

TRIBUNAL SUPREMO

*Sentencia n.º 765/2025 de 16 de junio de 2025**Sala de lo Contencioso-Administrativo**Recurso n.º 688/2022*

SUMARIO:

Prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria. Alcance. Procedimiento de comprobación limitada. Declaración expresa de caducidad. No le es dable a la Administración declarar o no la caducidad de los procedimientos iniciados 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. La doctrina sobre la necesidad 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, es aplicable a los procedimientos de gestión, como el de comprobación limitada, susceptible de producir efectos desfavorables o de gravamen al obligado tributario. La consecuencia de la falta de declaración expresa de caducidad del procedimiento de comprobación limitada es que no permite considerar válidas las actuaciones siguientes, en este caso desarrolladas en un procedimiento inspector con el mismo concepto tributario y periodo impositivo. Dicho de otra forma, habiéndose producido la caducidad del procedimiento de comprobación limitada, lo que no se discute, es preciso que la misma sea declarada de manera expresa antes de iniciar el mismo procedimiento u otro distinto, en relación con el mismo concepto tributario y periodo impositivo, pues no se permite considerar válidas las actuaciones siguientes, a menos que fuera formalizada. En esencia, no resulta posible dar por terminado el procedimiento de comprobación limitada por la mera circunstancia de iniciar un procedimiento de inspección que incluya todo o parte de su objeto sin que, además, contenga declaración expresa de su caducidad. En este sentido, si bien el artículo el art. 139.1 c) LGT establecen la posible terminación del procedimiento de comprobación limitada por "el inicio de un procedimiento inspector que incluya el objeto de la comprobación limitada", ello no obsta a que la caducidad producida tenga que ser necesariamente declarada, de oficio o a instancia del interesado, ordenándose el archivo de las actuaciones, dado que la declaración expresa de caducidad, se reitera, no es facultativa para la Administración. Todo ello sin perjuicio, obvio es, de que la declaración de caducidad se realice por separado o en el mismo acuerdo de iniciación del nuevo procedimiento. No 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 y no sobreviniera la prescripción. El Tribunal ratifica la doctrina jurisprudencial reiterada de esta Sala atinente a 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 LGT, en relación con el art. 103.2 LGT. Por otro lado, la falta de declaración expresa de caducidad de un procedimiento de comprobación limitada, relativo a un determinado concepto tributario (obligación tributaria o elemento de la obligación tributaria) y período impositivo, determina la invalidez del inicio de un ulterior procedimiento de inspección respecto de dicho concepto tributario (obligación tributaria o elemento de la obligación tributaria) y período impositivo.

Síguenos en...



TRIBUNAL SUPREMO**SENTENCIA****Magistrados/as**

MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE
FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS
ISAAC MERINO JARA
MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA
MIGUEL DE LOS SANTOS GANDARILLAS MARTOS
SANDRA MARIA GONZALEZ DE LARA MINGO

TRIBUNAL SUPREMO**Sala de lo Contencioso-Administrativo****Sección Segunda****Sentencia núm. 765/2025**

Fecha de sentencia: 16/06/2025

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 688/2022

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 10/06/2025

Ponente: Excm. Sra. D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

Procedencia: T.S.J.COM.VALENCIANA CON/AD SEC.3

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Antonio Naranjo Lemos

Transcrito por: CCN

Nota:

R. CASACION núm.: 688/2022

Ponente: Excm. Sra. D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Antonio Naranjo Lemos

TRIBUNAL SUPREMO**Sala de lo Contencioso-Administrativo****Sección Segunda****Sentencia núm. 765/2025**

Excmos. Sres. y Excmas. Sras.

D. Francisco José Navarro Sanchís, presidente

D. Isaac Merino Jara

D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

D. Manuel Fernández-Lomana García

D. Miguel de los Santos Gandarillas Martos

D.ª Sandra María González de Lara Mingó

En Madrid, a 16 de junio de 2025.

Esta Sala ha visto , constituida en su Sección Segunda por los/as Excmos/as. Sres/Sras. Magistrados/as indicados al margen, el recurso de casación núm. **688/2022**, interpuesto por la procuradora doña María Rosa Calvo Barber, en representación de don Rubén, contra la sentencia 998/2021, de 17 de noviembre, dictada por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, en el recurso núm. 1490/2020.

Ha comparecido como parte recurrida la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO**, bajo la representación que le es propia del Abogado del Estado.

Ha sido ponente la Excm. Sra. D.ª Esperanza Córdoba Castroverde.

ANTECEDENTES DE HECHO**PRIMERO. Resolución recurrida en casación.**

1. Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada sentencia núm. 998/2021, de 17 de noviembre, dictada por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, que desestimó el recurso núm. 1490/2020 interpuesto frente a la desestimación presunta, por silencio, de la reclamación dirigida

Síguenos en...



al Tribunal Económico Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana, del recurso de anulación (art. 241 bis LGT) presentado contra el acuerdo del citado órgano de 2 de junio de 2020, que estimó en parte las reclamaciones formuladas en relación con el IRPF, años 2010 a 2012, y acuerdo sancionador. Posteriormente, fue ampliado el recurso a la resolución expresa del TEAR de 26 de noviembre de 2020, que desestimó el mencionado recurso de anulación.

La sentencia aquí recurrida tiene una parte dispositiva del siguiente tenor literal:

«FALLAMOS: 1º.- Desestimamos el recurso contencioso-administrativo interpuesto por don Rubén.

2º.- Imponemos las costas a la parte recurrente».

2.Presentada por la parte recurrente solicitud de complemento de sentencia, fue desestimada por auto de la Sala de 20 de diciembre de 2022.

SEGUNDO. Preparación del recurso de casación.

1.La procuradora doña María Rosa Calvo Barber, en representación de don Rubén, preparó recurso de casación contra la sentencia anteriormente mencionada.

Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidos:

(i) Los artículos 9.3 y 24 de la Constitución Española [«CE»].

(ii) Los artículos 104, 150 y 153 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria [«LGT»].

(iii) Los artículos 27 y 28 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio [«LIRPF»].

(iv) El artículo 59 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, concordante con el actualmente vigente artículo 42 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre.

2.La Sala de instancia, por auto de 18 de enero de 2022, tuvo por preparado el recurso de casación, con emplazamiento de las partes ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo, habiendo comparecido la procuradora doña María Rosa Calvo Barber, en representación de don Rubén, como parte recurrente, y la Administración General del Estado, representada por el Abogado del Estado, como parte recurrida, ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

TERCERO. Admisión e interposición del recurso de casación.

1.La Sección Primera de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, en auto de 10 de abril de 2024, apreció que la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

"[...] Determinar si la falta de declaración expresa de caducidad de un procedimiento de comprobación limitada, relativo a un determinado concepto tributario (obligación tributaria o elemento de la obligación tributaria) y período impositivo, determina la invalidez del inicio de un ulterior procedimiento de inspección respecto de dicho concepto tributario (obligación tributaria o elemento de la obligación tributaria) y período impositivo.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación los artículos 104.5 y 139.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA".

2.La procuradora doña María Rosa Calvo Barber, en la representación ya acreditada de don Rubén, interpuso recurso de casación mediante escrito registrado el 30 de mayo de 2024, que observa los requisitos legales y en el que se mencionan como normas jurídicas infringidas las que han quedado citadas más arriba.

Alega que la tramitación del procedimiento de comprobación limitada del ejercicio 2010 excedió el plazo legal de seis meses, ex artículo 104.1 LGT, por lo que debió declararse su caducidad en virtud del apartado 5 del citado artículo 104 LGT. Esto no se llevó a cabo y seguidamente se inició un procedimiento de inspección, a juicio de la recurrente, indebidamente, al prescindir de la declaración de caducidad previa.

Afirma que la interpretación que realiza la Sala a quosupone una evidente infracción del artículo 104 apartados 1 y 5 LGT, en relación con el artículo 139.1 LGT, resultando más acorde con lo argumentado interpretar que habiéndose producido la caducidad del procedimiento sin que haya sido advertida, y seguidas las actuaciones del procedimiento de inspección hasta el dictado de su resolución, como quiera que aquel otro en que se ha fundamentado su inicio ha devenido en

inexistente por hallarse incurso en la causa de nulidad radical de la letra e) del art. 217.1 LGT, todo lo actuado y resuelto en él quedará afectado por el vicio de nulidad. En este sentido, transcurrido el plazo resolutorio del procedimiento, éste ha concluido por caducidad y el procedimiento caducado pierde su soporte procedimental, y por ello, su validez y eficacia, es un procedimiento inexistente. Así lo ha calificado el Tribunal Supremo y refiriéndose al ámbito de aplicación de los tributos, entre otras, en sentencias de 24 de septiembre de 2008, (rec. casación 4455/2004); de 3 de febrero de 2010, (rec. casación 4709/2005); y 10 de enero de 2017, (rec. casación 1943/2016).

Asimismo, sostiene que la sentencia recurrida en casación infringe la doctrina jurisprudencial: SSTS de 27 de febrero de 2019 (rec. 1415/2017), de 26 de febrero de 2019 (rec. 1423/2017), 27 de febrero de 2019 (rec. 1411/2017), 27 de febrero de 2019 (rec. 1415/2017), 10 de julio de 2019 (rec. 2220/2017), 4 de marzo de 2021 (rec. 3906/2019), y más recientemente las sentencias n.º 1162/2023, ECLI:ES:TS:2023:3759, n.º.1174/2023, ECLI:ES:TS:2023:3757 y n.º 1163/2023, ECLI:ES:TS:2023:3758, todas ellas de 21 de septiembre de 2023.

Esgrime que, si bien es cierto que el Tribunal Supremo no se ha pronunciado de forma clara y manifiesta sobre el supuesto en concreto, puesto que en las sentencias citadas el procedimiento de gestión tributaria caducado consistía en el iniciado mediante declaración (art. 123.1.b) y 128 a 130 LGT), mientras que en el caso del actual recurso es el del procedimiento de comprobación limitada (art. 123.1.e) y 136 a 140 LGT), sin embargo, a criterio de la recurrente, debería aplicarse la misma argumentación en este supuesto y seguir el mismo criterio interpretativo con independencia del modo en que se inicie el procedimiento.

Expone que la pretensión deducida por la recurrente en el presente recurso de casación es la siguiente:

"[...] En fecha 27 de febrero de 2014 se había iniciado un procedimiento de gestión de comprobación limitada respecto del ejercicio 2010 por el concepto de IRPF. Este procedimiento finalizó por caducidad al haber transcurrido el plazo de seis meses del artículo 104.5 LGT, sin existir resolución expresa; tal como certifica la propia Administración Tributaria en cumplimiento de la práctica de la prueba solicitada por el recurrente en el procedimiento ordinario del que trae causa este recurso y así consta en los Autos.

En fecha 9 de enero de 2015, según Diligencia de la misma fecha, se inició el procedimiento de inspección sobre el mismo período y concepto. De acuerdo con la argumentación expuesta en el recurso, la caducidad del procedimiento de comprobación implicaría la nulidad de todo lo actuado con posterioridad.

Solicitando, en consecuencia, se dicte sentencia con el siguiente pronunciamiento:

Determinar si la consecuencia de la falta de declaración expresa de la caducidad de un procedimiento de comprobación, invalida el inicio del procedimiento de inspección y tiene como efecto la nulidad de todo lo actuado con posterioridad, de conformidad con el artículo 104.5 LGT" (sic).

Termina suplicando a la Sala:

"[...] en su día dicte Sentencia por la que, casando y anulando la Sentencia recurrida ya referenciada, se estime plenamente nuestro recurso en los términos interesados".

CUARTO. Oposición del recurso de casación.

El Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta, emplazado como parte recurrida en este recurso de casación, presentó escrito de oposición en fecha 9 de julio de 2024. Alega que existen diferencias entre el caso ahora examinado y el analizado en las SSTS de 21 de septiembre de 2023 (rec. 8101/2021, 8105/2021 y 8213/2021) y 29 de septiembre de 2023 (rec.8100/2021 y 8103/2021), citadas en el auto de admisión, lo que determina, a juicio del Abogado del Estado, que en el caso ahora suscitado no sea necesario una declaración expresa de caducidad del procedimiento de comprobación limitada antes de iniciar un procedimiento inspector.

Sostiene que, en el caso resuelto por los fallos de esta Sala indicados, el procedimiento se inició con la presentación de una declaración por el obligado tributario manifestando la realización del hecho imponible y comunicando los datos necesarios para que la Administración cuantifique la obligación tributaria mediante la práctica de la liquidación provisional (artículo 128.1 LGT/2003) procedimiento que, en ocasiones, suele terminar caducando por el transcurso del plazo de seis meses del artículo 129.1, al que se refiere el artículo 130 b) LGT/2003. En ese caso, teniendo en cuenta que el procedimiento se ha iniciado a instancia del obligado y que, de acuerdo con el artículo 130 b) citado en conexión con el artículo 128.2 de la misma Ley, la

Administración tributaria puede iniciar un nuevo procedimiento para la liquidación del tributo dentro del plazo de prescripción, tiene todo el sentido que se notifique al obligado una declaración expresa de caducidad del primer procedimiento, como paso previo al inicio de oficio de un nuevo procedimiento por la Administración, posibilidad que debe indicársele en el acuerdo oportuno dictado al efecto.

Por el contrario, cuando se ha iniciado de oficio (artículo 137.1) un procedimiento de comprobación limitada, como aquí ocurrió con el procedimiento iniciado el 27 de febrero de 2014, para comprobar los hechos, actos, elementos o actividades realizadas por el obligado y relacionados con el IRPF y el IVA 2010 - ex artículo 136 de la LGT/2003 - en el que, de entrada, la Administración tributaria puede realizar las actuaciones prevenidas en el apartado 2 de ese precepto y que, si no se ha iniciado con ella directamente (artículo 137.2, in fine), culmina con una propuesta de liquidación, el transcurso del plazo de seis meses del artículo 104 de la LGT/2003 sin que se haya notificado resolución expresa, determina sin más, sin necesidad, por tanto, de declaración expresa de caducidad, que, de acuerdo ya con lo previsto en el artículo 139.1.c) LGT/2003, pueda iniciarse un procedimiento inspector que incluya el objeto de la comprobación limitada en el que, a priori, como reza el último párrafo del artículo 104.5 de la Ley, las actuaciones realizadas en el curso del procedimiento caducado así como los documentos y otros elementos de prueba obtenidos en dicho procedimiento conservarán su validez y eficacia a efectos probatorios.

Cita la STS de 27 de febrero de 2019, c.1415/2017, que señala que *"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) (no es el caso), 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)"*, lo cual no ha ocurrido aquí.

Afirma que, conforme a la contestación del Abogado del Estado en la instancia, *"(...) el procedimiento de inspección ha tenido un alcance completamente diferente al de comprobación limitada caducado"*.

Concluye que "[...] al margen de la necesidad o no de una declaración expresa de caducidad del procedimiento de comprobación que, el efecto material propio de la caducidad no es otro que el procedimiento caducado no interrumpe el plazo de prescripción, (artículo 104.5 LGT/2003) en este caso, del IRPF 2010, plazo de prescripción que comenzó a correr el 1 de julio de 2011 (artículo 67.1 LGT/2003) y que concluiría el 1 de julio de 2015 (artículo 66 a) de esa Ley) plazo que no había finalizado en ningún caso cuando, el 9 de enero de 2015, se notificó al obligado el inicio del procedimiento inspector, procedimiento que en ningún caso puede considerar inválido por la falta de declaración expresa de la caducidad del procedimiento previo de comprobación limitada".

Sobre la pretensión deducida de contrario, solicita a la Sala:

"[...] en primer lugar, que, interpretando los preceptos identificados en el auto de admisión y demás procedentes, siente como doctrina que:

- La falta de declaración expresa de caducidad de un procedimiento de comprobación limitada, relativo a un determinado concepto tributario (obligación tributaria o elemento de la obligación tributaria) y período impositivo, no determina la invalidez del inicio de un ulterior procedimiento de inspección respecto de dicho concepto tributario (obligación tributaria o elemento de la obligación tributaria) y período impositivo.

Sobre esa base, desestime el recurso contra la sentencia recurrida, confirmando la misma y por ende la resolución del TEARCV impugnada".

Termina suplicando a la Sala:

"[...] previos los trámites oportunos e interpretando los artículos identificados en el auto de admisión y demás procedentes en la forma indicada en la alegación tercera de este escrito, dicte sentencia por la que lo desestime confirmando la sentencia recurrida".

QUINTO. Vista pública y señalamiento para deliberación, votación y fallo del recurso.

Por providencia de 11 de julio de 2024, el recurso quedó concluso y pendiente de señalamiento para deliberación, votación y fallo, al no haber lugar a la celebración de vista pública por advertir la Sala que no era necesaria atendiendo a la índole del asunto.

Asimismo, por providencia de 23 de mayo de 2025, se designó ponente a la Excm. Sra. D^a. Esperanza Córdoba Castroverde y se señaló para la deliberación, votación y fallo del recurso el

10 de junio de 2025, fecha en la que se deliberó y votó el asunto con el resultado que ahora se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. Objeto del presente recurso de casación y hechos relevantes para su resolución.

1.El objeto de este recurso de casación, desde la perspectiva del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, consiste en determinar si la falta de declaración expresa de caducidad de un procedimiento de comprobación limitada, relativo a un determinado concepto tributario (obligación tributaria o elemento de la obligación tributaria) y período impositivo, determina la invalidez del inicio de un ulterior procedimiento de inspección respecto de dicho concepto tributario (obligación tributaria o elemento de la obligación tributaria) y período impositivo.

En esencia, se contrae a determinar si es necesaria la declaración expresa de caducidad de un procedimiento de comprobación limitada para el inicio de un ulterior procedimiento inspector sobre igual concepto y período impositivo.

2.Los hechos del litigio que son relevantes para su resolución, sin que resulten controvertidos, son los siguientes:

2.1.La Oficina de Gestión Tributaria de la Administración de Sagunto inició en fecha 27 de febrero de 2014, en relación con don Rubén, un procedimiento de gestión tributaria de comprobación limitada relativo al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2010.

Este procedimiento finalizó por caducidad, una vez transcurrido el plazo de seis meses previsto en el art. 104.5 LGT, si bien no existe resolución expresa de caducidad que pusiera fin al procedimiento.

2.2.En fecha 9 de enero de 2015, notificada el siguiente día 15, se iniciaron actuaciones inspectoras de comprobación e investigación en relación con don Rubén, por lo que aquí interesa, por el concepto tributario de IRPF y ejercicios 2010 a 2012.

El acuerdo de liquidación A23 - NUM000 puso fin al procedimiento inspector, dictándose también acuerdo de imposición de sanción núm. NUM001.

2.3.La representación procesal de don Rubén interpuso recurso contencioso-administrativo frente a la desestimación presunta, por silencio, de la reclamación dirigida al Tribunal Económico Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana, del recurso de anulación (art. 241 bis LGT) presentado contra el acuerdo del citado órgano de 2 de junio de 2020, que estimó en parte las reclamaciones formuladas en relación con el IRPF, años 2010 a 2012, y acuerdo sancionador. Posteriormente, el recurso fue ampliado a la ulterior resolución expresa del TEAR de 26 de noviembre de 2020, que desestimó el mencionado recurso de anulación.

2.4.El recurso contencioso-administrativo, tramitado con el n.º 1490/2020, fue desestimado por la sentencia de 17 de noviembre de 2021, dictada por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana.

La Sala de instancia resuelve el motivo consistente en la caducidad del procedimiento de comprobación limitada en los siguientes términos:

"QUINTO.- En cuanto al ejercicio de 2010, alega la parte recurrente que anteriormente se hubo tramitado un procedimiento de comprobación limitada iniciado el 27-2-2014 y que dicho procedimiento excedió del plazo legal de 6 meses, por lo que debió haberse declarado su caducidad. Cita el criterio del acuerdo del 24-6-2020 del TEAC (Tribunal Económico-Administrativo Central) para alegar que "la ausencia de declaración expresa de caducidad ya sea separadamente o en el mismo acuerdo de inicio del nuevo procedimiento determina la invalidez del inicio de este nuevo procedimiento".

Teniendo conocimiento este órgano judicial del criterio que informa el mencionado acuerdo del TEAC, e igualmente de la SAN de 7-7-2021 (que contiene una decisión en otro sentido), entendemos que la legalidad de la incoación del procedimiento inspector no requiere de una previa y expresa declaración de caducidad ex art. 104.5 de la LGT de un anterior procedimiento de gestión sobre el mismo objeto. La posibilidad de incoar la subsiguiente la inspección en tal circunstancia se contempla específicamente en el art. 139.1 de dicha ley general.

El descarte del último motivo de impugnación conlleva la confirmación de la regularización tributaria y la desestimación del presente recurso contencioso-administrativo".

SEGUNDO. Marco normativo.

Conforme al auto de admisión, y en relación con la cuestión respecto de la que se ha apreciado que cuenta con interés casacional objetivo, se plantea la necesidad de interpretar los artículos 104.5 y 139.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria [«LGT»].

Síguenos en...



1.El artículo 104.5 de la LGT, relativo a los "Plazos de resolución y efectos de la falta de resolución expresa", dispone:

«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.Asimismo, el artículo 139.1 LGT, bajo la rúbrica "Terminación del procedimiento de comprobación limitada", establece:

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

a) Por resolución expresa de la Administración tributaria, con el contenido al que se refiere el apartado siguiente.

b) Por caducidad, una vez transcurrido el plazo regulado en el artículo 104 de esta ley sin que se haya notificado resolución expresa, sin que ello impida que la Administración tributaria pueda iniciar de nuevo este procedimiento dentro del plazo de prescripción.

c) Por el inicio de un procedimiento inspector que incluya el objeto de la comprobación limitada".

TERCERO. Criterio interpretativo de la Sala.

1.Conforme hemos señalado, el objeto de este recurso de casación, desde la perspectiva del interés casacional, se contrae a determinar si es necesaria la declaración expresa de caducidad de un procedimiento de comprobación limitada para el inicio de un ulterior procedimiento inspector sobre igual concepto y periodo impositivo.

La sentencia impugnada en casación afirma que "[...] la incoación del procedimiento inspector no requiere de una previa y expresa declaración de caducidad ex art. 104.5 de la LGT de un anterior procedimiento de gestión sobre el mismo objeto" pues "[I]a posibilidad de incoar la subsiguiente la inspección en tal circunstancia se contempla específicamente en el art. 139.1 de dicha ley general".

2.Tal como recoge el auto de admisión de 10 de abril de 2024, esta Sala y Sección en las SSTS de 21 de septiembre de 2023 (rec. 8101/2021, 8105/2021 y 8213/2021) y 29 de septiembre de 2023 (rec. 8100/2021 y 8103/2021), se ha pronunciado sobre materia semejante, aunque en un supuesto de hecho diferente al actual, toda vez que, en esos recursos, el procedimiento de gestión tributaria caducado consistía en el iniciado mediante declaración (art. 123.1.b) y 128 a 130 LGT), mientras que en el caso del actual recurso es el del procedimiento de comprobación limitada (art. 123.1.e) y 136 a 140 LGT).

En las sentencias de 21 y 29 de septiembre de 2023, cit., se fijó por esta Sala la siguiente doctrina jurisprudencial:

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

Es esa diferencia entre el procedimiento de gestión tributaria caducado examinado en aquellos pronunciamientos, procedimiento de gestión iniciado mediante declaración, y el suscitado en el actual recurso de casación, procedimiento de comprobación limitada, así como los criterios interpretativos divergentes en diferentes órganos judiciales, lo que ha justificado la concurrencia del interés casacional objetivo por considerar conveniente un nuevo pronunciamiento de esta Sala que pueda complementar la jurisprudencia ya fijada.

3.La Sala considera que los razonamientos que efectuó este Tribunal en las sentencias cit., sobre la trascendencia que, sobre un procedimiento de inspección ulterior, proyecta la no declaración

formal de la caducidad de un procedimiento de gestión, en aquellos casos iniciado por declaración del obligado tributario, y, en este, de comprobación limitada, resultan plenamente aplicables al actual recurso de casación.

En efecto, las "diferencias" que entre ambos supuestos advierte el Abogado del Estado en su escrito de oposición y que, a su juicio, determinan que en el caso ahora suscitado "no sea necesario una declaración expresa de caducidad del procedimiento de comprobación limitada antes de iniciar un procedimiento inspector" no pueden ser compartidas por este Tribunal.

Es cierto que en los casos resueltos por los fallos de esta Sala indicados, se trata de un procedimiento de gestión que se inicia a instancia del obligado tributario con la presentación de una declaración en la que manifiesta la realización del hecho imponible y comunica los datos necesarios para que la Administración cuantifique la obligación tributaria mediante la práctica de la liquidación provisional (artículo 128.1 LGT), mientras que en este se trata de un procedimiento de comprobación limitada iniciado de oficio por la Administración.

Ahora bien, tal circunstancia, iniciación de oficio e iniciación por declaración del obligado tributario, no puede suponer ningún cambio de la doctrina constante y reiterada mantenida por este Tribunal.

No puede olvidarse que el artículo 104.4 de la LGT dispone que:

*"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".

Y añade en el apartado 5:

"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".

4. La necesidad 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, ha sido ampliamente declarada por esta Sala en una jurisprudencia constante. Así, hemos declarado con rotundidad que la caducidad, una vez transcurrido el plazo máximo de resolución -en este caso, seis meses desde la fecha de notificación del acuerdo de inicio del procedimiento de comprobación limitada- debe ser declarada, bien de oficio, bien porque lo pida el sometido al procedimiento, en tanto puede ocasionar actos desfavorables o de gravamen; que los efectos de la falta de declaración de caducidad 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, y - las actuaciones seguidas tras agotarse el plazo de caducidad no permiten interrumpir la prescripción en favor de la Administración; por último, el principio de buena administración no es compatible con la supuesta libertad para declarar o no la caducidad cuando concurra [STS 468/2023, de 11 de abril (recurso de casación nº 4566/2021)].

Por tanto, no le es dable a la Administración declarar o no la caducidad de los procedimientos iniciados 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.

Tampoco puede compartirse la alegación del Abogado del Estado atinente a que el procedimiento de inspección posterior "[...]" ha tenido un alcance completamente diferente al de comprobación limitada caducado" y que "[...]" las actuaciones de comprobación limitada no sirvieron para el procedimiento inspector", pues como admite sin dificultad en su escrito de

oposición, se inició de oficio, al amparo del artículo 137 LGT, un procedimiento de comprobación limitada relativo al concepto tributario de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ejercicio 2010, iniciándose posteriormente, una vez transcurrido el plazo de seis meses sin que se hubiera notificado resolución expresa alguna que pusiera fin al citado procedimiento, un procedimiento de inspección que incluía el mismo concepto tributario y periodo impositivo.

Pues bien, eso no es posible porque como ha declarado reiteradamente esta Sala el inicio de un procedimiento de comprobación posterior, en este caso, un procedimiento de inspección respecto del mismo concepto tributario (obligación tributaria o elemento de la obligación tributaria) y periodo impositivo, precisa de la declaración previa o simultánea de caducidad del procedimiento de gestión anterior.

Buena prueba de ello es lo que ha declarado esta Sala en STS 468/2023, de 11 de abril (rec. cas.4566/2021), cit., en la que ha sentado la siguiente doctrina jurisprudencial:

"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 (...).

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".

Esta doctrina jurisprudencial reiterada no puede considerarse alterada por la cita que hace el Abogado del Estado de nuestra sentencia de 27 de febrero de 2019 (recurso de casación 1415/2017), en la que si bien se recoge 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)», sin embargo, la propia sentencia 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".

En suma, la doctrina sobre la necesidad 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, es aplicable a los procedimientos de gestión, como el de comprobación limitada examinado, susceptible de producir efectos desfavorables o de gravamen al obligado tributario.

5. La consecuencia de la falta de declaración expresa de caducidad del procedimiento de comprobación limitada es que no permite considerar válidas las actuaciones siguientes, en este caso desarrolladas en un procedimiento inspector con el mismo concepto tributario y periodo impositivo. Dicho de otra forma, habiéndose producido la caducidad del procedimiento de comprobación limitada, lo que no se discute, es preciso que la misma sea declarada de manera expresa antes de iniciar el mismo procedimiento u otro distinto, en relación con el mismo concepto tributario y periodo impositivo, pues no se permite considerar válidas las actuaciones siguientes, a menos que fuera formalizada.

En esencia, no resulta posible dar por terminado el procedimiento de comprobación limitada por la mera circunstancia de iniciar un procedimiento de inspección que incluya todo o parte de su objeto sin que, además, contenga declaración expresa de su caducidad. En este sentido, si bien el artículo el art. 139.1 c) LGT establecen la posible terminación del procedimiento de comprobación limitada por "el inicio de un procedimiento inspector que incluya el objeto de la comprobación limitada", ello no obsta a que la caducidad producida tenga que ser necesariamente declarada, de oficio o a instancia del interesado, ordenándose el archivo de las

actuaciones, dado que la declaración expresa de caducidad, se reitera, no es facultativa para la Administración. Todo ello sin perjuicio, obvio es, de que la declaración de caducidad se realice por separado o en el mismo acuerdo de iniciación del nuevo procedimiento.

En último término, recordar que no 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 y no sobreviniera la prescripción.

CUARTO. Doctrina jurisprudencial que se establece.

La respuesta a la cuestión de interés casacional, conforme a lo que hemos razonado, debe ser la siguiente.

1. Se ratifica la doctrina jurisprudencial reiterada de esta Sala atinente a 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 artículo 104.5 LGT, en relación con el artículo 103.2 del mismo texto legal.

2. La falta de declaración expresa de caducidad de un procedimiento de comprobación limitada, relativo a un determinado concepto tributario (obligación tributaria o elemento de la obligación tributaria) y período impositivo, determina la invalidez del inicio de un ulterior procedimiento de inspección respecto de dicho concepto tributario (obligación tributaria o elemento de la obligación tributaria) y período impositivo.

QUINTO. Respuesta a las pretensiones suscitadas en casación.

La aplicación al caso de la doctrina referida nos lleva a la estimación del recurso de casación, por ser contraria a nuestra jurisprudencia la sentencia impugnada en casación, motivo por el cual debe ser casada y anulada en relación con el pronunciamiento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2010, con estimación parcial del recurso contencioso-administrativo.

SEXTO. Pronunciamiento sobre costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación. Respecto de las generadas en la instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad.

F A L L O

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

Primero. Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico cuarto de esta sentencia.

Segundo. Haber lugar al recurso de casación interpuesto por la procuradora doña María Rosa Calvo Barber, en representación de don Rubén, contra la sentencia 998/2021, de 17 de noviembre, dictada por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, en el recurso núm. 1490/2020, sentencia que se casa y anula en cuanto al pronunciamiento relativo al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio 2010.

Tercero. Estimar parcialmente el recurso contencioso-administrativo núm. 1490/2020, deducido por la representación procesal de don Rubén frente a la desestimación presunta, por silencio, ampliado a la ulterior resolución expresa del Tribunal Económico Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana de 26 de noviembre de 2020, que desestimó el recurso de anulación formulado contra el acuerdo del citado órgano de 2 de junio de 2020, que estimó en parte las reclamaciones formuladas en relación con la liquidación y sanción correspondientes al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicios 2010 a 2012, y anuló el acuerdo sancionador. Se declara la nulidad de la resolución económico-administrativa así como del acuerdo de

liquidación del que trae causa en relación con el ejercicio 2010, con las consecuencias legales inherentes a dicha declaración.

Cuarto. No hacer imposición de las costas procesales 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.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ).

Síguenos en...

