



Roj: **STS 661/2019 - ECLI:ES:TS:2019:661**

Id Cendoj: **28079130022019100047**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **27/02/2019**

Nº de Recurso: **1415/2017**

Nº de Resolución: **260/2019**

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

Ponente: **DIMITRY TEODORO BERBEROFF AYUDA**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ M 182/2017,**
ATS 5043/2017,
STS 661/2019

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 260/2019

Fecha de sentencia: 27/02/2019

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: **1415/2017**

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 12/06/2018

Ponente: Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda

Procedencia: T.S.J. MADRID CON/AD SEC. 5

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

Transcrito por: MMS

Nota:

R. CASACION núm.: **1415/2017**

Ponente: Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 260/2019

Excmos. Sres.

D. Nicolas Maurandi Guillen, presidente

D. Jose Diaz Delgado



D. Angel Aguallo Aviles

D. Jose Antonio Montero Fernandez

D. Jesus Cudero Blas

D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

En Madrid, a 27 de febrero de 2019.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. **1415/2017**, interpuesto por la procuradora doña Aurora Esquivias Yustas en nombre y representación de doña Sacramento, contra la sentencia de fecha 17 de enero de 2017, dictada por la Sección Quinta de la Sala Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en el recurso 292/2015 relativo a liquidación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio 2008. Ha sido parte recurrida la ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO, representada por la Abogacía del Estado.

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

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. Resolución recurrida en casación y antecedentes.

El objeto del presente recurso de casación lo constituye la sentencia de 17 de enero de 2017 de la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, que desestimó el recurso contencioso - administrativo 292/2015, contra la reclamación económico administrativa NUM006, formulada contra el acuerdo resolutorio de recurso de reposición, planteado contra liquidación provisional de IRPF del ejercicio 2008, por importe de 51.612,29 €.

SEGUNDO.- Aspectos fácticos de necesaria consideración

1.- Con fecha 3 de marzo de 2010, la Unidad de módulos de la Administración de Hacienda de Fuencarral, requirió a la obligada tributaria (hoy recurrente en casación) al efecto de realizar tareas de verificación censal.

2.- Mediante comunicación notificada a la recurrente en fecha 4 de mayo de 2010, por parte de la Unidad de módulos de la Administración de Hacienda de Fuencarral, se inició procedimiento "para realizar las tareas de verificación censal, incluida la toma de parámetros relativos a la Actividad Empresarial" de doña Sacramento (quien había tributado en el régimen simplificado de IVA), requiriéndose la aportación de numerosa documentación (personal asalariado y no asalariado; bajas por enfermedad; superficie del local; potencia fiscal del vehículo; declaraciones de IRPF del ejercicio 2008; soporte documental de las operaciones anotadas; contrato de arrendamiento del local y recibo de los pagos).

3.- El 4 de mayo de 2010, la recurrente compareció en las oficinas de esa Unidad de módulos, levantándose la correspondiente Diligencia (documento nº 2 de la demanda), para "...tomar datos de las actividades...y, en su caso, documentar los hechos, circunstancias y manifestaciones del compareciente acerca de las mismas, sin que esta actuación tenga el carácter de comprobación tributaria....".

4.- En fecha 20 de mayo de 2010, la recurrente recibió requerimiento de la misma Unidad de módulos, "al efecto de continuar tareas de verificación censal relativos a su actividad empresarial...". Se solicitaba en este momento la presentación de las declaraciones de IRPF del ejercicio 2005, así como las facturas de ese mismo periodo.

5.- Obra en el expediente un informe de 17 de junio de 2010, firmado por la jefa de la Unidad de módulos de la Administración de Fuencarral, con el siguiente tenor:

"INFORME PARA GESTIÓN TRIBUTARIA

La contribuyente Sacramento con N.I.F.: NUM000, está matriculada en el I.A.E. en los epígrafes 501,3 "Albañilería y pequeños trabajos de construcción" desde el 28-05-1997, y 653.2 "Comercio menor de aparatos de uso doméstico" desde el 01-04-2005. Durante este tiempo ha tributado en Estimación Objetiva en el I.R.P.F. y en régimen simplificado de I.V.A.

En el transcurso de las actuaciones de comprobación iniciadas por esta Unidad se ha puesto de manifiesto, a través de toda la documentación que obra en el expediente, que dicha contribuyente está excluida de módulos a partir de la factura NUM002 de fecha 07/11/2005 por la realización de trabajos de reforma para



acondicionamiento de local comercial en pub, por importe de 120.996,16 e, ya que la nota del epígrafe 501.3 no autoriza a ejecutar obras con presupuesto superior a 36.060,73 (41.802,61 I.V.A. incluido). Cuando este límite se rebase, tributará por el epígrafe 501.1, que no se encuentra incluido en la Orden de Módulos.

Además ha emitido facturas que superan dicho límite en las siguientes fechas:

Nº de factura Fecha de emisión Importe

06/015 04/05/2006 77.446,25

06/025 02/08/2006 42.936,39

07/052 21/12/2007 57.500,00

08/018 10/03/2008 63.250,00

08/21 25/03/2008 54.600,55

08/023 27/03/2009 88.065,74

09/018 11/03/2009 58.915,19

09/044 18/09/2009 55.200,00

A la vista de lo anterior, esta Unidad de módulos propone que se regularice en estimación directa sus actividades desde el 07-11-2005".

6.- Apunta la recurrente que dicho informe interno nunca le fue notificado.

7.- En fecha 30 de julio de 2010 se extendieron diligencias de constancia de hechos, reflejando la devolución a la obligada tributaria de las facturas recibidas y emitidas de los años 2006, 2007, 2008 y 2009

8.- No consta que se haya declarado la caducidad de las actuaciones de verificación censal.

9.- Con fecha 31 de mayo de 2012 se notifica a la recurrente el trámite de alegaciones y la propuesta de liquidación, iniciándose de esta forma -ex artículo 137.2 de la LGT - el procedimiento de gestión tributaria de comprobación limitada con relación al IRPF ejercicio 2008, procedimiento en el que se tuvo en cuenta el informe de la Unidad de Módulos de 17 de junio de 2010 y que, por tanto, la recurrente debía tributar por el régimen de estimación directa desde noviembre de 2005.

10.- El 30 de julio de 2012 se dicta la liquidación provisional, que fue notificada a la actora.

TERCERO.- La posición de las partes en la instancia

1.- Para la recurrente se había producido una rectificación de hecho de la situación censal de la contribuyente al margen del procedimiento establecido, puesto que no se le notificó propuesta de resolución alguna de rectificación de oficio de la situación censal y porque se inició el procedimiento de comprobación limitada sin haber declarado previamente la caducidad en el procedimiento de comprobación y rectificación censal. Aducía que se inició un nuevo procedimiento en el que se incluyeron todas las actuaciones realizadas en el procedimiento de verificación y rectificación censal ya caducado.

2.- El Abogado del Estado sostuvo que no procede considerar que el procedimiento de comprobación limitada, que terminó con la liquidación, se inició con el requerimiento de información que efectuó la Unidad de módulos en mayo de 2010, puesto que se indicó expresamente que la actuación no tenía el carácter de comprobación tributaria y, además, se hizo constar la finalización de esas actuaciones, en la diligencia de constancia de hechos por la que se le devuelve la documentación aportada.

CUARTO.- La sentencia de instancia.

Tras referir el contenido de los artículos 104, 136 y 139 LGT, así como el informe -ya aludido- de 17 de junio de 2010, firmado por la jefa de la Unidad de módulos de la Administración de Fuencarral la argumentación de la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 17 de enero de 2017 para desestimar la pretensión de la recurrente es la siguiente:

"De todo ello cabe concluir que la Unidad de Módulos de la AEAT se limitó a requerir, en primer lugar, diferente documentación relativa a los ejercicios 2006, 2007, 2008 y 2009 y más tarde solicitó la correspondiente a declaraciones y facturas, emitidas en el ejercicio 2005 y ahí acabaron las actuaciones de la Unidad Módulos, con la propuesta que contiene el Informe reproducido más arriba, sin que se desprenda de los documentos aportados del expediente administrativo que se realizasen más actuaciones de comprobación, investigación o solicitud de nueva información, por lo que no puede considerarse que esas actuaciones se enmarcasen en unas reales actuaciones dentro de un procedimiento de gestión de comprobación limitada, como pretende la



recurrente, sino que solo significaron un requerimiento de información en la forma prevista en los artículos 93 y 94 LGT en relación con el art. 30.3 del Real Decreto 1065/2007 (EDL 2007/115078), por lo que, aunque la AEAT se refiera a ellas con la palabra "comprobación", no se puede dar a esas solicitudes de información el alcance de unas actuaciones de comprobación limitada, que podrían haber derivado en que se entendiese por la Sala, tal como ya se hizo en la Sentencia dictada en el recurso 772/2014, en el que las citadas actuaciones excedieron de los límites que deben de tener los requerimientos de información y se convirtieron en unas auténticas actuaciones de comprobación limitada encubiertas, de carácter previo al procedimiento de gestión que siguió a continuación.

Al no suceder lo mismo en este caso, no es posible acoger lo pretendido en orden a la caducidad del procedimiento de gestión que se inició con la notificación de la propuesta de liquidación el 31 de mayo de 2012 y finalizaron con la notificación de la liquidación provisional el 27 de mayo de 2012.

Ya que no se alegan otros motivos de oposición por la actora, no cabe más que la desestimación del recurso contencioso administrativo y la confirmación de la resolución del TEAR."

QUINTO.- Tramitación del recurso de casación.

1.- Preparación del recurso. La procuradora doña Aurora Esquivias Yustas en nombre y representación de doña Sacramento , mediante escrito fechado el 7 de marzo de 2017 preparó recurso de casación contra la referida sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid. Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidos los siguientes preceptos los artículos 93, apartados 1 y 2 , 104 , 123 y 136 a 140 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) ["LGT"], y los artículos 30, apartados 3 y 4 , 144 a 146 y 163 a 165 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (BOE de 5 de septiembre) ["RGGIT"], al no considerar insertas en un procedimiento de gestión tributaria las actuaciones realizadas en 2010 por la Unidad de módulos de la Administración Tributaria de Fuencarral de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, porque esas actuaciones no podían tener la consideración de mero requerimiento de información.

La Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid tuvo por preparado el recurso mediante auto de 14 de marzo de 2017 , ordenó remitir las actuaciones al Tribunal Supremo y emplazó a los litigantes para que comparecieran ante esta Sala Tercera.

2.- Admisión del recurso. La sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo admitió el recurso de casación por medio de auto de 24 de mayo de 2017 , en el que aprecia la presencia de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciada en estos literales términos:

[...] " 1º) Admitir el recurso de casación RCA/**1415/2017**, preparado por doña Sacramento contra la sentencia dictada el 17 de enero de 2017 por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en el recurso 292/2015 .

2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia 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. 3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación los artículos 93, apartados 1 y 2, de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria , y 30, apartados 3 y 4, del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, en relación con los artículos 123 , 104 y 136 a 140 de dicha Ley General Tributaria ."

3.- Interposición del recurso (síntesis argumental de la parte recurrente en casación). La procuradora doña Aurora Esquivias Yustas en nombre y representación de doña Sacramento , interpuso recurso de casación en fecha 11 de julio de 2017, en el que indica como normas infringidas por la sentencia de la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid los artículos 93.1 y 93.2 , 104 , 123 , y 136 a 140 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria ("LGT"), y 30.3 y 30.4 , 144 a 146 , y 163 a 165 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio , por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (RGAT), así como de la jurisprudencia aplicable al caso.

Según la recurrente, las actuaciones realizadas por la Unidad de módulos de la Administración de Fuencarral deben considerarse enmarcadas en el seno de un auténtico procedimiento de gestión tributaria, no sólo porque



así lo habría considerado la propia Administración sino, y en todo caso, porque, por su alcance y naturaleza, de ninguna manera pueden ser consideradas meras actuaciones de obtención de información. Considera esta cuestión de gran importancia para la resolución de la controversia, en la medida en que, de aceptarse la calificación que pretende, se habría producido *ope legis* la caducidad del procedimiento y, como consecuencia de ello, la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria.

Solicitaba que se dicte sentencia con pronunciamiento para la formación de jurisprudencia en el sentido de que "las actuaciones de obtención de información tributaria no 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" y que estime sus pretensiones, casando la sentencia de instancia con anulación de los actos administrativos de los que ésta trae causa.

4.- Oposición al recurso interpuesto (síntesis argumental de la parte recurrida en casación). El Abogado del Estado, en nombre y representación de la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO fue emplazado como parte recurrida en este recurso de casación y presentó escrito de oposición en fecha 14 de noviembre de 2017.

La Administración del Estado, considera que la sentencia recurrida es ajustada a derecho, solicitando la desestimación del recurso de casación interpuesto y la pretensión deducida de contrario, fijando como interpretación correcta de las normas aplicables que, las actuaciones de obtención de información del obligado tributario, vía requerimiento del artículo 93.1 de la LGT/2003, tienen autonomía propia, pudiendo servir para recabar del obligado tributario la información precisa que permita la iniciación posterior, en su caso, de un procedimiento de gestión tributaria (en este supuesto, de un procedimiento de comprobación limitada), que estaría sometido a su propio plazo máximo de duración y a las consecuencias que se derivasen de su incumplimiento, sin que pueda hablarse de que, con la formulación anterior del requerimiento, se esté soslayando dicho plazo máximo y los efectos consiguientes derivados de un posible incumplimiento.

5.- Votación, fallo y deliberación del recurso. De conformidad con el artículo 92.6 de la Ley de la Jurisdicción, y considerando innecesaria la celebración de vista pública atendiendo a la índole del asunto, mediante providencia de fecha 29 de noviembre de 2017, quedó el recurso concluso y pendiente de señalamiento para votación y fallo.

Por providencia de fecha 18 de diciembre de 2018 se designó nuevo Magistrado ponente al Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda y se señaló para votación y fallo de este recurso el día 12 de febrero de 2019, fecha en que comenzó su deliberación.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- La cuestión jurídica a resolver.

La controversia jurídica que subyace en el presente recurso exige abordar los límites que el ordenamiento jurídico tributario impone a la Administración -más en particular, a los órganos de gestión- para evitar la excesiva duración de los procedimientos, así como las garantías para que dichos límites desplieguen toda su efectividad en cuanto a la utilización de los documentos e información recabada en los mismos.

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

Así, de apreciarse que las actuaciones descritas en los antecedentes de hecho -iniciadas en 2010- discurrieron y concluyeron por el cauce procedimental adecuado, difícilmente podría haberse "soslayado" (verbo empleado por el auto de admisión) el plazo máximo del procedimiento posterior. De lo contrario, si dichas actuaciones de obtención de información tributaria no hubiesen respetado los límites y garantías normativas, podría emerger la idea elusiva que evoca el auto de admisión.

SEGUNDO.- Planteamiento general: las actuaciones de obtención de información tributaria

A la vista de la circunstancia de que el auto de admisión centra la labor interpretativa de esta Sala de enjuiciamiento en los artículos 93, apartados 1 y 2, de la Ley General Tributaria, y 30, apartados 3 y 4, del RGGIT, con relación a los artículos 123, 104 y 136 a 140 de la misma Ley General Tributaria, habremos de enmarcar la cuestión desde la perspectiva de las denominadas "obligaciones de información".

1.- De acuerdo con el apartado primero del artículo 93 LGT "Las personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, así como las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de esta ley, estarán obligadas



a proporcionar a la Administración tributaria toda clase de datos, informes, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria relacionados con el cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias o deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas", obligaciones que a tenor del apartado segundo del mismo precepto "deberán cumplirse con carácter general en la forma y plazos que reglamentariamente se determinen, o mediante requerimiento individualizado de la Administración tributaria que podrá efectuarse en cualquier momento posterior a la realización de las operaciones relacionadas con los datos o antecedentes requeridos."

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

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

[...]

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

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

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

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

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

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

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

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

La Exposición de Motivos de la LGT se hace eco de esta preocupación, cuando afirma que "el procedimiento de comprobación limitada se caracteriza por la limitación de las actuaciones que se pueden realizar, con



exclusión de la comprobación de documentos contables, los requerimientos a terceros para captación de nueva información y la realización de actuaciones de investigación fuera de las oficinas del órgano actuante, salvo lo dispuesto en la normativa aduanera o en supuestos de comprobaciones censales o relativas a la aplicación de métodos objetivos de tributación"

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

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

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

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

"No cabe admitir que, ante las dificultades que acarrea cumplir el plazo máximo señalado por el legislador para las actuaciones inspectoras cuando deba pedirse información a las autoridades de otros Estados con objeto de regularizar la situación tributaria de la entidad inspeccionada, y a fin de burlar ese plazo máximo, se realicen actuaciones antes del inicio del procedimiento, formalizándose este último después de recibida y analizada la información requerida. Recuérdese que "el legislador quiso, a través del artículo 29 de la Ley 1/1998 , que las actuaciones de inspección se consumaran en un plazo máximo de doce meses, sin perjuicio de su posible prórroga hasta el límite de otros doce si concurren las circunstancias que la propia Ley prevé (apartado 1), determinando, no obstante, que para su cómputo se descuenten las dilaciones imputables al contribuyente y las interrupciones justificadas que se determinen reglamentariamente (apartado 2). Entre tales interrupciones, el titular de la potestad reglamentaria consideró, en uso de la remisión legislativa, las provocadas por la petición de datos e informes a, entre otras autoridades, las administraciones de Estados miembros de la Unión Europea o de terceros países (artículo 31 bis, apartado 1.a), del Reglamento general de la inspección de los tributos , en la redacción del Real Decreto 136/2000).

Esas previsiones constituyen, como la exposición de motivos de la propia Ley 1/1998 dice respecto de todo su contenido, expresión de un principio programático del sistema tributario enderezado a mejorar la posición jurídica del contribuyente para alcanzar el anhelado equilibrio en sus relaciones con la Administración (punto II). Así pues, el propósito del titular de la potestad legislativa es que, como principio general, la Inspección de los tributos finiquite su tarea en el plazo de doce meses, prorrogable como mucho hasta veinticuatro si concurren las causas tasadas en la norma, si bien autoriza, para computar el tiempo, a descontar las demoras provocadas por los contribuyentes y los paréntesis necesarios para la tarea inspectora y de comprobación, como los constituidos por la necesidad de esperar a la llegada de la información recabada a otras autoridades. En cualquier caso, ha sido tajante al dejar muy claro que el tiempo que transcurra entre la notificación del inicio de las actuaciones y el acto que las culmina no exceda de aquellos lapsos temporales (artículo 29, apartados 1 y 4)" (sentencia de 24 de enero de 2011 (casación 5990/07 , FJ 5º).

Este asunto revela que determinadas solicitudes de información sólo pueden tramitarse a través del correspondiente procedimiento de comprobación o inspección pero no de forma autónoma cuando el derecho tributario no haya reconocido dicha posibilidad, doctrina que reiteramos ahora, si bien, en el caso que nos ocupa, el carácter autónomo y previo (al procedimiento de comprobación limitada) de las actuaciones de comprobación censal -que son las que efectivamente se llevaron a cabo en el año 2010- encuentran un expreso



reconocimiento en nuestro derecho tributario. Cuestión distinta es la forma en que se puso término a dichas actuaciones y la incidencia que ello puede tener en las posteriores actuaciones de comprobación limitada con base en la información recabada en las de comprobación o verificación censal .

TERCERO.- El carácter autónomo de la comprobación censal

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

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

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

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

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

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

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

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

Dichas actuaciones de comprobación censal permitieron constatar que, matriculada la recurrente en I.A.E. en los epígrafes 501.3 "Albañilería y pequeños trabajos de construcción" y 653.2 "Comercio menor de aparatos de uso doméstico" -tributando en estimación objetiva en el I.R.P.F. y en régimen simplificado de I.V.A.- en realidad estaba excluida de módulos a partir de la factura NUM002 de 7 noviembre 2005, debido a que el importe de dicha factura (120.996,16 €) superaba el máximo de 36.060,73 € (41.802,61 € I.V.A. incluido) que la nota del epígrafe 501.3 autoriza.

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

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

Pues bien, en el presente procedimiento,, con independencia de que el informe de 17 de junio de 2010 de la jefa de la Unidad de módulos fuera o no notificado a la recurrente (lo que ésta niega y la Administración demandada



ni tan siquiera cuestiona), lo cierto es que tampoco consta una resolución que expresamente pusiera fin a las actuaciones de comprobación censal, más allá de la diligencia de constancia de hechos de 30 julio 2010, que únicamente expresa que la Administración le devuelve las facturas recibidas y emitidas de los años 2006, 2007, 2008 y 2009, una vez finalizada la comprobación.

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

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

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

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

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

En este sentido, si bien es cierto que el apartado 5 del artículo 104 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 produzca la caducidad, ésta será declarada, de oficio o a instancia del interesado, ordenándose el archivo de las actuaciones.

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

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

En conclusión, si bien desde el punto de vista jurídico es posible separar y sustantivar como procedimiento las actuaciones de comprobación censal a los efectos de obtener información tributaria para hacerla valer en un procedimiento (en este caso, de comprobación limitada) a incoar con posterioridad, los hechos y circunstancias que concurren en el presente supuesto han frustrado dicha posibilidad básicamente, porque el procedimiento iniciado por la Administración en 2010 para llevar a cabo las actuaciones de comprobación



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

QUINTO.- Contenido interpretativo de esta sentencia

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 los siguiente:

Los artículos 93, apartados 1 y 2 LGT y el artículo 30, apartados 3 y 4 RGGIT con relación a los plazos máximos de resolución y a los efectos de la falta de resolución expresa (artículo 104) en el ámbito de los procedimientos de comprobación limitada (artículos 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.

SEXTO.-Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso

De conformidad con el artículo 93.1 LJCA , y con arreglo a la doctrina consignada en el fundamento de derecho anterior, procede estimar el recurso de casación con anulación de la sentencia de fecha 17 de enero de 2017, dictada por la Sección Quinta de la Sala Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en el recurso 292/2015 por cuanto si bien los procedimientos dedicados al control censal (artículos 144 a 147 RGGIT) pueden servir para recabar con carácter autónomo del obligado tributario la necesaria información tributaria que permita a los órganos de gestión iniciar después un procedimiento de comprobación limitada, en el presente caso la Administración no ha observado todas las garantías, requisitos y trámites del procedimiento a través del cual realizó las actuaciones de obtención de información tributaria.

En efecto, como se ha expresado, la Administración (1) no concluyó dichas actuaciones de comprobación censal con una resolución expresa con instrucción de recursos a la contribuyente, (2) tampoco fue declarada su caducidad y (3) porque, en todo caso, para que el inicio del procedimiento de comprobación limitada ulterior hubiera podido operar como mecanismo de terminación del procedimiento de comprobación censal dicho inicio debería haberse producido antes de transcurrir el plazo de la caducidad, circunstancia que no se produjo.

Anulada la sentencia de instancia, y conforme a lo que se acaba de expresar, procede estimar el recurso contencioso administrativo interpuesto por doña Sacramento contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid el día 18 de diciembre de 2014, desestimatoria de la reclamación económica administrativa formulada contra el acuerdo resolutorio de recurso de reposición planteado contra liquidación provisional de IRPF, ejercicio 2008, resolución que se anula así como los actos administrativos de los que traigan causa, con devolución de los gastos en los que incurrió para garantizar el pago de la deuda tributaria.

SEPTIMO.- Costas

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA , respecto de las costas de la casación cada parte abonará las causadas a su instancia y las comunes por mitad.

A tenor del artículo 139.1 LJCA por lo que se refiere a las costas de la instancia cada parte abonará las causadas a su instancia y las comunes por mitad.

FALLO

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



Primero. Fijar como criterios interpretativos de los artículos 93, apartados 1 y 2 LGT y el artículo 30, apartados 3 y 4, del RGGIT con relación a los plazos máximos de resolución y a los efectos de la falta de resolución expresa (artículo 104) en el ámbito de los procedimientos de comprobación limitada (artículos 123 y 136 a 140 LGT) los siguientes:

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.

Segundo.- Declarar haber lugar al recurso de casación núm. **1415/2017**, deducido por doña Sacramento contra la sentencia de fecha 17 de enero de 2017, dictada por la Sección Quinta de la Sala Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en el recurso 292/2015 que se casa y anula.

Tercero.- Estimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por doña Sacramento contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid el día 18 de diciembre de 2014, desestimatoria de la reclamación económico administrativa formulada contra el acuerdo resolutorio de recurso de reposición planteado contra liquidación provisional de IRPF, ejercicio 2008, resolución que se anula así como los actos administrativos de los que traigan causa, con devolución de los gastos en los que incurrió para garantizar el pago de la deuda tributaria.

Cuarto.- Respecto de las costas de la casación cada parte abonará las causadas a su instancia y las comunes por mitad.

Quinto.- Por lo que se refiere a las costas de la instancia cada parte abonará las causadas a su instancia y las comunes por mitad.

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

Así se acuerda y firma.

D. Nicolas Maurandi Guillen D. Jose Diaz Delgado

D. Angel Aguallo Aviles D. Jose Antonio Montero Fernandez

D. Jesus Cudero Blas D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda D. Isaac Merino Jara

PUBLICACIÓN . Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Magistrado Ponente en la misma, Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda estando celebrando audiencia pública la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, lo que, como Letrada de la Administración de Justicia, certifico.