

El TS fija como doctrina que la declaración expresa de caducidad del procedimiento de gestión, susceptible de causar efectos desfavorables o de gravamen, es obligatoria y no una facultad de la Administración

Estima la Sala el recurso interpuesto por la entidad actora y declara la nulidad de los actos de liquidación y revisión del Impuesto de Sociedades presentado.

Sosteniendo la recurrente que habría caducado el procedimiento de gestión tributaria iniciado mediante autoliquidación, establece el Tribunal que la caducidad del procedimiento de gestión, susceptible de causar efectos desfavorables o de gravamen, ha de ser declarada obligatoriamente, sin que exista una pretendida facultad administrativa de no declararla. Tal declaración de caducidad ha de ser expresa, conforme a lo dispuesto en el art. 104.5 de la LGT, en relación con el art. 103.2 del mismo texto legal, y, en este caso, sus normas concordantes del territorio de Vizcaya, en relación con el procedimiento iniciado mediante autoliquidación. No obstante, en los supuestos de caducidad declarada de un procedimiento de gestión tributaria anterior al inicio de otro, relativo a la misma obligación, pese a que rige el deber incondicional, no potestativo, de declarar la caducidad, ello no impide que pudieran conservar su validez y eficacia, a efectos probatorios, las actuaciones seguidas en otros procedimientos iniciados con posterioridad, siempre que se hubiera declarado la caducidad del primero -lo que en este caso no ha sucedido- y no hubiera vencido el plazo de prescripción.

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección 2.ª

Sentencia 468/2023, de 11 de abril de 2023

RECURSO DE CASACIÓN Núm: 4566/2021

Ponente Excmo. Sr. FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS

En Madrid, a 11 de abril de 2023.

Esta Sala ha visto, constituida en su Sección Segunda por los Excmos. Sres. Magistrados que figuran indicados al margen, el recurso de casación n.º 4566/2021, interpuesto por el procurador don Jacobo Gandarillas Martos en nombre y representación de la entidad mercantil ROBERA 2000, S.L, contra la sentencia n.º 109/2021 de 18 de marzo, de la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco en el recurso n.º 212/2020. Ha comparecido como recurrido el procurador don Jesús López Gracia, en nombre de la DIPUTACIÓN FORAL DE VIZCAYA.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.-Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.

1. Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada sentencia de 18 de marzo de 2021, en que se acuerda, literalmente, lo siguiente:

"[...] Desestimamos el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la procuradora de los tribunales doña Yolanda Echebarría Gabiña, actuando en nombre y representación de Robera 2000,

S.L., frente a el acuerdo, de veinte de noviembre de 2019, del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Vizcaya desestimatorio de la reclamación 715/2019, planteada contra la liquidación del Impuesto sobre Sociedades de 2014. Imponemos las costas causadas en la tramitación del procedimiento a la parte recurrente [...]"

SEGUNDO.- Preparación y admisión del recurso de casación.

1. Notificada dicha sentencia a las partes, la procuradora doña Yolanda Echebarría Gabiña en nombre y representación de la entidad recurrente Robera 2000, S.L, presentó escrito de 12 de mayo de 2021, de preparación de recurso de casación contra dicha sentencia.

2. Tras justificar los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la sentencia, se identifica como infringida la doctrina del Tribunal Supremo sobre la interpretación de los artículos 104.5 y 103.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) y sus trasuntos, los artículos 102.5 y 101.2 de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria de Vizcaya (NFGT). Invoca también las sentencias de esta Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de 18 de julio de 2017 (casación para la unificación de la doctrina 2479/2016) y 10 de julio de 2019 (RCA 2220/2017).

3. La Sala *a quo* tuvo por preparado el recurso de casación mediante auto de 18 de mayo de 2021, que ordenó el emplazamiento de las partes para comparecer ante este Tribunal Supremo. El procurador don Jacobo Gandarillas Martos nombre y representación de la entidad Robera, 2000, S.L, ha comparecido el 21 de junio de 2021, como recurrente y el procurador don Manuel Francisco Ortiz de Apodaca en nombre y representación de la Diputación Foral de Vizcaya, como recurrida, lo ha hecho el 25 de mayo de 2021, todos en el plazo de 30 días del artículo 89.5 LJCA.

TERCERO.-Interposición y admisión del recurso de casación.

1. La sección primera de esta Sala admitió el recurso de casación en auto de 20 de abril de 2022, en que aprecia la concurrencia del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, en estos literales términos:

"[...] Aclarar, matizar, reforzar o, eventualmente, corregir o rectificar, la doctrina ya fijada por esta Sala, en concreto, en las sentencias de 27 de febrero de 2019 (RCA/1415/2017) y 10 de julio de 2019 (RCA/2220/2017), *en cuanto a la naturaleza facultativa u obligatoria de la declaración expresa de caducidad contemplada en el artículo 104.5 LGT, en relación con lo previsto en el artículo 103.2 del mismo texto legal, en los supuestos de caducidad de un procedimiento de gestión tributaria anterior al inicio de otro ulterior y relativo a la misma obligación tributaria, distinguiendo si esa obligación es absoluta o exigible únicamente cuando se pretenda incorporar documentos y otros elementos de prueba obtenidos en el procedimiento caducado o la hubiere instado el propio contribuyente [...]*".

2. El procurador don Jacobo Gandarillas Martos en nombre y representación de la entidad Robera 2000, S.L, interpuso recurso de casación en escrito de 7 de junio de 2022, en el que se indica lo siguiente:

"[...] Se pretende por esta parte la anulación de la sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco identificada en el encabezamiento, por infringir la jurisprudencia del Tribunal Supremo relativa al artículo 104.5 LGT, *en relación con el artículo 103.2 LGT, con la consiguiente estimación del recurso contencioso-administrativo interpuesto por mi representada, la anulación de la resolución económico-administrativa que confirma y de la liquidación dictada por la Hacienda Foral de Bizkaia por el Impuesto sobre Sociedades de 2045 al haber prescrito el derecho a liquidar esa obligación tributaria. Todo ello sobre la base de la correcta interpretación de los preceptos que esta parte considera infringidos, así como de la jurisprudencia del Tribunal Supremo recaída sobre ellos. En particular, solicitamos se realicen los siguientes pronunciamientos: Que, en recta interpretación del artículo 104.5*

LGT, en relación con el artículo 103.2 LGT (*de los que son trasuntos los artículos 102.5 aplicable ratione temporis y 101.2 NFGT*), así como de la jurisprudencia recaída sobre ellos, concluya que la Administración tributaria debe declarar siempre, de manera expresa, la caducidad de un procedimiento de gestión tributaria antes de iniciar otro procedimiento ulterior sobre la misma obligación tributaria, con el mismo u otro alcance que el anterior en cuanto a las facultades que otorga a la Administración, tanto si va a incorporar al nuevo procedimiento documentos o elementos de prueba obtenidos en el procedimiento caducado, como si no los va a incorporar [...]"

CUARTO.- Oposición al recurso de casación.

El procurador don Manuel Francisco Ortiz de Apodaca, en nombre de la Diputación Foral de Vizcaya, emplazada como recurrida en este recurso de casación, presentó escrito de oposición el 20 de junio de 2022, donde solicita:

"[...] Tenga por formalizada oposición al Recurso de Casación contra la S. 109/2021, de 18 de marzo de 2021, del TSJPV, dictada en recurso 212/2020, para en su día dictar resolución declarando la desestimación del Recurso de Casación, y confirmando el contenido de la misma [...]"

QUINTO.- Vista pública y deliberación.

Esta Sección Segunda no consideró necesaria la celebración de vista pública - artículo 92.6 LJCA-, quedando fijada la deliberación, votación y fallo de este recurso el 28 de marzo de 2023, día en que efectivamente se deliberó, votó y falló, con el resultado que seguidamente se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Objeto del presente recurso de casación.

El objeto de este recurso de casación consiste, desde la óptica del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, en aclarar, matizar, reforzar o, eventualmente, corregir o rectificar, la doctrina ya fijada por esta Sala, en concreto, en las sentencias de 27 de febrero de 2019 (recurso de casación n.º 1415/2017) y 10 de julio de 2019 (n.º 2220/2017), en cuanto a la naturaleza facultativa u obligatoria de la declaración expresa de caducidad prevista en el artículo 104.5 LGT, en relación con su artículo 103.2, en los supuestos de caducidad de un procedimiento de gestión tributaria anterior al inicio de otro ulterior y relativo a la misma obligación tributaria, distinguiendo si esa obligación es absoluta o exigible únicamente cuando se pretenda incorporar documentos y otros elementos de prueba obtenidos en el procedimiento caducado o la hubiere instado el propio contribuyente.

En este asunto, se impugna en casación la sentencia n.º 109/2021, de 18 de marzo, de la Sala de esta jurisdicción del País Vasco, que desestimó el recurso planteado por ROBERA 2000 contra el acuerdo de 20 de noviembre de 2019, del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Vizcaya, que a su vez desestimó la reclamación 715/2019, presentada contra la liquidación del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2014. Lo que se dilucidaba en el proceso era si la declaración de caducidad es necesaria o potestativa y, dentro de la primera opción, si ha de ser instada previamente por el sometido al procedimiento tributario en que se supere el plazo establecido legalmente para la caducidad.

Para una más adecuada comprensión del asunto, se hace necesario consignar que el auto de admisión narra los hechos relevantes en que se sustenta la pretensión casacional, que versa sobre la caducidad:

"[...] SEGUNDO. Hechos relevantes a efectos del trámite de admisión del presente recurso de casación.

1.º. La recurrente, entidad Robera 2000, S.L., presentó dentro de plazo su autoliquidación del IS de 2014, acreditando un importe de reducción de la base imponible por compensación para fomentar la capitalización empresarial del artículo 51 de la Norma Foral 11/2013, de 2.328.575,04 euros. Este

importe se correspondía con un incremento del patrimonio neto, a efectos fiscales, de 16.675.675,30 euros.

2.º. El 19 de octubre de 2018, la Administración comunicó el inicio de un procedimiento de comprobación limitada, reclamándose la presentación de copia del libro de facturas emitidas y recibidas y de la memoria incluida en las cuentas anuales. Después de darle cumplimiento, la mercantil recurrente recibió una propuesta de liquidación en la que se indicaba que la deducción que correspondía, conforme al artículo 51 NFIS, era de 30.029,57 euros, que se correspondía con el 14% sobre 214.496,90 euros, dado que no se aceptaba la reducción sobre la parte de prima de emisión.

3.º. La mercantil recurrente sostiene que habría caducado el procedimiento de gestión tributaria iniciado mediante autoliquidación y, por consiguiente, habría prescrito el derecho de la Administración a liquidar el IS del ejercicio 2014, toda vez que la autoliquidación se habría presentado el 27 de julio de 2015, habiéndose iniciado un procedimiento de gestión tributaria del artículo 123 NFGT, produciéndose el siguiente acto el citado 19 de octubre de 2018, con el requerimiento de información en el que se habría indicado que se iniciaba un procedimiento de comprobación limitada del artículo 129 NFGT. En la medida en que la administración no declaró expresamente la caducidad del procedimiento inicial, la recurrente considera que, conforme a la jurisprudencia del Tribunal Supremo, no podía iniciarse un nuevo procedimiento, de tal modo que la declaración expresa de caducidad, en esta ocasión, no sería meramente facultativa, sino obligatoria.

4.º. La entidad hoy recurrente, no estando conforme con el acuerdo de liquidación, interpuso reclamación económico-administrativa ante el TEAFV, que en 20 de noviembre de 2019 dictó resolución desestimatoria. Frente a dicho acuerdo, la recurrente planteó recurso contencioso administrativo n.º 212/2020, que fue desestimado por sentencia de 18 de marzo de 2021 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, en la que, por lo que aquí interesa, declara:

"[...] Pues bien, en el caso que nos ocupa, no se da ni una ni otra circunstancia. En efecto, no consta en el expediente administrativo que Robera solicitara que se declarase expresamente la caducidad del procedimiento de gestión. Por otro lado y como ya hemos apuntado, el procedimiento de comprobación limitada se inició mediante un requerimiento de aportación de documentación dirigido por la Hacienda Foral a la mercantil actora. Fue esta documentación la que llevó al dictado de la liquidación ahora impugnada. De tal modo que no se utilizaron documentos ni medios de prueba obtenidos en el procedimiento caducado, que únicamente constaba de la autoliquidación presentada por la interesada. Ello supone que la falta de declaración de caducidad del procedimiento de gestión no puede tener los efectos pretendidos por la recurrente.

Teniendo en cuenta estos razonamientos y dado que la demanda no cuestiona el hecho de que el procedimiento de comprobación limitada se inició dentro del plazo de prescripción legalmente previsto, hemos de rechazar este motivo del recurso contencioso-administrativo" [...]."

Prosigue el auto de admisión con la reseña de las normas jurídicas que deberán ser objeto de interpretación.

1. A estos efectos, el recurrente plantea la interpretación de la doctrina del Tribunal Supremo en relación con la exégesis de los artículos 104.5 y 103.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y sus trasuntos, los artículos 102.5 y 101.2 de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria de Vizcaya.

2. Invoca como doctrina infringida las sentencias de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de 27 de febrero de 2019 (RCA/1415/2017) y 10 de julio de 2019 (RCA/2220/2017) [...]."

"[...] QUINTO. Justificación suficiente de que el recurso planteado cuenta con interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia.

1. La recurrente ha justificado suficientemente el supuesto previsto en el artículo 88.3.a) LJCA, pues, aunque es cierto que existe jurisprudencia sobre la cuestión referida, ello no obsta para la admisión a trámite del presente recurso de casación, siendo aconsejable, en beneficio del principio de seguridad jurídica contenido en el artículo 9.3 CE, un nuevo pronunciamiento de esta Sala para, en su caso, aclarar, matizar, reforzar o, eventualmente, corregir o rectificar, la doctrina ya fijada por esta Sala, en concreto, en la sentencia de 27 de febrero de 2019, dictada en el recurso de casación n.º 1415/2017.

2. En aquella sentencia, invocada para reforzar el sentido de su fallo por la Sala de instancia, se señala que: "La declaración de caducidad del procedimiento no constituye por regla general una obligación de la administración según dispone el artículo 103.2, párrafo primero LGT, a menos que el interesado así lo solicite (art. 103.2, párrafo segundo, 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 LGT)" (sic).

3. Sin embargo, y como aduce la recurrente, en la sentencia de la misma Sala Tercera del Tribunal Supremo, de 10 de julio de 2019 (RCA 2220/2017), dictada, por tanto, sólo unos meses después y citando otras muchas en el mismo sentido, se dijo que "en el supuesto enjuiciado el procedimiento de inspección había caducado y, sin embargo, no se produjo una declaración expresa de caducidad por parte de la administración. Siendo cierto, como establece el apartado 5 del artículo 104 de la LGT que "las actuaciones realizadas en el curso de un procedimiento caducado, así como los documentos y otros elementos de prueba obtenidos en dicho procedimiento, conservarán su validez y eficacia a efectos probatorios en otros procedimientos iniciados o que puedan iniciarse con posterioridad en relación con el mismo u otro obligado tributario", no podemos olvidar, como hemos dicho en nuestras sentencias 254/2019, de 26 de febrero, recurso de casación 1423/2017, 259/2019, de 27 de febrero, recurso de casación 1411/2017 y 260/2019, de 27 de febrero de 2019, recurso de casación 1415/2017 que el propio precepto exige que "producida la caducidad, ésta *será declarada*, de oficio o a instancia de interesado, ordenándose el archivo de las actuaciones". Nótese que en tales casos la declaración expresa de caducidad no es facultativa. Por el contrario, es obligatoria" (sic).

1. En este mismo sentido, las sentencias de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de los Tribunales Superiores de Justicia de la Comunidad Valenciana y Cataluña..."

2. Asimismo, debe traerse a colación el principio de buena administración que, merced a lo establecido en el artículo 41 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, ha adquirido el rango de derecho fundamental en el ámbito de la Unión, calificándose por algún sector doctrinal como uno de los derechos fundamentales de nueva generación del que se ha hecho eco la jurisprudencia de este Tribunal Supremo desde la sentencia de 30 de abril de 2012, dictada en el recurso de casación 1869/2012, hasta la más reciente sentencia, con abundante cita, 1558/2020, de 19 de noviembre, dictada en el recurso de casación 4911/2018, que se ha querido vincular, en nuestro Derecho interno, a la exigencia que impone el artículo 9.3.º de nuestra Constitución sobre la proscripción de la arbitrariedad en la actuación de los poderes públicos, pero que, sobre todo, debe considerarse implícito en la exigencia que impone a la actuación de la Administración el artículo 103, en cuanto al sometimiento " pleno" a la ley y al Derecho. Y en ese sentido, es apreciable la inspiración de la exigencia comunitaria en el contenido de los artículos 13 y 53 de la Ley del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, al referirse a los derechos de los ciudadanos en sus relaciones con la Administración.

En este sentido, nuestra sentencia de 3 de diciembre de 2020 (RCA 8332/2019) -Sección 5.ª- señala que "(l)a buena administración es algo más que un derecho fundamental de los ciudadanos, siendo ello lo más relevante; porque su efectividad comporta una indudable carga obligación para los

órganos administrativos a los que se les impone la necesidad de someterse a las más exquisitas exigencias legales en sus decisiones, también en las de procedimiento. Y en relación con eso, con el procedimiento, no puede olvidarse que cuando el antes mencionado precepto comunitario delimita este derecho fundamental, lo hace con la expresa referencia al derecho de los ciudadanos a que sus " asuntos " se " traten... dentro de un plazo razonable "; por lo que cabría suscitar la pregunta de cómo se garantizaría ese derecho si la Administración desconoce la imposición legal y procede a continuar actuando en un procedimiento caducado como si dicha caducidad no se hubiera producido, dictando resoluciones que debemos considerar tácitamente como reapertura de un nuevo procedimiento. Sería volver a los tiempo, felizmente superados, preconstitucionales de tan nefasta trascendencia para los ciudadanos en sus relaciones con la Administración; porque si admitiésemos que la Administración puede seguir actuando en un procedimiento materialmente caducado, pero formalmente vigente, debemos concluir que el tiempo transcurrido, no es que comporte la caducidad del pretendido ser el primer procedimiento, sino del único procedimiento existente, es decir, de todo el procedimiento, el inicial y el pretendido reiniciado. Y con ello se dejaría sin eficacia alguna la institución de la caducidad, con su importante relevancia para los derechos de los ciudadanos; lo cual es tanto más contradictorio cuando, como hemos expuesto, está clara la regulación legal en favor de esa protección de los ciudadanos que debe servir para zanjar ese debate. Y deberá añadirse a lo expuesto un nuevo argumento, no de menor trascendencia que los anteriores, vinculado al antes mencionado artículo 53 de la vigente Ley de procedimiento administrativo, cuando al reconocer los derechos de los ciudadanos que se relacionan con la Administración, establece en su párrafo primero el derecho de estos a " conocer... el sentido del silencio administrativo que corresponda, en caso de que la Administración no dice ni notifique resolución expresa en plazo "; y la única forma de tener ese conocimiento cuando el efecto de esa ausencia de resolución es la caducidad del procedimiento, es mediante el dictado de la resolución que así lo declara y su posterior notificación formal al interesado." (sic).

SEGUNDO.- Argumentación de la sentencia impugnada.

La sentencia del TSJPV recurrida se funda, de modo esencial, en la declaración contenida en nuestra sentencia de 27 de febrero de 2019, en tanto somete a la solicitud del interesado la declaración de caducidad del procedimiento, que es facultativa, como hemos visto (F.J. 3.º):

"[...] TERCERO.- PRESCRIPCIÓN DEL DERECHO DE LA ADMINISTRACIÓN A PRACTICAR LA LIQUIDACIÓN.

En primer lugar, Robera defiende que el derecho de la Hacienda Foral a practicar la liquidación habría prescrito. Explica que, mediante la presentación de su autoliquidación, se habría puesto en marcha un procedimiento de gestión tributaria. Transcurrido el plazo de seis meses, el procedimiento habría caducado. De tal modo que la administración, antes de iniciar el procedimiento de comprobación limitada, debía haber declarado caducado el anterior procedimiento de gestión tributaria. Al no haberlo hecho así, sostiene que todas las actuaciones puestas en marcha por la administración a partir del requerimiento dirigido a la mercantil actora han de considerarse producidas en el seno de un procedimiento caducado. Por consiguiente, esas actuaciones no podrían tener efecto interruptivo de la prescripción. La conclusión sería que habría transcurrido el plazo de cuatro años de prescripción legalmente previsto para que la administración pudiera liquidar la deuda tributaria.

De acuerdo con el artículo 121 NFGT (en la redacción aplicable al supuesto enjuiciado) el procedimiento de gestión tributaria iniciado mediante autoliquidación (como sucede en el caso que nos ocupa) puede concluir de una de las dos formas siguientes:

"a) Por liquidación provisional practicada por la Administración Tributaria, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 5 del artículo 124 de esta Norma Foral.

b) Por el inicio de un procedimiento de inspección, con excepción de los procedimientos de comprobación restringida y comprobación reducida".

Por su parte, el artículo 102.1 de ese mismo texto excluía la existencia de plazo de duración para los procedimientos de gestión iniciados mediante autoliquidación. De tal modo que se preveía la posibilidad de que su duración se extendiera hasta que se produjera la prescripción o caducidad, en su caso. No obstante, esta redacción (previa a su modificación por la Norma Foral 2/2017) *fue declarada nula por la Sala Tercera del Tribunal Supremo* en sentencia de tres de abril de 2015 (rec. 3.694/2015). Ello supuso que, para esos procedimientos había de aplicarse también la regla general conforme a la cual el plazo máximo en que había de notificarse la resolución, en el supuesto de que las normas reguladoras de los procedimientos no fijasen uno concreto, era el de seis meses.

Para el caso de que transcurriese ese plazo máximo sin que se hubiera notificado resolución expresa, el apartado cuarto del propio artículo 102 NFGT preveía que, en ausencia de regulación expresa y tratándose de procedimientos susceptibles de producir efectos desfavorables o de gravamen, se producía la caducidad del procedimiento.

De hecho, en la actualidad, el apartado tercero del artículo 121 NFGT prevé, como forma de terminación del procedimiento iniciado mediante autoliquidación, entre otras, la "caducidad, una vez transcurrido el plazo de seis meses desde la finalización del plazo previsto para la presentación de la autoliquidación o desde la fecha de presentación si se hubiera presentado fuera de plazo".

En el caso que nos ocupa, Robera presentó la autoliquidación por el IS correspondiente al ejercicio 2014 el 23 de julio de 2015 (folios 1 y ss.)... La siguiente actuación que consta es el requerimiento dirigido por la Hacienda Foral a la mercantil actora de fecha de 19 de octubre de 2018. Por esa vía, se le comunicó el inicio de un procedimiento de comprobación limitada y se le reclamaba la presentación de una serie de documentos (folio 78 de los antecedentes). Vemos, pues, cómo no se practicó la liquidación provisional a la que se refiere el artículo 121 NFGT. Simplemente consta la presentación de la autoliquidación y el inicio del procedimiento de comprobación limitada después de más de tres años. Ello supone que, una vez admitida la posibilidad de que en el procedimiento de gestión se produjera la caducidad, después de transcurrido el plazo de seis meses, fue precisamente esto lo que sucedió en el caso que nos ocupa.

A partir de ahí, la parte recurrente sostiene que la administración tenía la obligación de declarar expresamente caducado el procedimiento de gestión. Al no haberlo hecho así, no podía haber dado inicio al procedimiento de comprobación limitada. Por consiguiente, considera que todas las actuaciones efectuadas en este se llevaron a cabo dentro de un procedimiento caducado y, en consecuencia, no podrían tener eficacia de ningún tipo.

Para apoyar su razonamiento, Robera se apoya en el apartado quinto de ese mismo artículo 102 NFGT, que señalaba lo siguiente:

"Producida la caducidad del procedimiento, esta será declarada, de oficio o a instancia del interesado, ordenándose el archivo de las actuaciones.

Dicha caducidad no producirá, por sí sola, la prescripción del ejercicio de las potestades de la Administración Tributaria, pero las actuaciones realizadas en los procedimientos caducados no interrumpirán el plazo de prescripción ni se considerarán requerimientos administrativos a los efectos previstos en esta Norma Foral.

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".

Ahora bien, no podemos pasar por alto el contenido del artículo 101.2 NFGT, conforme al cual "[n]o existirá obligación de resolver expresamente en los procedimientos relativos al ejercicio de derechos que solo deban ser objeto de comunicación por el obligado tributario y en aquellos en los que se produzca la caducidad, la pérdida sobrevenida de su objeto, la renuncia o el desistimiento de los interesados.

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

Esta previsión ha sido interpretada por la Sala Tercera del Tribunal Supremo (sentencia 260/2019, de 27 de febrero -rec. 1.415/2017 -) de la siguiente forma:

"La declaración de caducidad del procedimiento no constituye por regla general una obligación de la administración según dispone el artículo 103.2, párrafo primero LGT, a menos que el interesado así solicite (art. 103.2, párrafo segundo, 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 LGT)".

Pues bien, en el caso que nos ocupa, no se da ni una ni otra circunstancia. En efecto, no consta en el expediente administrativo que Robera solicitara que se declarase expresamente la caducidad del procedimiento de gestión. Por otro lado, y como ya hemos apuntado, el procedimiento de comprobación limitada se inició mediante un requerimiento de aportación de documentación dirigido por la Hacienda Foral a la mercantil actora. Fue esta documentación la que llevó al dictado de la liquidación ahora impugnada. De tal modo que no se utilizaron documentos ni medios de prueba obtenidos en el procedimiento caducado, que únicamente constaba de la autoliquidación presentada por la interesada. Ello supone que la falta de declaración de caducidad del procedimiento de gestión no puede tener los efectos pretendidos por la recurrente.

Teniendo en cuenta estos razonamientos y dado que la demanda no cuestiona el hecho de que el procedimiento de comprobación limitada se inició dentro del plazo de prescripción legalmente previsto, hemos de rechazar este motivo del recurso contencioso-administrativo".

TERCERO.- Posición de la recurrente en su escrito de interposición.

La pretensión casacional se fundamenta en los siguientes razonamientos:

"[...] III. INFRACCIONES NORMATIVAS DENUNCIADAS.

Infracción de la jurisprudencia del Tribunal Supremo recaída en relación con los artículos 104.5 y 103.2 de la LGT.

11. La sentencia (FD 3) considera que no es obligatoria la declaración de caducidad de un procedimiento de gestión tributaria, aunque con posterioridad al mismo la Administración inicie uno ulterior, si el contribuyente no lo solicita y si la Administración no va a incorporar al nuevo procedimiento documentos u otros elementos de prueba obtenidos en el procedimiento caducado. Por ello, considera que la Hacienda Foral de Bizkaia inició válidamente el posterior procedimiento de comprobación limitada, aunque no hubiera declarado la caducidad del inicial procedimiento iniciado mediante autoliquidación, otorgándole plena eficacia interruptiva del derecho a liquidar.

12. La sala de instancia alcanza esta conclusión, según manifiesta (página 9 de la sentencia), de la interpretación que hizo el Tribunal Supremo del artículo 103.2 LGT (del que es trasunto el artículo 101.2) en la sentencia 260/2019, de 27 de febrero (recurso 1415/2017).

13. Para esta parte la interpretación que hace de la sentencia citada es errónea, y con su conclusión la sala contraviene la jurisprudencia del Tribunal Supremo recaída respecto del artículo 104.5 LGT en relación con el artículo 103.2 de la misma.

14. En ninguna de las sentencias recaídas sobre la cuestión (ni las puestas de manifiesto en nuestro escrito de demanda, ni la aludida en la sentencia, ni tampoco otra posterior a la que haremos mención en este escrito), el Alto Tribunal distingue entre (i) inicio de un ulterior procedimiento relativo a la misma obligación tributaria con incorporación de documentos y elementos de prueba del previo, caducado, y (ii) inicio de un procedimiento ulterior en relación con la misma obligación tributaria sin incorporar documentos y elementos de prueba del previo caducado, para en el caso (i) concluir que es obligatoria la declaración de caducidad ex artículo 104.5 LGT y en el caso (ii) exonerar a la Administración de esa obligación.

15. Al contrario, en todos los casos, cuando se ha producido la caducidad de un procedimiento y la Administración va a iniciar otro ulterior sobre la misma obligación tributaria, sea cual sea su alcance, las sentencias del Tribunal Supremo concluyen que en virtud del artículo 104.5 LGT la Administración tiene la obligación de declarar la caducidad del primer procedimiento de manera expresa, tanto si va a incorporar documentos o elementos de prueba del procedimiento caducado como si no lo va a hacer. Pasamos a continuación a analizar dichos pronunciamientos.

16. En la sentencia 1289/2017, de 18 de julio (recurso 2479/2016) se está ante un supuesto de hecho que encaja a la perfección con el del presente recurso de casación. Se había producido la caducidad inicial de un procedimiento iniciado mediante declaración (artículos 128 a 130 LGT) al haberse presentado declaración por el Impuesto sobre Sucesiones y haber transcurrido 6 meses sin haberse dicta la oportuna liquidación. La Administración va a iniciar un procedimiento posterior en relación con la misma obligación tributaria, y en un mismo acto declara expresamente la caducidad y comunica el inicio del nuevo procedimiento. Es decir, como en el caso que nos ocupa, el procedimiento inicial únicamente se compone de la actuación del obligado tributario, y el mismo ha caducado por el transcurso de seis meses sin que haya habido ninguna actuación de la Administración.

17. Pues bien, ante esta situación fáctica, el Tribunal Supremo hace la siguiente manifestación en su FD 3.º:

"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".

18. De ello se infiere que la declaración expresa de caducidad es obligatoria cuando la Administración va a iniciar un nuevo procedimiento para la validez de este, con independencia de que se incorpore documentación del caducado o no. Lo que no es necesario es que la notificación de la declaración de caducidad se haga por separado del acuerdo de inicio del nuevo procedimiento, sino que puede hacerse de manera conjunta. En ningún momento el Tribunal Supremo manifiesta, ni tampoco da a entender, que la declaración de caducidad no hubiera sido necesaria por no haberse incorporado documentación del procedimiento caducado al constar solo de la declaración presentada. Al contrario: parte, de manera clara, de que el artículo 104.5 LGT obliga a esa declaración de caducidad para la validez del inicio de un nuevo procedimiento; ahora bien, a lo que no obliga es a que se notifique de manera independiente y en acto distinto del inicio del nuevo procedimiento.

19. En la sentencia 260/2019, de 27 de febrero, que es la que la sala de instancia interpreta erróneamente en la sentencia ahora impugnada en esta casación, se estaba ante un supuesto en el cual la AEAT recababa información en un procedimiento de control censal, información que luego era

la base y el sustento para la regularización que se lleva a cabo en un procedimiento de comprobación limitada posterior. En el caso concreto, toda la cuestión pivotaba sobre la incorporación formal y expresa de la documentación de unas actuaciones previas caducadas a un procedimiento posterior puesto que la regularización en este último fue practicada en virtud de esa documentación y elementos de prueba traídos de un procedimiento previo caducado. Por eso, el Tribunal Supremo parece enfocar el efecto de la falta de la declaración de caducidad exclusivamente en que, no habiendo sido declarada, la Administración no puede incorporar la documentación del procedimiento caducado al posterior. Dice en su FD 4:

"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 casidos 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 derivadirectamente de un procedimiento caducado.

En este sentido, si bien es cierto que el apartado 5 del artículo 104 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 solicite (art. 103.2, párrafo segundo, 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 LGT).*

Habiéndose preterido esta última declaración de caducidad no cabe, en consecuencia, reconocer validez al informe de la unidad de módulos en el procedimiento de comprobación limitada ulterior y que sirvió, precisamente, para girar la liquidación que la recurrente combatió en la instancia".

20. Prueba de la manifestación que hacíamos en el apartado anterior es la cuestión que, según el auto de admisión del recurso de casación que finalizó con la sentencia 260/2019, tenía interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia: "*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*" Como indicábamos, toda la cuestión giraba alrededor de la incorporación formal y material de la documentación obtenida en un procedimiento previo a un procedimiento posterior. Por eso, la manifestación del Tribunal Supremo respecto a la obligatoria declaración de caducidad del procedimiento inicial está enfocada única y exclusivamente a esa incorporación de documentación del procedimiento caducado al ulterior que se inicia.

21. Pero, al contrario de lo que la sentencia de instancia concluye, el Tribunal Supremo en la sentencia en cuestión no está limitando la declaración obligatoria de caducidad del procedimiento inicial a los supuestos de incorporación de información del procedimiento caducado al posterior.

22. Prueba clara de lo anterior es que, con cita directa de la anterior, en la sentencia 1042/2019, de 10 de julio (recurso 2220/2017), al interpretar la previsión del artículo 104.5 LGT, esa Sala manifiesta lo siguiente en su FD 4.º:

"Siendo cierto, como establece el apartado 5 del artículo 104 de la LGT que "las actuaciones realizadas en el curso de un procedimiento caducado, así como los documentos y otros elementos de prueba obtenidos en dicho procedimiento, conservarán su validez y eficacia a efectos probatorios en otros procedimientos iniciados o que puedan iniciarse con posterioridad en relación con el mismo u otro obligado tributario", no podemos olvidar, como hemos dicho en nuestras sentencias 254/2019, de 26 de febrero, recurso de casación 1423/2017, 259/2019, de 27 de febrero, recurso de casación 1411/2017 y 260/2019, de 27 de febrero de 2019, recurso de casación 1415/2017 *que el propio precepto exige que "producida la caducidad, ésta será declarada, de oficio o a instancia de interesado, ordenándose el archivo de las actuaciones". Nótese que en tales casos la declaración expresa de caducidad no es facultativa. Por el contrario, es obligatoria.*

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

23. Es decir, la declaración de caducidad de manera expresa del procedimiento inicial es obligatoria antes de iniciar un procedimiento ulterior en relación con la misma obligación tributaria, sea cual sea su alcance, y sin que esté vinculada esa obligatoriedad exclusivamente a los supuestos en que se incorpore documentación o elementos de prueba del procedimiento caducado. Y esto lo dice la Sala a la que nos dirigimos partiendo de la sentencia 260/2019. La conclusión de la sentencia que recurrimos al interpretar la doctrina del Tribunal Supremo es, por tanto, claramente errónea.

24. Y, por último, hemos de traer a colación la sentencia 1306/2021, de 3 de noviembre (recurso 1648/2020). En esta, a lo largo de su FD 2.º se recogen las siguientes manifestaciones de esa Sala respecto a la declaración de caducidad una vez esta se ha producido:

"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 legalmente 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"(...)"

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 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." (...)"

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."

25. En resumen, del conjunto de pronunciamientos de esa Sala se desprende que, de acuerdo con el artículo 104.5 LGT (del que es trasunto el artículo 102.5 NFGT aplicable *ratione temporis*), en todos aquellos casos en los cuales se ha producido la caducidad de un procedimiento, si la Administración pretende iniciar otro posterior en relación con la misma obligación tributaria, necesariamente debe declarar la caducidad del anterior. Esa declaración es obligatoria, tanto si va a incorporar documentación del procedimiento caducado como si no lo va a hacer, debe ser expresa, y no puede

ser obviada mediante la declaración de que el procedimiento terminó por el inicio de uno posterior. Sí que es válido notificar en el mismo acto la declaración de caducidad del procedimiento previo y la comunicación de inicio del nuevo que se abre.

26....Este pronunciamiento de la sala de instancia, además, hay que ponerlo en relación con lo que el Tribunal Supremo ha concluido en su sentencia 1627/2019, de 25 de noviembre (recurso 6270/2017; ES:TS:2019:3755). En ella ha fijado como doctrina que, declarada la caducidad de un procedimiento iniciado por declaración del artículo 128 LGT, el efecto previsto en el artículo 104.5 LGT según el cual las actuaciones realizadas en el mismo no interrumpen el plazo de prescripción se extiende también a la propia declaración. Por lo tanto, si el acto del obligado tributario iniciador del procedimiento es afectado también por la caducidad de éste, dado que para el procedimiento ulterior que se pueda iniciar se ha de partir de él, la declaración de la caducidad del artículo 104.5 LGT debe ser obligatoria también aunque no haya una incorporación formal de ninguna actuación o documentación propiamente dicha del primer procedimiento caducado más allá del propio acto que dio inicio al procedimiento caducado.

27. Sin embargo, a pesar de todo lo anterior, la sentencia recurrida concluye que de acuerdo con lo previsto en el artículo 101.2 NFGT (trasunto del 103.2 LGT) y lo manifestado en un párrafo aislado de la sentencia 260/2019, traído a colación de manera aislada y descontextualizada, la Administración sólo debe declarar la caducidad del procedimiento inicial si lo pide el obligado tributario o si va a utilizar los documentos y medios de prueba obtenidos en el procedimiento caducado. Con ello, mantiene una postura opuesta a la jurisprudencia de esa Sala a la que nos dirigimos que hemos expuesto y analizado.

28. El artículo 103.2 LGT establece que no hay obligación de resolver expresamente en aquellos procedimientos en que se haya producido la caducidad. Por su parte, el artículo 104.5 LGT impone la obligación de declarar la caducidad cuando se produzca, de oficio o a instancia de parte, y dentro del mismo precepto se recoge la posibilidad tanto de que (i) la Administración pueda iniciar otro u otros procedimientos como de que (ii) en ellos puedan tener validez los documentos y elementos de prueba obtenidos en el procedimiento caducado. Prueba clara de que el citado precepto incluye esta doble posibilidad indicada está en lo manifestado en la sentencia de 25 de noviembre de 2019 (recurso 6270/2017) citada en el párrafo 28 anterior, cuyo FD2.º dice: "(...) *el artículo 104.5 prevé que la declaración de caducidad producirá varios efectos: 1. El archivo de las actuaciones. 2. No producción por sí sola la prescripción de los derechos de la Administración tributaria, de tal suerte que el párrafo tercero de dicho artículo 105.4 (sic) prevé, que de no haber prescrito la Administración podrá reiniciar el procedimiento con el mismo u otro obligado tributario, conservando la validez y eficacia las actuaciones y pruebas realizadas en el procedimiento tributario*".

29. La interpretación conjunta de ambos preceptos, a la luz de las sentencias de esa Sala, implica que no hay obligación de declarar la caducidad de oficio en aquellos casos en los cuales la Administración no vaya a iniciar, tras esa caducidad, otro procedimiento respecto de la misma obligación tributaria. La caducidad se ha producido *ope legis* por el transcurso del plazo sin haber sido resuelto, y las actuaciones en el procedimiento caducado no han tenido efecto interruptivo de la prescripción del derecho a liquidar. Sin embargo, en aquellos casos en los cuales la Administración decide, cuando se ha producido la caducidad del procedimiento inicial, llevar a cabo otro ulterior respecto a la misma obligación tributaria conforme le faculta el artículo 104.5 LGT, en ese supuesto debe declarar de oficio la caducidad del anterior tal y como se prevé en este precepto, y ello tanto si va a incorporar formalmente documentación o elementos de prueba del procedimiento caducado como si no lo va a hacer. Nótese que esto es lo que se desprende del párrafo extractado en el punto anterior de la sentencia de 25 de noviembre de 2019 cuando declara como efecto de la declaración de caducidad del artículo 104.5 la posibilidad de que pueda la Administración reiniciar el procedimiento con el mismo u otro obligado tributario...

32... Además, como ha resuelto el Tribunal Supremo y recoge el auto de admisión (FD 5.º.5), la figura de la caducidad del procedimiento y su declaración obligatoria por la Administración *ha de verse también a través del prisma del principio de buena administración*. Así, en la sentencia 1667/2020, de 3 de diciembre (recurso 8332/2019, vincula la declaración de caducidad del procedimiento administrativo impuesta legalmente con el derecho de los ciudadanos a que sus asuntos se traten dentro de un plazo razonable (FD 2.º): *"Y en relación con eso, con el procedimiento, no puede olvidarse que cuando el antes mencionado precepto comunitario delimita este derecho fundamental, lo hace con la expresa referencia al derecho de los ciudadanos a que sus " asuntos" se " traten... dentro de un plazo razonable"; por lo que cabría suscitar la pregunta de cómo se garantizaría esederecho si la Administración desconoce la imposición legal y procede a continuar actuando en un procedimiento caducado como si dicha caducidad no se hubiera producido, dictando resoluciones que debemos considerar tácitamente como reapertura de un nuevo procedimiento"*.

30. Esta postura, dictada en relación con la actual Ley 39/2015, de 1 de octubre, de Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, es plenamente trasladable al ámbito tributario, por cuanto en el artículo 104.5 LGT se impone legalmente la obligación de declarar de oficio la caducidad junto con la posibilidad de iniciar un nuevo procedimiento y la de que los documentos y medios de prueba del procedimiento caducado mantengan su validez y eficacia probatoria en ese procedimiento posterior. Por tanto, una interpretación acorde con dicho principio de buena administración y con el derecho a que los asuntos se traten en un plazo razonable implica que la declaración de caducidad sea obligatoria siempre que se vaya a iniciar ese ulterior procedimiento, tanto si se van a utilizar en él elementos probatorios del caducado como si no se va a producir esta situación.

CUARTO.- Posición de la Diputación Foral de Vizcaya.

La Administración foral recurrida defiende la tesis desestimatoria expresada en la sentencia de instancia, con los siguientes argumentos:

"Segundo.- Interpretación del TS sobre la obligación de declarar formalmente la caducidad.

Sobre la correcta interpretación de lo dispuesto en los artículos 103.2 y 104.5 de la LGT, equivalentes a los artículos 101.2 y 102.5 de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del TH de Bizkaia, en la redacción de los mismos aplicable al caso, se pronunció el TS en sus SS 254/2019, de 26 de febrero, 259/2019, de 27 de febrero, y 260/2019, de 27 de febrero, y no solo en esta última, tal y como afirma la entidad recurrente, en las que realizó una interpretación de lo previsto en dichos preceptos (y en el artículo 100.1 de la LGT, análogo al artículo 98 de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del TH de Bizkaia) coherente con la configuración del instituto de la caducidad en el ámbito tributario.

De modo que, en estas SS, el TS estableció de manera nítida cómo deben ser interpretados los artículos 100.1, 103.2 y 104.5 de la LGT (equivalentes a los artículos 98, 101.2 y 102.5 de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del TH de Bizkaia, en la redacción de los mismos aplicable al caso), y dejó claro, tal y como también entendió el TSJPV en la S. objeto de este recurso de casación, que, con carácter general, la Administración tributaria no se encuentra obligada a declarar formalmente la caducidad de los procedimientos (artículos 100.1 y 103.2 párrafo primero de la LGT, equivalentes a los artículos 98, 101.2 párrafo primero de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del TH de Bizkaia), salvo en dos supuestos concretos: 1) cuando así lo solicite el interesado (artículo 103.2 párrafo segundo de la LGT, análogo al artículo 101.2 párrafo segundo de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del TH de Bizkaia); y/o 2) cuando pretenda conservar la validez y eficacia a efectos probatorios de las actuaciones realizadas, y/o de los documentos y otros elementos de prueba obtenidos en los procedimientos caducados (lo cual, en contra de lo que afirma la entidad recurrente, concuerda perfectamente con la jurisprudencia del TS

en materia de derecho administrativo general, tal y como se analiza más adelante - S. del TS 14/2022, de 12 de enero-).

La entidad recurrente afirma que el TSJPV realizó una interpretación errónea aislada y descontextualizada de lo afirmado por el TS en su S. 260/2019, de 27 de febrero (en la que afirmó lo mismo que en las previas 254/2019, de 26 de febrero, y 259/2019, de 27 de febrero), fundamentalmente por el hecho de que en ella la cuestión que presentaba interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia no coincidía con la suscitada en el supuesto que nos ocupa, lo que, a su juicio, provocó que la declaración general recogida por el TS respecto a la obligatoria declaración de caducidad del procedimiento inicial estuviera enfocada única y exclusivamente a la incorporación de la documentación del procedimiento caducado al ulterior que se inicia.

Todo ello, aun cuando, por mucho que se esfuerce la entidad recurrente en argumentar lo contrario, en las repetidas SS 254/2019, de 26 de febrero, 259/2019, de 27 de febrero, y 260/2019, de 27 de febrero, el TS estableció claramente las reglas generales por las que debe regirse la interpretación de los artículos en cuestión de la LGT (y, por extensión, de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del TH de Bizkaia).

En lo que hace referencia a la S. 1289/2017, de 18 de julio, de lo que se trataba era de determinar si la declaración de caducidad a la que se refiere el artículo 104.5 de la LGT, tenía que ser efectuada con carácter previo al inicio de un nuevo procedimiento sobre la misma obligación tributaria, o si bastaba con que dicha declaración fuera realizada de forma simultánea con el inicio de ese nuevo procedimiento. En relación con lo cual, la S. de instancia (la S. de la AN Nacional de 10 de febrero de 2016, correspondiente al recurso 575/2013) había declarado previamente (y así lo recoge el TS en su pronunciamiento) que:

"La falta de declaración expresa de caducidad es una irregularidad formal irrelevante, pues, en ningún caso, es un requisito esencial en la regulación legal, ni produce indefensión".

Frente a lo declarado por el TS como regla de principio en sus SS 254/2019, de 26 de febrero, 259/2019, de 27 de febrero, y 260/2019, de 27 de febrero, la entidad recurrente opone lo afirmado por el mismo TS de forma incidental en otros pronunciamientos (en sus SS 1289/2017, de 18 de julio, 1042/2019, de 10 de julio, y 1306/2021, de 3 de noviembre), en los cuales, sin embargo (i) la cuestión que presentaba interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia tampoco coincide con la del recurso de casación objeto del presente informe, (ii) el TS no llegó a declarar lo que afirma la recurrente, ni nada contrario a lo manifestado en sus SS 254/2019, de 26 de febrero, 259/2019, de 27 de febrero, y 260/2019, de 27 de febrero, y (iii) además, existían ciertos presupuestos que, lejos de oponerse a lo indicado en estos últimos pronunciamientos, lo vienen a corroborar.

Así, en lo que hace referencia a la S. 1289/2017, de 18 de julio, de lo que se trataba era de determinar si la declaración de caducidad a la que se refiere el artículo 104.5 de la LGT, tenía que ser efectuada con carácter previo al inicio de un nuevo procedimiento sobre la misma obligación tributaria, o si bastaba con que dicha declaración fuera realizada de forma simultánea con el inicio de ese nuevo procedimiento. En relación con lo cual, la S. de instancia (la S. de la AN Nacional de 10 de febrero de 2016, correspondiente al recurso 575/2013) había declarado previamente (y así lo recoge el TS en su pronunciamiento) que:

"La falta de declaración expresa de caducidad es una irregularidad formal irrelevante, pues, en ningún caso, es un requisito esencial en la regulación legal, ni produce indefensión".

Ante este planteamiento, el TS declaró no haber lugar al recurso de casación interpuesto para la unificación de doctrina contra la mencionada S. de la AN de 10 de febrero de 2016, correspondiente al recurso 575/2013, que confirmó en todos sus términos porque el artículo 104.5 de la LGT: "(...) *no condiciona la validez de la iniciación del nuevo procedimiento, posible mientras no haya prescrito el*

derecho de la Administración a liquidar, a que la notificación de la declaración de caducidad se haga por separado y no en el mismo acuerdo de iniciación del nuevo procedimiento".

Sin que, por lo tanto, en esa S. 1289/2017, de 18 de julio, el TS llegara plantearse cuál sería la consecuencia de una eventual falta de declaración expresa de la caducidad (ya que no era ese el caso analizado), ni a rebatir la declaración efectuada por la AN Nacional en la S. recurrida (que quedó confirmada), quien señaló expresamente que: *"La falta de declaración expresa de caducidad es una irregularidad formal irrelevante, pues, en ningún caso, es un requisito esencial en la regulación legal, ni produce indefensión"*.

...Por último, en lo que afecta a la S. 1306/2021, de 3 de noviembre, las cuestiones que presentaban interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia también eran distintas de la que aquí se analiza, y se circunscribían a: *"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"*.

Todo ello, en un supuesto de hecho en el que el contribuyente solicitó expresamente la declaración de caducidad del procedimiento en cuestión, precisamente porque entendía que, en otro caso, la Administración no estaba obligada a hacerlo, conforme a lo indicado por el TS en sus SS. 254/2019, de 26 de febrero, 259/2019, de 27 de febrero, y 260/2019, de 27 de febrero, las cuales, tal y como recogió el mencionado TS en el Auto de admisión del recurso de casación que dio origen a la referida S. 1306/2021, de 3 de noviembre (auto de 13 de noviembre de 2020, correspondiente al recurso 1648/2020), se configuraron como la base o punto de partida para la cuestión sometida a casación.

Así lo recogió el TS en el mencionado auto de 13 de noviembre de 2020, en el que se puede leer que (el subrayado es nuestro):

5.1 Con respecto a la primera infracción, reconoce que el TS "ya se ha aproximado a la cuestión litigiosa, si bien no ha creado doctrina jurisprudencial, sino que lo ha hecho en la ratio decidendi de las SS 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 2.ª", SS que "si bien no establecen un criterio jurisprudencial a los efectos interesados, sí se configuran como base o punto de partida para la cuestión sometida a casación ", la cual "precisa dejar resuelta porque si bien la norma parece clara sobre los modos de terminación del procedimiento de comprobación limitada, se suscita un importante problema jurídico que afecta a la seguridad jurídica del contribuyente para el caso, muy común, de que estando caducado el procedimiento de comprobación limitada, finalice por inicio del procedimiento de inspección sin previa declaración de caducidad.

Y es, precisamente, en este contexto, en el que hay que interpretar los pronunciamientos recogidos por el TS en esta S. 1306/2021, de 3 de noviembre.

La interpretación efectuada por el TS en sus SS 254/2019, de 26 de febrero, 259/2019, de 27 de febrero, y 260/2019, de 27 de febrero, tal y como las entendió el TSJPV en la S. objeto del presente recurso de casación (y el Tribunal Superior de Justicia de Madrid en su S. 375/2020, de 10 junio), resulta plenamente coherente con la jurisprudencia del TS sobre la caducidad en la redacción original de la, hoy derogada, Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de RJA PAC, según la cual, la Administración no estaba obligada a dictar resolución expresa en los procedimientos en los que se producía la caducidad

(artículo 42), y en la que la caducidad no producía, por sí sola, la prescripción de las acciones de la Administración (artículo 92), tal y como sigue ocurriendo en materia tributaria.

La referida jurisprudencia se encuentra resumida, entre otras, en la S. del TS de 27 de noviembre de 2015 (recurso de casación para la unificación de doctrina 1888/2014).

...Y no debe olvidarse que el precepto de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del TH de Bizkaia, que se ocupa de la obligación de resolver es, precisamente, el mencionado artículo 101, en el que no existe ninguna mención a la necesidad de declarar la caducidad con carácter previo al posterior inicio de un nuevo procedimiento sobre la misma obligación tributaria (y no el artículo 102.5 del mismo texto legal).

Así, en su S. 1392/2020, de 22 de octubre, el TS estableció que:

(...) en un procedimiento administrativo de reintegro de subvenciones, transcurrido el plazo máximo para resolver el mismo previsto en el artículo 42.4 de la LGS, *la omisión de la declaración de la caducidad y de la orden de archivo de las actuaciones no invalida la incoación de un nuevo procedimiento de reintegro, si no ha transcurrido el plazo de prescripción del derecho de la Administración para exigir el reintegro.*

En este mismo sentido se volvió a manifestar el TS en su S. 1564/2020, de 19 de noviembre, y en su S. 1667/2020, de 3 de diciembre [...].

QUINTO.- Consideraciones de la Sala que fundamentan su criterio.

La sentencia recurrida en casación no interpreta correctamente la necesidad, ampliamente declarada por esta Sala en una jurisprudencia constante, no alterada por nuestra sentencia de 27 de febrero de 2019 (recurso de casación 1415/2017), de declarar formal y expresamente la caducidad de los procedimientos que hayan agotado su plazo legal de duración, sin someter esa decisión a la petición del interesado ni conceder a la Administración una especie de facultad de decidir discrecionalmente si declara o no la caducidad.

Veamos seguidamente las razones que avalan esta conclusión:

1) Hemos de partir de que el procedimiento seguido en este caso por la Diputación foral competente para la gestión del impuesto sobre sociedades no tiene su correspondencia exacta en la legislación general de la LGT: se trata del procedimiento iniciado mediante autoliquidación, regulado en el artículo 121 de la Norma Foral General Tributaria (NFGT), equivalente a la LGT.

En su regulación aplicable al caso, efecto de la sentencia de esta Sala Tercera que declaró la nulidad del precepto anterior del 121 NFGT, que no preveía plazo ni reconocía la caducidad por superación del plazo de tramitación del procedimiento que arranca de la autoliquidación, se dice lo siguiente:

"[...] 1. Cuando la normativa reguladora del tributo así lo establezca la gestión del mismo se iniciará mediante la presentación de una autoliquidación por el obligado tributario en la que se determine el importe de la deuda tributaria o de la cantidad que resulte a devolver o a compensar....

...3. El procedimiento iniciado mediante autoliquidación terminará, una vez efectuado, en su caso el examen al que se refiere el artículo 123 de esta Norma Foral, de alguna de las siguientes formas:

a) Por liquidación provisional practicada por la Administración tributaria.

b) Por caducidad, una vez transcurrido el plazo de seis meses desde la finalización del plazo previsto para la presentación de la autoliquidación o desde la fecha de presentación si se hubiera presentado fuera de plazo...".

Esta norma es concordante con las establecidas en la LGT:

"[...] Artículo 103 -LGT -. *Obligación de resolver.*

1. La Administración tributaria está obligada a resolver expresamente todas las cuestiones que se planteen en los procedimientos de aplicación de los tributos, así como a notificar dicha resolución expresa.
2. No existirá obligación de resolver expresamente en los procedimientos relativos al ejercicio de derechos que sólo deban ser objeto de comunicación por el obligado tributario y en los que se produzca la caducidad, la pérdida sobrevenida del objeto del procedimiento, la renuncia o el desistimiento de los interesados [...]"

"[...] Artículo 104. Plazos de resolución y efectos de la falta de resolución expresa.

1. El plazo máximo en que debe notificarse la resolución será el fijado por la normativa reguladora del correspondiente procedimiento, sin que pueda exceder de seis meses, salvo que esté establecido por una norma con rango de ley o venga previsto en la normativa comunitaria europea. Cuando las normas reguladoras de los procedimientos no fijen plazo máximo, éste será de seis meses...
4. En los procedimientos iniciados de oficio, el vencimiento del plazo máximo establecido sin que se haya notificado resolución expresa producirá los efectos previstos en la normativa reguladora de cada procedimiento de aplicación de los tributos.

En ausencia de regulación expresa, se producirán los siguientes efectos:

- a) Si se trata de procedimientos de los que pudiera derivarse el reconocimiento o, en su caso, la constitución de derechos u otras situaciones jurídicas individualizadas, los obligados tributarios podrán entender desestimados por silencio administrativo los posibles efectos favorables derivados del procedimiento.
 - b) En los procedimientos susceptibles de producir efectos desfavorables o de gravamen se producirá la caducidad del procedimiento.
5. Producida la caducidad, ésta será declarada, de oficio o a instancia del interesado, ordenándose el archivo de las actuaciones.

Dicha caducidad no producirá, por sí sola, la prescripción de los derechos de la Administración tributaria, pero las actuaciones realizadas en los procedimientos caducados no interrumpirán el plazo de prescripción ni se considerarán requerimientos administrativos a los efectos previstos en el apartado 1 del artículo 27 de esta ley.

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".

2) Las conclusiones que derivan de tal previsión de la NFGT:

- a) El procedimiento propio del derecho foral tributario vizcaíno es concordante con los procedimientos seguidos en territorio común, toda vez que la autoliquidación, en ese territorio, da lugar a la apertura de un procedimiento de oficio, autónomo respecto de aquellos que se abran para la comprobación de lo autoliquidado, de suerte que el transcurso de seis meses sin ninguna actuación comprobadora o de verificación acerca de esa autoliquidación determina la caducidad de tal procedimiento, el cual se asemeja al previsto en los artículos 128 a 130 LGT, que también prevé la caducidad en caso de superarse el plazo legal, que ha de ser declarada.
- b) la caducidad, una vez transcurrido el plazo máximo de resolución, esto es, seis meses después de haberse presentado tempestivamente la declaración del impuesto debe ser declarada, bien de oficio,

bien porque lo pida el sometido al procedimiento, en tanto puede ocasionar actos desfavorables o de gravamen.

c) Es indiferente lo que alega la Diputación Foral de Vizcaya sobre los efectos de la falta de declaración de caducidad, porque figuran taxativamente formulados en la ley:

- La caducidad, si no se declara, no permite considerar válidas las actuaciones siguientes, esto es, caducadas, a menos que fuera formalizada.

- Las actuaciones seguidas tras agotarse el plazo de caducidad no permiten interrumpir la prescripción en favor de la Administración.

d) el principio de buena administración no es compatible con la supuesta libertad para declarar o no la caducidad cuando concurra.

3) La sentencia *a quo* se basa en una interpretación incorrecta de la sentencia de 27 de febrero de 2019 (recurso de casación 1415/2017), de la que se aísla un párrafo que, aun cuando pudiera inducir a confusión, se limita a considerar que "La declaración de caducidad del procedimiento no constituye por regla general una obligación de la administración según dispone el artículo 103.2, párrafo primero LGT, a menos que el interesado así lo solicite (art. 103.2, párrafo segundo, 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 LGT)".

Pues bien, la propia sentencia que invoca a favor de su tesis la de instancia, se pronuncia en su fallo, creando doctrina, del siguiente modo:

"[...] 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".

Esto es, no le es dable a la Administración declarar o no la caducidad de los procedimientos de oficio, a su voluntad o conveniencia, sino que debe declararla en todo caso, como consecuencia del transcurso del tiempo máximo autorizado en la ley.

Además de ello, no puede compartirse la tesis de que la documentación reclamada en el procedimiento segundo fuera ajena o distinta de la relativa a la materia propia de la autoliquidación. Obviamente, ésta no viene acompañada de documentación alguna de respaldo de los datos que se incorporan al modelo en que se plasma la autoliquidación, pero la deducción lógica que se obtiene permitiría concluir, siempre, que en cualquier procedimiento comprobador posterior se pretendería examinar documentación o información nueva, lo cual no puede ser sostenido, pues el objetivo de éste -en el caso presente- el de comprobación limitada, es el de verificar o corregir los datos declarados pro el contribuyente en cumplimiento de una obligación legal, de suerte que toda comprobación posterior de la autoliquidado, cuando se refiera a datos o declaraciones contenidas en la declaración, precisa de la declaración previa de caducidad.

En cualquier caso, el procedimiento que estatuye la NFGT, en consonancia con el de la LGT, ya encierra una posibilidad comprobadora -la necesaria para verificar la procedencia de la devolución que se hubiera pedido o la corrección de los datos consignados- de suerte que la comprobación limitada posterior versa sobre lo que pudo haber comprobado, en ese procedimiento, y no lo hizo, por razones que no quedan esclarecidas, pero imputables en todo caso a la DFV.

No obstante ello, lo que señala el art. 104,5, in fine, de la LGT, es 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.

4) Tampoco puede hablarse de la existencia de una mera irregularidad no invalidante, pues al margen de la que la infracción de la norma sobre caducidad no discurre en el terreno de los vicios estrictamente procedimentales, sino que posee efectos sustantivos, es que, además, éstos vienen regulados de modo claro y terminante en la ley: de una parte, provoca la terminación del procedimiento; de otra, ha de ser declarada, incondicionalmente; por otra parte, hace perder el efecto interruptivo de la prescripción extintiva surgido con ocasión de la apertura del procedimiento cuyo plazo se ha agotado; y, finalmente, cuando ello sea posible, no impide a la Administración conservar las actuaciones anteriormente seguidas, siempre que se hubiera declarado la caducidad no sobreviniera la prescripción.

SEXTO.- Jurisprudencia que se establece.

De lo anteriormente razonado resulta la siguiente jurisprudencia:

1) La caducidad del procedimiento de gestión, susceptible de causar efectos desfavorables o de gravamen, ha de ser declarada obligatoriamente, sin que exista una pretendida facultad administrativa de no declararla.

2) Tal declaración de caducidad ha de ser expresa, conforme a lo dispuesto en el artículo 104.5 LGT, en relación con el artículo 103.2 del mismo texto legal -y sus normas concordantes del territorio de Vizcaya, en relación con el procedimiento iniciado mediante autoliquidación, según los artículos 102.4.b) y 5 NFGT de Vizcaya, concordantes con los arts. 128 a 130 LGT-.

3) No obstante, en los supuestos de caducidad -declarada- de un procedimiento de gestión tributaria anterior al inicio de otro, relativo a la misma obligación, pese a que rige el deber incondicional, no potestativo, de declarar la caducidad, ello no impide que pudieran conservar su validez y eficacia, a efectos probatorios, las actuaciones seguidas en otros procedimientos iniciados con posterioridad, siempre que se hubiera declarado la caducidad del primero -lo que en este caso no ha sucedido- y no hubiera vencido el plazo de prescripción.

SÉPTIMO.- Pronunciamiento sobre costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no haber 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:

1.º) Fijar los criterios interpretativos sentados en el fundamento jurídico quinto de esta sentencia.

2.º) Ha lugar al recurso de casación deducido por el procurador don Jacobo Gandarillas Martos, en nombre de la entidad mercantil ROBERA 2000, S.L, contra la sentencia n.º 109/2021 de 18 de marzo, de la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco en el recurso n.º 212/2020, sentencia que se casa y anula.

3.º) Estimar el recurso n.º 212/2020, interpuesto por la mercantil Robera 2000, S.L contra el acuerdo de 20 de noviembre de 2019, del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Vizcaya, que desestimó la reclamación 715/2019, presentada por la ahora recurrente contra la liquidación del Impuesto sobre

Sociedades del ejercicio 2014, por lo que ambos actos de liquidación y revisión se declaran nulos, por ser disconformes a Derecho, al haberse dictado la primera tras la caducidad del procedimiento.

4.º) No hacer imposición de las costas procesales, ni de las de esta casación, ni las causadas en la instancia.

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

Así se acuerda y firma.