

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 19 de febrero de 2026

Sala 1.^a

R.G. 5674/2022

SUMARIO:

Procedimiento de gestión. Procedimiento de control de presentación autoliquidaciones. Plazo. Caducidad. Falta de declaración expresa de caducidad de procedimiento de control de presentación autoliquidaciones. Invalidez del ulterior procedimiento de comprobación limitada. Consta que la AEAT requirió a la entidad para que regularizara voluntariamente determinadas retenciones relacionadas con actuaciones de artistas no residentes y aportara diversa documentación, precisando que dicho requerimiento no suponía el inicio de un procedimiento de comprobación. Tras diversas actuaciones de la entidad, nueve meses después se notificó una propuesta de liquidación provisional que dio inicio a un procedimiento de comprobación limitada, sin que previamente se hubiera declarado la caducidad del procedimiento de control ni presentado las declaraciones omitidas. El TEAC, aplicando la doctrina fijada por la STS de 23 de octubre de 2025 (rec. 8294/2023), recuerda que la declaración expresa de caducidad es preceptiva para poder iniciar válidamente un nuevo procedimiento de gestión tributaria y que, en caso contrario, se produce una coexistencia indebida de procedimientos sobre el mismo objeto. En consecuencia, al haber caducado el procedimiento de control de presentación de autoliquidaciones por el transcurso del plazo de tres meses sin resolución expresa y sin declaración formal de caducidad, el posterior procedimiento de comprobación limitada resulta inválido. Por ello, se estiman las alegaciones de la reclamante y se anulan las liquidaciones provisionales recurridas, sin necesidad de examinar el resto de los motivos de impugnación. Asimismo, al estar vinculadas a dichas liquidaciones, se anulan también las sanciones impugnadas.

En MADRID , se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento general.

Se ha visto la presente reclamación contra las liquidaciones provisionales referidas al <<Impuesto sobre la Renta de No Residentes. Rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente. Retenciones e ingresos a cuenta>>, Modelo 216, que posteriormente se especificarán, dictadas por la Oficina Nacional de Gestión Tributaria, así como contra los correspondientes acuerdos sancionadores asociados.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Por la Oficina Nacional de Gestión Tributaria (en adelante, ONGT) de la AEAT se dictaron y notificaron a la obligada tributaria, **XZ SL**, las siguientes liquidaciones provisionales, por el concepto <<Impuesto sobre la Renta de no Residentes. Rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente. Retenciones e ingresos a cuenta>>, con las que finalizaron los respectivos procedimientos de comprobación limitada que habían sido iniciados:

RG 5674-2022

Ejercicio 2018, 3T, clave de liquidación A00...470, cuantía 904,26 euros.

RG 50667-2026

Ejercicio 2018, 2T clave de liquidación A00...437, cuantía 325,26 euros.

RG 50663-2026

Ejercicio 2018, 3T clave de liquidación cuantía A00...460, cuantía 3.627,60 euros.

RG 50662-2026

Ejercicio 2018, 3T clave de liquidación A00...448, cuantía 2.024,24 euros.

RG 50660-2026

Ejercicio 2018, 3T clave de liquidación A00...492, cuantía 11.647,45 euros.

Síguenos en...



RG 50665-2026

Ejercicio 2018, 3T clave de liquidación A00...459, cuantía 1.099,75 euros.

RG 50659-2026

Ejercicio 2018, 4T clave de liquidación A00...503, cuantía 6.500,95 euros.

RG 50670-2026

Ejercicio 2019, 2T clave de liquidación A00...525, cuantía 1.872,13 euros.

RG 50666-2026

Ejercicio 2019, 3T clave de liquidación A00...536, cuantía 2.494,62 euros.

RG 50668-2026

Ejercicio 2019, 3T clave de liquidación A00...547, cuantía 7.493,19 euros.

RG 50656-2026

Ejercicio 2019, 4T clave de liquidación A00...580, cuantía 720,75 euros.

RG 50658-2026

Ejercicio 2019, 4T clave de liquidación A00...569, cuantía 3.914,41 euros.

RG 50669-2026

Ejercicio 2020, 1T clave de liquidación A00...591, cuantía 427,66 euros.

SEGUNDO.- Los acuerdos de liquidación se dictaron tras la notificación de las pertinentes propuestas de liquidación provisional y concesión del trámite de alegaciones, con los que se iniciaron los correspondientes procedimientos de comprobación limitada.

Dichas propuestas fueron elaboradas con la documentación aportada por la entidad interesada en atención a requerimientos previos acerca de los pagos hechos por la interesada a artistas no residentes fiscales en España, por actuaciones de los mismos en España.

TERCERO.- Frente a dichos acuerdos de liquidación provisional, la interesada interpuso reclamación económico-administrativa, formulando, en síntesis, las siguientes alegaciones:

- Sostiene que el procedimiento de control de la presentación de declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones de datos (artículo 153 RGGIT), iniciado el 6 de febrero de 2021 con el requerimiento G00...488, ha caducado, lo que implica, en consecuencia, la anulación de las liquidaciones emitidas en los procedimientos de comprobación limitada iniciados posteriormente, al utilizarse en su sustanciación información obtenida en los procedimientos caducados.
- Subsidiariamente, alega la caducidad de los procedimientos de comprobación limitada sustanciados, si fuese considerado su inicio el 6 de febrero de 2021 con la notificación del requerimiento de referencia G00...488.
- En cuanto al fondo del asunto, manifiesta, en síntesis, su disconformidad con la base de cálculo de las retenciones.

CUARTO.- Notificado el inicio de los correspondientes procedimientos sancionadores y el derecho a formular alegaciones, la entidad no presentó escrito alguno, de modo que en fecha 3 de noviembre de 2022 recayeron los respectivos acuerdos sancionadores asociados a las liquidaciones antedichas, como consecuencia de dejar de ingresar los importes de las retenciones en cada caso referidas. Se impusieron, así, sanciones del 50%. En algunos casos el porcentaje de la sanción se vio incrementado por la concurrencia de perjuicio económico.

El detalle de cada acuerdo sancionador es el siguiente:

RG 10381-2022

3T 2018, referencia 2022...78MG, cuantía 894,24 euros

RG 50672-2026

3T 2018, referencia 2022...79CG, cuantía 485,83 euros.

RG 50673-2026

Síguenos en...

3T 2018, referencia 2022...80ZG, cuantía 1.923,07 euros.

RG 50674-2026

3T 2018, referencia 2022...81YG, cuantía 399,47 euros.

RG 50675-2026

3T 2018, referencia 2022...82KG, cuantía 6689,11 euros.

RG 50676-2026

4T 2018, referencia 2022...83JG, cuantía 4054,16 euros

RG 50677-2026

2T 2019, referencia 2022...84MG, cuantía 1102,48 euros

RG 50678-2026

3T 2019, referencia 2022...85CG, cuantía 1367,64 euros

RG 50679-2026

3T 2019, referencia 2022...86NG, cuantía 4450,38 euros

RG 50680-2026

4T 2019, referencia 2022...87GG, cuantía 2344,87 euros

Consta la notificación de dichos acuerdos sancionadores el día 15-11-2022.

QUINTO.- La entidad interesada interpuso, el día 07-12-2022, acumuladamente reclamación económico-administrativa ante este Tribunal Económico-Administrativo Central contra los diez acuerdos sancionadores, alegando, en síntesis, la falta de motivación de los mismos por utilizar afirmaciones generalizadas.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Este Tribunal es competente para dictar la presente resolución, de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT.

SEGUNDO.- Las reclamaciones económico-administrativas arriba señaladas se resuelven de forma acumulada al amparo de lo dispuesto por el artículo 230 de la LGT.

TERCERO.- Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Determinar si los acuerdos de liquidación provisional dictados por la Oficina Nacional de Gestión Tributaria y los correspondientes acuerdos sancionadores resultan conformes a Derecho.

CUARTO.- Liquidaciones. Caducidad del procedimiento previo de control de declaraciones y su incidencia en el posterior procedimiento de comprobación limitada.

La primera alegación de la entidad reclamante versa sobre la concurrencia de caducidad en el procedimiento de control de presentación de declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones de datos, iniciado el 6 de febrero de 2021 mediante la notificación del requerimiento G00...488 al amparo del artículo 153 del RGGIT.

Aduce que el procedimiento de control finalizó por caducidad pues, transcurridos más de tres meses desde la notificación del inicio, no se había notificado resolución que pusiese fin a dicho procedimiento y el único procedimiento iniciado con posterioridad, se inicia un año después. Además, sostiene que no existe tampoco declaración de caducidad del procedimiento de control de presentación de las declaraciones.

Pues bien, **el procedimiento de Control de presentación de declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones de datos**, se regula en el Artículo 153 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los

Síguenos en...



procedimientos de aplicación de los tributos (RGGIT) aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, cuyos apartados 5 y 6 disponen:

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

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

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

En el presente caso, ha de hacerse una exposición de los trámites del procedimiento de control de declaraciones común a todos los procedimientos de comprobación limitada posteriormente iniciados, que concluyeron en las respectivas liquidaciones impugnadas.

- En fecha 26-01-2021 la ONGT emite Requerimiento, recogándose lo siguiente (el subrayado es nuestro):

<< De los datos que obran en poder de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, se deduce que durante los ejercicios 2017, 2018, 2019 y 2020, la entidad **XZ SL**, ha participado directa o indirectamente en la organización de las actuaciones en directo en España, de artistas internacionales no residentes fiscales en nuestro país.

(...)

No nos consta que ustedes hayan efectuado la totalidad de las retenciones derivadas de los rendimientos satisfechos a los integrantes de dichos grupos artísticos internacionales fruto de las mencionadas actuaciones.

En el caso de que su situación sea la que se recoge en el párrafo anterior, le informamos de que, antes de que se pudiera iniciar un procedimiento de comprobación por parte de la AEAT, puede regularizar su situación tributaria, procediendo a la presentación de la declaración o declaraciones omitidas y al ingreso de las retenciones correspondientes.

En virtud de lo expuesto hasta ahora se requiere de la entidad/contribuyente **XZ, SL** para que aporte la siguiente información con trascendencia tributaria:

Facturas, contratos o cualquier otra documentación que haya recibido, correspondientes a los ejercicios 2017, 2018, 2019 y 2020, relativo a las siguientes empresas declaradas por usted en el modelo 349.

(...)

Asimismo, le informamos de que esta carta tiene la consideración de requerimiento, que tiene por objeto el control de la presentación de declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones de datos, aunque no inicia procedimiento de comprobación, y que en las oficinas de la AEAT se le ofrecerá toda la información necesaria para el cumplimiento de su obligación de presentar e ingresar las retenciones o las declaraciones del IRNR.

(...)>>.

Dicho requerimiento fue notificado el día 06-02-2021, al haber transcurrido diez días naturales desde la puesta a disposición del acto objeto de notificación en el buzón electrónico asociado a su dirección electrónica habilitada en el Servicio de Notificaciones Electrónicas, sin que **XZ SL** hubiera accedido a su contenido.

- En fecha 12-02-2021 presenta un escrito solicitando la ampliación del plazo para cumplimentar el requerimiento hasta el 26-02-2021.

- En fecha 26-02-2021 atiende el certificado requerimiento.

Síguenos en...

- En fecha 01-04-2021 presenta documentación complementaria.
- En fecha 27-01-2022 se notifica propuesta de liquidación provisional con trámite de alegaciones donde se indica: << Con la notificación de la presente comunicación se inicia un procedimiento de gestión tributaria de comprobación limitada, procedimiento que puede finalizar con la práctica de una liquidación provisional>>.

No consta que hubiera presentado las declaraciones de datos omitidas ni que se hubiese declarado la caducidad del procedimiento de control de presentación de declaraciones.

Para la adecuada solución de este motivo de impugnación ha de tomarse en consideración la reciente **sentencia del Tribunal Supremo de 23 de octubre de 2025, recaída en el recurso de casación 8294/2023**:

La cuestión que presenta interés casacional se define así:

<<Determinar si la falta de declaración expresa de caducidad de un procedimiento de control de presentación de autoliquidaciones, relativo a un determinado concepto tributario y, en su caso, período impositivo, determina la invalidez del inicio de un ulterior procedimiento de comprobación limitada respecto de dicho concepto tributario y, en su caso, período impositivo>>.

Resulta ilustrativo reproducir algunas de las consideraciones que emite el Alto Tribunal (el subrayado es nuestro):

<<SEGUNDO.-Planteamiento. La sentencia impugnada en este recurso de casación y los términos del auto de admisión.

La sentencia impugnada es de 10 de octubre de 2023 y se dictó por la Sección Primera de la Sala de esta jurisdicción del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, en un sentido desestimatorio. En ella se considera, en síntesis, que el primer procedimiento de gestión tributaria, que caducó sin así haberse declarado expresamente-control de presentación de autoliquidaciones- (art. 153 RGAT-) fue objetiva y sustancialmente distinto al segundo procedimiento de gestión iniciado -comprobación limitada-, y no era continuación del anterior. De esa disparidad objetiva entre procedimientos deduce la Sala a quo que la falta de declaración de caducidad del primer procedimiento entraña una mera irregularidad formal carente de efecto invalidante de las liquidaciones giradas en el segundo procedimiento.

Según refiere el auto de admisión, el recurso de casación suscita tres cuestiones litigiosas, diferentes pero conexas, sobre los efectos jurídicos de la falta de declaración expresa de caducidad (art. 104.5LGT) por superación del plazo máximo del procedimiento de control de presentación de declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones de datos (art. 153 RGAT) sobre: (i)la validez de un ulterior procedimiento de comprobación limitada relativo al mismo concepto tributario; (ii)la posibilidad de emplear, en el segundo procedimiento, los documentos y medios de prueba recabados en el primero y (iii)sobre la validez de la liquidación dictada en el segundo procedimiento.

(...)

Prosigue el auto de admisión recordando, sobre la cuestión litigiosa, que son varios los pronunciamientos de esta Sección Segunda que han abordado los efectos jurídicos de la falta de declaración expresa de caducidad de un procedimiento tributario en otros procedimientos iniciados posteriormente sobre el mismo objeto.

En particular, se ha analizado la posibilidad de emplear válidamente, en el segundo procedimiento, los documentos y medios de prueba obtenidos en el primer procedimiento caducado, llegando a la conclusión de que ello solamente es posible si la Administración declara expresamente la caducidad del primer procedimiento, no así en otro caso en que se abstenga de adoptar esa decisión.

Entre tales precedentes, merece especial mención la sentencia de 21 de diciembre de 2023 (rec. casación5451/2022), que resuelve un caso en el que -como en este- se siguió un primer procedimiento de control de presentación de declaraciones y otro posterior de comprobación limitada. En ella, manteniendo los criterios interpretativos contenidos en previas sentencias, se fijó esta doctrina:

"[...] La utilización de los documentos y medios de prueba obtenidos en el procedimiento de control de presentación de declaraciones, que haya caducado por el transcurso del plazo máximo previsto reglamentariamente, de tres meses, tan solo conservarán su validez y eficacia en otros procedimientos

Síguenos en...



iniciados que puedan iniciarse posteriormente, cuando previamente se haya declarado por la Administración la caducidad de aquel procedimiento de control y el archivo de las actuaciones[...]."

Sin embargo, ya anticipa el auto de admisión que la cuestión aquí investida de interés casacional trasciende del expresado problema, que es la de discernir qué efectos proyecta la falta de declaración expresa de caducidad en la validez de un ulterior procedimiento. Al respecto, es oportuno señalar que las SSTs de 21 de septiembre de 2023 (recs. 8101/2023, 8105/2021 y 8213/2021) y de 29 de septiembre de 2023 (recs.8100/2021 y 8103/2021) concluyeron lo que sigue (énfasis añadido):

"[...] Sin declaración expresa de caducidad de un procedimiento de gestión tributaria iniciado mediante declaración, relativo a un determinado concepto tributario (obligación tributaria o elemento de la obligación Tributaria) y período impositivo, no es posible iniciar un ulterior procedimiento de inspección respecto de dicho concepto tributario (obligación tributaria o elemento de la obligación tributaria) y período impositivo. Tampoco cabe incorporar en ese nuevo procedimiento los documentos y elementos de prueba obtenidos en el procedimiento caducado [...]."

No obstante, podría pensarse, en un juicio apresurado, que la transcrita doctrina se fijó atendiendo a una sucesión de procedimientos diferente a la acaecida en este caso, lo que aconsejaría un nuevo examen de la Sala para completar la jurisprudencia, ponderando las características específicas que tienen los procedimientos ahora concernidos y teniendo en cuenta que la sentencia de instancia otorga singular relevancia al hecho de que el primer procedimiento aquí sustanciado -control de presentación de autoliquidaciones- no pudiera terminar, así se sostiene- con el dictado de una liquidación, que es, por el contrario, un modo normal de terminación del segundo procedimiento -comprobación limitada-.

TERCERO.-El criterio de esta Sala Tercera sobre la cuestión debatida:

1) Hemos de señalar, como afirmación central, que la jurisprudencia de esta Sala es reiterada, estable y unívoca al declarar que, transcurrido el plazo legal para que caduque el procedimiento, la caducidad ha de ser declarada imperativamente.

2) Esto lo hemos señalado, como nos señala el auto de admisión y hemos recordado, en relación con diversos procedimientos o combinaciones de ellos.

3) El primer procedimiento seguido por la Generalidad de Cataluña para el control de la autoliquidación, esto es, para verificar si se presentó o no -partiendo de que debía presentarse- es el previsto en el artículo 153 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria -RGAT-.

Tal procedimiento se denomina de "control de presentación de declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones de datos" y finaliza, entre otras causas, por caducidad, y así lo prevé, de manera expresa, el propio artículo 153: (...)

4) La sentencia (FJ 3º.4) considera que la falta de declaración de caducidad de este procedimiento de control de autoliquidaciones del artículo 153 RGAT "...es una mera irregularidad, que carece de efecto invalidante de las liquidaciones provisionales dictadas en el ulterior procedimiento de comprobación limitada".

Sin embargo, tal afirmación contradice la constante jurisprudencia de esta Sala, con vulneración consiguiente de los artículos 153, 163, 164, 165 RGAT y 104, 136, 137, 138, 139 y 140 LGT, ya que la declaración de caducidades imprescindible cuando la Administración desea iniciar un segundo procedimiento de gestión tributaria.

Por lo demás, la Sala a quo no ha explicado qué fundamento legal utiliza, o qué norma jurídica ampara su conclusión, máxime cuando la doctrina de esta Sala ha puesto de relieve, siempre, la necesidad de declaración expresa de caducidad previa al inicio de un nuevo procedimiento de gestión o inspección; y también para emplear la documentación obtenida en ese nuevo procedimiento que se abra.

5) La jurisprudencia de esta Sala sobre la caducidad prevista en el art. 104.5 LGT ya ha examinado reiteradamente los efectos de su falta de declaración en este concreto procedimiento, lo que permite concluir que, pese a los términos del auto de admisión, sí hemos dicho ya en la sentencia de 21 de diciembre de 2023 (rec. 5451/2022), que tal declaración es necesaria, bien para el inicio válido de otro segundo procedimiento, que es el caso; bien para que en el segundo procedimiento tengan validez los documentos o información obtenidos en el primero.

Síguenos en...

Además de ello, hemos declarado también, en contra de lo que supone la Sala a quo, que este singular procedimiento de control de presentación de declaraciones, autoliquidaciones y datos regulado en el artículo 153 RGAT es un procedimiento de gestión tributaria del cual dispone la Administración, tendente al objetivo al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento o liquidación de la deuda tributaria. Así lo declaramos en la sentencia nº 1622/2020, de 26 de noviembre, dictada en el recurso de casación nº 4264/2018:

"[...] debe considerarse efectuado en virtud de lo establecido en los artículos 117 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y 153 del RGGIT, lo que inequívocamente significa que tiene la naturaleza del acto de gestión tributaria y, por tanto, va dirigido al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento o liquidación de la deuda tributaria".

Esta calificación acerca del procedimiento seguido y sus posibilidades inherentes se aleja de los estrechos límites que le confiere la Sala a quo, de lo que cabe inferir que la interpretación que realiza la sentencia recurrida es errónea y contraviene el artículo 104.5 LGT, ya que el artículo es claro; cuando se produce la caducidad, ésta tiene necesariamente que ser declarada, no es potestativo para la Administración cumplir tal mandato no cumplirlo.

Es decir, cuando se ha producido la caducidad de un procedimiento de gestión tributaria por la superación del plazo establecido y la Administración quiera iniciar uno ulterior sobre la misma obligación y período, sea cual sea el alcance de dicho nuevo procedimiento de gestión, la Administración tiene la obligación de declararla.

En tal sentido, cabe mencionar la STS 1289/2017, de 18 de julio, dictada por esta Sala y Sección en recurso de casación para unificación de doctrina nº 2479/2016 (RCUD) que analiza un caso muy similar al del presente recurso de casación.

En dicho asunto se analiza un supuesto en que se había producido la caducidad del procedimiento iniciado mediante declaración (artículos 128 a 130 LGT) al haberse presentado la del Impuesto sobre Sucesiones y haber transcurrido seis meses sin haberse dictado la oportuna liquidación. La Administración inició un segundo procedimiento en relación con la misma obligación tributaria; en un mismo acto, declaró expresamente la caducidad y comunicó el inicio del nuevo procedimiento.

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

"[...] 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".

De tal sentencia, en línea con todas las demás, cabe deducir que la declaración formal de caducidad del procedimiento es preceptiva, no opcional, cuando la Administración se propone iniciar un nuevo procedimiento de gestión tributaria, para la validez de éste, al margen de que se incorpore documentación del caducado o no.

Tal es así porque lo que no es necesario es que la notificación de la declaración de caducidad se haga en un acto distinto y separado del acuerdo de inicio del nuevo procedimiento, sino que puede hacerse de manera conjunta.

En cualquier caso, el Tribunal Supremo no declara, ni lo da a entender, que la falta de declaración de caducidad sea un "defecto no invalidante"; al contrario, hemos interpretado el artículo 104.5 LGT en el sentido de que obliga a esa declaración de caducidad como condición legal para la validez del segundo procedimiento. En tal sentido, podemos citar la STS nº 468/2023 de 11 de abril de 2023, dictada en recurso 4566/2021, en que se expresa lo siguiente, especialmente pertinente al caso, en cuanto niega que pueda concurrir una irregularidad no invalidante: ...

(...)

De esta abundante y pacífica doctrina del Tribunal Supremo cabe concluir que la declaración de caducidad expresa del primer procedimiento es obligatoria para poder iniciarse un segundo procedimiento de gestión o inspección en relación con la misma obligación tributaria, sea cual sea el alcance.

Así, en todos aquellos casos en los cuales se ha producido la caducidad de un procedimiento de aplicación de los tributos -por superación del plazo máximo para su sustanciación-, si la Administración pretende iniciar otro posterior en relación con la misma obligación tributaria, necesariamente debe declarar la caducidad del anterior, de acuerdo con el artículo 104.5 LGT. Y tal declaración es preceptiva, no meramente potestativa, tanto si se va a incorporar documentación obtenida en el procedimiento caducado como si no se va a hacer. De lo contrario, se permitiría una coexistencia simultánea, atípica e indeseable, de dos procedimientos con el mismo objeto.

Pero, pese a la claridad y abundancia de nuestra doctrina, la sentencia a quo cree que no haber declarado la caducidad es un mero defecto no invalidante, porque los procedimientos de gestión instruidos por la ATC son eminentemente distintos.

En refutación de tal tesis, sin embargo, como hemos reseñado, la STS 1622/2020, de 26 de noviembre-rec. 4264/2018- ya indicó que el procedimiento de control de autoliquidaciones "...va dirigido (también) al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento o liquidación de la deuda tributaria". Con ello se viene a señalar que estamos ante un procedimiento donde la Administración ejerce sus potestades y tiene idéntica naturaleza -de gestión tributaria- que el procedimiento de comprobación limitada, por lo que no tendría relevancia alguna que el procedimiento no pudiera finalizar con liquidación -lo que, hemos afirmado, no respecto a su verdadero carácter-, porque si el obligado tributario presenta la autoliquidación en los términos indicados por la ATC, ésta no sería espontánea, sino de requerimiento previo con lo que podría ser sancionado, si procede. Además, la tesis de la sentencia recurrida haría innecesaria o inútil la previsión reglamentaria de que este procedimiento del art. 153 RGAT pudiera finalizar por caducidad.

(...)

En conclusión, hemos de reiterar que la declaración expresa de caducidad - art. 104.5 LGT- es, pues, ineludible si se pretende incoar un segundo procedimiento de gestión tributaria o de inspección, al margen del carácter del primer procedimiento iniciado.

Conforme al principio de seguridad jurídica (9.3 CE), un administrado no puede verse sometido sine die a un procedimiento de aplicación de los tributos.

Extraña, por ello, el siguiente pasaje de la sentencia recurrida:

"... aun cuando el procedimiento de comprobación limitada careciera de eficacia de interrupción de la prescripción, por apreciar que se inició en la fecha del primer procedimiento y por ello caducó (que como se ha razonado, no es el caso), aun ello, tampoco este efecto provoca la prescripción del derecho de la Administración a liquidar la deuda tributaria, por constar que se liquidó y notificó la liquidación con anterioridad al transcurso del plazo de cuatro años a contar desde la finalización del plazo de presentación de la autoliquidación.

En atención a las circunstancias aludidas, la falta de declaración de la caducidad del expediente de control de la presentación de la autoliquidación es una mera irregularidad, que carece de efecto invalidante de las liquidaciones provisionales dictadas en el ulterior procedimiento de comprobación limitada".

La caducidad, hemos de recordar, es una institución al servicio de la seguridad jurídica que ha de otorgarse al administrado, ya que le ofrece conocimiento de que va a estar sometido durante un tiempo a procedimientos tributarios y que, de no cumplir su obligación en ese tiempo máximo, la Administración será legalmente sancionada por el ordenamiento jurídico, con el efecto de que lo actuado no servirá para interrumpir la prescripción y la liquidación que se dicte en dicho procedimiento caducado o en el segundo procedimiento será nula.

Además, si falta esa declaración de caducidad, el segundo procedimiento es inválido porque se estarían simultaneando dos procedimientos de aplicación de los tributos a la vez, mutuamente excluyentes, fuente de inseguridad jurídica.

Por ello, tal como decimos en la STS nº 1162/2023, de 21 de septiembre, rec. 8101/2021, la declaración expresa de caducidad es necesaria para dotar de seguridad jurídica al contribuyente, sabiendo en cada momento porqué cauce discurre la actuación administrativa. Al efecto, la parte recurrente considera aquí que la respuesta que se debe dar a la pregunta de interés casacional enunciada en el auto de 16 de octubre

Síguenos en...



de 2024 debe ser idéntica a la manifestada en la ya citada STS nº 1162/2023 de 21 de septiembre, rec. de casación nº8101/2021:

"Aunque la caducidad acontece por el mero transcurso del plazo legalmente establecido, por tanto, con independencia de que exista una declaración de caducidad, la Administración Tributaria está obligada a declarar la caducidad de forma expresa, transcurrido el plazo máximo legal para notificar la correspondiente liquidación en el procedimiento de gestión tributaria iniciado por declaración.

Sin declaración expresa de caducidad de un procedimiento de gestión tributaria de control de presentación de autoliquidaciones, relativo a un determinado concepto tributario (obligación tributaria o elemento de la obligación tributaria) y período impositivo, no es posible iniciar un ulterior procedimiento de comprobación limitada respecto de dicho concepto tributario (obligación tributaria o elemento de la obligación tributaria) y período impositivo. Tampoco cabe incorporar en ese nuevo procedimiento los documentos y elementos de prueba obtenidos en el procedimiento caducado".

CUARTO.-Jurisprudencia que se establece.

Consecuencia de todos los razonamientos que hemos expresado, con cita abundante de jurisprudencia previa, procede establecer la siguiente jurisprudencia, reiteración y refuerzo de la que veníamos declarando:

1) La declaración expresa y formal de caducidad es preceptiva para la Administración tributaria en los procedimientos de gestión (art. 104, 1 y 5, LGT). En los casos en que, transcurrido el plazo máximo de duración del procedimiento, no se declare la caducidad de un procedimiento -en este caso, de control de presentación de autoliquidaciones, relativo a un determinado concepto tributario y, en su caso, período impositivo-, ello determina la invalidez del inicio de un ulterior procedimiento de comprobación limitada respecto de dicho concepto tributario y, en su caso, período impositivo, así como de los actos que en dicho segundo procedimiento se dicten.

2) El procedimiento de control de presentación de autoliquidaciones, regulado en el artículo 153 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (RGAT), no ofrece peculiaridades, por su contenido o regulación, que permitan exceptuar la aplicación de dicha regla general sobre la preceptiva declaración de caducidad de los procedimientos caducados>>.

Este TEAC ha aplicado ya esta doctrina jurisprudencial en resolución de 25 de noviembre de 2025 (RG 2975-2022 y acumuladas).

En consecuencia, aplicando la expresada doctrina el presente caso, ha de estimarse la pretensión de la reclamante. El procedimiento de control de presentación de autoliquidaciones se inició mediante el requerimiento notificado el 06-02-2021, por lo que, transcurridos tres meses sin que se hubiera notificado resolución expresa, el procedimiento caducó. Sin embargo, la ONGT no declaró tal caducidad y procedió a iniciar un procedimiento de comprobación mediante requerimiento notificado el 27-01-2022.

Esta falta de declaración de caducidad que, tal y como fija el TS, es preceptiva, determina la invalidez de ulteriores procedimientos de comprobación limitada sustanciados.

Por todo ello, procede la estimación de las alegaciones de la entidad interesada y **la anulación de las liquidaciones provisionales recurridas**, sin necesidad de entrar en el motivo de impugnación relativo al incorrecto cálculo de la base de las retenciones.

QUINTO. - Procedencia de las sanciones.

En síntesis, las liquidaciones provisionales recurridas se dictan por retenciones no practicadas a cuenta del IRNR y consiguientemente no ingresadas, respecto a los importes satisfechos por la reclamante a diversos artistas no residentes, por actuaciones efectuadas en España. En consecuencia, las sanciones impugnadas se hallan indisolublemente asociadas a las liquidaciones examinadas.

La interesada, tras el inicio de los correspondientes procedimientos sancionadores y la notificación del derecho a formular alegaciones, no presentó escrito alguno. Ante este TEAC alega la insuficiente motivación de los acuerdos de imposición de sanciones.

Concluido en el fundamento de derecho anterior la nulidad de las liquidaciones, carecen de fundamento las sanciones recurridas.

Síguenos en...

Se acuerda, en consecuencia, **la anulación de los correspondientes acuerdos sancionadores.**

Por lo expuesto,

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda ESTIMAR las presentes reclamaciones, anulando los actos impugnados.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por la Base de datos "Doctrina y Criterios de los Tribunales Económico-Administrativos (DYCTEA)".

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda

Síguenos en...

