pueden servir para recabar del obligado tributario la necesaria que permita a los órganos de gestión iniciar después un procedimiento de comprobación limitada de sus obligaciones tributarias, y están sujetas al plazo máximo de duración previsto para ese procedimiento.

La utilización de los documentos y medios de prueba obtenidos en el procedimiento de control de presentación de declaraciones, que haya caducado por el transcurso del plazo máximo previsto reglamentariamente, de tres 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 control y el archivo de las actuaciones.

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

La necesaria consecuencia de lo que hasta aquí hemos expuesto es que el recurso de casación ha de ser estimado, toda vez que el criterio de la sentencia recurrida no se ajusta a la doctrina jurisprudencial expuesta, procediendo también la estimación del recurso contencioso-administrativo interpuesto en la instancia.

#### **Sexto.** *Pronunciamiento sobre costas.*

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse 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. Respecto de las generadas en la instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad.

## FALLO

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, reforzando la doctrina jurisprudencial establecida por esta Sala en sentencia núm. 254/2019, 26 de febrero de 2019 (RCA/1423/2017), a la que han seguido las sentencias núm. 259/2019 y 260/2019, de 27 de febrero de 2019 (RCA 1411/2017 y 1415/2017).

## **Segundo.**

Haber lugar al recurso de casación deducido por el procurador don Antonio Nicolás Vallellano, en representación de don Eladio, don Emilio, doña Milagros y DIRECCION000, CB, contra la sentencia de 13 de mayo de 2021, aclarada por auto de 20 de julio, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, en el recurso núm. 475/2019, sentencia que se casa y anula.

## **Tercero.**

Estimar el recurso contencioso-administrativo núm. 475/2019 interpuesto frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña de 14 de mayo de 2019, desestimatoria de la reclamación económico-administrativa formulada contra la liquidación practicada en relación al Impuesto sobre el Patrimonio, ejercicio 2012, resolución que se anula así como los actos administrativos de liquidación y sanción de los que traiga causa, con devolución de los gastos en los que incurrió para garantizar el pago de la deuda tributaria más los intereses correspondientes.

## **Cuarto.**

No hacer imposición de las costas procesales de esta casación ni de las causadas en la instancia.

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.