



Roj: **STS 5735/2023 - ECLI:ES:TS:2023:5735**

Id Cendoj: **28079130022023100384**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **18/12/2023**

Nº de Recurso: **4459/2022**

Nº de Resolución: **1718/2023**

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **ISAAC MERINO JARA**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **TEAR, Cataluña, 16/06/2020,**
STSJ CAT 1450/2022,
ATS 288/2023,
STS 5735/2023

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.718/2023

Fecha de sentencia: 18/12/2023

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 4459/2022

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 14/11/2023

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Procedencia: T.S.J.CATALUÑA CON/AD SEC.1

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

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 4459/2022

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

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

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1718/2023

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 18 de diciembre de 2023.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 4459/2022, interpuesto por el procurador don Argimiro Vázquez Guillén, en representación de don Marco Antonio, contra la sentencia dictada por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, el 11 de febrero de 2022, en el recurso núm. 820/2020 sobre impuesto sobre la renta de las personas físicas de los ejercicios 2009 a 2012 y acuerdo de imposición de sanción por infracción tributaria.

Ha comparecido, como parte recurrida, la Administración General del Estado, representada y defendida por el abogado del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Resolución recurrida en casación.

El objeto del presente recurso de casación lo constituye la sentencia dictada el 11 de febrero de 2022 por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, que estimó parcialmente el recurso contencioso-administrativo tramitado como procedimiento ordinario núm. 820/2020, promovido contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña de 16 de junio de 2020 por la que se estimaron parcialmente las reclamaciones económico administrativas NUM000 y NUM001, acumuladas, interpuestas contra el acuerdo dictado por la AEAT, Dependencia Regional de Inspección Financiera y Tributaria de la Delegación Especial de Cataluña, con sede Barcelona, por el concepto impuesto sobre la renta de las personas físicas de los ejercicios 2009 a 2012 y contra el acuerdo de imposición de una sanción por infracción tributaria.

SEGUNDO.- Hechos relevantes.

En fecha 25 de agosto de 2015, la Inspección de los Tributos incoó al recurrente acta suscrita en disconformidad (modelo A02) nº NUM006, por el concepto IRPF del ejercicio 2009 a 2012, en la modalidad de tributación individual.

Trayendo causa de dicha acta, en fecha 17 de diciembre de 2015, el inspector regional y el jefe de la Oficina Técnica dictaron acuerdo por el que practicaban la liquidación definitiva de referencia. El citado acuerdo fue notificado en fecha 18 de diciembre de 2015.

En fecha 18 de enero de 2016 se interpuso reclamación económico administrativa, siendo tramitada bajo la referencia NUM000, contra el acuerdo de liquidación que le habla sido notificado, sin efectuar alegaciones en el escrito de interposición.

En fecha 11 de marzo de 2016, la Inspección de los Tributos notificó acuerdo de resolución del procedimiento sancionador (modelo A51) con causa en el acuerdo de liquidación A3- NUM006. El acuerdo de resolución del procedimiento sancionador impone una sanción efectiva por importe de 125.574,96 euros. La inspección entiende que el obligado tributario incurre, en cada ejercicio económico, en el tipo infractor del artículo 191 LGT como consecuencia de haber dejado de ingresar en las respectivas autoliquidaciones 17.751,27 euros, 29.917,42 euros, 21.741,83 euros y 86.371,23 euros que es calificada en todos los casos de leve, dando por reproducida la motivación contenida en el acuerdo sancionador.

El 18 de marzo de 2016 se interpuso reclamación económico-administrativa contra la misma, siendo tramitada bajo la referencia NUM001.

Mediante providencia a solicitud del interesado, se acumularon las mencionadas reclamaciones, para su resolución conjunta, al estimar que concurren los requisitos establecidos en el artículo 230 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

El 16 de junio de 2020 el Tribunal Regional de Cataluña dictó resolución por la que se estimaron parcialmente -en los términos del fundamento de derecho vigésimo primero- las reclamaciones económico administrativas núm. NUM000 y NUM001, acumuladas, interpuestas contra el acuerdo dictado por la AEAT, Dependencia Regional de Inspección Financiera y Tributaria de la Delegación Especial de Cataluña, con sede Barcelona, por



el concepto impuesto sobre la renta de las personas físicas de los ejercicios 2009 a 2012 y contra el acuerdo de imposición de una sanción por infracción tributaria. En el fundamento de derecho vigésimo-primer se acordó: "ESTIMAR EN PARTE reclamación la económico-administrativa NUM000 anulando el acuerdo impugnado al objeto de ser sustituido de acuerdo con lo expuesto en los fundamentos de derecho".

ESTIMAR EN PARTE la reclamación económico-administrativa NUM007 , al objeto de que se adapte cuantitativamente la sanción a la nueva liquidación que se dicte".

2º.- Interposición del recurso contencioso-administrativo. Don Marco Antonio interpuso recurso contencioso administrativo contra la mencionada resolución, que se tramitó con el número 820/2020 ante la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña.

TERCERO.- *La sentencia de instancia.*

La *ratio decidendi* de la sentencia en relación con la sanción se contiene en los fundamentos de derecho segundo y tercero, con el siguiente tenor literal:

"SEGUNDO.- Este recurso se ha deliberado en unidad de acto con los recursos número 2934/2020 y número 976/2021, (*sic*, en realidad 976/2020), titularidad de los otros dos notarios que con el aquí recurrente conforman la sociedad civil particular antes referida, y con el antecedente de nuestra sentencia 985/2021, de 5 de marzo (recurso 559/2020), recaída en el recurso contencioso-administrativo interpuesto por "Notaria Cabades, **Valls** y González, SCP", por el concepto del IVA 1T12010 a 4T12012, con el trasfondo de la misma información procedente de las actuaciones inspectoras que de nuevo aquí concierne, y con identidad de representación y defensa en todos estos procesos.[...]

- El motivo de la demanda [en el recurso 559/2020, en el que recayó la sentencia 985/2021, de 5 de marzo], se centró en alegar que el Gabinete Técnico está integrado en la misma Delegación Especial de la AEAT en Cataluña a la que pertenece la Dependencia Regional de Inspección, pero nada refiere que constituyan o no dependencias de un mismo órgano, lo que en su caso hubiera exigido no solo el razonamiento suficiente de este hecho como motivo de impugnación, sino también la justificación de la estructura orgánica de la Delegación Especial y de sus Dependencias Regionales.

El recurso contencioso-administrativo debe ser estimado (*sic*) en dichos términos (en realidad fue desestimado) y, además, con imposición de costas, según el fallo).

Después dice:

"Como se ha visto, nuestra anterior sentencia dio respuesta a esta misma cuestión de la interrupción justificada del plazo máximo de duración de estas actuaciones inspectoras, conforme los términos que allí propuso la demanda. Y la razón de su sentido desestimatorio residió en que la demanda tan solo se sustentaba en la doctrina jurisprudencial que se refería a una normativa que no estaba vigente en la situación temporal que nos ocupaba, siendo además que la ya vigente difería de la anterior, lo que en el caso exigía la acreditación que el peticionario y el emisor del informe de valoración estuvieran integrados en el mismo Órgano administrativo; prueba que por no cumplir la recurrente provocó la desestimación de su demanda.

Por el contrario, la demanda del presente recurso se presentó una vez notificada aquella Sentencia, lo que justifica, ahora sí, que aporte la justificación que la Delegación Especial integra tanto la Dependencia Regional de Recursos Humanos y Gestión Económica, como la Dependencia Regional de Inspección, conforme resulta de la Resolución de 21 de septiembre de 2004, de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se establece la estructura y organización territorial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, aquí de aplicación por razón temporal.

Esto es, que la Administración Tributaria solicitó el informe de valoración a otra dependencia del mismo Órgano administrativo".

TERCERO. - La anterior motivación sirve aquí también por remisión, y conduce a la anulación de las liquidaciones por el concepto de IRPF de los ejercicios 2009 y 2010, y de los actos sancionadores por igual concepto de los ejercicios 2009 y 2010; desestimándolo en lo restante.

En especial, si bien en los otros dos asuntos resolvimos la cuestión de la caducidad del procedimiento sancionador de los ejercicios 2011 y 2012, ello lo fue conforme los términos de la congruencia que vino delimitada por la demanda y la oposición, sin que podamos efectuar de oficio ningún pronunciamiento sobre esta pretensión aquí no fue deducida, que por ello incurriría en incongruencia *extra petita*".

La citada sentencia constituye el objeto del presente recurso de casación.

CUARTO.- *Tramitación del recurso de casación*



1.- Preparación. La representación procesal de don Marco Antonio, presentó escrito el 13 de abril de 2022 preparando recurso de casación contra la sentencia dictada.

Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidos el artículo 211.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) ["LGT"] y el artículo 16.9 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (BOE de 11 de marzo) ["TRLIS"], en redacción dada por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal.

La Sala de instancia tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 12 de mayo de 2022.

2.- Admisión. La sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo admitió el recurso de casación por medio de auto de 18 de enero de 2023, en el que aprecia la presencia de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciada en estos literales términos:

[...] "Determinar si, en los supuestos en los que el tribunal sentenciador advierte la posible caducidad de un procedimiento sancionador, puede y debe proceder de oficio a su análisis y resolución, sin necesidad de que haya sido alegada previamente por alguna de las partes, previo trámite de audiencia.

3º) Identificar como norma jurídica que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación el artículo 211.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria".

3.- Interposición. El procurador don Argimiro Vázquez Senín, en representación de don Marco Antonio interpuso recurso de casación mediante escrito de 3 de marzo de 2023.

Concluye el escrito de interposición solicitando de esta sala que: "se estime el presente recurso y se case la sentencia recurrida, estimándose el recurso contencioso-administrativo interpuesto en atención a que conforme al artículo 211.4 de la Ley General Tributaria en los supuestos en los que el Tribunal sentenciador advierte la posible caducidad de un procedimiento sancionador, como es en este caso, puede y debe proceder de oficio a su análisis y resolución sin necesidad de que haya sido alegada previamente por alguna de las partes, en su caso, previo trámite de audiencia.

20. Por lo que de conformidad con lo dispuesto en el art. 87 bis 2) en relación con el art. 93.1, ambos de la LJCA, esta parte recurrente solicita respetuosamente a la Sala:

21. Que con estimación del presente recurso de casación se anule la sentencia impugnada y estime el recurso contencioso-administrativo interpuesto por esta parte declarando la caducidad del procedimiento sancionador u ordene, en su caso, la retracción de actuaciones para que la sala de instancia, con respeto a la doctrina que se fije en la Sentencia, dicte Sentencia".

4.- Oposición al recurso interpuesto. El abogado del Estado, en la representación que ostenta de la Administración General del Estado, emplazada como parte recurrida, presentó escrito, el 18 de abril de 2023, oponiéndose al presente recurso, en el cual frente a las pretensiones del recurrente, concluye que: "puede, en efecto, ser oportuno completar la doctrina jurisprudencial que ya existe sobre el alcance y extensión de la obligación de los tribunales de la jurisdicción contenciosa de apreciar de oficio la prescripción, en concreto, la prescripción tributaria, para aclarar que la misma se aplica también a la apreciación de oficio de la caducidad de los procedimientos sancionadores tributarios, de modo que los órganos judiciales que conocen de un asunto, caso de apreciar que puede existir una caducidad no esgrimida, deben someter la cuestión a las partes, ex, art.33.2 LJCA pero solo en caso en que aprecien que existe una apariencia clara y diáfana de su concurrencia pero no cuando para decidir sobre ello, sea preciso valorar hechos que no se han disputado o aplicar, previamente al análisis de la caducidad, normas, figuras jurídicas o institutos que nunca se han discutido, como sería el caso de las dilaciones imputables a los administrados".

5.- Votación, fallo y deliberación 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 20 de abril de 2023, quedó el recurso concluso y pendiente de señalamiento para votación y fallo.

Por providencia de fecha 7 de julio de 2023 se designó como Magistrado ponente al Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara y se señaló para votación y fallo de este recurso el día 14 de noviembre de 2023, fecha en que comenzó la deliberación del recurso.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. - *Objeto del presente recurso de casación.*



Lo que se discute, en esencia, en el presente recurso de casación, es si la caducidad apreciada en un recurso que está relacionado con otro, pone al juzgador en el deber de analizar la posibilidad de que se haya producido la caducidad en el segundo de conformidad con el artículo 33.2 LJCA o, dada las circunstancias del caso, a la vista de que el interesado ni siquiera esgrimió su concurrencia, actuó conforme a derecho, habida cuenta que por su propia naturaleza, la caducidad, ligada al transcurso del tiempo, a las fechas de adopción de los acuerdos y de notificación de las sanciones, así como a posibles dilaciones en el procedimiento, no puede desconectarse del caso concreto, so pena de incurrir en incongruencia.

SEGUNDO.- Alegaciones de las partes.

Mantiene el recurrente, en su escrito de interposición, que la sentencia recurrida infringe el artículo 211.4 LGT.

Recuerda que la sentencia recurrida, en los otros dos asuntos relativos a los otros dos titulares de la sociedad civil, resolvió la cuestión de la caducidad del procedimiento sancionador debido a que ésta se invocó en ambas demandas, sin embargo, en este caso, aunque se deliberó en unidad de acto, no se resuelve sobre la misma para no incurrir en incongruencia *extra petita*.

Considera que una interpretación correcta del artículo 211.4 LGT implica que, aun cuando no se hubiera alegado, cuanto un tribunal advierte la caducidad de un procedimiento sancionador puede y debe proceder de oficio a su análisis y resolución, sin necesidad de que haya sido alegada previamente por alguna de las partes, puesto que es una excepción al principio de justicia rogada y el tribunal no incurre en incongruencia *extra petita*.

Apunta la recurrente que se produce una incongruencia al utilizar los argumentos y justificaciones realizadas en las otras demandas en lo relativo al exceso de duración del procedimiento inspector y no en este caso, cuando la propia norma excepciona el principio de justicia rogada.

Por ello, sostiene que "la sentencia ha infringido el deber de proceder de oficio al análisis de la caducidad, cuando, como en este caso, manifiesta indicios claros de su existencia y dispone de todos los elementos para la decisión debido a que resulta incontrovertido, que la sanción se inició mediante acuerdo, notificado en la misma fecha, el 27 de agosto de 2015 y se dictó acuerdo de resolución el 11 de marzo de 2016 notificado el mismo día, por tanto, excediendo sobradamente del plazo de 6 meses previsto en el artículo 211 de la LGT".

Aclara que ese exceso del plazo "se advierte incluso, aunque al mismo se añadan los cinco días correspondientes a la solicitud de ampliación de plazo de alegación realizada por el contribuyente, y que a juicio del TSJC respecto a los otros dos recursos resueltos en unidad de decisión con este, no procede computar, entre otras razones, porque la inspección sólo concedió un plazo de 10 días para presentar alegaciones en su segunda propuesta de resolución frente al plazo de 15 días previsto normativamente en el artículo 210.4 de la LGT y la necesidad de éste habida cuenta de la complejidad que de manera objetiva resulta del tiempo que la Administración requirió para realizar la segunda propuesta".

La Abogacía del Estado sostiene en su escrito de oposición que nada alegó el recurrente en la vía económico administrativa, ante el TEAR de Cataluña, sobre la duración del procedimiento sancionador. Tampoco alegó la caducidad del procedimiento en el posterior recurso contencioso-administrativo interpuesto. La sentencia recurrida anuló las liquidaciones por el IRPF de los ejercicios 2009 y 2010, y sus correlativas sanciones, al apreciar la prescripción de dichos ejercicios por excesiva duración del procedimiento inspector. Mientras que en cuanto a los ejercicios 2011 y 2012, tras hacer referencia a otros dos recursos relacionados, sí resolvió en favor de declarar la caducidad de procedimiento sancionador, no hizo lo propio con el recurso del que trae origen el presente recurso de casación, ya como se ha dicho, consideró que no podía efectuar, de oficio, un pronunciamiento sobre la declaración de caducidad, puesto que no fue deducida, so pena de incurrir en incongruencia *extra petita*.

La Abogacía del Estado interpreta después los artículos 178, 207, 211 y concordantes LGT, en relación con el artículo 33.1 y 2 LJCA y con la jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre la apreciación de oficio, en sede judicial, de la prescripción y, también, de la caducidad.

En particular, trae a colación el artículo 211 LGT, relativo a la "Terminación del procedimiento sancionador en materia tributaria" que establece en su apartado 1, que este terminará "mediante resolución o por caducidad", que en su apartado 2, declara que "El procedimiento sancionador en materia tributaria deberá concluir en el plazo máximo de seis meses contados desde la notificación de la comunicación de inicio del procedimiento", a lo que, en su apartado 4, añade que "el vencimiento del plazo establecido en el apartado 2 de este artículo sin que se haya notificado resolución expresa producirá la caducidad del procedimiento. La declaración de caducidad podrá dictarse de oficio o a instancia del interesado y ordenará el archivo de las actuaciones. Dicha caducidad impedirá la iniciación de un nuevo procedimiento sancionador".



Defiende que cuando el artículo 211.4 LGT dice que la declaración de caducidad podrá dictarse de oficio, "obviamente, se está dirigiendo a la Administración tributaria que es la que debe verificar si ha transcurrido o no el plazo del art.211.2. El precepto no se refiere a los Tribunales de Justicia que han de juzgar según lo alegado y probado por las partes, conforme a los principios de justicia rogada y dispositivo que rigen en nuestro ordenamiento".

En ese sentido, la STS de 14 de noviembre 2017, RCA 3185/2016, partiendo del artículo 69.2 LGT razonó: "una cosa es el mandato que el precepto contiene acerca de que la prescripción pueda ser apreciada de oficio y que, naturalmente, se dirige a la Administración tributaria, pues ésta debe verificar primero, antes de ejercitar sus potestades, si éstas se mantienen o han decaído por el transcurso del tiempo, unido a su abandono; y otra cosa bien distinta es que tal regla no procesal esté dirigida de forma primigenia a los Tribunales de justicia, que han de juzgar según lo alegado y probado por las partes, conforme al esquema de jurisdicción rogada, del que es expresión formal el artículo 33 de la LJCA... (...)".

Ciertamente, la misma STS que se acaba de citar continuó declarando que el artículo 33.2 LJCA "permite a los Tribunales someter a la consideración de las partes, motivos susceptibles de fundar el recurso o la oposición, no alegados por ellas. Entre éstos, podría tener cabida la caducidad del procedimiento sancionador. Sin embargo, ello no supone que los Tribunales, obligatoriamente, tengan que someter a las partes, de oficio, la posible caducidad del procedimiento, cuando nadie lo ha planteado, si en principio, no aprecian su existencia ni consideran, como dice el precepto, que "sean [en apariencia] susceptibles de fundar el recurso".

En relación con lo anterior, la Abogacía del Estado señala, "por una parte, se ha de tener en cuenta que la caducidad apreciada en otros recursos, no presupone la de cualesquiera otros relacionados dado que, por su propia naturaleza, la caducidad, ligada al trascurso del tiempo, a las fechas de adopción de los acuerdos y de notificación de las sanciones, así como a posibles dilaciones en el procedimiento, está indisolublemente unida a las peculiares circunstancias de cada supuesto. Esto supone que, aunque un órgano judicial haya apreciado la caducidad del procedimiento sancionador en otro recurso relacionado, no tiene por qué plantearse su existencia en el recurso conexo, máxime, si la parte interesada ni siquiera la esgrime" y, por otra, que también se ha de tener presente que "la caducidad del procedimiento sancionador puede ser de inmediata apreciación, cuando simplemente se constata el transcurso del plazo de seis meses y se cuenta con la información necesaria acerca de las fechas de inicio y fin de dicho procedimiento pero, en otros supuestos, puede conllevar un análisis más amplio de hechos con sustantividad propia, como ocurre en el caso en que se ha de estudiar si las dilaciones imputadas por la Administración al contribuyente fueron o no realmente debidas a su conducta. Especialmente en este tipo de supuestos, si la parte interesada no discute las dilaciones, ni plantea siquiera la cuestión, los Tribunales no tienen por qué tener dudas sobre la caducidad. Por tanto, en estos supuestos tampoco tienen por qué plantear la cuestión ex, art.33.2 LJCA".

Después, trae a colación la doctrina fijada en la STS de 9 de febrero de 2012, RCA 2210/2010, reiterada en las SSTS de 16 de mayo de 2013, RCA 5114/2010 y 24 de abril de 2014, RCA 492/2012, de la cual recoge los siguientes párrafos:

"este Tribunal Supremo ha matizado y precisado el alcance y extensión de la obligación de apreciar de oficio la prescripción, puesto que una extensión excesiva, como la contemplada en este caso, además de un abuso prohibido, pudiera incidir en el derecho de defensa, que también le asiste a la Administración.

Conforme a reiterada doctrina de este Tribunal, extensible sin artificio al actual artº 69.2 de la Ley 58/2003, el art. 67 de la L.G.T. impone la aplicación de la prescripción de oficio, sin necesidad de que la invoque o excepcione el sujeto pasivo, lo que supone que tanto en la vía administrativa (de inspección, de gestión o de reclamación), como en la jurisdiccional de instancia, los órganos que conocen de un asunto deben, caso de concurrir, aplicarla aun cuando no hubiera sido propuesta por la parte.

Doctrina esta que, siendo incuestionable, requiere cierta precisión, para evitar situaciones como la que es objeto del presente. En tanto que lo que no dice esta doctrina es que la misma sea aplicable, aun cuando para determinar si efectivamente se produjo o no la prescripción sea necesario valorar hechos que no fueron objeto de disputa o aplicar previamente al análisis de la prescripción normas, figuras jurídicas o institutos que nunca fueron cuestionados respecto de su correcta aplicación. Valga como ejemplo, por las numerosas veces con que en la práctica nos lo encontramos, que se invoque por vez primera en demanda o, incluso, en el recurso de casación, la prescripción sobre la posible calificación de diligencias argucias, evitando que se trate como cuestión nueva bajo la protección de que la prescripción es aplicable incluso de oficio, y pretendiendo que se proceda al análisis de las diligencias cuestionadas para a posteriori, entrar a analizar el cómputo de los plazos a los efectos de atender a la alegación de prescripción; o como sucede en este caso, que la prescripción se alega sobre un presupuesto anterior, ajeno a la misma, cuál es si la dilación era o no imputable al contribuyente.



En definitiva, se camufla la nueva cuestión sobre la prescripción, bajo el argumento de que debe ser apreciada de oficio, incluso, cuando se trata de una cuestión que, en principio, posee sustantividad propia y constituye presupuesto necesario para, en su caso, apreciar dicha prescripción, cual es si la dilación fue o no imputable al contribuyente. Esta es la cuestión, la que se debió plantear en el momento procesal adecuado, que claro está no era la demanda, puesto que la dilación tuvo lugar durante el procedimiento de inspección, y de considerarse interrupción injustificada, al no haber sido apreciada habría determinado la lesión del art. 31. *quater* del R.G.I.T. Sin embargo, lo cierto es que esta cuestión de la aplicación de dicho precepto no fue planteada por la entidad actora en sede económico administrativa, sino que lo hace por vez primera en demanda. Por ello, lo correcto, lo que cabía esperar de la Audiencia Nacional era que, respetando el principio de congruencia que dimana del art. 24.1 CE, no pronunciarse sobre esta cuestión, la dilación imputable al contribuyente, pues constituía, claramente, una cuestión nueva...".

Advierte la Abogacía del Estado que, en el supuesto de la sentencia transcrita, la prescripción sí se había alegado en sede judicial, aunque *ex novo*, mientras que en el caso que ahora se enjuicia, la caducidad del procedimiento sancionador ni siquiera se planteó ante el órgano judicial, lo que abunda en la idea de que este no tiene por qué apreciar de oficio dicha caducidad, ni someter a las partes la cuestión a través del artículo 33.2 LJCA, si no se le revela como evidente.

En el mismo sentido, cabe invocar otras SSTs, como la de 14 de noviembre de 2017, RCA 3185/2016 ya mencionada o la STS de 5 de julio de 2016, RCA 2945/2015.

Concluye su alegación manifestando que, "ni a la vista de la LGT, ni a la luz de la LJCA, cabe deducir que los Tribunales del orden contencioso administrativo deban proceder de oficio al análisis de la posible caducidad de los procedimientos sancionadores tributarios cuando no haya sido alegada por las partes. Pueden hacerlo, previo trámite de audiencia del art. 33.2 LJCA si así lo estiman, pero no están obligados a ello, ni tal obligación resulta, aunque se haya apreciado la caducidad en otros recursos relacionados".

TERCERO. - *Criterio de la Sala.*

Tal como relata la sentencia recurrida, la regularización se centra en la imputación de rentas por el ejercicio de la actividad económica, realizada a través de la sociedad civil particular "Notaria Cabades, Valls y González", IRPF 2009 a 2012 y en las sanciones que traen causa en las anteriores.

Señala en su fundamento jurídico segundo la sentencia de instancia que el recurso "se ha deliberado en unidad de acto con los recursos número 2934/2020 y número 976/2021, titularidad de los otros dos notarios que con el aquí recurrente conforman la sociedad civil particular antes referida, y con el antecedente de nuestra Sentencia 985/2021, de 5 de marzo (recurso 559/2020), recaída en el recurso contencioso-administrativo interpuesto por "Notaria Cabades, Valls y González, SCP", por el concepto del IVA1T/2010 a 4T/2012, con el trasfondo de la misma información procedente de las actuaciones inspectoras que de nuevo aquí concierne, y con identidad de representación y defensa en todos estos procesos".

Resuelve la sentencia la estimación parcial del recurso al entender que se produjo la prescripción de los ejercicios 2009 y 2010, al haber excedido el plazo de duración del procedimiento inspector, debido a que durante el mismo se había solicitado por la Dependencia Regional de Inspección a la Dependencia Regional de Recursos Humanos y Administración Económica un informe de valoración que, conforme a la jurisprudencia aplicable, no se debía considerar una interrupción justificada.

Ahora bien, la sentencia fundamenta esta estimación parcial en sentido contrario a lo resuelto en la sentencia 985/2021 relativa al IVA1T2010 a 4T/2012, con la misma pretensión y fundamento en la demanda, debido a que ahora se ha dado el razonamiento suficiente de que las Dependencias citadas pertenecen a un mismo órgano y se ha justificado la estructura orgánica de la Delegación Especial y de sus Dependencias Regionales. Este razonamiento y justificación no se realizó en la demanda como puede advertirse en el expediente, pero sí se realizó en las demandas de los otros dos notarios, por lo que entendemos que, a través de la deliberación conjunta señalada, se hicieron servir las alegaciones realizadas en las demandas de los otros dos notarios para la resolución de ésta.

Sin embargo, la sentencia, en lo relativo a la caducidad del expediente sancionador, adopta distinto criterio y señala: "En especial, si bien en los otros dos asuntos resolvimos la cuestión de la caducidad del procedimiento sancionador de los ejercicios 2011 y 2012, ello lo fue conforme los términos de congruencia que vino delimitada por la demanda y la oposición, sin que podamos efectuar de oficio ningún pronunciamiento sobre esta pretensión aquí no fue deducida, que por ello incurriría en incongruencia *extra petita*".

La STS, sección 5ª, de 26 de septiembre de 2016, RC 2157/2015, declara que "el requisito de congruencia no requiere sólo que exista la debida correlación entre las pretensiones interesadas por las partes y las admitidas



o rechazadas en la parte dispositiva de la sentencia, sino que se extienden también, según el artículo 33.1 de la Ley de ésta Jurisdicción, a los motivos que fundamentan el recurso y la oposición.

Por ello, si el Juez o Tribunal, al dictar sentencia, considera que la cuestión planteada pudiera no haber sido apreciada debidamente por las partes, el apartado 2 del citado precepto, determina que el órgano jurisdiccional correspondiente les exponga los pertinentes motivos en que fundar el recurso o de oposición, para que, sin prejuzgar el fallo definitivo, puedan alegar al respecto lo que estimen oportuno.

(...), pues como señala la sentencia de ésta Sala de 28 de abril de 2014 -recurso de casación 575/2012 - la importancia de juzgar dentro del límite de las pretensiones formuladas por las partes y de las alegaciones deducidas para fundar el recurso y la oposición constituye un requisito destacado por el artículo 33 de la Ley Jurisdiccional en relación con el 65.2 de la misma norma, que obliga a someter a las partes los nuevos motivos susceptibles de fundar su resolución. Disposiciones una y otra encaminadas a preservar el principio de contradicción como eje esencial del proceso (sentencias de 23 de febrero -recurso 3541/2004 - y 8 de julio de 2008 -recurso 6217/2005 -)".

Por su parte, la STS de 27 de noviembre de 2016, RC 1382/2014, tras recordar que los órganos del orden jurisdiccional contencioso-administrativo juzgaran dentro del límites de las pretensiones formulas por las parte y de los motivos que fundamentan el recurso y la oposición, según dispone el artículo 33.1 LJ, manifiesta que "el principio *iura novit curia* permite a los órganos jurisdiccionales, sin estas restricciones, que sus razonamientos jurídicos puedan discurrir por distintas líneas argumentales respecto de las alegadas por las partes. Pero tratándose ya de los motivos de impugnación sobre los que se fundan sus pretensiones, y no de meros argumentos, si bien cabe asimismo separarse de los invocados por aquéllas, perentorio resulta en tal caso acudir al cauce legalmente previsto por la Ley Jurisdiccional, precisamente, como mecanismo de excepción para eludir la aplicación de lo que constituye la regla general".

Es patente, declara la STS de 14 de noviembre de 2017, RC 3185/2016, que "no hay un derecho subjetivo, de naturaleza procesal, susceptible de determinar la casación de la sentencia, a que ésta se pronuncie de oficio sobre pretensiones o motivos invalidatorios que no le hayan sido suministrados por las partes en el debate trabado en el litigio, ya que no puede existir infracción en el hecho de que no se pronunciara la sentencia sobre una pretensión excluida del debate mismo, ni tampoco en el de no haber planteado la tesis a que se refiere el artículo 33.2 LJCA -a menos que lo sucedido en el asunto fuera el fenómeno contrario, esto es, que el fallo se inspirase en un motivo que sustentase el recurso u oposición sin haber dado a las partes la oportunidad de efectuar alegaciones para salvaguardar los principios procesales mencionados, significadamente el de defensa-".

Aunque la sentencia recurrida no fue dictada en un recurso de apelación, no está de más recordar que la STS, sección 3ª, de 10 de octubre de 2023, RC 3395/2021, señala que la previsión legal del artículo. 33.2 de la LJ, "tan solo permite introducir en el debate procesal motivos jurídicos no apreciados por las partes, pero no hechos nuevos con trascendencia jurídica".

Esto último es clave, de ahí que hayamos optado por reproducir dicho párrafo, puesto que, en el presente caso, que no deriva de un recurso de apelación, no se discute la introducción de hechos nuevos con trascendencia jurídica, sino, efectivamente, la introducción por el tribunal de instancia de motivos jurídicos no apreciados por las partes.

Nos interesa traer a colación la STS, sección 3ª, de 23 de febrero de 2023, RC 6895/2023, que tiene bastantes similitudes con el caso que estamos enjuiciando, en la medida en que en éste también existe una estrecha vinculación, aunque no tanta, entre diferentes litigios, de modo que los motivos de nulidad o declaración de hechos probados por sentencia en uno de ellos encuentran vinculados (inescindiblemente) con la conducta enjuiciada en otro recurso, de cuyo fundamento de derecho segundo, reproducimos los siguientes párrafos:

"Lo que se cuestiona es si los tribunales contencioso-administrativos tan solo pueden resolver el litigio con base a las pretensiones planteadas por las partes y los motivos en los que se sustentan o si, utilizando la posibilidad prevista en el art. 33.2 de la LJ, deben tomar en consideración otros motivos de nulidad apreciados por el mismo tribunal en otras sentencias dictadas por ese mismo tribunal que resolvían los recursos interpuestos por otras empresas sancionadas en este mismo expediente. En definitiva, si la utilización del trámite previsto en el art. 33.1 de la LJ debe considerarse obligatoria o es una mera facultad del tribunal.

Con el fin de dar respuesta a esta cuestión ha de partirse de la previsión contenida en el artículo 33.1 de la LJ conforme a la cual "Los órganos del orden jurisdiccional contencioso-administrativo juzgarán dentro del límite de las pretensiones formuladas por las partes y de los motivos que fundamenten el recurso y la oposición". Precepto que señala los límites a los que se sujeta el tribunal en el enjuiciamiento de la controversia reforzando la exigencia de congruencia en este orden jurisdiccional al exigir no solo que los Tribunales juzguen dentro



del límite de las pretensiones formuladas por las partes sino también de los motivos que fundamentan el recurso y la oposición, conformando así la necesidad de que la sentencia en su *ratio decidendi* se mantenga dentro de los términos en que el debate se ha planteado por las partes, sin que se introduzcan motivos que, no habiendo sido alegados por las partes, resulten determinantes del pronunciamiento de la sentencia, privando a las mismas de formular las alegaciones y ejercitar su defensa respecto de aspectos fundamentales que quedan así al margen del necesario debate procesal que exige el principio de contradicción.

Ahora bien, la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa contempla la posibilidad de que el tribunal pueda pronunciarse sobre motivos no planteados por las partes procesales supeditándolo a que se introduzcan en el debate procesal, concediendo un trámite de audiencia. Así, el artículo 33.2 de la LJ dispone "Si el Juez o Tribunal, al dictar sentencia, estimare que la cuestión sometida a su conocimiento pudiera no haber sido apreciada debidamente por las partes, por existir en apariencia otros motivos susceptibles de fundar el recurso o la oposición, lo someterá a aquéllas mediante providencia en que, advirtiéndole que no se prejuzga el fallo definitivo, los expondrá y concederá a los interesados un plazo común de diez días para que formulen las alegaciones que estimen oportunas, con suspensión del plazo para pronunciar el fallo". Se trata en principio de una potestad que el órgano judicial no está obligado a utilizar en todos los casos en los que eventualmente pudieran existir motivos de nulidad distintos a los aducidos por las partes, salvo que la necesidad de garantizar la tutela judicial efectiva así lo exija. Así podría suceder, por ejemplo, en los casos en los que existe una estrecha conexión entre diferentes litigios, de modo que los motivos de nulidad o la declaración de hechos probados apreciados por sentencia firme en uno de ellos se encuentren inescindiblemente vinculados con la conducta enjuiciada en otro recurso.

En todo caso, la aplicación por el tribunal de la potestad que le confiere el artículo 33.2 de la Ley Jurisdiccional habrá de ser valorada siempre en atención a las circunstancias concurrentes en cada supuesto".

En la STS, sección 3ª, de 23 de febrero de 2023, RC 6895/2023, se declara que "la estrecha vinculación entre el motivo que llevó al tribunal a anular las sanciones impuestas a las restantes empresas y la infracción que se imputaba a la recurrente obligaba a que el tribunal, en aras a conceder una tutela efectiva, hiciese uso de la previsión contenida en el art. 33.2 de la L.J. introduciendo este motivo en el debate procesal para que las partes pudiesen alegar sobre su aplicación también al caso enjuiciado" y, por ello, acordó "la retroacción de actuaciones al momento anterior al señalamiento para votación y fallo para que el tribunal de instancia, utilizando la previsión contenida en el artículo 33.2 de la LJ conceda a las partes personadas un trámite de alegaciones sobre la incidencia que en dicho recurso podrá tener el motivo de nulidad apreciado en otros pronunciamientos de dicho tribunal referidos a las restantes empresas a las que se imputaba esta misma infracción".

Consideramos que, dadas las circunstancias del caso presente, es preciso ordenar la retroacción de lo actuado para cumplimentar ese trámite de audiencia omitido en el litigio de instancia, esto es, para que se dé un trámite de alegaciones a las partes, "en lo que en nuestra tradición forense se conoce como *planteamiento de la tesis* , cuyo objeto es ofrecer a ambas partes la oportunidad de salvar los principios dispositivo, de audiencia, contradicción y defensa" (STS 14 de noviembre de 2017, RC 3185/2016). No puede ignorarse que la Sala de Cataluña ya se pronunció sobre dos casos en los que existe una estrecha conexión con el presente litigio, de modo que los motivos de nulidad o la declaración de hechos probados apreciados por las sentencias dictadas en ellos, se encuentran estrechamente vinculados con la conducta enjuiciada en otro recurso, el que ahora nos ocupa; y, por otro, ambas partes, con carácter subsidiario, propugnan el planteamiento de la tesis - en la instancia-. El planteamiento de la tesis, en esta ocasión, está más en línea con la tutela judicial efectiva, puesto que existen indicios de que la caducidad podía existir y de que el tribunal de instancia disponía, en principio, de elementos suficientes para decidir al respecto.

A la vista de todo ello, fijamos la siguiente doctrina: en los supuestos en los que existan indicios suficientes de que se ha podido producir la caducidad del procedimiento sancionador, el tribunal sentenciador puede y debe proceder de oficio a su análisis y resolución, sin necesidad de que haya sido alegada por alguna de las partes, previo trámite de audiencia.

CUARTO. - *Resolución de las pretensiones deducidas en el recurso de casación.*

La parte recurrente entiende que, conforme al artículo 211.4 LGT, en los supuestos en los que el tribunal sentenciador advierte la posible caducidad de un procedimiento sancionador, como es en este caso, puede y debe proceder de oficio a su análisis y resolución sin necesidad de que haya sido alegada previamente por alguna de las partes, en su caso, previo trámite de audiencia.

Por ello, solicita a la Sala que con estimación del presente recurso de casación se anule la sentencia impugnada y estime el recurso contencioso-administrativo interpuesto, declarando la caducidad del procedimiento sancionador u ordene, en su caso, la retroacción de actuaciones para que la sala de instancia, con respeto a



la doctrina que fije el TS en la sentencia que recaiga en el presente recurso de casación, se pronuncie sobre esa cuestión.

La Abogacía del Estado comienza manifestando que, a su juicio, el ATS de 18 de enero de 2023, de admisión del recurso de casación, hace supuesto de la cuestión puesto que asume que el tribunal sentenciador advirtió la posible caducidad, cuando nada indica que el TSJ de Cataluña entendiese concurrente la caducidad. Lo único que dice es que la ha declarado en otros recursos relacionados y que en este caso no se le ha pedido que se pronuncie. Se reitera que, si el tribunal "a quo" no aprecia en principio la caducidad, y nada en este supuesto indica lo contrario, no tiene por qué plantear a las partes la cuestión ex artículo 33.2 LJCA.

En cuanto al escrito de interposición del presente recurso, el recurrente sostiene que la caducidad del procedimiento sancionador, se debió analizar de oficio. Sin embargo, prácticamente no argumenta sobre las razones por las que la sentencia recurrida debió considerar que la caducidad podía, en apariencia, concurrir, aunque el mismo interesado no la esgrimió. Se limita a mencionar que la caducidad se apreció en los recursos de los otros dos notarios integrados en la misma sociedad civil. Nada se razona sobre la aplicación al caso del artículo 33.2 LJCA, ni se cita ningún otro precepto legal, salvo el artículo 211.4 LGT.

En todo caso, aún el somero análisis que al respecto hace el recurso, pone de manifiesto que la apreciación de la caducidad en este caso, en línea con la jurisprudencia que se ha invocado "ut supra", distaba mucho de ser clara y diáfana.

Es más, el recurrente no solo pide en su escrito que se declare que el tribunal de instancia debió analizar de oficio la caducidad. Va más allá y pide a la Sala que declare la anulación de la sentencia. Solo subsidiariamente pide la retroacción de actuaciones para que sea el órgano "a quo" quien la examine.

Pues bien, visto el planteamiento antedicho, la Abogacía del Estado considera, con respecto al concreto caso de este recurso, que el TSJ de Cataluña, no debió plantear de oficio la posible caducidad del procedimiento sancionador, que no había sido invocada por el demandante. El hecho de haber apreciado la caducidad en otros recursos relacionados, no tenía por qué llevarle a asumir la concurrencia en éste. De otra parte, habiendo apreciado la Administración dilaciones imputables al Interesado, no combatidas por él mismo, la caducidad distaba de revelarse de forma clara y diáfana, lo que justificaba el no planteamiento de su posible concurrencia ex artículo 33.2 LJCA.

Por estas razones, considera la sentencia recurrida, conforme a derecho y que el recurso de casación debe ser desestimado.

Lógicamente, dice, si se considera que la Sala "a quo" no tuvo que plantear de oficio la posible caducidad a las partes y, por esta razón, la sentencia es conforme a derecho, menos aún entender que proceda en este supuesto declarar la caducidad del procedimiento sancionador, lo que exigiría casar previamente la sentencia recurrida y, además, estimar acreditada dicha caducidad, lo que en absoluto es el caso. No obstante, subsidiariamente, si el Tribunal llegase a considerar que, en este supuesto, la Sala "a quo" debió examinar de oficio la caducidad del procedimiento sancionador, solo procedería retrotraer a la misma las actuaciones para que proceda en consecuencia, sin declarar la caducidad en esta instancia.

En cuanto a la doctrina con interés casacional que corresponde fijar, entiende la Abogacía del Estado que puede ser oportuno completar la doctrina jurisprudencial que ya existe sobre el alcance y extensión de la obligación de los tribunales de la jurisdicción contenciosa de apreciar de oficio la prescripción, en concreto, la prescripción tributaria, para aclarar que también es aplicable a la apreciación de oficio de la caducidad de los procedimientos sancionadores tributarios, de modo que los órganos judiciales que conocen de un asunto, caso de apreciar que puede existir una caducidad no esgrimida, deben someter la cuestión a las partes, ex artículo 33.2 LJCA pero solo en caso en que aprecien que existe una apariencia clara y diáfana de su concurrencia pero no cuando para decidir sobre ello, sea preciso valorar hechos que no se han disputado o aplicar, previamente al análisis de la caducidad, normas, figuras jurídicas o institutos que nunca se han discutido, como sería el caso de las dilaciones imputables a los administrados.

Por todo lo expuesto en este y en los precedentes fundamentos, lo que procede es declarar haber lugar al presente recurso de casación y, por tanto anular la sentencia recurrida, en los extremos aquí debatidos y, correlativamente, decretar la retroacción de actuaciones para que el tribunal de instancia, en el recurso 820/2020, promovido contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña de 16 de junio de 2020 por la que se estimaron parcialmente las reclamaciones económico administrativas NUM000 y NUM001, acumuladas, interpuestas contra el acuerdo dictado por la AEAT, Dependencia Regional de Inspección Financiera y Tributaria de la Delegación Especial de Cataluña, con sede Barcelona, por el concepto impuesto sobre la renta de las personas físicas de los ejercicios 2009 a 2012 y contra el acuerdo de imposición de una sanción por infracción tributaria, plantee la tesis de la posible caducidad del procedimiento sancionador,



de conformidad con lo dispuesto en el artículo 33.2 LJCA, y, evacuado dicho trámite, dicte nuevamente sentencia.

QUINTO. - *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 tercero de esta sentencia.

Segundo.- Haber lugar al recurso de casación 4459/2022, interpuesto por el procurador don Argimiro Vázquez Guillén, en representación de don Marco Antonio, contra la sentencia dictada por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, el 11 de febrero de 2022, en el recurso 820/2020 promovido contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña de 16 de junio de 2020 por la que se estimaron parcialmente las reclamaciones económico administrativas núm. NUM000 y NUM001, acumuladas, interpuestas contra el acuerdo dictado por la AEAT, Dependencia Regional de Inspección Financiera y Tributaria de la Delegación Especial de Cataluña, con sede Barcelona, por el concepto impuesto sobre la renta de las personas físicas de los ejercicios 2009 a 2012 y contra el acuerdo de imposición de una sanción por infracción tributaria, en los extremos aquí debatidos.

Tercero.- Declaramos la retroacción de actuaciones para que el tribunal de instancia, en el recurso 820/2020, plantee la tesis de la posible caducidad del procedimiento sancionador, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 33.2 LJCA, y, evacuado dicho trámite, dicte nuevamente sentencia.

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

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

Así se acuerda y firma.