



Roj: **STS 4118/2021 - ECLI:ES:TS:2021:4118**

Id Cendoj: **28079130022021100393**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **03/11/2021**

Nº de Recurso: **1648/2020**

Nº de Resolución: **1306/2021**

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

Ponente: **JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **SAN 4447/2019,**
ATS 10746/2020,
STS 4118/2021

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.306/2021

Fecha de sentencia: 03/11/2021

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 1648/2020

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 26/10/2021

Ponente: Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández

Procedencia: AUD.NACIONAL SALA C/A. SECCION 7

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

Transcrito por: CAR

Nota:

R. CASACION núm.: 1648/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández

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

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1306/2021

Excmos. Sres.

D. Rafael Fernández Valverde, presidente

D. José Antonio Montero Fernández



D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

En Madrid, a 3 de noviembre de 2021.

Esta Sala ha visto en su Sección Segunda, constituida por los Excmos. Sres. Magistrados indicados al margen, el recurso de casación n.º 1648/2020, interpuesto por CONFITERIAS DEL SUR, S.L., representado por el procurador de los Tribunales Dº. Manuel Infante Sánchez, bajo la dirección letrada de Dº. Javier Parrilla Serra, contra la sentencia de 18 de noviembre de 2019, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Séptima) de la Audiencia Nacional, pronunciada en el recurso n.º. 397/2018, contra la del Tribunal Económico- Administrativo Central, de fecha 19 febrero 2018, en materia de inadmisibilidad, por Impuesto sobre Sociedades, relativo al ejercicio 2011.

Ha comparecido en el recurso de casación como parte recurrida La Administración General del Estado, representada y asistida por el Sr. Abogado del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Resolución recurrida en casación.

En el recurso n.º. 397/2018, seguido en la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, con fecha de 18 de noviembre de 2019, se dictó sentencia cuya parte dispositiva es del siguiente tenor literal: "FALLO.- DESESTIMAR el recurso contencioso-administrativo número 397/2018, que ante esta Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, Sección Séptima, ha promovido la entidad CONFITERÍAS DEL SUR SL representada por el procurador D. Manuel Infante Sanchez, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 19 febrero 2018 en materia de inadmisibilidad, la cual se confirma por ser conforme a derecho.- Condenar a la parte recurrente al pago de las costas causadas en esta instancia".

SEGUNDO.- Preparación del recurso de casación.

Notificada dicha sentencia a las partes, por el procurador de los Tribunales Dº. Manuel Infante Sánchez, en nombre y representación de CONFITERÍAS DEL SUR, S.L., se presentó escrito con fecha 19 de enero de 2020, ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Séptima) de la Audiencia Nacional, preparando recurso de casación, y la Sala, por auto de 10 de enero de 2020, tuvo por preparado el recurso de casación, con emplazamiento de las partes ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, habiendo comparecido, dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA, como parte recurrente CONFITERÍAS DEL SUR, S.L., representado por el procurador de los Tribunales Dº. Manuel Infante Sánchez, bajo la dirección letrada de Dº. Javier Parrilla Serra, y como parte recurrida La Administración General del Estado, representada y asistida por el Sr. Abogado del Estado.

TERCERO.- Admisión del recurso.

Recibidas las actuaciones en este Tribunal, la Sección Primera de esta Sala acordó, por auto de 13 de noviembre de 2020, la admisión del recurso de casación, en el que aprecia que concurren en este recurso de casación las circunstancias de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia previstas en los apartados 3.a) y 2.c) del artículo 88 de la Ley 29/1998, de 13 de Julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso- Administrativa, precisando que:

" 2º) Las cuestiones que presentan interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia consisten en:

Determinar, a los efectos de su impugnabilidad en vía económico-administrativa, la calificación jurídica del acto administrativo que deniega la solicitud de declaración de caducidad de un procedimiento de gestión tributaria, específicamente, si es un acto de trámite o, por el contrario, comporta la denegación de un derecho del contribuyente.

Determinar si, transcurrido el plazo máximo de seis meses sin que se haya notificado resolución expresa, la Administración tributaria está obligada a comunicar formalmente la caducidad del procedimiento cuando el interesado lo solicite expresamente y si el inicio de otro nuevo procedimiento o la ampliación del que ya estuviera iniciado -resultando incluido en ambos supuestos el objeto del procedimiento caducado-, le exime de tal deber.



3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación los artículos 103, apartados 1 y 2, 104, apartado 5, 139, apartado 1, y 227, apartado 1, de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, sin perjuicio de que la sentencia se extienda a otras, si así lo exigiera el debate finalmente trabado en el recurso".

CUARTO.- Interposición del recurso de casación y oposición.

Recibidas las actuaciones en esta Sección Segunda, el procurador Dº. Manuel Infante Sánchez Dº. Alejandro Ruiz de Landa, en nombre y representación de CONFITERÍAS DEL SUR, S.L., por medio de escrito presentado el 15 de enero de 2021, interpuso recurso de casación, en el que expuso que la norma infringida por la sentencia impugnada es:

- 1.- El artículo 227, apartado 1 de la Ley 58/2003, General Tributaria (LGT);
- 2.- Los artículos 103, apartados 1 y 2, 104, apartado 5, y 139, apartado 1 de la LGT.

La recurrente manifiesta respecto a la primera cuestión delimitada en el auto de admisión, que la sentencia recurrida resulta contraria a derecho porque el acto administrativo denegatorio de la declaración de caducidad se configura bien como decisorio sobre el fondo, bien como denegatorio de un derecho del contribuyente, y no como un acto de trámite, al no cumplir con ninguna de las características que, de acuerdo con la Jurisprudencia, definen a los actos de trámite. El acto administrativo que deniega la declaración de caducidad del procedimiento de comprobación limitada no es un acto preparatorio o instrumental de la decisión final; tiene carácter decisorio, incidiendo sobre la situación jurídica del particular afectado; y pone fin a una fase del procedimiento administrativo autónomo respecto de otra posterior. En consecuencia, la Administración pone fin al procedimiento de comprobación limitada sin otorgar al contribuyente la posibilidad de recurrir esa finalización, generando indefensión y vulnerando los derechos e intereses del administrado.

Y, respecto a la segunda cuestión delimitada en el auto de admisión, manifiesta que, la sentencia recurrida resulta contraria a derecho por cuanto concluye que al estar ya iniciado el procedimiento inspector en la fecha de solicitud de la declaración de caducidad, no procede declarar la caducidad, -aun reconociendo que había transcurrido el plazo de caducidad por un día- producida la caducidad, la Administración debe declararla no sólo de oficio, sino también, como es el caso, a instancia de parte. Esta declaración de la caducidad, que se constituye como límite a las potestades de intervención de la Administración en garantía de que el procedimiento administrativo no se prolongue indefinidamente, se produce por mandato legal, no pudiendo dejarla sin efecto la Administración mediante el inicio de un procedimiento inspector, pues supondría dejar a su arbitrio la aplicación de la norma legal que reconoce el instituto de la caducidad y que se configura como garante de los derechos de los contribuyentes. De igual modo, la *ratio decidendi* de las Sentencias nº. 254/2019 de 26 de febrero, 259/2019 de 27 de febrero y 260/2019 de 27 de febrero de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª de I Tribunal Supremo, que si bien se refieren a un supuesto de inicio de un procedimiento de comprobación limitada sin haber declarado previamente la caducidad en el procedimiento de comprobación y rectificación censal, es plenamente aplicable al supuesto del presente recurso -inicio de procedimiento inspector sin haber declarado previamente la caducidad en el procedimiento de comprobación limitada-. En consecuencia, el procedimiento inspector debió iniciarse antes de que se produjese la caducidad del procedimiento de comprobación limitada.

Concluye, respecto a la primera cuestión que, a los efectos de su impugnabilidad en vía económico-administrativa, la calificación jurídica del acto administrativo que deniega la solicitud de declaración de caducidad de un procedimiento de gestión tributaria no es un acto de trámite, y que por ende, comporta la denegación de un derecho del contribuyente. Y respecto a la segunda cuestión, que, transcurrido el plazo de seis meses sin que se haya notificado resolución expresa, la Administración Tributaria está obligada a comunicar formalmente la caducidad del procedimiento cuando el interesado lo solicite expresamente, no eximiéndole de tal deber el inicio de otro nuevo procedimiento o la ampliación del que ya estuviera iniciado, en el que se incluya el objeto del procedimiento caducado.

Tras las anteriores alegaciones, terminó suplicando a la Sala "dicte sentencia por la que, casando y anulando la sentencia recurrida, se estime plenamente el recurso en los términos interesados".

Por su parte, el Sr. Abogado del Estado, en la representación que ostenta, por medio de escrito presentado con fecha 4 de marzo de 2021, formuló oposición al manifestó al recurso de casación manifestando que, la primera cuestión relativa al carácter del acto que deniega la solicitud de declaración de caducidad por inadmisibilidad, relativa a si es un acto de trámite o definitivo que comporte la denegación de un derecho del contribuyente, debe responderse en el sentido de que, en el caso concreto que nos ocupa (puede ser diferente en otros supuestos) es un acto que no cierra el procedimiento porque éste se ha reconvertido ya anteriormente en otro procedimiento (bien o mal -eso es cuestión ajena a la cuestión que nos ocupa-).



Hay una nueva situación jurídica, un procedimiento de inspección abierta en 18 marzo de 2016 con la comunicación de ampliación de actuaciones del procedimiento inspector (Fundamento Tercero de la sentencia de instancia) y en ese acuerdo se indica que terminan todos los procedimientos de diversa índole que se encuentran abiertos, entre ellos el de comprobación limitada. Este acuerdo de 18 de marzo 2016 es el que puede impugnarse por el interesado y alegar que, respecto al procedimiento de comprobación limitada, debe entenderse (o no) por caducado por las razones legales tales o cuales y con las consecuencias que fueren. Y la terminación del procedimiento de comprobación limitada por el inicio o con la ampliación de un procedimiento inspector está expresamente previsto en el art. 139.1 LGT. El acto de "finalización" de la comprobación limitada con iniciación de procedimiento inspector es susceptible de impugnación porque implica determinada decisión procedimental que puede ser contraria a Derecho (en hipótesis) y que configura una situación jurídica nueva. Ese es el recurrible sin que pueda producirse indefensión. Y, existiendo esta resolución administrativa (conforme o no a Derecho), la petición de caducidad del procedimiento de "comprobación limitada" es algo irrelevante y de mero trámite porque ese procedimiento ya no existe y, evidentemente, el Acuerdo de 18 marzo 2016 lo ha considerado vivo a todos los efectos, hasta esa fecha.

Por lo tanto, la respuesta a la primera cuestión es que, a la vista de las circunstancias de caso concreto, aquí la denegación de la solicitud de declaración de caducidad en este procedimiento de comprobación limitada es un mero acto de trámite que en 14 de julio 2016 traslada de nuevo una decisión administrativa (buena o mala, legal o ilegal en todo o en parte, en eso no se debe entrar) anterior, de 18 marzo 2016 que ya ha resuelto la iniciación de un nuevo procedimiento que hace tabla rasa de los anteriores abiertos e incorpora su contenido. Recúrrase en su caso el Acuerdo de 18 de marzo 2016 (cuestión ajena a esta casación). Y, la respuesta a la segunda cuestión deberá ser en consonancia: la caducidad a los seis meses, a declarar por la Administración Tributaria en los términos del art. 104.5 LGT, de oficio o a instancia del interesado, será declarada obligadamente en tanto en cuanto ese procedimiento de comprobación limitada no se haya extinguido por otra circunstancia. Carece de sentido comunicar (declarar) la caducidad de un procedimiento ya extinto, sí podrá recordarse o reiterarse la fecha y acuerdo por el que ese procedimiento antiguo ha sido extinto y con qué consecuencias (y ese Acuerdo que dio fin -correcta o incorrectamente- a ese procedimiento de comprobación limitada) será el impugnabile económico-administrativa y luego judicialmente sin que pueda producirse indefensión alguna.

En definitiva, el recurso de casación pide declaraciones abstractas como doctrina jurisprudencial cuando las circunstancias concretas del caso permiten considerar que pide declarar la caducidad de algo que ya no existe, estando abiertas desde luego las vías para impugnar incluso judicialmente el Acuerdo de la Administración Tributaria que configuró la nueva realidad jurídica del procedimiento de inspección tributaria que terminó todos los procedimientos anteriores y recogió su contenido.

Concluye que, el recurso de casación debe de ser desestimado porque, en relación con las circunstancias concretas del caso, la denegación de solicitud de caducidad aquí si era un acto de trámite respecto a un procedimiento nuevo que proseguía (el de inspección tributaria) y la Administración Tributaria no está particularmente obligada a declarar la caducidad de un procedimiento tributario (comprobación limitada) que ya ha sido declarado terminado o extinto por Resolución administrativa anterior y susceptible de las correspondientes impugnaciones económico administrativas y judiciales.

Tras las anteriores alegaciones, terminó suplicando a la Sala "dicte sentencia que desestime el presente el recurso de casación, sin perjuicio de las formulaciones de interpretación jurisprudencia que desee establecer".

QUINTO . - *Señalamiento para deliberación del recurso.*

Por providencia de 8 de marzo de 2021, el recurso quedó concluso y pendiente de votación y fallo, al no haber lugar a la celebración de vista pública por no advertir la Sala la necesidad de dicho trámite.

Llegado su turno, se señaló para deliberación, votación y fallo el 26 de octubre de 2021, en cuya fecha tuvo lugar el referido acto.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- *El contexto en que se produce la controversia.*

La sentencia de instancia centra correctamente el contexto en el que se produce la decisión impugnada; obvia entrar sobre la regulación general del instituto de la caducidad en la aplicación de los tributos y los procedimientos de gestión tributaria, se limita correctamente a analizar el caso concreto de terminación del procedimiento de comprobación limitada por inicio del procedimiento inspector. Al respecto recoge los hechos relevantes, consistentes en el inicio del procedimiento de comprobación limitada respecto del impuesto sobre sociedades ejercicio de 2011 por acuerdo de 14 septiembre 2015, notificado el 17 septiembre 2015; el 18 marzo 2016 se dicta acuerdo de comunicación de ampliación de actuaciones del procedimiento inspector y en ese



acuerdo se indica que terminan todos los procedimientos de diversa índole que se encuentran abiertos, entre ellos el de comprobación limitada; a la solicitud de la parte interesada sobre una declaración de caducidad del procedimiento de comprobación limitada, se responde que no procedía la declaración de caducidad por haberse iniciado un procedimiento inspector. Considera procedente la declaración de inadmisibilidad de la reclamación, en tanto que se trata de un supuesto no contemplado en el art. 227 LGT, pues aún cuando la demandante insistía en que se había producido la caducidad -añadimos las negritas en los párrafos más relevantes- "No obstante, la actora solicitó esa caducidad el 29 junio 2011 cuando estaba **ya iniciado el procedimiento inspector por lo que en dicho procedimiento es donde el recurrente deberá hacer valer lo que estime conveniente**, por cuanto no puede ampararse en el art. 227 b dado que lo que **se produjo es la transformación del procedimiento de comprobación limitada a un procedimiento de inspección más amplio**. Por consiguiente, este tribunal entiende que en efecto, no existe materia susceptible de reclamación económico administrativa".

Las cuestiones de interés casacional objetivo seleccionadas en el auto de admisión se formulan con carácter general:

"Determinar, a los efectos de su impugnabilidad en vía económico-administrativa, la calificación jurídica del acto administrativo que deniega la solicitud de declaración de caducidad de un procedimiento de gestión tributaria, específicamente, si es un acto de trámite o, por el contrario, comporta la denegación de un derecho del contribuyente.

Determinar si, transcurrido el plazo máximo de seis meses sin que se haya notificado resolución expresa, la Administración tributaria está obligada a comunicar formalmente la caducidad del procedimiento cuando el interesado lo solicite expresamente y si el inicio de otro nuevo procedimiento o la ampliación del que ya estuviera iniciado -resultando incluido en ambos supuestos el objeto del procedimiento caducado-, le exime de tal deber".

Y aún cuando entre las normas a interpretar incluye el art. 139.1 de la LGT y en la relación fáctica da cuenta del contexto en el que se produce la decisión impugnada de la Administración, omite explícitamente en las cuestiones formuladas que el procedimiento de gestión de comprobación limitada había terminado con el inicio del procedimiento inspector, lo cual, como se verá, resulta esencial y determinante para dar una respuesta a las cuestiones formuladas y decidir la contienda entre las partes.

SEGUNDO.- Terminación del procedimiento de comprobación limitada.

En la línea antes apuntada ha de añadirse la oportuna advertencia que realiza el Sr. Abogado del Estado, en el sentido de que no se está dilucidando en este recurso si la terminación del procedimiento de comprobación limitada por inicio del procedimiento de inspección fue o no correcto, sino si producida esta declaración de terminación del procedimiento de comprobación limitada e inicio del de inspección, ya efectivamente iniciado al tiempo de la solicitud de la declaración de caducidad, era admisible y procedente resolver sobre un comunicado trasladando dicha realidad, cuando el procedimiento de comprobación era ya inexistente. Es la propia parte recurrente la que hace aflorar cuál es su verdadera voluntad e interés, no persigue tanto la caducidad del procedimiento de comprobación limitada, procedimiento ya inexistente, sino que trascendiendo a este se declare la nulidad del propio procedimiento inspector, que a la vista está no aparece impugnado cuando pudo hacerlo dejando incólume su derecho a la defensa, en tal sentido resulta hartamente esclarecedora la declaración a la que aspira en su escrito de interposición, en tanto que "... se solicita que se declare la caducidad y archivo del procedimiento de comprobación limitada del Impuesto sobre Sociedades relativo al ejercicio 2011 y en consecuencia, **la nulidad del procedimiento inspector iniciado con posterioridad** al que han sido incorporadas las actuaciones del procedimiento de comprobación limitada de 2011 que se encontraba caducado".

El art. 139 de la LGT regula la terminación del procedimiento de comprobación limitada:

"1. El procedimiento de comprobación limitada terminará de alguna de las siguientes formas:

- a) Por resolución expresa de la Administración tributaria, con el contenido al que se refiere el apartado siguiente.
- b) Por caducidad, una vez transcurrido el plazo regulado en el artículo 104 de esta ley sin que se haya notificado resolución expresa, sin que ello impida que la Administración tributaria pueda iniciar de nuevo este procedimiento dentro del plazo de prescripción.
- c) Por el inicio de un procedimiento inspector que incluya el objeto de la comprobación limitada".

En el caso que nos ocupa, ya se ha visto, se puso término al procedimiento de comprobación limitada por el inicio de un procedimiento inspector; acto que es recogido expresamente por las resoluciones económico



administrativas y por la propia sentencia recurrida, "El 18 marzo 2016 se dicta acuerdo de comunicación de ampliación de actuaciones del procedimiento inspector y en ese acuerdo se indica que terminan todos los procedimientos de diversa índole que se encuentran abiertos, entre ellos el de comprobación limitada".

Ciertamente atendiendo a la naturaleza y regulación legal del instituto de la caducidad, esta se produce con carácter general *ope legis* por el mero transcurso del plazo legamente previsto; debe, además, declararse expresamente, de oficio o a instancia de parte, de suerte que las actuaciones que se hayan llevado a cabo por la Administración en el seno de un procedimiento caducado deben tenerse por no realizadas a efectos de interrumpir la prescripción; lo que debe conllevar, insistimos, con carácter general, que la primera cuestión por la que se nos interroga en el auto de admisión deba responderse en el sentido de que la denegación de la solicitud de declaración de caducidad en el procedimiento de gestión tributaria es un acto que comporta la denegación de un derecho del contribuyente, y, por ende, susceptible de reclamación económico administrativa, art. 227.1.a) de la LGT.

Ahora bien, descendiendo al caso concreto que nos ocupa, conforme al citado art. 139.1 de la LGT, la caducidad es una de las formas de terminación del procedimiento de comprobación limitada.

Transcurrido el período de seis meses para culminar el referido procedimiento, en principio, no dictada resolución expresa, la terminación se produce por caducidad. No está en manos ni a voluntad de la Administración terminar el procedimiento de comprobación limitada mediante el inicio del procedimiento inspector cuando se ha producido la caducidad.

En el caso que nos ocupa, la parte recurrente afirma que transcurrieron seis meses y un día, aunque solicita la declaración de caducidad una vez terminado el procedimiento de comprobación por inicio del de inspección.

Pero esta no es la cuestión que se dilucida, esto es, si efectivamente se había producido o no la caducidad por el transcurso del plazo, ni siquiera se plantea que fraudulentamente la Administración iniciara el procedimiento inspector respecto del ejercicio de 2011 para eludir una posible caducidad, por más que la parte recurrente introduzca la sospecha de un posible abuso de quedar a voluntad de la Administración el empleo de unas u otras formas de terminación del procedimiento de comprobación; el supuesto a enjuiciar se concreta en que la Administración puso término al procedimiento de comprobación, art.139.1.c) de la LGT, por inicio del procedimiento inspector, procedimiento inspector que se encontraba ya desarrollando cuando se formalizó la solicitud de la declaración de caducidad, y la parte recurrente en lugar de impugnar el acto de terminación del procedimiento de comprobación e inicio del de inspección, solicita la declaración de caducidad como forma de terminar el procedimiento de comprobación.

En estas circunstancias resulta obvio que el procedimiento de comprobación había ya finalizado y se había iniciado un procedimiento inspector -insistimos, la cuestión no es si era o no correcta esta forma de terminar el procedimiento-, ante ello la reacción de la parte interesada solicitando que se declarase la terminación del procedimiento de comprobación, que había sido ya declarado terminado, por haber caducado el mismo, resultaba de todo punto improcedente, no poseía ya derecho a solicitar la declaración de un procedimiento que había terminado por transformarse en uno de inspección, ante dicha solicitud resultaba correcta la contestación de la Administración limitándose a comunicarle que el procedimiento había ya terminado.

La parte recurrente, mediante dicha conducta pretende construir un sistema de impugnación a conveniencia, existía ya un acto de terminación del procedimiento de comprobación -jurídicamente correcto o no, no es el caso-, frente a ello debió emplear el sistema de impugnación legalmente dispuesto, en este caso no sólo estamos ante un acto de inicio de un procedimiento inspector sino ante un acto que pone fin al procedimiento de comprobación -incluso era factible su impugnación al recurrir, en su caso, la liquidación definitiva-, reaccionando contra el mismo; lo que no cabía es mostrar su disconformidad con dicho acto solicitando que se desdiga la Administración y termine el procedimiento mediante la declaración de caducidad, cuando ya existía acto de terminación.

Los derechos del interesado, traducido en este caso, en la impugnación del acto de terminación del procedimiento de comprobación, estaban de todo punto garantizados, como se ha dicho, podía impugnar tanto dicho acto de terminación e inicio, o incluso esperar, en su caso, a la liquidación definitiva; lo que no tiene amparo jurídico es conformarse con el acto de terminación y pretender una declaración que resulta de todo punto incompatible, puesto que las distintas formas que regula el art. 139.1 de terminación del procedimiento de comprobación son incompatibles entre sí; en este caso, si se declaró la terminación por inicio del procedimiento, implícitamente, pero de forma categórica, se está manifestando que no concurre la caducidad, en tanto que, como se ha indicado, la caducidad de concurrir debió de haber sido declarada obligadamente.



Nada impedía a la recurrente, declarada la terminación del procedimiento de comprobación por inicio del de inspección, impugnar esta decisión a través del sistema impugnatorio previsto al efecto, en este caso junto al acto de trámite de inicio del procedimiento inspector, previa y simultáneamente se produjo la terminación del procedimiento de comprobación, acto inscribible en el art. 227.1.b) de la LGT -ya se ha dicho que incluso le era factible reaccionar, en su caso, al tiempo de la liquidación girada-; lejos de ello no reacciona contra el acto, este sí, susceptible de reclamación económico administrativa, y en pleno desarrollo del procedimiento de inspección pretende que aquel acto se sustituya por otro de terminación por caducidad, por lo que frente a su solicitud de declaración de caducidad resultaba procedente la comunicación trasladándole que había terminado el procedimiento de comprobación por el inicio del de inspección, esta actuación ni siquiera adquiere la consideración de acto de trámite, no puede adscribirse a procedimiento alguno, sino que simple y llanamente estamos ante una mera comunicación que en modo alguno encaja entre los supuestos previstos en el art. 227.1 de la LGT, esto es, no existe acto objeto de una posible reclamación, por lo que lo procedente es la declaración de inadmisibilidad, tal y como ha acontecido.

Los supuestos resueltos en las sentencias de 18 de julio de 2017, rec. cas. 2479/2016 y de 26 y 27 de febrero de 2019, rec. cas. 254,259 y 260/, son bien diferentes al que nos ocupa. La primera de ellas se pronuncia en el sentido de que "A.- La caducidad, además de forma anormal de terminación del procedimiento, implica lo que se ha venido a denominar "desaparición jurídica" del procedimiento, con la salvedad de que las actuaciones realizadas en el curso del procedimiento caducado, así como los documentos y otros elementos de prueba obtenidos en dicho procedimiento conservan su validez y eficacia a efectos probatorios en otros procedimientos iniciados o que puedan iniciarse con posterioridad en relación con el mismo u otro obligado tributario.

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

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

Y añadía que "Lo que cuestionan, en realidad, es una notificación que acumule la puesta en conocimiento de dos actos (caducidad e inicio de un nuevo procedimiento) porque el "pie de recursos" podría dar lugar a una confusión generadora de indefensión. Pero, aunque se aceptara dialécticamente esta tesis, bastaría con proclamar que una notificación practicada de esta forma no podría generar perjuicios al notificado, sin que ello afecte a la validez de los actos notificados.

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

Esto es, aún las diferencias con el caso que nos ocupa, sirve para, en todo caso, admitir la posibilidad de una notificación de dos actos.

Las restantes sentencias citadas hechas valer por la parte recurrente se refieren a un supuesto diferente al que nos ocupa, ajeno al art. 139.1 de la LGT, y en las que se dijo que "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".

En definitiva, la parte recurrente no sufrió indefensión alguna, pudo y, en su caso, debió reaccionar contra el acto de terminación del procedimiento de comprobación por inicio del de inspección por los cauces dispuestos al efecto, solicitando, en su caso, que se declarara por el órgano económico administrativo la improcedencia de la declaración de terminación por dicha causa, en tanto que lo procedente, según afirma, era la caducidad y exigir las consecuencias derivadas de una declaración como la solicitada, traducida de forma inmediata en la nulidad de la terminación por inicio de procedimiento inspector por ser procedente la caducidad. En lugar de someterse al cauce natural y legalmente dispuesto al efecto, durante el desarrollo del procedimiento inspector, solicita la declaración de caducidad, cuyos efectos en el contexto del caso y aplicación del art. 139.1.b), es la declaración de terminación del procedimiento por caducidad, terminación que ya se había declarado por aplicación del art. 139.1.c), por lo que resultaba correcta la comunicación cursada por la Administración, no susceptible de reclamación económica administrativa; la indefensión que proclama la parte recurrente, en todo caso, de concurrir, sólo le es imputable a la misma, que pretende obviar lo dispuesto para los supuestos de terminación del procedimiento de comprobación limitada en el art. 139.1 de la LGT, y la aplicación del régimen general de la caducidad sin reparar que en este caso se contempla como forma de terminar un procedimiento que ya había sido declarado terminado por inicio del de inspección.

La respuesta a las cuestiones de interés casacional objetivo, necesariamente debe de realizarse en el contexto que se ha descrito, no en abstracto, en tal sentido ha de afirmarse que declarada la terminación de un procedimiento de comprobación limitada por inicio del procedimiento de inspector, art. 139.1.c) de la LGT, la solicitud de declaración de caducidad, art. 139.1.b), realizada por el interesado en el curso del procedimiento inspector, que es contestada por la Administración trasladándole que se había declarado ya terminado el procedimiento de comprobación por inicio del procedimiento de inspección, dicha comunicación no es impugnante ante los órganos económicos administrativos, sin que la inadmisibilidad acordada suponga la denegación de derecho al contribuyente. Conforme a lo establecido en el art. 139.1 de la LGT, transcurrido seis meses desde el inicio del procedimiento de comprobación limitada sin haber recaído resolución expresa, la terminación del procedimiento por imperativo legal lo es por caducidad, debiendo la Administración tributaria comunicar de oficio o a petición de parte formalmente la caducidad y terminación del procedimiento, sin que pueda soslayarse este deber a voluntad de la Administración declarando terminado el procedimiento por inicio del procedimiento inspector; ahora bien, en el caso que nos ocupa se ha producido un acto declarando terminado el procedimiento por inicio del procedimiento de inspección, dictado este acto antes de la referida solicitud de declaración formal de caducidad, de entender la parte recurrente que se había producido la caducidad, debió de recurrir dicho acto declarando la terminación del procedimiento por los cauces dispuestos al efecto, art. 227.1.b), en tanto que se ponía término al procedimiento de comprobación limitada, por lo que a la solicitud de declaración de caducidad del procedimiento realizada por la interesada ya dictado el acto de terminación por aplicación del art. 139.1.c), desarrollándose el procedimiento de inspección, la Administración actuó correctamente comunicándole la existencia de dicho acto, sin que dicha comunicación sea susceptible de reclamación económica administrativa.

Todo lo cual ha de llevarnos a desestimar el presente recurso de casación.

TERCERO.- *Pronunciamiento sobre costas.*

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

FALLO

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

Primero. - A los efectos de este recurso de casación y, atendiendo a las específicas circunstancias del caso, procede fijar la doctrina contenida en el Fundamento Segundo.

Segundo. - Desestimar el recurso de casación n.º 1648/2020, interpuesto por CONFITERIAS DEL SUR, S.L., representado por el procurador de los Tribunales Dº. Manuel Infante Sánchez, contra la sentencia de 18 de noviembre de 2019, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Séptima) de la Audiencia Nacional, pronunciada en el recurso n.º 397/2018; cuya confirmación procede.

Tercero. - No ha lugar a imponer las costas procesales.



Notifíquese esta resolución a las partes haciéndoles saber que contra la misma no cabe recurso, e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ