

# Carácter preceptivo de la declaración de caducidad del procedimiento de comprobación limitada y consecuencias derivadas de su incumplimiento

El carácter preceptivo para la Administración tributaria de la declaración de caducidad conlleva que la falta de declaración formal y expresa de caducidad del procedimiento de comprobación limitada sobre un determinado concepto tributario y periodo impositivo determine la invalidez del inicio de un ulterior procedimiento de inspección respecto del mismo concepto y periodo.

---

**ROCÍO ARIAS PLAZA**  
**ADRIÁN BOIX CORTÉS**  
**REMEDIOS GARCÍA GÓMEZ DE ZAMORA**

Equipo de Litigación Tributaria de GA\_P

**SATURNINA MORENO GONZÁLEZ**

Catedrática de Derecho Financiero y Tributario  
Consejera académica de GA\_P

**U**na de las controversias tradicionalmente planteadas en relación con la declaración de caducidad de los procedimientos tributarios es su carácter facultativo o no. En otras palabras, si es preceptiva o no la declaración expresa de la caducidad del procedimiento por parte de la Administración y cuáles son las consecuencias derivadas de su incumplimiento.

Los artículos 104.5 y 103.2 de la Ley General Tributaria (LGT) han contribuido en cierto modo a la polémica, dada la aparente antinomia existente entre ellos. Así, el primero de los preceptos citados indica que, «producida la caducidad, ésta será declarada de oficio o a instancia del interesado, ordenándose el archivo de las actuaciones». En cambio, conforme al segundo de ellos, no existe obligación de resolver expresamente en los procedimientos

en los que se produzca la caducidad, si bien, cuando el interesado solicite que la Administración tributaria declare que se ha producido esta circunstancia, aquélla «quedará obligada a contestar su petición».

Además, el Tribunal Supremo, en algún pronunciamiento aislado, pareció mantener una posición favorable a considerar que la declaración de caducidad tiene carácter facultativo para la Administración tributaria. En concreto, en el fundamento jurídico cuarto de la Sentencia 260/2019, de 27 de febrero (rec. 1415/2017) afirmó 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».

Sin embargo, las sentencias del Tribunal Supremo de 21 de septiembre (reces. 8101/2021, 8105/2021 y 8213/2021) y de 29 de septiembre (reces. 8101/2021 y 8103/2021) del 2023 confirmaron, en relación con los procedimientos de gestión tributaria iniciados a instancia del interesado mediante declaración (arts. 123.1b y 128-130 LGT), la obligación de declarar expresamente la caducidad del procedimiento para instruir un ulterior procedimiento de inspección —siempre que no se hubiera producido la prescripción— e incorporar a él la documentación y pruebas obtenidas en el procedimiento caducado (tal y como proclamara, con anterioridad, la Sentencia 1042/2019 de 10 de julio, rec. 2220/2017, respecto a la caducidad del procedimiento de inspección).

Pues bien, el Tribunal Supremo ha vuelto a pronunciarse sobre este tema en la reciente Sentencia 765/2025, de 16 de junio (rec. 688/2022), pero, en esta ocasión, en relación con la caducidad de un procedimiento de comprobación limitada (arts. 123.1e y 136-140 LGT) relativo al impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF), ejercicio 2010, que finalizó por exceder del plazo legal de seis meses para su resolución sin que se declarase formal y expresamente su caducidad; posteriormente se iniciaron actuaciones inspectoras de comprobación e investigación frente al mismo contribuyente por el mismo concepto tributario de dicho impuesto y de los ejercicios 2010 a 2012.

La cuestión de interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia consiste en «[d]eterminar 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 periodo 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 periodo impositivo».

A este respecto, el Tribunal Supremo se muestra contundente cuando reafirma, en línea con su doctrina previa (Sentencia 468/2023, de 11 de abril, rec. 4566/2021, en relación con la Norma Foral General Tributaria de Vizcaya), que «el principio de buena administración no es compatible con la supuesta libertad para declarar o no la caducidad cuando concurra», de este modo:

— la caducidad de un procedimiento de gestión que puede causar efectos desfavorables o de gravamen debe ser declarada obligatoriamente, sin que exista una

pretendida facultad administrativa de no declararla.

- Dicha declaración de caducidad ha de ser expresa, conforme a lo dispuesto en el artículo 104.5 de la Ley General Tributaria, en relación con el artículo 103.2 del mismo texto legal —preceptos que, como se advirtiera en las sentencias de 21 y 29 de septiembre del 2023 antes citadas, no incurrían en contradicción alguna, dado su diferente objeto de regulación—.
- En los supuestos de declaración de caducidad de un procedimiento de gestión tributaria anterior al inicio de otro relativo a la misma obligación, el deber incondicional de declarar la caducidad no impide que puedan conservar su validez y eficacia, a efectos probatorios, las actuaciones seguidas en otros procedimientos iniciados con posterioridad, siempre que se haya declarado la caducidad del primero y no haya vencido el plazo de prescripción.

Esa doctrina jurisprudencial —confirma el alto tribunal— es aplicable a los procedimientos de gestión, como el de comprobación limitada aquí examinado (que puede producir efectos desfavorables o de gravamen al obligado tributario), sin que tal conclusión se vea alterada, como entiende la parte recurrida, por la Sentencia 260/2019, de 27 de febrero (rec. 1415/2017), pronunciamiento que, aun cuando pueda inducir a confusión en alguno de sus párrafos, alcanza una conclusión y fallo coherentes con tal doctrina. Tampoco es obstáculo para ello el artículo 139.1c de la Ley General Tributaria, conforme al cual el procedimiento de comprobación limitada terminará por el inicio de un procedimiento inspector que incluya el objeto de la comprobación li-

mitada. La literalidad de la norma no obsta a que la caducidad producida tenga que ser necesariamente declarada, de oficio o a instancia del interesado, y se ordene el archivo de las actuaciones, dado el carácter preceptivo de la declaración expresa de caducidad para la Administración. Todo ello, sin perjuicio de que tal declaración se efectúe de forma separada o en el mismo acuerdo de iniciación del nuevo procedimiento. Con esta última afirmación el Tribunal Supremo alude, de forma implícita, a su Sentencia 1289/2017, de 18 de julio (rec. 2479/2016), donde admitió la notificación, en unidad de acto, de la declaración de caducidad y el inicio de un nuevo procedimiento, pero, cabe recordar, siempre que se contenga «una clara indicación del diferente régimen de impugnación de uno y otro, expresando con claridad y separación el carácter y los requisitos de recurribilidad que, en su caso, les afectan».

Por último, el tribunal subraya que la inexistencia de declaración de caducidad no es una mera irregularidad formal susceptible de ser subsanada, sino que posee efectos sustantivos regulados de forma clara y terminante en la ley, por lo que su incumplimiento tiene consecuencias invalidantes sobre el inicio del ulterior procedimiento.

En definitiva, conforme a todo lo razonado, el Tribunal Supremo ratifica su doctrina jurisprudencial sobre la obligación de que la caducidad del procedimiento de gestión, el cual es capaz de causar efectos desfavorables o de gravamen, sea declarada expresa y formalmente, sin que exista una pretendida facultad administrativa de no declararla. Y, asimismo, aclara que «[l]a falta de declaración expresa de caducidad de un procedimiento de comprobación limitada, relativo a un determinado concepto tributario (obligación tributaria o ele-

mento de la obligación tributaria) y periodo 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 periodo impositivo», lo que conduce a estimar parcialmente el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el contribuyente y declarar la nulidad del acuerdo de liquidación

## ***El principio de buena administración no es compatible con la libertad de declarar o no la caducidad cuando concorra***

relativo al impuesto sobre la renta de las personas físicas en relación con el ejercicio 2010.

En suma, la sentencia comentada aporta seguridad jurídica sobre el carácter preceptivo para la Administración de la declaración expresa de caducidad y los efectos derivados de su incumplimiento, con independencia de que

el procedimiento de gestión tributaria se inicie de oficio o a instancia de parte.

No obstante, siguen abiertas las dudas sobre la posibilidad de que la caducidad del procedimiento pueda ser apreciada de oficio por el órgano jurisdiccional, pese a no haber sido alegada en vía administrativa ni judicial, por el obligado tributario. A esta cuestión se refiere,

precisamente, el Auto del Tribunal Supremo de 18 de enero del 2023 (rec. 4459/2022), donde se admite el interés casacional objetivo acerca de «si, en los supuestos en los que el tribunal sentenciador advierte la posible caducidad de un procedimiento sancionador puede y debe proceder de oficio a su análisis y resolución,

sin necesidad de que haya sido alegada previamente por alguna de las partes, previo trámite de audiencia». Habrá que estar atentos a la respuesta del Tribunal Supremo a este asunto teniendo en cuenta que, al tratarse de un caso relacionado con el procedimiento sancionador, resultarán aplicables, con matices, los principios inspiradores del orden penal.