

TRIBUNAL SUPREMO**Sentencia n.º 1348/2025 de 24 de octubre de 2025****Sala de lo Contencioso-Administrativo****Recurso n.º 8294/2023****SUMARIO:**

Prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria. Alcance. Procedimiento de comprobación limitada. Declaración expresa de caducidad. La sentencia impugnada consideró 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. De la 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 art. 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 Administración son eminentemente distintos. La sentencia recurrida, al negar exigibilidad a la declaración formal de caducidad, incurre en contradicción, no aclarada ni explicada, con nuestra reiterada doctrina, entendiendo el art.104.5 LGT de un modo divergente. Esa vulneración arrastra las de otros artículos, como los arts 136 a 140 LGT y 163 a 165 RGAT, al haberse iniciado, seguido y concluido un procedimiento de comprobación limitada sin que se hubiera declarado la caducidad del procedimiento de gestión tributaria anteriormente iniciado, procedimiento para el que se justifica que quede de un modo indefinido en una vía muerta, sin final conocido por el interesado en él. 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. El Tribunal establece como jurisprudencia que 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. Por otro lado, el procedimiento de control de presentación de autoliquidaciones, regulado en el art. 153 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.

Síguenos en...

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

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

TRIBUNAL SUPREMO**Sala de lo Contencioso-Administrativo****Sección Segunda****Sentencia núm. 1.348/2025**

Fecha de sentencia: 23/10/2025

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 8294/2023

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 14/10/2025

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

Procedencia: T.S.J.CATALUÑA CON/AD SEC.1

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

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 8294/2023

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

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

TRIBUNAL SUPREMO**Sala de lo Contencioso-Administrativo****Sección Segunda****Sentencia núm. 1348/2025**

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 Mingo

D.^a María Dolores Rivera Frade

En Madrid, a 23 de octubre de 2025.

Esta Sala ha visto, constituida en su Sección Segunda por los Excmos. Sres. Magistrados que figuran indicados al margen, el recurso de casación nº **8294/2023**, interpuesto por la procuradora D^a. Judith Carreras Monfort, en nombre y representación de **DON Juan Carlos**, contra la sentencia nº 3297/2023, de 10 de octubre, dictada por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña en el recurso nº 149/2022. Han comparecido como recurridos el Letrado de la Generalidad de Cataluña en la representación que le es propia de la **GENERALIDAD DE CATALUÑA**; y el Abogado del Estado, en la que ostenta de la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO**.

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

ANTECEDENTES DE HECHO**PRIMERO.-Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.**

1. Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada sentencia de 10 de octubre de 2023, en que se acuerda, literalmente, lo siguiente:

"[...] 1 Desestimar el presente recurso contencioso-administrativo.

2.- Imponer a Juan Carlos el pago de las costas procesales causadas, en los términos indicados en el fundamento jurídico quinto de esta sentencia [...]"

Síguenos en...



SEGUNDO.-Preparación y admisión del recurso de casación.

1. Notificada la sentencia, la procuradora Sra. Carreras Monfort, en nombre y representación de don Juan Carlos, presentó escrito de preparación de recurso de casación el 31 de octubre de 2023.

2. Tras justificar los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la sentencia, se identifica, como normas infringidas, los artículos 104.5 y 137 a 140 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT); Los artículos 153 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, Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (RGAT).

3. La Sala a quo tuvo por preparado el recurso de casación mediante auto de 10 de noviembre de 2023, que ordenó el emplazamiento de las partes para comparecer ante este Tribunal Supremo. La procuradora Sra. Carreras Monfort, en la citada representación, ha comparecido como recurrente, el 23 de noviembre de 2023, el Letrado de la Generalidad de Cataluña y el Abogado del Estado, en las citadas representaciones, como recurridos, lo han hecho ambos el 11 de diciembre de 2023, dentro ambos del plazo de 30 días del artículo 89.5 LJCA.

TERCERO.-Interposición y admisión del recurso de casación.

La Sección primera de esta Sala admitió el recurso de casación en auto de 16 de octubre de 2024, en que aprecia la concurrencia del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, en estos literales términos:

"[...] 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 [...]"

2. La procuradora Sra. Carreras Monfort, en representación del recurrente, interpuso recurso de casación en escrito de 4 de diciembre de 2024, en que solicita:

"[...] 1) En relación a la primera de las cuestiones deducidas en el presente recurso de casación, interesa a esta parte que, con arreglo a la doctrina que se fije con arreglo al punto "1)" del apartado anterior, proceda declarar haber lugar al presente recurso de casación con anulación de la Sentencia Nº3297 de 10 de octubre de 2023, dictada en recurso ordinario 149/2022 (sección 75/2022) por el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, estimando el recurso contencioso-administrativo interpuesto por mi representado contra la Resolución del TEAR de Cataluña recaída en el procedimiento 08/01045/2018 que también se anula, así como los actos administrativos de los que traigan causa, con devolución de los importes ingresados tanto principales como accesorios incluyendo intereses de demora, y los gastos incurridos para garantizar el pago de la deuda tributaria, por cuanto la liquidación emitida por parte de la Agencia Tributaria de Catalunya lo fue en un procedimiento de comprobación limitada iniciado cuando previamente, se había iniciado uno de control de presentación de autoliquidaciones cuya caducidad nunca fue declarada expresamente.

2) Subsidiariamente, en relación con la segunda de las cuestiones deducidas en el presente recurso de casación, interesa a esta parte que, con arreglo a la doctrina que se fije con arreglo al punto "2)" del apartado anterior, proceda declarar haber lugar al presente recurso de casación con anulación de la Sentencia Nº3297 de 10 de octubre de 2023, dictada en recurso ordinario 149/2022 (sección 75/2022) por el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, estimando el recurso contencioso-administrativo interpuesto por mi representado contra la Resolución del TEAR de Cataluña recaída en el procedimiento 08/01045/2018 que también se anula, así como los actos administrativos de los que traigan causa, con devolución de los importes ingresados tanto principales como accesorios incluyendo intereses de demora, y como los gastos incurridos para garantizar el pago de la deuda tributaria, por cuanto la liquidación emitida por parte de la Agencia Tributaria de Catalunya lo fue en un procedimiento de comprobación limitada caducado.

3) Subsidiariamente, en relación con la segunda de las cuestiones deducidas en el presente recurso de casación, interesa a esta parte que, con arreglo a la doctrina que se fije con arreglo al punto "3)" del apartado anterior, proceda declarar haber lugar al presente recurso de casación con anulación de la Sentencia Nº3297 de 10 de octubre de 2023, dictada en recurso ordinario 149/2022 (sección 75/2022) por el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, estimando el recurso contencioso-administrativo interpuesto por mi representado contra la Resolución del TEAR de Cataluña recaída en el procedimiento 08/01045/2018 que también se anula, así como los actos administrativos de los que traigan causa, con devolución de los importes ingresados

tanto principales como accesorios incluyendo intereses de demora, y como los gastos incurridos para garantizar el pago de la deuda tributaria, por cuanto la liquidación emitida por parte de la Agencia Tributaria de Catalunya lo fue en un procedimiento de comprobación limitada cuyos documentos probatorios fueron obtenidos en un procedimiento de control de presentación de autoliquidaciones cuya caducidad no fue declarada [...]".

CUARTO.-Oposición y allanamiento al recurso de casación.

El Abogado del Estado, presentó escrito de allanamiento el 31 de enero de 2025, en el cual manifiesta:

"[...] Que, por medio del presente escrito y al amparo del artículo 75 de la LJCA , manifiesta su ALLANAMIENTO a la pretensión del recurrente, contando para ello, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 7 de la Ley 52/1997, de Asistencia Jurídica al Estado e Instituciones Públicas , con la autorización correspondiente del Director General de lo Contencioso, que se adjunta [...]".

El Letrado de la Generalidad de Cataluña, por su parte, presentó escrito de oposición el 11 de febrero de 2025, en que manifiesta:

"[...] De acuerdo con los razonamientos expuestos anteriormente, esta representación solicita que mediante este recurso de casación esta Sala y Sección dicte una sentencia que contenga los pronunciamientos siguientes:

Que, interpretando los preceptos identificados en el Auto de admisión y atendiendo a las circunstancias del caso, fije como doctrina jurisprudencial, matizando la existente sobre el particular, que es posible la iniciación de un procedimiento de control de presentación de autoliquidaciones para requerir de un obligado tributario la presentación de una autoliquidación o declaración omitida y que puede terminar con la manifestación del interesado de que no procede tal presentación; lo cual no impide en absoluto que, posteriormente, sobre la base exclusiva de los datos que ya obraban en poder de la Administración tributaria pueda incoarse, de forma autónoma del procedimiento anterior, un procedimiento de comprobación limitada cumpliendo el plazo máximo de duración legalmente previsto y sin que resulte invalidado este segundo por la eventual falta de declaración expresa de caducidad del referido procedimiento de control de presentación de autoliquidaciones.

Que, sobre esta base, desestime ya el recurso y confirme la Sentencia recurrida y con ella la resolución del TEAR de Cataluña impugnada ante el mismo [...]".

QUINTO.-Vista pública y deliberación.

Esta Sección Segunda no consideró necesaria la celebración de vista pública - artículo 92.6 LJCA-, quedando fijada la deliberación, votación y fallo de este recurso el 14 de octubre de 2025, día en que efectivamente se deliberó, votó y falló, con el resultado que seguidamente se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.-Objeto del presente recurso de casación.

El objeto del recurso de casación consiste, atendiendo al interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, en 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.

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. 104.5 LGT) 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.

La base argumental de la sentencia de instancia que desestimó el recurso judicial gira en torno a los anteriores interrogantes, diciendo lo siguiente (FJ 3º. 4):

"[...] Como se expresó anteriormente, el primer procedimiento de gestión tributaria fue objetiva y sustancialmente distinto del iniciado en segundo lugar, sin que en ningún caso en su seno pudiera dictarse la liquidación provisional que si tuvo lugar posteriormente. Por ello, no se trata de la continuación de un mismo procedimiento que se hiciera perdurar en el tiempo de manera artificiosa, como de la iniciación del de comprobación limitada una vez se constató que no se presentó la autoliquidación.

Además, el acuerdo de inicio del primer procedimiento contenía ya la totalidad de los datos identificativos de la escritura notarial en la que se documentó la dación en pago, que fue el único documento, datos y pruebas en los que se sustentaron las liquidaciones provisionales dictadas en el procedimiento de comprobación limitada, sin que, por ello, pueda reputarse acertada la premisa en que se sustenta el motivo: los datos que permitieron las liquidaciones no fueron obtenidos como consecuencia del expediente de control de la presentación de la autoliquidación, sino que los disponía anteriormente la Administración (recordemos que el art. 52 de la LITPAJD obliga a los notarios a remitir a las oficinas liquidadoras del impuesto todos los documentos comprensivos de contratos sujetos al impuesto, como es el presente), y precisamente es por ello que efectuó el requerimiento de la presentación de las autoliquidaciones que debieron ser su consecuencia.

Como, en cualquier caso, 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 [...]."

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. casación 5451/2022), 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 iniciados o 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-.

Finalmente, coadyuva a estimar concurrente el exigible interés casacional objetivo la circunstancia de que en nuestros autos de 10 y 24 de abril de 2024 (recursos nº 688/2022 y 5019/2023) hemos apreciado tal interés casacional en una situación equivalente, aunque producida, en esos recursos, en relación con un primer procedimiento de comprobación limitada y uno subsiguiente de inspección tributaria.

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:

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

d) Por caducidad, una vez transcurrido el plazo de tres meses sin haberse notificado resolución expresa que ponga fin al procedimiento".

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 caducidad es imprescindible cuando la Administración desea iniciar un segundo procedimiento de gestión tributaria.

Por lo demás, la Sala *a quo* 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.

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 de acto de gestión tributaria y, por tanto, va dirigido al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento o liquidación de la deuda tributaria".

Esa calificación acerca del procedimiento seguido y sus posibilidades inherentes se aleja de los estrechos límites que le confiere la Sala a quo, de lo 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 o no cumplirlo.

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

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:

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

Además, en otra sentencia, la STS nº 1162/2023 de 21 de septiembre, rec. 8101/2021, aunque referido al procedimiento de gestión tributaria iniciado por declaración, hemos establecido la siguiente doctrina:

"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". Otro ejemplo añadido lo proporciona la sentencia de 10 de julio de 2019, rec. nº 2220/2017, muy clara cuando interpreta el artículo 104.5 LGT, y dice:

"...no podemos olvidar, como hemos dicho en nuestras sentencias 254/2019, de 26 de febrero, recurso de casación 1423/2017, 259/2019, de 27 de febrero, recurso de casación 1411/2017 y 260/2019, de 27 de febrero de 2019, recurso de casación 1415/2017 que el propio precepto exige que "producida la caducidad, ésta será declarada, de oficio o a instancia de interesado, ordenándose el archivo de las actuaciones". Nótese que en tales casos la declaración expresa de caducidad no es facultativa. Por el contrario, es obligatoria.

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

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 definitiva, la sentencia recurrida, al negar exigibilidad a la declaración formal de caducidad, incurre en contradicción, no aclarada ni explicada, con nuestra reiterada doctrina, entendiendo el artículo 104.5 LGT de un modo divergente. Esa vulneración arrastra las de otros artículos, como los artículos 136 a 140 LGT y 163 a 165 RGAT, al haberse iniciado, seguido y concluido un procedimiento de comprobación limitada sin que se hubiera declarado la caducidad del procedimiento de gestión tributaria anteriormente iniciado, procedimiento para el que se justifica que quede de un modo indefinido en una vía muerta, sin final conocido por el interesado en él.

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 por qué 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 de 2024 debe ser idéntica a la manifestada en la ya citada STS nº 1162/2023 de 21 de septiembre, rec. de casación nº 8101/2021:

"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.

QUINTO.-Pronunciamiento sobre costas.

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

FALLO

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

- 1º) Fijar los criterios interpretativos sentados en el fundamento jurídico cuarto de esta sentencia.
- 2º) Ha lugar al recurso de casación deducido por don Juan Carlos, contra la Sentencia nº 3297/2023 de 10 de octubre de 2023 dictada por la Sección Primera de la Sala Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña en el recurso nº 149/2022, sentencia que se casa y anula.
- 3º) Estimar el recurso nº 149/2022, contra la Resolución de 22 de noviembre de 2021 del TEAR de Cataluña, que desestimó la reclamación económico-administrativa interpuesta por Juan Carlos, contra la liquidación provisional de la ATC por el concepto del ITPAJD e importe de 63.996,32 euros.
- 4º) No hacer imposición de las costas procesales, ni de las de esta casación, ni las causadas en la instancia.

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

Así se acuerda y firma.

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