

La Caducidad en el
Ordenamiento
Tributario Español

JUAN JOSÉ BAYONA
GIMÉNEZ



ARANZADI
EDITORIAL

Sumario

	<u>Página</u>
ABREVIATURAS	11
PROLOGO	13

PRIMERA PARTE

LA CADUCIDAD. TEORIA GENERAL

CAPITULO I

LA CADUCIDAD EN DERECHO CIVIL: LA CADUCIDAD DE DERECHOS.....	23
1. El origen de la caducidad	25
2. La imposibilidad de interrupción o suspensión del plazo de caducidad.....	28
3. Modo de hacer valer la caducidad.....	30
4. El interés jurídico protegido por la caducidad	31
5. El objeto de aplicación de la caducidad	34

CAPITULO II

LA CADUCIDAD EN DERECHO ADMINISTRATIVO: LA CADUCIDAD DEL PROCEDIMIENTO	41
1. La caducidad en los procedimientos iniciados a instancia de parte. El artículo 92 de la LRJ-PAC	41
A. Fundamento de la caducidad del procedimiento iniciado a instancia de parte	43
B. Naturaleza jurídica de la caducidad del procedimiento iniciado a instancia de parte.....	45
C. Alcance de la caducidad del procedimiento.....	46

© Juan José Bayona Giménez - 1999
© Editorial Aranzadi, SA

Editorial Aranzadi, SA
Carlos III, 34 - 31004 Pamplona

Imprime: Talleres de Editorial Aranzadi, SA
Carretera de Aoiz, kilómetro 3,5
31486 Elcano (Navarra)

Depósito Legal: NA 1.882/1999

ISBN 84-8410-348-X

Reservados todos los derechos. El contenido de esta publicación no puede ser reproducido, ni en todo ni en parte, ni transmitido, ni registrado por ningún sistema de recuperación de información, en ninguna forma ni por ningún medio, sin el permiso previo, por escrito, de Editorial Aranzadi, SA.

	<u>Página</u>
2. La caducidad en los procedimientos iniciados de oficio.....	48
3. La formulación de un concepto unívoco de caducidad del procedimiento	53
 CAPITULO III	
LA CADUCIDAD EN DERECHO PROCESAL: LA CADUCIDAD DE LA INSTANCIA.....	59
 CAPITULO IV	
CONCLUSION.....	63
 SEGUNDA PARTE	
LA CADUCIDAD EN DERECHO TRIBUTARIO	
 CAPITULO I.	
LA APTITUD DE LA CADUCIDAD PARA SERVIR LOS FINES DE LA SEGURIDAD JURIDICA EN DERECHO TRIBUTARIO.....	67
1. Posiciones contrarias al reconocimiento del instituto de la prescripción en una fase anterior a la liquidación de la deuda tributaria ...	70
2. Posiciones favorables al reconocimiento del instituto de la prescripción en una fase anterior a la liquidación de la deuda tributaria ...	71
3. Posiciones eclécticas. El reconocimiento de una figura híbrida entre caducidad y prescripción.....	74
4. Nuestra posición. El posible mantenimiento de la ortodoxia en la calificación jurídica de los instrumentos que defienden la seguridad jurídica en el ámbito tributario.....	75
 CAPITULO II	
LA CADUCIDAD POR INACTIVIDAD DE LA ADMINISTRACION EN DERECHO TRIBUTARIO.....	87
1 Planteamiento.....	87

	<u>Página</u>
2. La polémica suscitada por la aplicabilidad de la caducidad a las actuaciones inspectoras.....	88
A. Enervación del efecto interruptivo de la prescripción como consecuencia de la paralización injustificada de las actuaciones inspectoras	89
a) Ambito de aplicación de la figura regulada en el artículo 31.4 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos.....	90
b) Naturaleza jurídica de la figura regulada en los artículos 31.4 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos, y 29.3º de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes.	100
c) Incidencia sobre la cuestión de la aprobación de la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes	108
B. La discusión sobre la aplicabilidad de la caducidad contemplada en la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común a los procedimientos tributarios.....	111
a) Defensores de la aplicación de la caducidad en derecho tributario por aplicación subsidiaria del antiguo artículo 43.4 de la Ley 30/1992.....	112
b) Posiciones doctrinales contrarias a la posible aplicación de la caducidad en los procedimientos tributarios por aplicación subsidiaria del antiguo artículo 43.4 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común	118
a') Susceptibilidad de producción de actos favorables para los ciudadanos.....	118
b') Aplicabilidad subsidiaria del antiguo artículo 43.4 de la Ley 30/1992.....	123
c) Situación tras la reforma de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, por la Ley 4/1999, de 13 de enero.....	126
C. Nuestra posición.....	127
3. La caducidad de las facultades de comprobación de las liquidaciones provisionales	133
A. La caducidad de los procedimientos de comprobación efectuados por los órganos de gestión.....	134

Página

B. La pretendida caducidad de las facultades de comprobación de las liquidaciones provisionales	136
C. La posible caducidad de los deberes de colaboración con la Administración tributaria	145
4. La caducidad en el procedimiento sancionador	147
A. Caducidad de la potestad sancionadora y prescripción de la responsabilidad y de la pena	147
B. Aplicación subsidiaria al procedimiento sancionador de la normativa administrativa sobre la caducidad por inactividad de la Administración	149
C. La caducidad en el régimen sancionador tributario que desarrolla el Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre	154
a) Crítica del mecanismo previsto para la implantación del instituto perentorio	157
b) Interrupción y suspensión del cómputo del plazo perentorio ..	160
c) Legalidad de la regulación de la caducidad en el procedimiento sancionador tributario por el Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre.....	162
5. La caducidad en el procedimiento de apremio	163
CAPITULO III	
LA CADUCIDAD POR INACTIVIDAD DEL ADMINISTRADO EN DERECHO TRIBUTARIO	169
1. Planteamiento	169
2. La caducidad de los derechos potestativos reconocidos a los particulares en Derecho tributario.....	170
3. La caducidad de los procedimientos tributarios por inactividad de los particulares	175
4. La caducidad de la instancia en Derecho tributario.....	183
INDICE CRONOLOGICO DE LEGISLACION.....	185
BIBLIOGRAFIA.....	189

Abreviaturas

BOE (BB OO)	=Boletín(es) Oficial(es) del Estado
CE	=Constitución Española
disp. adic.	=disposición adicional
G.	=Gaceta de Madrid
IVA	=Impuesto sobre el Valor Añadido
JT	=Jurisprudencia Tributaria Aranzadi
LDGC	=Ley Reguladora de los Derechos y Garantías de los Contribuyentes
LECiv	=Ley de Enjuiciamiento Civil
LGP	=Ley General Presupuestaria
LGT	=Ley General Tributaria
LPA	=Ley de Procedimiento Administrativo
LRJ-PAC	=Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común
RCL	=Repertorio Cronológico de Legislación Aranzadi
RD	=Real Decreto
rect.	=rectificación
RGIT	=Reglamento General de la Inspección Tributaria
RJ	=Repertorio de Jurisprudencia Aranzadi
RPEA	=Reglamento de Procedimiento Económico-Administrativo
RTEAC	=Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central
S.	=Sentencia
STC	=Sentencia del Tribunal Constitucional
STS (SSTS)	=Sentencia(s) del Tribunal Supremo
TEAC	=Tribunal Económico-Administrativo Central
TS	=Tribunal Supremo

Prólogo

Estudiar la caducidad en el ordenamiento tributario español es como trasponer una puerta, celosa y fuertemente guardada por quienes, señores de horca y cuchillo, han tenido mando en plaza desde que hacia la tercera década del pasado siglo comenzó a construirse el Derecho Público. Confinada tradicionalmente en los reducidos del Derecho Civil y del Derecho Procesal –ámbitos del Derecho por antonomasia–, la caducidad apenas trasponía el umbral de la casa paterna. Cuando quienes nos dedicamos al Derecho Público hemos comenzado a referirnos, con evidente timidez dicho sea de paso, al instituto perentorio, no han sido pocos los que han interpretado esta incursión como un sacar los pies del tiesto.

En el fondo de esta situación hay causas muy poderosas. En primer lugar, caducidad y prescripción, en el ámbito del ordenamiento público, constituyen institutos jurídicos que suponen una evidente limitación de las tradicionales formas de actuación de los poderes públicos. Y es evidente que, salvo circunstancias excepcionales, el poder público nunca ha sido un agente revolucionario. Ni en la vida política, ni en el mundo del Derecho. Los efectos asociados a la caducidad suponen, en definitiva, una merma de las potestades públicas, consecuencia de la falta de diligencia de los órganos administrativos. Y el poder, los poderes, puede admitir que en el mundo del ordenamiento privado la falta de diligencia del comerciante, del tenedor de un título valor o del miembro de un consejo de administración conlleve consecuencias gravosas para quien no ha mostrado la diligencia debida en la custodia de su patrimonio jurídico –el perjuicio del título valor, la responsabilidad civil, fiscal e incluso penal del consejero, etc.–, pero difícilmente colaborará en la admisibilidad de cualquier consecuencia dañosa que, para ese mismo poder, sea consecuencia de su falta de diligencia, de la intempestividad de su actuación o de la pura y simple inactividad del aparato administrativo.

Asociada a la circunstancia apuntada, debe dejarse constancia de otra cuya concurrencia es también evidente. El principio de segu-

ridad jurídica quiso confinarse en ámbitos prevalentemente ocupados por las relaciones entre particulares, cual si nada tuviera que decir en aquellos sectores en los que interviniera, bajo la «*veste de puissance publique*», la Administración Pública. El constitucionalismo contribuyó decisivamente a cambiar ese estado de cosas y a partir de las construcciones de los Tribunales constitucionales europeos el principio de seguridad jurídica extiende su señorío a todo el mundo del Derecho, incluido el mundo del Derecho Público, en el que ocupa, además, un lugar preponderante.

En el caso de España, la Constitución de 1978 y la jurisprudencia del Tribunal Constitucional y del Tribunal Supremo juegan un papel decisivo en la extensión al ámbito público del principio de seguridad jurídica. Principio cuyas consecuencias se ven generosamente potenciadas por la incorporación al texto constitucional español del principio de eficacia de las Administraciones Públicas –art. 103. 1 de la Constitución–, cuyas repercusiones en el ámbito de la actuación de las Administraciones Públicas apenas han comenzado a dejarse notar. Pero, sin duda, conocerán un desarrollo espectacular en los próximos años, a medida que la sensibilidad ante los requerimientos de dicho principio vaya acompañada de una construcción dogmática del mismo que, hoy por hoy, dista mucho de haberse alcanzado. Seguridad jurídica, de un lado, y eficacia de la actuación administrativa, de otro, constituyen un binomio a tener en cuenta en los próximos años. Y no me cabe la menor duda, a la vista de los últimos pronunciamientos judiciales, que caducidad y prescripción constituyen institutos –especialmente el primero– que tienen un largo trecho por recorrer en el mundo del Derecho Tributario.

En el caso del ordenamiento público español, y más específicamente en el ordenamiento tributario, ha irrumpido en escena un nuevo factor: la decidida actuación de los Tribunales de Justicia y el no menos decidido empeño de un importante sector doctrinal han emprendido la labor de nacionalizar en el reino del ordenamiento tributario, institutos que, en el mejor de los casos, sólo podían residir en condición de oriundos, transeúntes o con permiso de reisdencia temporal. Sin que se sepa muy bien por qué, ha habido que caminar fatigosamente, superando toda clase de trabas, para poder generalizar en el ámbito del ordenamiento tributario conclusiones pacíficamente admitidas no sólo en el mundo del Derecho Privado, sino incluso en el ámbito, mucho más cercano al nuestro, del ordenamiento adminis-

trativo sancionador. Administrativistas y penalistas han ido allanando un camino –y es justo dejar testimonio público de reconocimiento a esa labor– por el que, posteriormente, hemos podido caminar quienes nos dedicamos al estudio de las instituciones tributarias. Hay que dejar constancia de que lo que tenía que haber sido fruta madura apenas promulgada la Ley 30/1992, no la hemos podido cosechar hasta pasados varios años –Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes y RD 1930/1998, de 11 de septiembre, por el que se regula el procedimiento sancionador tributario–. Y aún quedan en el árbol, en brote algunos, a punto de brotar otros, frutos cuya simiente no florece de forma temprana.

En las tareas de riego, abono y cultivo para que esa floración se produzca hay que situar trabajos como el realizado por el Dr. Bayona. No sólo ha tenido que enfrentarse con ese humus sociológico adverso, poco propicio al arraigo de la planta. Ha tenido que operar, además, en un terreno conceptualmente difuso. Las perplejidades que, aún hoy, sigue suscitando la distinción entre caducidad y prescripción siguen lastrando cualquier intento de aproximación a ambas figuras, especialmente a la caducidad, en el marco de las relaciones tributarias. Y es que, querámoslo o no, ambas categorías tienen una médula espinal común: ambos son institutos que, en garantía de la seguridad jurídica, tratan de garantizar que la consecución del actuar administrativo, encaminado a la satisfacción del interés público, se lleve a cabo en un plazo determinado de tiempo y, de rechazo, al tiempo que procuran por aquel interés público, conllevan una cierta compulsión sobre la Administración. O, lo que es lo mismo, limitan las potestades públicas.

Junto a esa evidente indefinición conceptual –muy bien aprovechada por cierto por los poderes públicos, reticentes a la admisibilidad de todo instituto que conlleve límites a su actuación–, debe dejarse constancia de otra circunstancia que también ha dificultado la admisibilidad del potencial que ambos institutos –y señaladamente la caducidad– encierran. Nos referimos a esa especie de prejuicio con que en no pocas ocasiones ha sido contemplada tanto la prescripción como la caducidad. Cuando en un contencioso se invoca su concurrencia, debe contarse de antemano con algo que no suele fallar: la representación procesal de los poderes públicos y, en ocasiones, incluso los propios Tribunales, ven en dicha invocación la excusa del mal pagador, la argucia procesal que sólo invoca quien no tiene razón

sobre el fondo, con el consiguiente desarme moral que conlleva tal apriorismo. Y no seré yo quien diga que no hay algo de eso. O que, al menos, puede haberlo en ocasiones. Pero ni puede elevarse a categoría, ni puede suscitar mayor perplejidad que la que deparar puedan las consecuencias que se asocian en Derecho a quien, como antes señalábamos, no ha sabido cuidar de su propio patrimonio jurídico. Consecuencias a las que, en un Estado de Derecho, no tiene que ser inmune el propio poder, la propia Administración Pública, obligada, si cabe más que nadie, a velar por la integridad de ese patrimonio, ajustando su actuación a la tempestividad exigida por la norma.

Cuando Juan José Bayona se adentra en su estudio lo hace partiendo de una premisa básica: la caducidad es un instituto jurídico cuyo concepto debe ser unívoco en el mundo del Derecho. Si eso es así –y al menos nosotros compartimos la opinión del autor– las consecuencias que de ello se infieren no son livianas. Por ejemplo, la posible ilegalidad del artículo 36. 1) del RD 1930/1998, de 11 de septiembre, por invadir ámbitos acotados al legislador. Por ejemplo, la necesidad de andar muy despacio cuando se habla de descartar –como están haciendo Sentencias por todos conocidas– la posible aplicación del instituto perentorio en determinados ámbitos de los procedimientos tributarios. Y podríamos seguir.

Y es que, en el fondo, lo que late al analizar estos institutos no es otra cosa que el choque entre las pretensiones de uniformidad de los distintos procedimientos administrativos y la subsistencia de procedimientos excluidos del régimen común. Tan es así que cuando el propio Consejo General de la Abogacía española recurrió en su día el RD 803/1993, de 29 de mayo, por el que se fijaron plazos en determinados procedimientos tributarios, estaba velando por el establecimiento de una cierta uniformidad en el panorama jurídico. La Sentencia del Tribunal Supremo, de 4 de diciembre de 1998 zanja la cuestión recordando que es la propia Ley General Tributaria la que, en su artículo 9, establece el orden de prelación de fuentes en materia tributaria, dotando de legalidad la singularidad tributaria. Señalando algo más, de importancia decisiva: el hecho de que en el Anexo 3 del Real Decreto impugnado no se establezca un plazo máximo de finalización de los procedimientos tributarios no conlleva la aplicación automática de la disposición adicional quinta de la Ley 30/1992 –es decir, la aplicación supletoria de los plazos previstos para la ultimación de los procedimientos administrativos comunes–, sino

que el plazo máximo del procedimiento tributario concreto será el mismo fijado para la prescripción del derecho al que el procedimiento vaya referido. No hay, pues, lagunas que cubrir. No cabe la aplicación supletoria del plazo de tres meses previsto por el artículo 42. 2) de la Ley 30/1992. El plazo será el de prescripción del derecho. No lo ve así el Voto Particular que acompaña a la sentencia del Supremo, pero aquel es el parecer mayoritario. Las cosas siguieron evolucionando y la Ley 4/1999, de 13 de enero, de modificación de la Ley 30/1992 fue testigo elocuente de esa evolución. Se dio nueva redacción a la famosa disposición adicional quinta. Se trató de aherrojar, más aún, la singularidad tributaria. Pero las cosas son como son, la cabra tira al monte, los estudiosos estudian y los Tribunales sentencian. Y la cuestión dista mucho –como ve muy bien el autor de este estudio– de estar definitivamente resueltas.

Las vicisitudes que en el terreno de la caducidad ha experimentado el propio parecer de la Audiencia Nacional abundan en la plurivocidad de los institutos a que venimos haciendo referencia. Y ese es precisamente el terreno en el que el trabajo de Juan José Bayona adquiere una singular intensidad. Analizar la caducidad por inactividad de la Administración en Derecho Tributario y proyectarla en los terrenos en que tradicionalmente su admisibilidad ha sido más conflictiva abre un haz de sugerencias que da que pensar. Proyectar la caducidad en el terreno de las actuaciones inspectoras, analizar su aplicación en el marco de las facultades de comprobación de las liquidaciones provisionales y entrar decididamente en el terreno del procedimiento sancionador satisface las expectativas de quienes están interesados –cabría preguntarse si hay alguien que no lo esté– por la potencialidad que encierra el instituto perentorio en el ámbito del ordenamiento tributario. Si, amén de ello, el autor se enfrenta también con la caducidad causada por la inactividad del administrado en el mismo ordenamiento tributario –caducidad de los derechos potestativos, caducidad de los procedimientos y caducidad de la instancia– es evidente que el interés por la lectura se acrecienta.

Todo, y creo que es de justicia hacer hincapié en ello, examinándolo con los métodos y materiales del jurista. No sólo del tributarista –que también–, sino del jurista, que sabe andar también por los predios del Civil, del Administrativo, del Procesal o del Penal. Y eso es de agradecer, en épocas en que el particularismo ha llegado a extremos atosigantes. En épocas en que se puede hacer un Master sobre la

fiscalidad de los swaps –por decir algo–, sin que se sepa muy bien qué es la hipoteca mobiliaria o el fideicomiso. Pero que no decaiga la fiesta, que, como decimos por estas tierras, mientras va el carro hace ruido. Que se sepa dónde va, es harina de otro costal.

Uno no puede concluir estas líneas sin un apunte que nada tiene de académico y mucho de desahogo personal. Muy probablemente, casi con toda seguridad, al par que contraviene el rigor académico, contrariará, no poco, al autor de la obra. Pero, puestos a contrariar, uno opta, egoístamente, por no desoir los impulsos que le impelen a dejar testimonio público de viejos afectos personales, nacidos hace ya muchos años. No es fácil, o al menos a mí no me lo resulta, obviar la honda satisfacción que produce ver crecer, pujantes, a quienes un día formaron parte de un mundo tan distinto del que hoy vivimos, de un entorno más pequeño y por ende más humano, trama, que dijo Vicente Aleixandre, donde el vivir se urdió despacio. En ese volver la vista atrás, quienes entonces fueron testigos silentes, van hoy alzando su voz. Y en esa voz, cerrados los ojos, oímos las voces de un ayer al que se quiera o no, y yo lo quiero, seguimos atados.

Juan Martín Queralt.

PRIMERA PARTE
LA CADUCIDAD
TEORIA GENERAL

La caducidad, cuya aplicación en el Derecho tributario es el objeto último del estudio que acometemos, se presenta al jurista como un término que encierra diversas acepciones referidas, en principio, a figuras jurídicas dispares. Puede de esta forma hablarse de la caducidad de los derechos, de la caducidad de procedimientos, de la caducidad de las concesiones administrativas, o incluso, en lo que sin duda es su acepción más próxima al significado común, hacer referencia a la existencia de plazos de caducidad. Ante el carácter polisémico del término caducidad no han faltado esfuerzos doctrinales tendentes a depurar los distintos conceptos que el mencionado término engloba, distinguiendo para ello las figuras de la preclusión, la perención, la decadencia, o la caducidad de la instancia, dentro del genérico concepto de caducidad, e incluso, distinguiendo cada una de las figuras antes mencionadas de aquellos otros conceptos jurídicos con los que guardan similitud, tales como el desistimiento, el silencio, y sobre todo la prescripción.

Sin negar la importancia que los referidos estudios tienen en la comprensión de la figura que analizamos, creemos que los mismos quedan excesivamente circunscritos al orden jurídico en el que se desarrollan, lo que viene provocando, en ausencia de un análisis integral e integrador de la caducidad, la delimitación de figuras aparentemente inconexas en las diferentes ramas del Derecho, apenas relacionadas por algo más que el término que las designa, con el grave problema de confusión que todo ello provoca. A esta caótica situación contribuye, sin duda alguna, la parquedad con la que nuestro Derecho positivo regula en cualquiera de sus ramas los distintos aspectos de la caducidad y muy especialmente, dado su carácter de norma principal de nuestro Derecho común, el contundente silencio que sobre la figura analizada guarda el Código Civil.

La presente situación plantea, a nuestro juicio, una interesante disyuntiva al investigador que afronta el estudio de la caducidad: circunscribir su análisis, en la línea hasta ahora seguida mayoritariamente por la doctrina, a aquellos aspectos de la figura relevantes para el orden jurídico desde el que el estudio se acomete, o, por el contrario, dedicar parte de su esfuerzo a la labor, hasta la fecha postergada, de delimitar, si ello fuera posible, un concepto integrador de la caduci-

dad desde el que analizar posteriormente las cuestiones que al orden jurídico concreto interesen.

Las razones que abogan por la segunda de las vías enunciadas, y que a nuestro juicio, dada su importancia, transforman la cuestión en un falso dilema, estriban fundamentalmente en la consideración unitaria del ordenamiento jurídico que, sin perjuicio de reconocer la existencia de peculiaridades entre las diferentes ramas del Derecho, permite la elaboración de conceptos e instituciones con vigencia general, que vertebran y dan coherencia al conjunto del ordenamiento. No se trata, por lo tanto, de buscar una aplicación mimética y automática en Derecho tributario de figuras elaboradas en el seno de otros órdenes jurídicos, técnica que conllevaría lógicos problemas de adecuación al importarse junto con los elementos esenciales de la figura los rasgos adjetivos que se hubieran incorporado en otra rama jurídica, sino de intentar determinar esos elementos esenciales, desde la óptica de la Teoría General del Derecho, como paso previo al análisis de la figura en el ámbito del Derecho tributario¹.

Ahora bien, el estudio de la caducidad desde la teoría general del Derecho encuentra precisamente como primer escollo el ya comentado desarrollo dogmático de las diferentes acepciones del término caducidad que, sin atender a la existencia de un posible concepto integrador de la institución, se ha producido en las diferentes ramas del Derecho. La primera cuestión que en la actualidad se plantea es la de si es posible todavía hablar de un concepto de caducidad con validez en todo el ordenamiento jurídico o, por el contrario, nuestro ordenamiento regula en la actualidad bajo la misma denominación de caducidad varias figuras jurídicas distintas e independientes.

La respuesta a este primer interrogante debe, a nuestro juicio, venir precedida de un análisis, si acaso sea somero, de los estudios que en torno a la caducidad han sido realizados en las diferentes ramas del Derecho. En este sentido, debemos pasar revista a los conceptos de caducidad de los derechos y acciones que encontramos fundamentalmente en Derecho privado, a la caducidad del procedimiento, propia del Derecho público, y a la caducidad de la instancia, que encontramos en el Derecho procesal.

1. Esta es, por otra parte, la metodología propuesta para el análisis de estas cuestiones por FALCÓN Y TELLA, Ramón: *La prescripción en materia tributaria*, La Ley, Madrid, 1992, pgs. 47 y ss.

Capítulo I

La caducidad en Derecho civil: la caducidad de derechos

Pese al absoluto silencio que en relación con la caducidad guarda el Código Civil², es unánimemente aceptada la existencia de esta figura en el ámbito del Derecho privado, pudiendo al mismo tiempo afirmar que dicho silencio resulta decisivo a la hora de explicar la escasa atención que la jurisprudencia y los autores han dedicado al estudio de la misma. Existe acuerdo unánime entre los autores en señalar que el origen de los estudios sobre la caducidad se produce en el seno de la doctrina alemana³ e italiana⁴, siendo dicho acervo posteriormente recibido e incrementado en nuestro país gracias a la obra *De la prescripción extintiva* de ALAS, DE BUEN y RAMOS⁵. Estas primeras aportaciones presentan como principal logro la ruptura con la tradicional creencia que englobaba caducidad y prescripción en una institución única⁶, lo que por otra parte explica los afanes posteriores de la doctrina y la jurisprudencia⁷ por establecer aquellos rasgos que permitieran su diferenciación⁸.

2. El Código Civil francés, cuya influencia en nuestro ordenamiento es de todos conocida, es el responsable del silencio normativo acerca de la figura de la caducidad.
3. En este sentido son citados los siguientes trabajos: GRAWEIN: *Verjährung und gesetzliche Befristung*; Lipsia, 1880; ROSENBERG: *Verjährung und gesetzliche Befristung, Nach dem Bürgerlichen Recht des deutschen Reichs*, 1904; WEIS: *Verjährung und gesetzliche Befristung Nach dem Bürgerlichen Rechte des deutschen Reichs*, 1905.
4. MODICA: *Teoria della decadenza nel diritto civile italiano*. Torino, 1906; FADDA y BENSÀ: *Notas al Windscheid*. Torino, 1926.
5. ALAS, DE BUEN y RAMOS: *De la prescripción extintiva*, Centro de Estudios Históricos. Madrid, 1918.
6. Mérito que QUINTUS MUCIUS SCAEVOLA atribuye fundamentalmente a GRAWEIN, aún reconociendo que ya «había sido esbozado por algún otro autor»: *Código Civil*, t. XXXII, vol. I, Instituto Editorial Reus, Madrid, 1965, pg. 241.
7. Suele señalarse en este sentido como primeras sentencias que abordan cuestiones relacionadas con la caducidad, y fundamentalmente su diferenciación con la prescripción las Sentencias del Tribunal Supremo de 27 y 30 de abril de 1940.
8. La generalidad con la que la doctrina ha admitido la existencia de la caducidad como figura jurídica autónoma no impide que aún en nuestros días podamos en-

En la línea apuntada CASTÁN TOBEÑAS⁹ resume las diferencias entre caducidad y prescripción de acuerdo con las siguientes notas:

1^a La decadencia puede proceder del acto jurídico privado o de la ley, mientras que la prescripción tiene siempre su origen en la última;

2^a La finalidad de la prescripción —dice Coviello— es dar por extinguido un derecho que, por no haber sido ejercitado, se puede suponer abandonado por el titular; la de la decadencia es fijar de antemano el tiempo durante el cual puede un derecho ser ejercitado útilmente. En la prescripción, por ello, se toma en consideración la razón subjetiva del no ejercicio del derecho, o sea la negligencia real o supuesta del titular; en la caducidad pura se atiende sólo al hecho objetivo de la falta de ejercicio dentro del término prefijado;

3^a La prescripción se aplica a los derechos subjetivos en general, cuando menos a los patrimoniales; la caducidad se refiere a derechos determinados —por lo común, los llamados potestativos—, que, no sólo por razón del interés general, sino también en atención al interés de sujetos particulares, quiere la Ley que se ejerciten en un término breve;

4^a La prescripción extingue las acciones y derechos, generalmente a través de una excepción, mientras que la caducidad opera la extinción de una manera directa y automática. De aquí que diga Enneccerus que el plazo de caducidad ha de tomarse en cuenta por el Juez, aunque sólo se desprenda su transcurso de la exposición del demandante; la prescripción, en cambio, sólo cuando la invoque el demandado;

5^a En la prescripción se admiten causas de suspensión y de interrupción. En la decadencia, no tienen influencia, por lo general, estas causas, porque el efecto extintivo es radical y automático.

Las anteriores notas caracterizadoras de la caducidad frente a la prescripción van a configurar, ante la falta de un concepto legal o doctrinal¹⁰, el contenido de la institución que analizamos, y por ello su estudio exige que nos refiramos brevemente a las mismas.

contrar autores que consideren la misma como una subespecie de la prescripción extintiva. En este sentido puede citarse la opinión de don Fausto MORENO quien, en la *Nueva enciclopedia jurídica* editada por Seix (t. III. Barcelona, 1978, pg. 503), y en relación con la voz caducidad, define ésta como «aquella especie de prescripción extintiva que operando automáticamente y siendo apreciable de oficio, produce la pérdida de un derecho o acción, por su no ejercicio durante el plazo señalado por la ley o por la voluntad de los particulares, no admitiendo más causas de suspensión o interrupción que el ejercicio por parte del titular».

9. Cita extraída de QUINTUS MUCIUS SCAEVOLA: ob. cit., pgs. 240 y 241.

10. De pacífica admisión, se entiende.

1. EL ORIGEN DE LA CADUCIDAD

Desde el inicio de los estudios relacionados con la caducidad la doctrina ha coincidido en señalar como una de las notas que con mayor precisión permitía diferenciar esta figura de la prescripción era que mientras esta última necesariamente tenía un origen legal, la caducidad podía originarse por la mera voluntad de las partes¹¹.

La inicial aceptación doctrinal es fruto de un razonamiento que parte de la premisa de que no existen a priori razones que justifiquen la limitación de la autonomía de la voluntad en relación con la caducidad. Así por ejemplo RUBIO TORRANO argumenta en relación con la caducidad convencional que «sólo un doble tipo de consideraciones podrían esgrimirse para su inadmisión: bien que la ley así lo previera, bien que la caducidad convencional contradiga la propia naturaleza de esta institución». Señalando a continuación el mencionado autor que «dado que en nuestro Ordenamiento jurídico no se establece una regulación de esta figura, el primer argumento se desvanece» y «en cuanto a la configuración de la caducidad, ya se ha señalado como ésta supone un medio de extinción de derechos o facultades que nacen con duración limitada por lo que el plazo corre, en principio, inexo-

11. Esta característica ya apuntada en la obra de GRAWAIN, fue introducida en nuestra doctrina por ALAS, DE BUEN Y RAMOS, y seguida por un importante sector doctrinal en el que destacan CASTÁN: *Derecho Civil Español Común y Foral*, t. I, vol. II. Madrid, 1971, pg. 851; ALBADALEJO: *Derecho Civil*, t. I, vol. II. Madrid, 1985, pg. 538; PUIG BRUTAU, JOSÉ: *Caducidad, Prescripción Extintiva y Usucapión*, Bosch. Barcelona, 1988; GARCÍA AMIGÓ: *Instituciones de Derecho Civil*, t. I, pgs. 909 y 910; Díez-PICAZO Y GULLÓN: *Sistema de Derecho Civil*, vol. I. Madrid, 1981, pg. 484; DE ANGEL YAGÜEZ, Ricardo: «Categoría de Derecho Civil, Autonomía Privada: Especial referencia a la interrupción de la caducidad por acuerdo de las partes», en *La Ley*, 1986-4, pgs. 1009 y ss.; RODRÍGUEZ MORA-TA, Federico A.: *Comentarios al Código Civil y Compilaciones Forales*, dirigidos por ALBADALEJO, Manuel y Silvia DÍAZ ALABART, t. XXV, vol. I, Edersa. Madrid, 1993, pg. 66. La Jurisprudencia por su parte ha ratificado expresamente esta posición a través de varios pronunciamientos, entre los que cabe destacar la Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de junio de 1968, según la cual «hay caducidad o decadencia de un derecho cuando la ley o la voluntad de los particulares señalan un término fijo para el ejercicio de un derecho, de modo que transcurrido el término, el interesado queda impedido para el ejercicio de la acción, atendiendo la inactividad sólo al hecho objetivo de la inactividad dentro del término de rigor prefijado»; la Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de diciembre de 1970 (RJ 1970, 5635), al señalar que «la caducidad de la acción es el fenómeno o instituto por el que, con el transcurso de cierto período de tiempo que la ley o los particulares fijan para el ejercicio de un derecho, éste se extingue: quedando el interesado impedido para el cumplimiento del acto o el ejercicio de la acción»; o incluso, como Sentencias anteriores a las citadas GÓMEZ CORRALIZA, Bernardo: «Comentarios jurisprudenciales sobre la caducidad», en *Revista Jurídica Española. La Ley*, 1988-4, pg. 805 señala las Sentencias del Tribunal Supremo de 28 de abril de 1947, de 22 de mayo de 1965 (RJ 1965, 3013) y de 11 de mayo de 1966 (RJ 1966, 2419).

rablemente para ellos», concluyendo que «no parece, por tanto, que exista inconveniente en que las partes interesadas acuerden un plazo de caducidad para la realización de un determinado derecho o facultad»¹².

No faltan sin embargo en la actualidad autorizadas voces que frente a la generosidad con que se permite el juego de la autonomía de la voluntad tanto por la doctrina mayoritaria¹³ como por la jurisprudencia del Tribunal Supremo, excesivamente preocupada en ocasiones por la justicia del caso concreto¹⁴, censuran el uso de la denominada caducidad convencional para excepcionar elementos considerados consustanciales al régimen jurídico de esta institución. Esta posición, mantenida en nuestra doctrina inicialmente por DE CASTRO¹⁵, no se opone a que los particulares fijen libremente en sus relaciones, y siempre que la materia no les sea indisponible¹⁶, plazos preclusivos para el ejercicio de las potestades mutuamente conferidas¹⁷, sino a que

12. La justificación de esa permisión del juego de la autonomía de la voluntad se encuentra según QUINTUS MUCIUS SCAEVOLA; ob. cit., pgs. 252 y 253 en el diferente objeto sobre el que versan ambas instituciones. Así, «en la caducidad, como institución, para nosotros, determinante, no de la pervivencia de un preexistente derecho sino de su adquisición o nacimiento mediante el ejercicio oportuno de la acción que a éste conduce, afecta más al interés privado de los particulares, a quienes, concediéndose la facultad de ejercitar aquélla en sazón, en persecución de un derecho que, en principio, al menos, a la sociedad le es indiferente, le es también permitida la modificación o creación del plazo y hasta la renuncia de tan peculiar interés».
13. Algunos autores y de forma especial DE ANGEL YAGÜEZ, Ricardo («Caducidad y autonomía privada: especial referencia a la interrupción de la caducidad por acuerdo de las partes», ob. cit., pgs. 1010 y ss.) han querido incluso ver en la Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de mayo de 1972 (RJ 1972, 3589), el reconocimiento jurisprudencial de la distinción entre caducidad legal y convencional, habiéndose pronunciado en contra de esta interpretación GÓMEZ CORRALIZA, Bernardo: «Comentarios jurisprudenciales sobre la caducidad», ob. cit., pgs. 804 y ss. y RUBIO TORRANO, Enrique: «La caducidad en Derecho civil español», *Aranzadi Civil*, 1995, t. III, vol. III, pgs. 119 y ss.
14. Un claro ejemplo de la influencia que el Tribunal Supremo, por razones de equidad, a acordado a la autonomía de la voluntad en materia de caducidad se encuentra, como señala GÓMEZ CORRALIZA, Bernardo: «Comentarios Jurisprudenciales sobre la caducidad», ob. cit., pg. 813, en la Sentencia de 30 de mayo de 1984 (RJ 1984, 2808).
15. DE CASTRO Y BRAVO, Federico: *Temas de Derecho civil*, 1972, pg. 175: «Ha parecido conveniente, por estas razones, reservar el término de caducidad a la llamada caducidad legal».
16. ALBADALEJO, Manuel: *Derecho Civil*, t. I, vol. 2, pg. 526, señala que tratándose de materia indisponible «hay que rechazar que los interesados puedan modificar lo dispuesto en la ley sobre su caducidad».
17. Respetando por tanto el criterio del Tribunal Supremo expresado en su Sentencia de 20 de mayo de 1972 (RJ 1972, 3589) según el cual «cuando por disposición legal o convenio concertado por los particulares se señala un término fijo para la du-

se siga denominando caducidad a dichos plazos *preclusivos* cuando en ejercicio de esa misma autonomía de la voluntad se ha pactado, en contra de lo que acontece en los supuestos de caducidad que la normativa establece, la posibilidad de interrupción, suspensión o prórroga del plazo¹⁸. En este sentido, compartimos con GÓMEZ CORRALIZA¹⁹, que «admitir la posibilidad de interrumpir o suspender por pura voluntad de los interesados los plazos de caducidad significa sencillamente desnaturalizar la institución o, si se prefiere, dejar el concepto mismo de caducidad prácticamente vacío de contenido». «La caducidad convencional si ha de ser verdadera caducidad en sentido técnico, ha de someterse a su régimen jurídico y reunir sus mismos caracteres (no interrupción, apreciación de oficio e irrenunciabilidad)»²⁰.

Consecuentemente, consideramos posible el establecimiento de plazos de caducidad por acuerdo entre los particulares en aquellas materias que les sean disponibles, implicando dicho pacto la sumisión a las reglas que rigen la caducidad legal. Ahora bien, si en el ejercicio de la libertad que les reconoce el artículo 1255 del Código Civil²¹, las partes decidieran excepcionar todas o alguna de las reglas esenciales al concepto de caducidad es obvio que no tendría sentido alguno seguir manteniendo la vigencia de dicha figura en la relación entre dichas partes. Sólo bajo estas condiciones puede, a nuestro juicio, hablarse del origen legal o contractual de la caducidad, y todo ello debiendo señalar, siguiendo a Díez Pícazo²², «la diferencia profunda que existe entre la llamada caducidad convencional y la verdadera caducidad, porque esta última es un límite puesto al ejercicio de las acciones como medios de defensa judicial de los derechos, mientras que aquélla, cuando sea legítima, es un plazo legal de vida de los derechos, independiente del modo de ejercicio judicial de los mismos».

ración de un derecho, de tal modo que transcurrido el mismo no puede ser ejercitado, se está en presencia de un plazo de caducidad y no de prescripción».

18. Tras defender la libertad de pactos entre los particulares también se interroga sobre «si en tal caso tiene verdadero sentido seguir hablando de caducidad» RUBIO TORRANO, Enrique: ob. cit., pg. 120.
19. GÓMEZ CORRALIZA, Bernardo: «Comentarios jurisprudenciales sobre la caducidad», ob. cit., pg. 811.
20. GÓMEZ CALLE, E.: voz «Caducidad. (Derecho Civil)», en *Enciclopedia Jurídica Básica*, Civitas, Madrid, 1994, pg. 858.
21. Art. 1255 del Código Civil: «Los contratantes pueden establecer los pactos, cláusulas y condiciones que tengan por conveniente, siempre que no sean contrarios a las leyes, a la moral, ni al orden público».
22. Díez Pícazo, Luis: Comentario al art. 1930 del Código Civil, dentro de la obra colectiva *Comentario del Código Civil*, t. II, Ministerio de Justicia, Madrid, 1991, pg. 2085.

Además, el reconocimiento de la posible existencia de la caducidad convencional no nos permite concluir acerca de la validez del criterio del origen como criterio diferenciador entre la figura analizada y la prescripción pues, siguiendo un razonamiento análogo al efectuado en relación con la caducidad, cabe que nos preguntemos con Fausto MORENO, «¿qué barrera infranqueable se opone a la admisión y reconocimiento de una prescripción convencional?»²³.

2. LA IMPOSIBILIDAD DE INTERRUPTCION O SUSPENSION DEL PLAZO DE CADUCIDAD

La imposibilidad de interrumpir o suspender el cómputo del plazo que, sin duda, ha sido tradicionalmente la característica que por excelencia ha permitido distinguir la caducidad de la prescripción, es en la actualidad un criterio diferenciador que ha entrado en crisis por diferentes motivos.

En primer lugar, se ha cuestionado la eficacia del criterio al admitirse, en determinados supuestos, la posibilidad de *interrumpir* el cómputo del plazo preclusivo. Esta posibilidad, planteada como hemos visto en el apartado anterior con gran amplitud por la jurisprudencia y un sector de la doctrina en relación con la denominada caducidad convencional, ha sido también reconocida, aunque en supuestos mucho más concretos, en relación con la caducidad legal.

La interrupción meramente convencional de la caducidad, cuando es posible, nos parece, como expusimos anteriormente, que excluye de la relación en que se pacta el concepto de caducidad, dado que lo contrario supondría aceptar una desnaturalización total de este último concepto. Esta última argumentación no puede obviamente esgrimirse cuando es la propia normativa la que prevé la interrupción o suspen-

23. MORENO, Fausto: ob. cit., pg. 501, continúa el autor su razonamiento en los siguientes términos: «No puede ser el fundamento de la institución, porque es el mismo que en la caducidad; tampoco, por idéntica razón, los fines y requisitos. ¿Acaso las conveniencias del tráfico jurídico? No creemos que padezcan la certidumbre y seguridad de las relaciones jurídicas por la admisión de una prescripción estipulada, sobre todo si pensamos que siempre será misión exclusiva de los Tribunales de justicia, al aplicar la ley, determinar los casos posibles de prescripción convencional, teniendo en cuenta las conveniencias del tráfico y la naturaleza de los intereses en juego». El juego de la autonomía privada en relación con la prescripción ha sido objeto de análisis por parte de Díez Picazo, Luis: «Autonomía privada y prescripción», en el libro *La prescripción en el Código Civil*, ed. Bosch. Barcelona, 1964, pgs. 59 y ss.

sión de un plazo de caducidad, de forma que como tiene señalado el Tribunal Supremo²⁴ «la regla general de la imposibilidad de interrumpir los plazos de caducidad de la acción tiene que admitir determinadas excepciones en aquellos supuestos en los que el Ordenamiento positivo exige que, a la presentación de la demanda inicial del proceso, hayan de antecederle ciertas actividades administrativas (para) apurar la vía gubernativa, instar la reposición previa del acuerdo que se va a impugnar... intentar la celebración del acto conciliatorio previo, etc.; en casos tales, el ejercicio de esas actividades precisas para la iniciación del proceso judicial lógicamente debe producir la interrupción del plazo de caducidad de la acción, siempre que se lleven a cabo dentro de él».

Hasta su reforma, por la Ley 34/1984, de 6 de agosto, el artículo 479 de la Ley de Enjuiciamiento Civil²⁵, ha sido el precepto que ha generado una jurisprudencia favorable a la interrupción de la caducidad amparada por ley. En reiteradas sentencias, nuestro Alto Tribunal ha estimado que siendo preceptivo el acto de conciliación que dicho precepto regula, la interposición de su demanda dentro del plazo preclusivo debía enervar los efectos de la caducidad siempre que, en los dos meses siguientes a la celebración infructuosa del mencionado acto, se hubiera ejercitado la correspondiente acción principal, ya que como señala DE ANGEL YAGÜEZ, «mal podía reprocharse tardanza en la formulación de la demanda propiamente dicha a quien estaba obligado a presentar previa de conciliación»²⁶. Ello no obstante, cabe decir que la inaplicación de la caducidad, si bien normalmente se presentaba como un supuesto de interrupción de la misma²⁷, se defiende en alguna sentencia como la consecuencia lógica del ejercicio del derecho antes de su caducidad²⁸.

De acuerdo con RUBIO TORRANO, «no parece correcto seguir manteniendo el carácter interruptivo de la demanda de conciliación dado que al no tener la misma un valor imperativo pierde solidez la argu-

24. Sentencia de 22 de mayo de 1965 (RJ 1965, 3013).

25. El art. 479 de la Ley de Enjuiciamiento Civil (Redacción previa a su reforma por la Ley 34/1984, de 6 de agosto) decía con relación al acto de conciliación que: «Tampoco producirá el efecto de interrumpir la prescripción, si no se promoviere el correspondiente juicio dentro de los dos meses siguientes al acto de conciliación sin avenencia».

26. DE ANGEL YAGÜEZ, Ricardo: ob. cit., pg. 1007.

27. A título de ejemplo pueden citarse en este sentido las Sentencias del Tribunal Supremo de 5 de julio de 1957 (RJ 1957, 2554), 12 de diciembre de 1962 (RJ 1962, 4847), y 8 de noviembre de 1983 (RJ 1983, 6065).

28. Tal ocurre según RUBIO TORRANO, Enrique: ob. cit., pg. 110, en la Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de diciembre de 1983 (RJ 1983, 6995).

mentación anterior, muy lógica en su momento», ya que «precisamente el carácter interruptivo de la conciliación venía dado, según la jurisprudencia que lo acogía, en la medida en que suponía “una actividad precisa para la iniciativa del proceso judicial”, lo que ya no sucede dado el carácter puramente facultativo de aquélla»²⁹.

Ahora bien, la más severa crítica que puede formularse al presente criterio es que, aun cuando pueda afirmarse que en la actualidad no existen preceptos legales que autoricen la interrupción de la caducidad, debe compartirse con QUINTUS MUCIUS SCAEVOLA³⁰, que nos hallamos ante una consecuencia de la diferencia y no ante la razón de ser de ésta. No creemos, en efecto, que la imposibilidad de interrupción de los plazos de caducidad pueda mantenerse como criterio diferenciador hasta que no descubramos cual es la razón que niega en relación con esta figura la fuerza interruptiva que se reconoce a determinados actos y hechos jurídicos en los plazos de prescripción. Sólo si la razón aludida existe se podrá, por otra parte, descartar una hipótesis normativa en la que, de forma generalizada, se admita la interrupción de la caducidad.

3. MODO DE HACER VALER LA CADUCIDAD

El hecho de que la prescripción deba ser generalmente alegada por la parte que pretenda hacerla valer mientras que la caducidad ha de ser apreciada de oficio por los Tribunales, ha sido otra de las notas que tradicionalmente han servido para la distinción de ambas figuras³¹. Son varios los autores que en la actualidad señalan sin embargo la escasa entidad que dicho criterio diferenciador presenta, ya sea por considerar que es ésta una diferencia adjetiva o procesal y no intrínseca o dimanante de la propia naturaleza de cada institución³², ya in-

29. RUBIO TORRANO, Enrique: ob. cit., pgs. 110 y 111. Según señala el citado autor éste parece ser por otra parte el criterio seguido en la actualidad por el Tribunal Supremo que en su Sentencia de 14 de febrero de 1986 (RJ 1986, 675), que «una vez calificado el lapso de tiempo del art. 22 (de la Ley de 22 de diciembre de 1949) como de caducidad, sentenció que dicha calificación “lleva aparejada que los modos interruptivos aplicables a la prescripción, como la interposición de la demanda de conciliación, no lo sean a la caducidad”».

30. QUINTUS MUCIUS SCAEVOLA: ob. cit., pg. 243.

31. Esta nota también ha sido destacada por la jurisprudencia que, a título de ejemplo, en la Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de enero de 1974, dispone que «por su carácter de orden público, la caducidad debe ser apreciada de oficio por los Tribunales».

cluso, desde una perspectiva práctica, por entender que aún aceptando que la caducidad deba ser apreciada de oficio, el desconocimiento en numerosas ocasiones por parte del juez de la fecha inicial de su cómputo exige su alegación por las partes³³.

Al margen de estas últimas consideraciones prácticas coincidimos plenamente con QUINTUS MUCIUS SCAEVOLA en pensar que «el hecho de que el juez pueda o no estimar de oficio la prescripción sólo corresponde a una razón de política procesal impuesta por el acogimiento en el Derecho positivo de determinados principios procesales que nada tienen que ver con la auténtica y sustantiva naturaleza jurídica de las instituciones, y porque, como ha escrito DEVIS ECHANDI, la necesidad de su alegación está en que si bien la prescripción extingue la obligación civil, deja vigente la obligación natural, y ésta da derecho al acreedor para recibir el pago. De no ser así, bastaría con que tal Derecho positivo dispusiera por un momento que la prescripción también fuese examinada y aplicada de oficio por los tribunales, para que, de un plumazo, desapareciese toda supuesta distinción de aquélla con la caducidad, si tan sólo era éste el principal matiz diferencial»³⁴.

Estamos pues, una vez más, ante una consecuencia de la distinción en vez de ante la razón última de la misma, y lo que debe ser el objeto de nuestra investigación es cual es en definitiva el fundamento por el que no deben interrumpirse los plazos de caducidad, o ésta debe, en todo caso, ser apreciada de oficio.

4. EL INTERES JURIDICO PROTEGIDO POR LA CADUCIDAD

En la mencionada búsqueda de la esencia de la distinción entre las instituciones de la prescripción y de la caducidad dos son las teo-

32. En este sentido se pronuncia por ejemplo MORENO, Fausto: ob. cit., pg. 502.

33. QUINTUS MUCIUS SCAEVOLA: ob. cit., pgs. 245 y 246: «El que la prescripción no se aplique de oficio por el juez no es un criterio absoluto, porque tampoco la caducidad puede aplicarse si no es por consecuencia del correspondiente alegato o, al menos, del adecuado acreditamiento o indicación de hechos básicos de los que no es dable prescindir, por lo mismo que, como decimos, si no ignora el juez el plazo de caducidad —como tampoco ignora el de prescripción—, sí que desconocerá en muchos casos el punto de partida o día inicial de su cómputo, cuando éste, como también hemos visto, no se fija de manera precisa y concreta, en relación con el correr de los días, por el propio legislador que, en la mayoría de los casos, se limita a determinarlo con base o remisión a hechos cuyo momento de aparición en la vida no siempre es conocido y tantas veces son susceptibles de mutaciones».

34. QUINTUS MUCIUS SCAEVOLA: ob. cit., pg. 246.

rías que modernamente gozan de un mayor reconocimiento doctrinal: la que centra la distinción en el diverso interés jurídico protegido, y aquella que defiende la aplicación de las instituciones a situaciones de naturaleza jurídica dispar.

No existe duda alguna de la trascendencia que todo ordenamiento reconoce al transcurso del tiempo, así como de la relación que el mencionado hecho guarda con el principio de seguridad jurídica. La confianza que el paso del tiempo provoca en los terceros, e incluso en los propios implicados, de que las situaciones que no sufren alteración son conformes a derecho, ha provocado, desde antiguo, que amparando dicha confianza se declaren extinguidos los derechos y acciones que pudiéndose haber hecho valer contra la situación creada, no lo fueron en el plazo que la norma entendía razonable.

Siendo común a prescripción y caducidad el transcurso del tiempo, este hecho jurídico no es tomado de la misma forma en ambas instituciones, y así, como señala GRAWEIN, «hay derechos a los cuales ya al nacer les es concedida una duración limitada y que, por tanto, llegado el fin de su plazo de vida se extinguen por sí mismos, sin que para ello sea preciso que intervenga la causa ordinaria de la extinción, esto es, un hecho anulador de derechos. La causa de la extinción de un derecho temporal no está fuera de él, no ejerce su influjo desde fuera sino que está en el derecho mismo, en su limitación temporal, en su carencia de fuerza para sobrevivir a un "dies fatalis". El término de un derecho temporal es una conjunción en el verdadero sentido de la palabra, no una abolición; pues el que ha terminado su fuerza para subsistir no necesita ni puede ser abolido, esto es, no puede ser impedida su extinción por una causa exterior. La función que el momento del tiempo juega en la temporalidad (caducidad) está clara. En cuanto el tiempo fija el principio y el fin del derecho, forma la medida del derecho mismo: tanto tiempo, tanto derecho»³⁵.

La atribución de un fundamento exclusivamente objetivo a la caducidad, frente al fundamento subjetivo de la presunción de abandono del derecho que subyace en la prescripción, ha sido asimismo señalada en nuestra doctrina por Díez Pícazo³⁶, para quien la diversidad se explica también desde el punto de vista del interés jurídicamente

35. Cita extraída de RODRÍGUEZ MORATA, Federico A.: *Comentarios al Código Civil y Compilaciones Forales*, dirigidos por ALBADALEJO, Manuel y Silvia DÍAZ ALABART: t. XXV, vol. I, Edersa, Madrid, 1993, pgs. 62 y 63.

36. Díez Pícazo, Luis: *La prescripción en el Código Civil*, ob. cit., pg. 56.

protegido. «En la prescripción se protege sobre todo un interés particular muy concreto: el interés de la persona de no verse expuesto a reclamaciones antiguas, de las cuales se ha perdido la memoria, porque el silencio ha creado una objetiva y razonable confianza de que el derecho o la facultad no serían ya ejercitados. En la caducidad se protege el interés general en una pronta certidumbre de la situación pendiente de la facultad de modificación. Porque existe este interés general en la pronta certidumbre de la situación jurídica pendiente de modificación, la caducidad es automática y puede el juez acogerla de oficio. Para la caducidad basta que el acto de ejercicio sea extemporáneo sin más. En cambio en la prescripción el acto de ejercicio tiene que ser además intempestivo, es decir, objetivamente inesperado por el tiempo transcurrido. Las dos formas más notables del ejercicio tardío de un derecho serían, de esta manera, el ejercicio extemporáneo (caducidad) y el ejercicio intempestivo (prescripción)».

En definitiva, y como recoge también la jurisprudencia, teniendo ambas instituciones por finalidad la protección de la seguridad jurídica, «la prescripción descansa no sólo sobre la necesidad de poner término a la incertidumbre de los derechos, sino sobre una presunción de abandono por parte del titular, al paso que la caducidad se funda exclusivamente en la necesidad de dar seguridad al tráfico jurídico y opera por el mero transcurso del tiempo»³⁷.

Reconociendo la importancia de la búsqueda del fundamento de la distinción entre la prescripción y la caducidad en la comparación de sus respectivos intereses jurídicos protegidos, creemos sin embargo que, tal y como se ha planteado hasta la fecha, el criterio de distinción resulta aún insuficiente. En primer lugar, el interés individual que, según Díez Pícazo, preside el instituto de la prescripción es el lógico resultado de que en relación al mismo el ordenamiento prevea su ejercicio mediante excepción a alegar por quien desee hacerlo valer, así como su posible renuncia por parte de la persona a quien beneficia. Sin ánimo de volver a incidir sobre esta cuestión, creemos necesario recordar que, tal y como tuvimos ocasión de concluir anteriormente la forma de ejercitar la prescripción o la caducidad ganada es una cuestión adjetiva que, en todo caso debe ser considerada consecuencia de la distinción entre estos dos institutos y no causa de la misma.

37. STS 25 septiembre 1950 (RJ 1950, 1406).

En segundo lugar, no creemos que la caducidad esté presidida por un automatismo tal que sea indiferente cual sea la actitud de la persona que la pudo evitar. Compartimos en este punto con RODRÍGUEZ MORATA³⁸, la idea de que en todo caso debería calificarse de caducidad impropia la «simple “temporalidad”, es decir, todos aquellos plazos extintivos en que los particulares carezcan de facultades para evitar, potestativamente, la caducidad». Admitiendo que la existencia de la caducidad, propiamente hablando, exige el reconocimiento a favor de los particulares de facultades para eludir, y manteniendo al mismo tiempo que la caducidad supone la extinción del derecho o acción por el no ejercicio de dichas facultades en el plazo previsto, nada nos impide concluir que, también en relación con esta institución, debe producirse un abandono de las facultades por quienes pudieron ejercitarlas.

5. EL OBJETO DE APLICACION DE LA CADUCIDAD

Resta como último criterio diferenciador aquel que centra la distinción en el posible objeto al que prescripción y caducidad se aplican. En esta línea se enmarca el pensamiento de Díez PICAZO³⁹, para quien «existen determinados derechos y determinadas facultades, que, por su naturaleza, pueden ser indefinidos, de tal manera que aunque la falta de ejercicio pueda provocar su extinción, nada impide, ni nada se opone a que su duración se prolongue sin limitación». Mientras que «hay, en cambio, otros derechos y otras facultades que necesitan un ejercicio pronto o perentorio, dentro del plazo marcado, de tal manera que, pasado el plazo, el derecho o la acción se han extinguido (“tempore finiuntur”). Son aquellas facultades de cuyo ejercicio depende la modificación o la configuración de una situación jurídica, es decir, lo que los alemanes han llamado “Gestaltungsrechte”. Pendiente el ejercicio, la situación jurídica a la que afecta se encuentra, por decirlo así, en una fase provisional o transitoria, que exige un rápido tránsito a la situación definitiva, por lo que no cabe, en ningún caso, prolongar la vida del derecho»⁴⁰.

38. RODRÍGUEZ MORATA, Federico A.: *Comentarios al Código Civil y Compilaciones Forales*, dirigidos por ALBADALEJO, Manuel y Silvia Díaz ALABART, ob. cit., pgs. 65 y 66.

39. Díez PICAZO, Luis: *La prescripción en el Código Civil*, ob. cit., pg. 55.

40. Díez PICAZO, Luis: *La prescripción en el Código civil*, ob. cit., pgs. 55 y 56: «Si el acreedor afirma su derecho, la prescripción queda interrumpida y el derecho de crédito se prolonga, pero por mucho que una persona afirme la acción de nulidad de que dispone o el derecho de retracto que posee no por esto la acción ni el

«Los casos de caducidad vienen así a integrar, según señala QUINTUS MUCIUS SCAEVOLA⁴¹, uno de los supuestos que la doctrina toda considera como situación jurídica interina o expectante, porque, como dice DE CASTRO, en tales casos de lo que propiamente se puede hablar, más que de derechos subjetivos, es de “poderes jurídicos”, en el sentido de “posibilidad de crear, modificar o extinguir una situación jurídica”. No existe —decimos nosotros— un derecho plenamente adquirido, sino el simple conferimiento legal de una acción, a favor de determinada persona, cuyo contenido, cabalmente, es la creación o adquisición del derecho mismo».

En la consolidación de este criterio diferenciador entre caducidad y prescripción PUIG BRUTAU⁴² expone que «los derechos sometidos a caducidad son casi siempre *derechos potestativos*, en el sentido de que atribuyen a una persona la potestad de producir, mediante su declaración de voluntad, la creación, modificación o extinción de una relación jurídica, con eficacia respecto a otros sujetos de derecho. Estos no están propiamente en la situación de obligados, como en el caso de los derechos que pueden perder su eficacia a consecuencia de la prescripción extintiva, sino que están sometidos a tener que admitir los efectos que resulten del ejercicio de un derecho potestativo, que por ello mismo ha de tener efecto en la esfera jurídica del sujeto pasivo, que ha de admitir las consecuencias jurídicas que se deriven de las declaraciones de voluntad del titular»⁴³.

derecho se prolongan. La razón de esta diversidad estriba en la diferente estructura de la facultad caducable frente a la facultad prescriptible. Caducan las facultades de modificación jurídica, es decir lo que los procesalistas llaman acciones constitutivas. Prescriben las facultades dirigidas a obtener de otro una acción o una omisión, es decir, lo que un procesalista llamaría una acción de condena».

41. QUINTUS MUCIUS SCAEVOLA: ob. cit., pgs. 247 y 248.

42. PUIG BRUTAU, José: *Caducidad, prescripción extintiva y usucapión*, ob. cit., pg. 34.

43. En igual sentido se pronuncian Díez PICAZO, Luis y ANTONIO GULLÓN BALLESTEROS: *Instituciones de Derecho Civil*, vol. I, Tecnos, Madrid, 1995, pgs. 313 y 314: «Un criterio de distinción aceptable es el derivado de la naturaleza del derecho objeto de presunta caducidad, pues ésta recae sobre lo que en su momento hemos llamado derechos potestativos o facultades de configuración o modificación de una situación jurídica. Pendiente su ejercicio, la situación jurídica afectada se encuentra en una fase provisional o transitoria, que exige un rápido tránsito a la situación definitiva. Piénsese en un contrato viciado por alguna de las causas que dan lugar a su anulabilidad (error, dolo, etc.). Origina una situación jurídica claudicante, porque produce efectos mientras no sea impugnada. Al ordenamiento jurídico le interesa que cuanto antes se aclare la situación, para que sean firmes e inatacables las consecuencias jurídicas que despliega».

El origen de esta categoría de derechos, a la que quedaría circunscrita la aplicación de la caducidad, ha sido analizado por Díez Pícazo y Gullón Ballesteros⁴⁴, quienes han señalado cómo «al lado de los derechos subjetivos normales o plenos, desde finales del pasado siglo la doctrina situó una categoría de poderes jurídicos, por virtud de los cuales su titular queda facultado para influir sobre situaciones jurídicas preexistentes, modificándolas, extinguiéndolas o creando otras nuevas, y todo ello mediante una unilateral declaración de voluntad y sin que frente a la misma corresponda una verdadera obligación de otro sujeto, sino más bien un estado de sujeción. A estos tipos de fenómenos jurídicos se les calificó como “derechos potestativos”. No proporcionan el señorío sobre un objeto, sino que ofrecen la posibilidad de crear, modificar o extinguir una relación jurídica».

«Una enumeración de estos derechos la hizo MESSINA de la siguiente forma:

1º Derechos negativos. Son derechos que producen como efecto suspender o resolver otros derechos (por ejemplo, el poder de impugnar la eficacia de un negocio jurídico)

2º Derechos de adquisición. Permiten a su titular adquirir la propiedad u otro derecho subjetivo (por ejemplo, derecho de preferencia, derecho de aceptar una herencia, etc.)

3º Derechos constitutivos. Facultan a su titular para crear una relación jurídica (por ejemplo, el derecho a aceptar una oferta de contrato, el de exigir la constitución de una servidumbre de paso, etc.)

4º Derechos modificativos. Facultan para modificar una relación jurídica anterior (por ejemplo, el derecho de elegir en la obligación alternativa, el derecho de constituir en mora al deudor, etc.)

5º Derechos extintivos. Permiten dar por terminada la relación jurídica preexistente (por ejemplo, el derecho de pedir la división de la cosa común, la disolución de la sociedad, etc.)»⁴⁵.

La distinción por razón del objeto al que se aplican ambas figuras ha merecido por otra parte el refrendo jurisprudencial, y así por ejem-

44. Díez Pícazo, Luis y Antonio Gullón Ballesteros: *Instituciones de Derecho Civil*, vol. I, ob. cit., pg. 288.

45. Díez Pícazo, Luis y Antonio Gullón Ballesteros: *Sistema de Derecho Civil*, vol. I, 5ª edición, Tecnos, Madrid, 1985, pg. 429.

plo, siguiendo una doctrina iniciada en su Sentencia de 11 de mayo de 1966 (RJ 1966, 2419), el Tribunal Supremo en Sentencia de 28 de enero de 1983 (RJ 1983, 393) señala que «la caducidad o decadencia de los derechos surge cuando la Ley o la voluntad de los particulares, señalan un término fijo para la duración de un derecho, de tal modo que transcurrido ese término ya no puede ser ejercitado, refiriéndose a los llamados derechos potestativos, y más que a ellos propiamente hablando a las facultades o poderes jurídicos cuyo fin es promover un cambio de situación jurídica, nota que la distingue de la prescripción⁴⁶».

El reconocimiento generalizado de la validez del criterio diferenciador no empece para que Rubio Torrano⁴⁷, critique algún aspecto de la distinción puntualizando que, «no obstante esta línea jurisprudencial que parece hacer coincidir la caducidad con los derechos potestativos, aquélla no debe limitarse a éstos —ya que, como prosigue el mencionado autor— en principio, cualquier derecho, facultad o acción es susceptible de caducidad, siempre que en su contenido aparezca integrado el elemento temporal como parte sustancial del mismo; es indiferente que se trate de un derecho real o de crédito, de carácter patrimonial o más netamente personal». Las anteriores afirmaciones se ven además corroboradas en el análisis de nuestro Derecho positivo por el hecho, denunciado por Díez Pícazo y Gullón Ballesteros⁴⁸, de que «el instituto de la caducidad es objeto de una aplicación casuística y heterogénea a otros supuestos que no son derechos potestativos».

En este punto del debate creemos que se impone realizar una precisión acerca del objeto de la caducidad a fin de determinar si la misma recae sobre cualquier tipo de derechos o sólo sobre una específica categoría de los mismos. Y es probablemente aquí dónde deban retomarse las consideraciones que anteriormente realizamos en relación con el interés jurídicamente protegido para acabar de conformar cual es la verdadera naturaleza del instituto que nos ocupa.

La caducidad, como hemos tenido ocasión de ver, es una institución prevista por el ordenamiento, al igual que la prescripción, para servir al principio de seguridad jurídica. Ahora bien, mientras «la

46. En idéntico sentido, STS 10 noviembre 1994 (RJ 1994, 8466).

47. Rubio Torrano, Enrique: ob. cit., pg. 99.

48. Díez Pícazo, Luis y Antonio Gullón Ballesteros: *Instituciones de Derecho Civil*, vol. I, ob. cit., pg. 314.

prescripción comprende una esfera amplísima y prácticamente abarca todos los derechos patrimoniales, la caducidad, por el contrario, se refiere a derechos o facultades dirigidas a cambiar un estado, situación o relación jurídica. Desde su nacimiento originan una situación de duda, incertidumbre o amenaza; contraria por ello a la seguridad jurídica. Por tanto, la causa que justifica la existencia de la caducidad es siempre la necesidad de poner fin a una situación jurídica de incertidumbre, esto es, en la necesidad de ofrecer a la comunidad seguridad jurídica (fundamento objetivo)»⁴⁹.

Es en definitiva la situación de sujeción de un individuo a las resultas de la voluntad de otro lo que genera, cuando se prolonga excesivamente en el tiempo, la situación de inseguridad a la que el ordenamiento ordena poner fin mediante el instituto de la caducidad. La caducidad tiene entonces por efecto, en defensa de la persona hasta entonces sometida a la situación de incertidumbre, la extinción del derecho de la otra parte a crear, modificar o extinguir la relación jurídica. Como consecuencia de lo anterior la situación jurídica afectada por la pendencia del derecho caducado se consolidará, cobrando firmeza los derechos y las obligaciones de cualquier tipo que de dicha situación se deriven.

Es a nuestro juicio en este sentido en el que deben interpretarse las palabras de QUINTUS MUCIUS SCAEVOLA⁵⁰, para quien en los supuestos de caducidad «se es en suma titular de la acción creante, no del derecho creado». No son los derechos que se derivan de la situación consolidada los que se ven sometidos a la caducidad, sino los poderes, facultades o derechos potestativos que pueden influir en la creación modificación o extinción de dichos derechos. Así, como señala el mencionado autor⁵¹, «en los eventos de caducidad el nacimiento del concreto derecho radica siempre en el cumplimiento de una condición legal: el ejercicio oportuno de la acción. En la prescripción, el derecho ya había nacido de antemano, de un modo incondicional y sólo la condición legal de su no ejercicio en el tiempo es lo que le hace extinguirse». Pudiendo por ello afirmarse que «la más sustancial diferencia entre ambas instituciones estaría en que la caducidad es un obs-

49. RODRÍGUEZ MORATA, Federico A.: *Comentarios al Código Civil y Compilaciones Forales*, dirigidos por ALBADALEJO, Manuel y Silvia DÍAZ ALABART, t. XXV, vol. I, ob. cit., pg. 67.

50. QUINTUS MUCIUS SCAEVOLA: ob. cit., pg. 251.

51. QUINTUS MUCIUS SCAEVOLA: ob. cit., pg. 249.

52. QUINTUS MUCIUS SCAEVOLA: ob. cit., pg. 252.

táculo al nacimiento del derecho subjetivo, y la prescripción uno de los medios legalmente establecidos para perderlo»⁵².

Los criterios diferenciadores a los que hemos pasado revista no sólo sirven para distinguir prescripción y caducidad, sino que también configuran a esta última institución en el seno de nuestro ordenamiento jurídico. Ello implica que, sin desconocer el hecho de que sólo la Constitución limita la libertad del legislador, no podemos, en defensa de la coherencia del ordenamiento, compartir con DÍEZ PICAZO⁵³ que «la opción entre prescripción y caducidad puede ser una legítima decisión del legislador atendiendo a motivos de política jurídica». Y ello porque en contra del parecer del citado profesor no creemos que en relación a estos institutos «la diferencia debe radicar en la diferente intensidad del interés público y de los intereses de terceros», en la medida en que correctamente diferenciadas cada institución presenta un ámbito de aplicación propio y distinto. A nuestro juicio, la opción entre prescripción y caducidad no depende del grado de protección que pretenda otorgarse ante un situación de inseguridad, sino que es la consecuencia del tipo de agresión al principio de seguridad jurídica que pretenda combatirse.

53. DÍEZ PICAZO, Luis: «Comentario al artículo 1930 del Código Civil», dentro de la obra colectiva *Comentario del Código Civil*, ob. cit., pg. 2085.

La caducidad en Derecho administrativo: la caducidad del procedimiento

En el orden administrativo el instituto de la caducidad puede venir referido tanto a los procedimientos administrativos, como a las concesiones administrativas de servicios públicos. En esta última acepción, que por su especialidad no interesa a los fines de nuestro estudio, la caducidad puede darse tanto por el transcurso del plazo de la concesión (lo que constituye un supuesto normal de preclusión), como por consecuencia de un grave incumplimiento de las condiciones de la concesión por parte del concesionario (adquiriendo entonces un marcado carácter sancionador), debiendo en ambos casos mediar declaración expresa por parte de la Administración⁵⁴.

A la caducidad del procedimiento, y frente al silencio mantenido por el Código Civil en torno a la figura de la caducidad, se dedican dos preceptos distintos de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LRJ-PAC), a los que nos vamos a referir separadamente en las páginas que siguen.

1. LA CADUCIDAD EN LOS PROCEDIMIENTOS INICIADOS A INSTANCIA DE PARTE. EL ARTICULO 92 DE LA LRJ-PAC.

El primero de los preceptos que la Ley 30/1992 consagra a la caducidad, lo encontramos en el Capítulo IV de la mencionada norma que, bajo la rúbrica «Finalización del procedimiento», dedica su sección 4ª a la «Caducidad», siendo el tenor del artículo 92, único de que consta la sección, el siguiente:

54. Un cumplido análisis de la caducidad de las concesiones de servicios públicos puede encontrarse en la monografía de RODRÍGUEZ-ARANA MUÑOZ, Jaime: *La caducidad en el Derecho administrativo español*, Montecorvo, Madrid, 1993.

Requisitos y efectos.-1. En los procedimientos iniciados a solicitud del interesado, cuando se produzca su paralización por causa imputable al mismo, la Administración le advertirá que, transcurridos tres meses, se producirá la caducidad del mismo. Consumido este plazo sin que el particular requerido realice las actividades necesarias para reanudar la tramitación, la Administración acordará el archivo de las actuaciones, notificándose al interesado. Contra la resolución que declare la caducidad procederán los recursos pertinentes.

2. No podrá acordarse la caducidad por la simple inactividad del interesado en la cumplimentación de trámites, siempre que no sean indispensables para dictar resolución. Dicha inactividad no tendrá otro efecto que la pérdida de su derecho al referido trámite.

3. La caducidad no producirá por sí sola la prescripción de las acciones del particular o de la Administración, pero los procedimientos caducados, no interrumpirán el plazo de prescripción.

4. Podrá no ser aplicable la caducidad en el supuesto de que la cuestión suscitada afecte al interés general, o fuera conveniente sustanciarla para su definición y esclarecimiento.

De acuerdo con el precepto transcrito, para que se produzca la caducidad del procedimiento es necesario, según RODRÍGUEZ-ARANA MUÑOZ⁵⁵, que concurren los siguientes elementos. «Primero, que el procedimiento se encuentre paralizado. Segundo, que lo sea por causa imputable al interesado que incoó el procedimiento. Tercero, que la Administración requiera al interesado para que remueva el obstáculo que ha producido la paralización. Cuarto, que la Administración declare la caducidad. Además, de acuerdo con el párrafo 4º del nuevo artículo 92 LRJ-PAC, cabe la posibilidad, siempre amparada por supuesto en razones de interés público, de que el procedimiento haya incurrido en caducidad, que esté "incurso", pero por las razones de interés general la Administración actuante no declare formalmente la caducidad».

De los dos primeros elementos citados se deduce claramente que la norma estudiada sólo contempla la caducidad para aquellos casos en los que la paralización del procedimiento es imputable al particular que lo incoó, lo que ha llevado a un sector de la doctrina a pronosticar la crisis del instituto analizado ya que, como señalan GONZÁLEZ PÉREZ y GONZÁLEZ NAVARRO⁵⁶, «uno de estos medios que vienen a despla-

55. RODRÍGUEZ-ARANA MUÑOZ, Jaime: *La caducidad en el Derecho administrativo español*, ob. cit., pgs. 27 y 28.

56. GONZÁLEZ PÉREZ, Jesús y FRANCISCO GONZÁLEZ NAVARRO: *Comentarios a la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común (Ley 30/1992, de 26 de noviembre)*, Civitas. Madrid, 1997, pg. 1529.

zar el juego de la llamada caducidad del procedimiento, quizá el más importante, es el de la derogación del principio de impulso privado, sustituyéndolo por el principio de impulsión de oficio, principio este último que se incorporó a nuestro proceso civil a partir del Decreto-Ley de 2 de abril de 1924, y que se consagró igualmente para el procedimiento administrativo en el artículo 74.1, de la LPA, y se ha mantenido en el mismo artículo 74.1, LRJ-PAC⁵⁷. Y, puesto que «el curso del procedimiento se impulsa, no por actos del particular, sino por actos de la Administración, faltará normalmente el presupuesto inicial determinante de la caducidad, esto es, la paralización del procedimiento. Con lo que resulta patente que la institución en tales condiciones es mucho menos necesaria»⁵⁸.

Convencidos de la relevancia del papel llamado a desempeñar por el instituto de la caducidad en la defensa del principio de seguridad jurídica, sin perjuicio de reconocer el desplazamiento que la adopción del principio de impulsión de oficio del procedimiento ha implicado para el mismo, creemos necesario abordar en estos momentos, si acaso sea someramente, el repaso a tres de las cuestiones que en relación con esta figura suscitan, a nuestro juicio, un mayor interés, a saber: las relativas a su fundamento, naturaleza jurídica y alcance.

A. FUNDAMENTO DE LA CADUCIDAD DEL PROCEDIMIENTO INICIADO A INSTANCIA DE PARTE

Como ocurriera en el seno del Derecho civil, el fundamento de la caducidad ha sido generalmente una de las principales preocupaciones de la doctrina administrativista habiéndose elaborado al respecto, tres diferentes teorías⁵⁹. La primera de estas tesis, denominada tesis

57. Art. 74.1 de la Ley 30/1992, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común: «*El procedimiento, sometido al criterio de celeridad, se impulsará de oficio en todos sus trámites*».

58. En similar sentido se pronuncian GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo y Tomás-Ramón FERNÁNDEZ: *Curso de Derecho Administrativo II*, cuarta edición, Civitas. Madrid, 1993, pg. 496: para quienes «en realidad, el ámbito que la caducidad tiene en el procedimiento administrativo es bastante limitado, ya que, al entrar en juego consideraciones de interés público, la actitud que los interesados puedan adoptar en orden a la impulsión de aquél queda en segundo plano».

59. La relevancia práctica, y no sólo teórica, de la cuestión del fundamento de la caducidad ha sido señalada por GUASP, Jaime: *Comentarios...*, pg. 1104: quien a título de ejemplo señala como «cuando el proceso haya quedado paralizado por la voluntad expresa de los litigantes, si transcurre después el tiempo señalado, admitiendo el fundamento subjetivo, no existirá caducidad de la instancia, porque no puede haber presunción de abandono; recogiendo al fundamento objetivo, habrá

subjetiva por GONZÁLEZ PÉREZ y GONZÁLEZ NAVARRO⁶⁰, entiende que «el fundamento de la caducidad radica en una presunción de que la intención del interesado es abandonar el procedimiento que se inició». Cabe sin embargo a nuestro juicio argumentar, en contra de la anterior teoría, que el ordenamiento no otorga relevancia alguna a la indicación de una voluntad contraria al abandono que se presume, de dónde debería concluirse que la presunción establecida lo sería «iuris et de iure», cuyo alcance, que debería en todo caso ser determinado⁶¹, y rigor no parecen, en principio, tener una clara justificación.

Frente a la tesis subjetiva no han faltado en la doctrina autores que, de acuerdo con la denominada tesis objetiva, mantienen que «el fundamento de la caducidad radica en la necesidad de evitar la duración excesiva de los procedimientos»⁶². Esta segunda tesis debe desde luego ser matizada de acuerdo con las enseñanzas del profesor GUASP⁶³, dado que «la caducidad de la instancia no tiende a evitar la excesiva duración de los procesos, sino su excesiva paralización».

La tercera de las teorías, denominada tesis mixta por GONZÁLEZ PÉREZ y GONZÁLEZ NAVARRO⁶⁴, es la que «resulta de combinar las dos expuestas y se acepta con referencia al procedimiento administrativo por LÓPEZ NIETO, para el cual el fundamento de la institución que nos ocupa no es otro que la presunta voluntad de los interesados o partes de abandonar el procedimiento, y la necesidad de evitar que se prolonguen indefinidamente los procedimientos por razones de seguridad jurídica». Esta tesis, que en la actualidad resulta ser la que más adhesiones suscita, tiene como virtud el aunar como fundamento de la caducidad el automatismo de la protección del principio de seguridad jurídica con el requisito subjetivo de que la paralización o pendencia que provoca la incertidumbre podía haber sido evitada por la persona a la que se presume el abandono de sus facultades. El presente fundamento, por otra parte, viene a coincidir sustancialmente con la po-

de declararse la caducidad, porque el hecho esencial productor de la misma: el transcurso del tiempo sin actividad de las partes, se ha realizado efectivamente».

60. GONZÁLEZ PÉREZ, Jesús y FRANCISCO GONZÁLEZ NAVARRO: ob. cit., pg. 1535.

61. Tendrían que determinarse qué circunstancias o condiciones permitirían una posible excepción de la aplicación de la mencionada presunción. Así por ejemplo debería concretarse si los supuestos de fuerza mayor podrían o no excluir el abandono presumido.

62. Tal como señalan GONZÁLEZ PÉREZ, Jesús y FRANCISCO GONZÁLEZ NAVARRO: ob. cit., pg. 1536.

63. GUASP, Jaime: *Comentarios...*, pg. 1106.

64. GONZÁLEZ PÉREZ, Jesús y FRANCISCO GONZÁLEZ NAVARRO: ob. cit., pgs. 1536 y 1537.

sición que en relación con la caducidad de derechos mantuvimos en páginas anteriores.

B. NATURALEZA JURÍDICA DE LA CADUCIDAD DEL PROCEDIMIENTO INICIADO A INSTANCIA DE PARTE

«La cuestión relativa a la naturaleza jurídica de la caducidad del procedimiento se centra en dilucidar —tal y como señala RODRÍGUEZ-ARANA MUÑOZ⁶⁵— si es un acto o un hecho». Sobre este particular, el mencionado autor piensa que «puede decirse que formalmente es un acto, pero que materialmente es una circunstancia o hecho procesal». Lo cual se explica, en su opinión porque «para que se produzca la caducidad del procedimiento administrativo es imprescindible que se produzca un acto administrativo en este sentido. Pero este acto se produce porque ha quedado claro que ha pasado un determinado tiempo sin la realización de actos procesales positivos por el particular en el marco de un procedimiento paralizado».

Indefectiblemente la cuestión sobre la naturaleza de la perención nos conduce al análisis del carácter constitutivo o declarativo que debe concederse a la declaración administrativa de caducidad y así, el propio RODRÍGUEZ-ARANA MUÑOZ⁶⁶, al establecer la relación entre la caducidad en el orden administrativo y en el civil señala que «en el Derecho administrativo, la presencia de la Administración pública hace que las cosas sean bien distintas, pues la tutela del interés colectivo supone modificaciones sustanciales. Por lo pronto, la caducidad no es automática en el Derecho administrativo porque la propia Administración, servidora de los intereses generales, debe, caso por caso, estudiar la incidencia del no cumplimiento o extinción de la relación jurídico-administrativa de que se trate, precisamente en conexión con la utilidad pública que subyace a todo negocio jurídico público». Lo que, por otra parte, está en perfecta consonancia con lo dispuesto en el apartado 4º del artículo 92 antes transcrito.

Ahora bien, a juicio del mencionado autor «la caducidad civil y la administrativa tienen, sin embargo, en común que en ambas la caducidad se produce “ope legis”. Lo que ocurre es que, en el caso de la administrativa, la ley opera como título jurídico que ha de ser aplica-

65. RODRÍGUEZ-ARANA MUÑOZ, Jaime: *La caducidad en el Derecho administrativo español*, ob. cit., pgs. 24 y 25.

66. RODRÍGUEZ-ARANA MUÑOZ, Jaime: *La caducidad en el Derecho administrativo español*, ob. cit., pg. 15.

do por un acto de la Administración al que se ligarán los efectos de aquélla. La Administración no crea el título, no crea la caducidad, simplemente la declara. El acto administrativo correspondiente no es, en términos corrientes, constitutivo sino declarativo»⁶⁷.

Contrarios a esta posición se muestran GONZÁLEZ PÉREZ y GONZÁLEZ NAVARRO⁶⁸, para quienes «la perención del procedimiento administrativo en Derecho español no opera "ope legis", sino a virtud de la declaración de la Administración, declaración que tiene valor constitutivo», lo que a nuestro juicio es indiscutible desde el momento en que, de acuerdo con el artículo 92.4 LRJ-PAC, se permite la posible excepción de la caducidad por razones de interés general.

Reconocido el carácter constitutivo de la declaración de la caducidad por parte de la Administración en los procedimientos iniciados a instancia de particular, resulta necesario concluir que la naturaleza jurídica de esta figura es, tanto formal, como materialmente, la de un acto jurídico.

C. ALCANCE DE LA CADUCIDAD DEL PROCEDIMIENTO

Partiendo de la base de que la caducidad del procedimiento se produce como consecuencia de la inactividad del administrado en un procedimiento por él iniciado debe puntualizarse desde un primer momento, en aras a la fijación del alcance de esta institución, que es éste un efecto extraordinario, y que, como bien señalan GARCÍA DE ENTERRÍA y FERNÁNDEZ⁶⁹, «la pasividad del administrado se traduce, pues, como regla general, en la pérdida de un trámite determinado y sólo por excepción en la caducidad del procedimiento como un todo».

Ello ha permitido, por otra parte distinguir los fenómenos de preclusión y de caducidad del procedimiento, de forma que siguiendo a GONZÁLEZ PÉREZ y GONZÁLEZ NAVARRO⁷⁰, podemos mantener que «la preclusión afecta a un acto aislado, mientras que la caducidad del procedimiento afecta a éste considerado como un todo».

67. RODRÍGUEZ-ARANA MUÑOZ, Jaime: *La caducidad en el Derecho administrativo español*, ob. cit., pg. 277.

68. GONZÁLEZ PÉREZ, Jesús y FRANCISCO GONZÁLEZ NAVARRO: ob. cit., pg. 1552.

69. GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo y Tomás-Ramón FERNÁNDEZ: *Curso de Derecho Administrativo II*, ob. cit., pg. 496.

70. GONZÁLEZ PÉREZ, Jesús y FRANCISCO GONZÁLEZ NAVARRO: ob. cit., pg. 1533.

El hecho de que la caducidad del procedimiento sea un efecto sólo predicable cuando la paralización impide continuar el mismo ha llevado a MENÉNDEZ REXACH⁷¹ a mantener que «la definición en la Ley 30/1992 de un nuevo supuesto de terminación consistente en la imposibilidad material de continuar por causas sobrevenidas, hubiera hecho innecesario, en realidad, mantener el supuesto de "caducidad" con sustantividad propia, ya que, tal como está regulada, esta denominada caducidad no es más que una manifestación de dicha imposibilidad de continuar, debida en este caso a la inactividad del interesado». No compartimos la posición de este autor por entender que el motivo de terminación del procedimiento que regula el apartado 2º del artículo 87 de la LRJ-PAC⁷² debe quedar circunscrito a causas *sobrevenidas* en el sentido de que no dependan de la voluntad de las partes que intervienen en el procedimiento.

Producida la caducidad del procedimiento, importa asimismo recordar que «ni la acción ni el derecho material se extinguen por la caducidad. Lo único que muere es el procedimiento»⁷³. De forma que, de acuerdo con lo expresado por GARCÍA DE ENTERRÍA y FERNÁNDEZ⁷⁴, los eventuales derechos del interesado causante de la misma quedan, en principio, intactos y podrían ser ejercitados posteriormente en otro procedimiento distinto. La caducidad, en suma, no produce por sí sola la prescripción de las acciones del particular o de la Administración (S. de 9 de octubre de 1981 [RJ 1982, 221]) pero los procedimientos caducados tampoco interrumpen los plazos prescriptorios, que siguen su curso normal como si tales procedimientos no hubieran existido (art. 92.3 LRJ-PAC).

71. MENÉNDEZ REXACH, Angel: «Procedimientos administrativos: finalización y ejecución», en la obra colectiva *La nueva Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común*, dirigida por LEGUINA VILLA, Jesús y Miguel SÁNCHEZ MORÓN, Tecnos, Madrid, 1993, pg. 258.

72. Art. 87 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común: «Terminación. 1. Pondrán fin al procedimiento la resolución, el desistimiento, la renuncia al derecho en que se funde la solicitud, cuando tal renuncia no esté prohibida por el Ordenamiento Jurídico, y la declaración de caducidad.

2. También producirá la terminación del procedimiento la imposibilidad material de continuar por causas sobrevenidas. La resolución que se dicte deberá ser motivada en todo caso».

73. GONZÁLEZ PÉREZ, Jesús y FRANCISCO GONZÁLEZ NAVARRO: ob. cit., pg. 1533.

74. GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo y Tomás-Ramón FERNÁNDEZ: *Curso de Derecho Administrativo II*, ob. cit., pg. 497.

2. LA CADUCIDAD EN LOS PROCEDIMIENTOS INICIADOS DE OFICIO

Junto a la caducidad de los procedimientos iniciados a instancia de los particulares, el segundo de los preceptos anunciados, venía contenido, hasta la reciente reforma llevada a cabo por la Ley 4/1999, de 13 de enero, en el apartado 4 del artículo 43 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común constituyendo, en realidad, una de las auténticas novedades aportadas por la Ley 30/1992 al regular por vez primera, y con carácter general⁷⁵, la caducidad por inactividad de la Administración de los procedimientos iniciados de oficio no susceptibles de producir actos favorables para los ciudadanos, siendo su tenor literal el siguiente:

Artículo 43. Actos presuntos.-(...) 4. Cuando se trate de procedimientos iniciados de oficio no susceptibles de producir actos favorables para los ciudadanos, se entenderán caducados y se procederá al archivo de las actuaciones, a solicitud de cualquier interesado o de oficio por el propio órgano competente para dictar la resolución, en el plazo de treinta días desde el vencimiento del plazo en que debió ser dictada, excepto en los casos en que el procedimiento se hubiera paralizado por causa imputable al interesado, en los que se interrumpirá el cómputo del plazo para resolver el procedimiento.

En base al precepto transcrito «hay que admitir –según GONZÁLEZ PÉREZ y GONZÁLEZ NAVARRO⁷⁶–, que la perención por inactividad formal imputable a la Administración que ha de resolver un procedimiento iniciado de oficio se define por los siguientes rasgos:

a) Actúa “ope legis”, por el simple transcurso del tiempo, sin necesidad de denuncia de la mora por el interesado.

b) Pese a regularse simultáneamente con la inactividad formal de la Administración en los procedimientos iniciados a instancia de parte, su mecánica es distinta, no siéndole de aplicación la petición de

75. La doctrina coincide en señalar como antecedentes de la perención por inactividad de la Administración el art. 3 del Decreto 2530/1976, de 8 de octubre, sobre Disciplina de Mercado, y el art. 9.3 de la Ley del Patrimonio Histórico Español de 25 de junio 1985. Sobre dichos antecedentes y la jurisprudencia que sustentaron, ver por todos GÓMEZ PUENTE, MARCOS: *La inactividad de la Administración*, Aranzadi. Pamplona, 1997, pgs. 525 a 535.

76. GONZÁLEZ PÉREZ, JESÚS y FRANCISCO GONZÁLEZ NAVARRO: ob. cit., pg. 1543.

certificación que para estos otros supuestos de inactividad formal prevé el artículo 44⁷⁷.

c) La eventual resolución que dicte la Administración, de oficio o a solicitud del interesado, haciendo constar que la perención se ha producido, tiene valor puramente declarativo y no constitutivo».

Como bien señalan los autores citados, a diferencia de lo que ocurre con la caducidad en los procedimientos iniciados a instancia de parte, el artículo 43 de la LRJ-PAC no preveía expresamente la obligación de apereibir a la Administración de la paralización del procedimiento que se le imputa. Esta diferencia de trato, a todas luces discriminatoria, ha sido denunciada por parte la doctrina que no ha dudado en resaltar la «necesidad de evitar que la Administración se vea sorprendida por una caducidad del procedimiento producida por el simple transcurso del tiempo (automáticamente) sin que, mediante la oportuna denuncia de la mora, se le dé la oportunidad de dictar el pronunciamiento sobre la cuestión de fondo»⁷⁸.

La solución a la injusta situación planteada resultaba por otra parte sencilla si, como propugnaban GARCÍA DE ENTERRÍA y FERNÁNDEZ⁷⁹, interpretáramos el confuso apartado 4º del artículo 43, en el sentido de considerar «imprescindible que el interesado solicite la caducidad al vencimiento del plazo establecido para resolver y el procedimiento continúe paralizado otros treinta días más a partir de esa solicitud». De esta forma, la perención seguiría produciéndose «ope legis», por el mero cumplimiento de los requisitos exigidos por la ley (se incluya o no entre éstos una previa intimación o denuncia de mora ante la Administración), no siendo necesario que sea declarada formalmente⁸⁰, pero teniendo la declaración, caso de producirse, valor puramente de-

77. Art. 44 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común: *Certificación de actos presuntos*.

1. Los actos administrativos presuntos se podrán hacer valer tanto ante la Administración como ante cualquier otra persona, natural o jurídica, pública o privada.

2. Para su eficacia, los interesados o la propia Administración deberán acreditar los actos presuntos mediante certificación emitida por el órgano competente que debió resolver expresamente el procedimiento, que deberá extenderla inexcusablemente en el plazo de veinte días desde que le fue solicitada, salvo que en dicho plazo haya dictado resolución expresa, sin que se pueda delegar esta competencia específica. (...)

78. GONZÁLEZ PÉREZ, JESÚS y FRANCISCO GONZÁLEZ NAVARRO: ob. cit., pg. 1561.

79. GARCÍA DE ENTERRÍA, EDUARDO y TOMÁS-RAMÓN FERNÁNDEZ: *Curso de Derecho Administrativo II*, ob. cit., pg. 497.

80. GÓMEZ PUENTE, MARCOS: *La inactividad de la Administración*, ob. cit., pgs. 535 y 536.

clarativo al no prever la norma en este caso la posibilidad de exceptuar la caducidad en atención al interés general.

Esta interpretación, como certeramente señalaban los propios GARCÍA DE ENTERRÍA y FERNÁNDEZ⁸¹, dejaba aún por resolver «otro problema serio en lo que respecta al funcionamiento de esta regla del artículo 43.4 y es el siguiente: la falta de determinación legal del plazo para resolver los procedimientos incoados de oficio. En efecto, el plazo máximo de tres meses al que se refiere el artículo 42.2⁸² es aplicable sólo, en defecto del que puedan establecer las normas de procedimiento especiales, a la resolución de «las solicitudes que se formulen por los interesados». No hay, pues, en la LRJ-PAC determinación de plazo alguno para resolver los procedimientos incoados de oficio, ni siquiera con el carácter de supletoria, por lo que las normas que regulen cada uno de ellos habrán de precisar en cada caso cuál es el plazo máximo para resolverlos, ya que, de otro modo, la regla establecida en el artículo 43.4 resultaría inaplicable (a menos que se utilizara por analogía el plazo máximo de tres meses establecido en el artículo 42.2 para los procedimientos incoados a solicitud de los interesados, que, en caso de silencio de la norma especial, sería la única solución)»⁸³.

La situación descrita viene a ser modificada por la reforma de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Pro-

81. GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo y Tomás-Ramón FERNÁNDEZ: *Curso de Derecho Administrativo II*, ob. cit., pg. 498.

82. Art. 42.2º de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común: «El plazo máximo para resolver las solicitudes que se formulen por los interesados será el que resulte de la tramitación del procedimiento aplicable en cada caso. Cuando la norma de procedimiento no fije plazos, el plazo máximo de resolución será de tres meses.

Cuando el número de solicitudes formuladas impidan razonablemente el cumplimiento de los plazos previstos en el procedimiento aplicable o el plazo máximo de resolución, el órgano competente para instruir o, en su caso, resolver las solicitudes, podrá proponer la ampliación de los plazos que posibilite la adopción de una resolución expresa al órgano competente para resolver o, en su caso, al órgano jerárquicamente superior.

La ampliación de los plazos a que se refiere este artículo no podrá ser superior al plazo inicialmente establecido en la tramitación del procedimiento.

Contra el acuerdo que resuelva sobre la ampliación de plazos no cabrá recurso alguno».

83. En el mismo sentido se pronuncia GÓMEZ PUENTE, MARCOS: *La inactividad de la Administración*, ob. cit., pg. 545: «La perención sólo puede tener lugar después de vencido el plazo máximo de resolución legalmente establecido sin que ésta se hubiere dictado (art. 43.1 LRJ-PAC). Como dije más atrás, la LRJ-PAC no prevé un plazo máximo de resolución para los procedimientos incoados de oficio. (...) Por ello, constituye una opinión unánime que la regla contenida en el art. 42.2 LRJ-PAC resulta aplicable, por analogía, a los procedimientos iniciados de oficio».

cedimiento Administrativo Común que acomete la Ley 4/1999, de 13 de enero, por la que se da nueva redacción, entre otros, a los artículos 43 y 44 de la Ley 30/1992, circunscribiendo el contenido del primero a la regulación del silencio administrativo en procedimientos iniciados a solicitud de interesado, y dedicando el segundo a la falta de resolución expresa en procedimientos iniciados de oficio, siendo el tenor de este último el siguiente:

En los procedimientos iniciados de oficio, el vencimiento del plazo máximo establecido sin que se haya dictado y notificado resolución expresa no exime a la Administración del cumplimiento de la obligación legal de resolver, produciendo los siguientes efectos:

1. En el caso de procedimientos de los que pudiera derivarse el reconocimiento o, en su caso, la constitución de derechos u otras situaciones jurídicas individualizadas, los interesados que hubieren comparecido podrán entender desestimadas sus pretensiones por silencio administrativo.

2. En los procedimientos en que la Administración ejercite potestades sancionadoras o, en general, de intervención, susceptibles de producir efectos desfavorables o de gravamen, se producirá la caducidad. En estos casos la resolución que declare la caducidad ordenará el archivo de las actuaciones, con los efectos previstos en el artículo 92.

En los supuestos en los que el procedimiento se hubiera paralizado por causa imputable al interesado, se interrumpirá el cómputo del plazo para resolver y notificar la resolución.

No cabe duda de que la actual regulación de la caducidad por inactividad de la Administración parece descartar, en contra de la opinión doctrinal mayoritaria, la necesidad de preaviso a la Administración para la consumación de la perención. En este sentido, resulta evidente que la nueva redacción del artículo 44 de la Ley 30/1992 refuerza la idea de automatismo en la aplicación del instituto perentorio al no exigir, ni tan siquiera, el transcurso de un plazo adicional al inicialmente concedido para resolver.

Con ello se deslucen los avances que no obstante han supuesto para la seguridad jurídica de los administrados tanto la referencia del cumplimiento del plazo, no ya para la adopción de una resolución, sino para la notificación fehaciente de la misma, como la extensión a todos los procedimientos iniciados de oficio de la fijación de plazos máximos de notificación de su resolución, que resulta de la nueva redacción del artículo 42 de la Ley de Régimen Jurídico de

las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común⁸⁴.

84. «Art. 42. Obligación de resolver.

1. La Administración está obligada a dictar resolución expresa en todos los procedimientos y a notificarla cualquiera que sea su forma de iniciación.

En los casos de prescripción, renuncia del derecho, caducidad del procedimiento o desistimiento de la solicitud, así como la desaparición sobrevenida del objeto del procedimiento, la resolución consistirá en la declaración de la circunstancia que concurra en cada caso, con indicación de los hechos producidos y las normas aplicables.

Se exceptúan de la obligación, a que se refiere el párrafo primero, los supuestos de terminación del procedimiento por pacto o convenio, así como los procedimientos relativos al ejercicio de derechos sometidos únicamente al deber de comunicación previa a la Administración.

2. El plazo máximo en el que debe notificarse la resolución expresa será el fijado por la norma reguladora del correspondiente procedimiento. Este plazo no podrá exceder de seis meses salvo que una norma con rango de Ley establezca uno mayor o así venga previsto en la normativa comunitaria europea.

3. Cuando las normas reguladoras de los procedimientos no fijen el plazo máximo para recibir la notificación, éste será de tres meses. Este plazo y los previstos en el apartado anterior se contarán:

a) En los procedimientos iniciados de oficio, desde la fecha del acuerdo de iniciación.

b) En los iniciados a solicitud del interesado, desde la fecha en que la solicitud haya tenido entrada en el registro del órgano competente para su tramitación.

4. Las Administraciones públicas deben publicar y mantener actualizadas, a efectos informativos, las relaciones de procedimientos, con indicación de los plazos máximos de duración de los mismos, así como de los efectos que produzca el silencio administrativo.

En todo caso, las Administraciones públicas informarán a los interesados del plazo máximo normativamente establecido para la resolución y notificación de los procedimientos, así como de los efectos que pueda producir el silencio administrativo, incluyendo dicha mención en la notificación o publicación del acuerdo de iniciación de oficio, o en comunicación que se les dirigirá al efecto dentro de los diez días siguientes a la recepción de la solicitud en el registro del órgano competente para su tramitación. En este último caso, la comunicación indicará además la fecha en que la solicitud ha sido recibida por el órgano competente.

5. El transcurso del plazo máximo legal para resolver un procedimiento y notificar la resolución se podrá suspender en los siguientes casos:

a) Cuando deba requerirse a cualquier interesado para la subsanación de deficiencias y la aportación de documentos y otros elementos de juicio necesarios, por el tiempo que medie entre la notificación del requerimiento y su efectivo cumplimiento por el destinatario, o, en su defecto, el transcurso del plazo concedido, todo ello sin perjuicio de lo previsto en el artículo 71 de la presente Ley.

b) Cuando deba obtenerse un pronunciamiento previo y preceptivo de un órgano de las Comunidades Europeas, por el tiempo que medie entre la petición, que habrá de comunicarse a los interesados, y la notificación del pronunciamiento a la Administración instructora, que también deberá serles comunicada.

c) Cuando deban solicitarse informes que sean preceptivos y determinantes del contenido de la resolución a órgano de la misma o distinta Administración, por el tiempo que medie entre la petición, que deberá comunicarse a los interesados, y la recepción del informe, que igualmente deberá ser comunicada a los mismos. Este plazo de suspensión no podrá exceder en ningún caso de tres meses.

d) Cuando deban realizarse pruebas técnicas o análisis contradictorios o dirimentes propuestos por los interesados, durante el tiempo necesario para la incorporación de los resultados al expediente.

e) Cuando se inicien negociaciones con vistas a la conclusión de un pacto o convenio en los términos previstos en el artículo 88 de esta Ley, desde la declaración formal al respecto y has-

3. LA FORMULACION DE UN CONCEPTO UNIVOCO DE CADUCIDAD DEL PROCEDIMIENTO

Ahora bien, y sin perjuicio de haber procedido por separado a una primera aproximación de estos preceptos, no cabe duda de que su existencia encierra un interrogante al que no podemos dejar de dar respuesta: ¿Puede hablarse de un concepto unívoco de caducidad del procedimiento administrativo o, por el contrario, existen dos clases diferentes de caducidad del procedimiento? A esta cuestión han tenido ocasión de referirse GONZÁLEZ PÉREZ y GONZÁLEZ NAVARRO⁸⁵, para quienes «no resulta fácil encerrar en una fórmula unitaria las dos clases de perención (mal llamada “caducidad del procedimiento”) que regula hoy la LRJ-PAC. Y ello porque el correspondiente acto terminal tiene carácter constitutivo cuando aquélla se produce por causa imputable al interesado y carácter meramente declarativo cuando tiene lugar por causa imputable a la Administración».

Hecha esta advertencia, que también podía desprenderse del análisis separado de los preceptos que hemos realizado anteriormente, los mencionados autores creen posible aventurar la siguiente definición: «forma de extinción del procedimiento que tiene lugar cuando, habiendo quedado paralizado por causa imputable al interesado o a la Administración, y requerido formalmente el causante de la paralización, persiste en su actitud

la conclusión sin efecto, en su caso, de las referidas negociaciones que se constatará mediante declaración formulada por la Administración o los interesados.

6. Cuando el número de las solicitudes formuladas o las personas afectadas pudieran suponer un incumplimiento del plazo máximo de resolución, el órgano competente para resolver, a propuesta razonada del órgano instructor, o el superior jerárquico del órgano competente para resolver, a propuesta de éste, podrán habilitar los medios personales y materiales para cumplir con el despacho adecuado y en plazo.

Excepcionalmente, podrá acordarse la ampliación del plazo máximo de resolución y notificación mediante motivación clara de las circunstancias concurrentes y sólo una vez agotados todos los medios a disposición posibles.

De acordarse, finalmente, la ampliación del plazo máximo, éste no podrá ser superior al establecido para la tramitación del procedimiento.

Contra el acuerdo que resuelva sobre la ampliación de plazos, que deberá ser notificado a los interesados, no cabrá recurso alguno.

7. El personal al servicio de las Administraciones públicas que tenga a su cargo el despacho de los asuntos, así como los titulares de los órganos administrativos competentes para instruir y resolver son directamente responsables, en el ámbito de sus competencias, del cumplimiento de la obligación legal de dictar resolución expresa en plazo.

El incumplimiento de dicha obligación dará lugar a la exigencia de responsabilidad disciplinaria, sin perjuicio a la que hubiere lugar de acuerdo con la normativa vigente».

85. GONZÁLEZ PÉREZ, JESÚS y FRANCISCO GONZÁLEZ NAVARRO: Comentarios a la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común, t. II, Civitas. Madrid, 1997, pg. 1528.

obstaculizadora haciendo imposible que pueda dictarse el pronunciamiento sobre la cuestión de fondo»⁸⁶.

No da cuenta sin embargo la anterior definición de una limitación importante y a nuestro juicio injustificada, que presenta en la actualidad la normativa reguladora de la caducidad de los procedimientos administrativos. En efecto, el estudio del Derecho positivo no nos permite en absoluto concluir, como de la definición pudiera desprenderse, que cualquier paralización de un procedimiento administrativo llevará aparejada la caducidad del mismo si el responsable de la obstaculización no subsanara la misma tras su intimación dentro del plazo que le fuera legalmente fijado.

Antes al contrario, resulta decisivo en la actualidad para la aplicación del instituto de la caducidad que la paralización del procedimiento sea imputable precisamente a la persona que lo inició. De esta forma, puede observarse que en los procedimientos iniciados a instancia de un particular sólo la inactividad de éste puede conllevar, de acuerdo con lo prevenido en el artículo 92 de la LRJ-PAC, la terminación por caducidad, y que tal y como previene el nuevo artículo 44 del mismo texto legal, la inactividad de la Administración sólo es relevante a los efectos de la caducidad de un procedimiento cuando el mismo ha sido iniciado de oficio (*cuando se ejercite potestades sancionadoras o, en general, de intervención, susceptibles de producir efectos desfavorables o de gravamen*).

Tan importante limitación de la aplicación de la perención no puede desde luego juzgarse casual o caprichosa, y por ello debemos en este punto intentar desvelar cuales son las razones que tras la misma subyacen así como determinar si las mismas permiten seguir manteniendo las actuales exclusiones.

En este orden de ideas resultan especialmente esclarecedoras las afirmaciones del profesor RODRÍGUEZ-ARANA MUÑOZ⁸⁷, quien comentando el artículo 92 de la LRJ-PAC, señalaba como «en realidad, la caducidad del procedimiento administrativo es un modo de terminación del procedimiento administrativo por causa imputable al interesado.

86. GONZÁLEZ PÉREZ, Jesús y FRANCISCO GONZÁLEZ NAVARRO: *Comentarios a la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común*, t. II, Civitas, Madrid, 1997, pg. 1528.

87. RODRÍGUEZ-ARANA MUÑOZ, Jaime: *La caducidad en el Derecho administrativo español*, ob. cit., pg. 23.

Es decir, tiene un evidente matiz sancionador...». El mismo matiz sancionador, en este caso para la Administración, podría también ser detectado en la regulación que el artículo 43.4 de la LRJ-PAC hace de la caducidad en los procedimientos iniciados de oficio, sanción que decaería cuando como consecuencia de la misma pudiera derivarse un perjuicio, o una privación del beneficio esperado⁸⁸, para la parte no culpable, es decir para el particular con quien el procedimiento se sigue.

Ahora bien, ¿se ha conseguido realmente con la actual regulación convertir a la caducidad en una sanción?, y lo que es no menos importante ¿debe mantenerse la mencionada concepción sancionadora del instituto de la perención?

El primero de estos interrogantes encuentra fácil respuesta en el razonamiento de GÓMEZ PUENTE⁸⁹, quien en relación con los expedientes iniciados a instancia de parte de los que puedan derivarse efectos desfavorables para el particular se plantea la incógnita de «si en estos casos sobreviene la perención por causa de una paralización imputable al interesado. De ser así, éste podría evitar las consecuencias negativas del procedimiento que él mismo instó, lo que parece contrario al interés público (manifestado al iniciarse el expediente) y a los principios de buena fe y de vinculación del particular a sus propios actos. Pero, aparte de la perención ¿qué otra salida podría darse a los expedientes en dicha situación? Como no sea la de considerarlos vivos por tiempo indefinido (lo que repugna a la seguridad jurídica y eficacia administrativa), no veo que podría hacerse con ellos». En consecuencia, puede afirmarse que en el supuesto planteado el ordenamiento, lejos de sancionar al responsable de la paralización del procedimiento, posibilita mediante la caducidad la elusión de los efectos desfavorables que en principio hubiera aparejado el procedimiento.

88. Respecto del alcance que debe otorgarse a la expresión «no susceptibles de producir actos favorables» utilizada por el artículo 43.4^º de la LRJ-PAC, puede señalarse la opinión de SAINZ MORENO, Fernando: «Obligación de resolver y actos presuntos», en la obra colectiva *La nueva Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común*, dirigida por LEGUINA VILLA, Jesús y Miguel SÁNCHEZ MORÓN: Tecnos, Madrid, 1993, pgs. 149 y 150: «Caducidad de procedimientos iniciados de oficio no susceptibles de producir actos favorables para los ciudadanos. Este supuesto comprende no sólo los procedimientos sancionadores sino cualesquiera otros no favorables (por ejemplo, limitadores del ejercicio de actividades o del disfrute de situaciones o, simplemente, indiferentes)».

89. GÓMEZ PUENTE, Marcos: *La inactividad de la Administración*, ob. cit., pg. 540.

Mucho más difícil resulta dar respuesta al segundo de los interrogantes planteados, en la medida en que ello exige un pronunciamiento sobre aspectos esenciales al concepto del instituto de la caducidad. Nuestro juicio sobre la conveniencia de mantener el cariz sancionador que en la actualidad subyace en la normativa reguladora de la perención depende estrechamente de cuál creamos que es el fundamento jurídico que debe inspirar esta institución y, en definitiva, de cuál creamos que es el interés jurídico que la misma protege.

En este punto, debemos rechazar cualquier carácter sancionador que pretenda atribuirse al instituto que nos ocupa porque creemos que *la caducidad sirve, o debería servir, exclusivamente los fines del principio de seguridad jurídica, constituyendo, a falta de otra solución, la respuesta prevista por el ordenamiento a la incertidumbre que supone la excesiva paralización de un procedimiento y la consiguiente pendencia injustificada de la situación de sujeción que el mismo comporta.*

Ante una inicial paralización del procedimiento el ordenamiento puede en efecto arbitrar diversas medidas. Algunas de estas medidas serán soluciones tendentes a propiciar una resolución del procedimiento, pudiendo encuadrarse en esta categoría la adopción del impulso de oficio (para evitar la paralización debida a la inactividad del particular que verá tan sólo caducada la instancia no aprovechada), o la institución del silencio administrativo (que mediante la adopción de un acto presunto combate la inactividad de la Administración). La caducidad en cambio constituye una medida que no pretende dar solución al procedimiento, sino tan sólo extinguirlo, por cuanto su paralización supone una lesión al principio de seguridad jurídica. *Ello explica, a nuestro juicio, que la caducidad no conlleve efecto extintivo alguno sobre los derechos o las acciones que en el procedimiento debían hacerse valer, puesto que en estos momentos, la incertidumbre que se combate no es la que, en relación con la existencia o inexistencia de los mismos, origina su no ejercicio durante el plazo de prescripción, sino tan sólo la derivada de la pendencia de la sujeción que conlleva la paralización del procedimiento.*

Debe en consecuencia concluirse, que la adopción de este concepto de caducidad permite defender la radical independencia de esta institución con la de la prescripción. Como señala MARTÍN CÁCERES⁹⁰, «estando presididos ambos institutos por el principio de seguridad ju-

90. MARTÍN CÁCERES, Adriana Fabiola: *La prescripción del crédito tributario*, Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons. Madrid, 1994, pg. 26.

rídica, es la propia situación contemplada desde su perspectiva temporal lo que determina la aplicación de uno u otro régimen extintivo, en función de las exigencias que dicho principio determine en cada caso». En definitiva, siendo, ambas, instituciones que sirven al principio de seguridad jurídica, estamos en realidad ante defensas distintas para vulneraciones diferentes de dicho principio. Quiere con ello decirse que el ordenamiento puede, para una misma relación jurídica de base, prever la aplicación de ambos institutos o la de uno sólo de ellos, en función de cuáles sean las vulneraciones del principio de seguridad que pretenden ser evitadas. Prescripción y caducidad no son, desde luego, institutos que se condicionen, pero tampoco que se excluyan. Buena muestra de esta posible coexistencia la tenemos en el apartado 3º del artículo 92 de la LRJ-PAC, cuando dispone que «la caducidad no producirá por sí sola la prescripción de las acciones del particular o de la Administración, pero los procedimientos caducados, no interrumpirán el plazo de prescripción».

Negado el carácter sancionador del instituto de la perención y considerando que el mismo tiene como único contenido la protección de la persona sometida a la situación de sujeción frente a la actual incertidumbre que representa el procedimiento paralizado, no creemos que exista problema alguno en permitir la futura utilización de alguno de los actos del procedimiento extinguido⁹¹. Máxime cuando, como señalan GONZÁLEZ PÉREZ y GONZÁLEZ NAVARRO⁹², «admitir que los actos de prueba realizados en el procedimiento caducado pueden hacerse valer en un procedimiento posterior parece estar en la línea de la deseable celeridad y eficacia, estar de acuerdo con la libertad en los medios de prueba del artículo 80.1, y, en cierto modo, se inspira en el

91. En esta línea se ha pronunciado también RODRÍGUEZ-ARANA MUÑOZ, Jaime: ob. cit., pg. 33; y en el seno de la doctrina financiera PÉREZ ROYO, Ignacio: «La prescripción en las actuaciones inspectoras», en *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 96, octubre-diciembre, 1997, pg. 569: «Es lo más parecido a que el procedimiento no se hubiera iniciado. Y no es exactamente así porque no está claro que parte de lo actuado en el procedimiento no sirva o pueda utilizarse posteriormente en un nuevo procedimiento que se abra con idéntica finalidad al anterior. Este problema carece por completo de regulación, pero parece coherente con el principio de eficacia en el funcionamiento de las Administraciones Públicas y de economía procesal, y en cierta medida también con el principio de conservación de los actos administrativos, que todas aquellas pruebas o actuaciones realizadas en el procedimiento caducado puedan servir —y no tengan que repetirse— dentro de un procedimiento posterior. Y este procedimiento posterior con idéntico contenido puede existir porque en ningún caso la caducidad acarrea por sí sola la pérdida de la acción o el derecho ejercido en el mismo».

92. GONZÁLEZ PÉREZ, Jesús y FRANCISCO GONZÁLEZ NAVARRO: ob. cit., pg. 1553.

mismo principio que el artículo 66, principio de la conservación del acto administrativo»⁹³.

93. En contra de esta posibilidad se manifiesta MANRESA Y NAVARRO, José María: *Comentarios a la Ley de Enjuiciamiento Civil*, t. II, Instituto Editorial Reus, Madrid, 1953, pgs. 396 y 397: «En estos principios de equidad y de justicia se funda la disposición que estamos comentando para declarar que la caducidad de la primera instancia, aunque pone fin al procedimiento, no extingue la acción, la cual podrá ejercitarse de nuevo en el juicio correspondiente. (...) Y como a la vez ordena la ley que esto se haga entablado nueva demanda, claro es que el actor no podrá ayudarse de ninguna cosa que fuera escrita en los actos del pleito primero, como previene la ley de Partida la cual no se opone a que se pida el desglose y entrega de los documentos que en él hubiera presentado y necesite para fundar la nueva demanda». En su razonamiento el mencionado autor apela a la Ley 9^a, Tít. 22 de la Partida 3^a. «Según esta ley, cuando el actor, después de comenzado el pleito por demanda o por contestación, lo abandona por pereza o maliciosamente, si instaba su curso el demandado, debía el juez emplazar al actor para que viniese a continuarlo y a oír la sentencia. Si no comparecía debía ser absuelto el demandado, siempre que aquél no hubiese probado su acción pudiendo hacerlo; pero si no pudo, o el juez dudase para dar su fallo, entonces —dice la Ley— puede quitar al demandado que non sea tenuto de responder al demandador, en razón de aquellos actos que pasaron por este pleito; mas nonle debe dar por quitto de aquella cosa que el demandaba. Y añade que, en tal caso, podría después el actor entablar de nuevo su demanda ejercitando la misma acción, pero sin poderse ayudar de ninguna cosa que fuese escrita en los actos del pleito primero, porque el demandante fué dado en juyzio por quitto dellos».

Capítulo III

La caducidad en Derecho procesal: la caducidad de la instancia

Además de las figuras de la caducidad de derechos y la caducidad del procedimiento, anteriormente analizadas, nuestro ordenamiento jurídico conoce, en el orden procesal, una tercera manifestación del instituto que nos ocupa, la denominada caducidad de la instancia. Esta institución es sin duda la que presenta unos orígenes más remotos⁹⁴ y la que, en la actualidad, es regulada con mayor extensión. A la misma dedica en concreto la Ley de Enjuiciamiento Civil el Título X de su libro primero, artículo 411 a 420 inclusive. Según el primero de estos preceptos

Se tendrán por abandonadas las instancias en toda clase de juicios y caducarán de derecho, aun respecto de los menores o incapacitados, si no se insta su curso:

- a) Dentro de cuatro años, cuando el pleito se hallare en primera instancia.
- b) De dos si estuviere en segunda instancia.
- c) De uno se estuviere pendiente de recurso de casación.

Estos términos se contarán desde la última notificación que se hubiere hecho a las partes.

De acuerdo con ello, GUASP⁹⁵, define la figura analizada entendiéndolo que la «caducidad de la instancia es, pues, la extinción del proceso que se produce por su *paralización* durante *cierto tiempo* en que *no se realizan actos procesales de parte*».

94. Sobre los orígenes romanos de la caducidad de la instancia pueden consultarse las aportaciones de PALLARES, Eduardo: *Diccionario de Derecho Procesal Civil*, 15^a edición, «Porrua, SA». México, 1983; pgs. 119 y ss.; y GÓMEZ CORRALIZA, Bernardo: *La caducidad*, Montecorvo, Madrid, 1990.

95. GUASP, Jaime: *Derecho Procesal Civil*, t. I, 4^a edición, revisada y adaptada por ARAGONES, Pedro, Civitas, Madrid, 1998, pg. 502.

Es requisito indispensable para la aplicación del presente instituto, como señala PRIETO CASTRO⁹⁶, el que «la causa de la paralización debe ser imputable a la parte, por lo cual quedan excluidos los casos de fuerza mayor y las causas independientes a la voluntad de los litigantes⁹⁷ o dependientes del Tribunal, y es indiferente que sea debida a acuerdo entre ellas». «La inactividad —como bien apunta CHIOVENDA⁹⁸— debe ser inactividad de parte (voluntaria o involuntaria, no importa), no de Juez, puesto que si la simple inactividad de Juez pudiese producir la caducidad, sería remitir al arbitrio de los órganos del Estado la cesación del proceso».

En base a las anteriores notas y en relación a su naturaleza jurídica, podemos afirmar, siguiendo a GUASP⁹⁹ que «a diferencia de la renuncia, desistimiento, allanamiento o acuerdo, que son verdaderos actos jurídicos, unilaterales o plurilaterales, el caso de la caducidad de la instancia no es un acto de ninguna clase, sino un hecho: el transcurso del tiempo sin la realización de hechos o actos procesales, dentro de un proceso pendiente y paralizado. Es evidente que dicho transcurso de tiempo no puede configurarse en modo alguno como un acto, puesto que no es una modificación de la realidad producida por la intervención de una voluntad humana, ni tampoco podría considerarse a la abstención de las partes durante el tiempo señalado como una especie de la figura llamada *acto omisivo* o *por omisión*». La apreciación del mencionado hecho deberá por otra parte realizarse de oficio, tal y como previene el artículo 413 de la Ley de Enjuiciamiento Civil¹⁰⁰, por lo que dado el carácter automático con la que la caducidad opera «la realización de un acto de impulso antes de tal declaración judicial no detendría la caducidad ya producida y declarada después»¹⁰¹.

96. PRIETO CASTRO, Leonardo: *Exposición del Derecho Procesal de España*, t. I, Librería General. Zaragoza, 1941, pg. 301.

97. Art. 412 de la LECiv: «No procederá la caducidad de la instancia por el transcurso de los términos señalados en el artículo anterior, cuando el pleito hubiera quedado sin curso por fuerza mayor o por cualquier otra causa independiente de la voluntad de los litigantes. En estos casos se contarán dichos términos desde que los litigantes hubieren podido instar el curso de los autos».

98. CHIOVENDA, José: *Principios de Derecho Procesal Civil*, t. II, vol. I, Instituto Editorial Reus. Madrid, pg. 385.

99. GUASP, Jaime: *Derecho Procesal Civil*, t. I, ob. cit., pg. 503.

100. Art. 413 de la Ley de Enjuiciamiento Civil: «Será obligación del Secretario o actuario, en cuyo oficio radiquen los autos, dar cuenta al Juez o Tribunal respectivo, luego que transcurran los términos señalados en el artículo 411, para que se dicte de oficio la providencia correspondiente».

101. PRIETO-CASTRO Y FERRÁNDIZ, Leonardo: *Tratado de Derecho Procesal Civil*, Aranzadi. Pamplona, 1982, pg. 854.

Al igual que ocurriera con las figuras antes analizadas, «el fundamento del instituto de la caducidad de la instancia puede apoyarse principalmente en dos distintos motivos: uno de orden subjetivo, que ve en la presunta intención de las partes de abandonar el proceso la razón íntima de la extinción, y otro de orden objetivo, que se fija, por el contrario, en la necesidad de evitar la pendencia indefinida de los procesos, por el peligro que esto lleva consigo para la seguridad jurídica»¹⁰². La protección de la seguridad jurídica viene dada, como señala RAMOS MÉNDEZ¹⁰³, por el hecho de que «la institución está pensada para liberar a los Tribunales de una litispendencia indefinida y cerrar definitivamente los juicios que han permanecido inmóviles durante un plazo más o menos largo». Resulta en consecuencia que el titular del interés protegido es el propio Estado quien, de acuerdo con CHIOVENDA «entiende librar a sus propios órganos de la necesidad de proveer las demandas y de todas las obligaciones derivadas de la existencia de una relación procesal»¹⁰⁴.

Ahora bien, como prosigue RAMOS MÉNDEZ¹⁰⁵, «así formulado el principio parece que nunca podría tener lugar, después de haberse instaurado el principio de impulso oficial mediante Real Decreto-ley de 2 de abril de 1924», ya que «en un juicio en que domine el impulso oficial no es posible la caducidad»¹⁰⁶. Creemos no obstante con GUASP¹⁰⁷ que aunque la caducidad de la instancia ha perdido gran parte de su antigua importancia, la misma puede encontrar todavía aplicación, principalmente en el supuesto de que el proceso quede paralizado por voluntad expresa de las partes litigantes.

Cuando resulta aplicable la caducidad de la instancia tiene normalmente por objeto el proceso cuya extinción supone, aunque esta regla general de aceptarse con excepciones ya que, como señala el propio GUASP¹⁰⁸, «hay partes de un proceso a las se puede aplicar la ca-

102. GUASP, Jaime: *Derecho Procesal Civil*, t. I, ob. cit., pg. 504.

103. RAMOS MÉNDEZ, Francisco: *Derecho Procesal Civil*, Bosch. Barcelona, 1980, pg. 638.

104. CHIOVENDA, José: *Principios de Derecho Procesal Civil*, ob. cit., pg. 384. En igual sentido se ha pronunciado PRIETO CASTRO, Leonardo: *Exposición del Derecho Procesal de España*, t. I, ob. cit., pg. 301: «Caducidad de la instancia (del juicio) es la cesación de efectos de la litispendencia declarada por la Ley cuando ambas partes permanecen inactivas durante el tiempo que señala. Es una especie de prescripción establecida por la necesidad de librar a los órganos judiciales de las obligaciones y los inconvenientes de una litispendencia eterna, y que obedece a las mismas razones que aquella».

105. RAMOS MÉNDEZ, Francisco: *Derecho Procesal Civil*, ob. cit., pg. 638.

106. CHIOVENDA, José: *Principios de Derecho Procesal Civil*, t. II, vol. I, ob. cit., pg. 385.

107. GUASP, Jaime: *Derecho Procesal Civil*, t. I, ob. cit., pg. 504.

108. GUASP, Jaime: *Derecho Procesal Civil*, t. I, ob. cit., pg. 503.

ducidad independientemente del resto del mismo, y hay procesos enteros a los que la caducidad no es aplicable, como ocurre, en nuestro derecho positivo, con los de ejecución, a tenor de lo establecido en el artículo 418¹⁰⁹ de la ley procesal».

Debe resaltarse además que a tenor del artículo 419 de la Ley de Enjuiciamiento Civil «la caducidad de la primera instancia no extingue la acción, la cual podrá ejercitarse de nuevo en el juicio correspondiente, y entablándose nueva demanda, si no hubiere prescrito, con arreglo a derecho». «Nada dice —sin embargo— la Ley de Enjuiciamiento Civil en cuanto a los materiales que se hayan obtenido o producido en la instancia que se trate, especialmente pruebas. Acerca de este particular encontramos dos criterios legislativos muy dispares: el Nuevo Código francés prohíbe que se haga uso de materiales de la instancia caducada, en ningún sentido (art. 389 de dicho Código); y el Código italiano, por el contrario, establece la regla general de que la extinción del proceso hace ineficaces los actos realizados en él, pero no las sentencias sobre el fondo que hayan podido recaer en él ni las que se refieran a la competencia; y en cuanto a las pruebas practicadas, el Código remite a la regla general de valoración de la misma (art. 310 de dicho Código)¹¹⁰».

En este punto, en consonancia con lo mantenido en los apartados anteriores y de acuerdo con CHIOVENDA¹¹¹, entendemos que «la caducidad pone fin al proceso considerado como relación jurídica, pero no destruye los actos realizados y, por tanto, no priva a los actos del valor jurídico que pueden tener en sí, o sea separados de la relación caducada. (...) La caducidad no extingue las pruebas que resulten de los actos».

109. Art. 418 de la Ley de Enjuiciamiento Civil: «Las disposiciones de los artículos que preceden no serán aplicables a las actuaciones para la ejecución de las sentencias firmes. Estas actuaciones podrán promoverse hasta conseguir el cumplimiento de la ejecutoria, aun que hayan quedado sin curso durante los plazos señalados en el artículo 411».

110. PRIETO-CASTRO Y FERRÁNDIZ, Leonardo: *Tratado de Derecho Procesal Civil*, ob. cit., pg. 855.

111. CHIOVENDA, José: *Principios de Derecho Procesal Civil*, t. II, vol. I, ob. cit., pg. 386.

Capítulo IV

Conclusión

Tras el estudio realizado en las páginas anteriores creemos estar en condiciones de afirmar la existencia de un concepto de caducidad propio al ordenamiento jurídico en su conjunto del que pueden encontrarse aplicaciones concretas en las diferentes ramas que lo componen. Así entendemos que la caducidad de derechos del Derecho privado, la caducidad de la instancia del Derecho procesal y la caducidad del procedimiento propia del Derecho público presentan una sustancial identidad pese a las particularidades que a cada una impone el orden que la regula.

Desde la perspectiva de la teoría general del Derecho, la caducidad es uno de los medios de defensa del principio de seguridad jurídica frente a la incertidumbre que representa la sujeción de una persona a las resultas de la voluntad de otra. Resulta por tanto inherente al concepto de caducidad la posibilidad de que una voluntad pueda poner término a la situación de pendencia, lo que la distingue de la mera temporalidad, siendo la falta de ejercicio de dicha voluntad en el término prescrito la que produce que, por ley, se acabe con la injustificada sujeción.

La caducidad se distingue de la prescripción extintiva en que su objeto no es servir de instrumento para combatir la incertidumbre que genera el no ejercicio de los derechos o de las acciones durante un dilatado plazo. Por ello, la caducidad no tiene efectos extintivos ni para los derechos subjetivos ni para las acciones que sobre los mismos se tengan, sino tan sólo para las facultades de creación, modificación o cese que sobre los mismos se derivan del derecho potestativo o del procedimiento al que se pone fin.

No pueden admitirse en consecuencia las posiciones que pretenden diferenciar prescripción y caducidad en base a la intensidad con que se protege el principio de seguridad jurídica. Así, no podemos

compartir, con el Tribunal Supremo¹¹² que «la caducidad, por virtud del principio de la tutela judicial efectiva, sólo puede acordarse en supuestos claros y terminantes en que de manera indiscutible deba asumirse la insubsanabilidad en aras del principio de seguridad jurídica», ya que, como bien apunta el Tribunal Constitucional¹¹³, «el marcar un límite temporal al no uso de los recursos no es, obviamente, atentatorio al derecho que proclama el artículo 24.1 de la Constitución Española».

SEGUNDA PARTE

LA CADUCIDAD EN DERECHO TRIBUTARIO

112. Sentencia del Tribunal Supremo de 5 de febrero de 1986 (RJ 1986, 2149).

113. Auto 196/1984 del Tribunal Constitucional.

La aptitud de la caducidad para servir los fines de la seguridad jurídica en Derecho tributario

En el estudio de la aptitud de la caducidad para servir los fines de la seguridad jurídica en el marco de las relaciones tributarias, que pretendemos abordar, no cabe duda que son de gran utilidad muchas de las afirmaciones que acaban de ser realizadas en relación con la distinción entre el instituto de la prescripción y la figura objeto de nuestro trabajo. Y ello es así porque si bien es cierto que defendemos que la auténtica distinción entre estas instituciones radica en la diversidad de las agresiones frente a las cuales protegen un mismo interés, el de la seguridad jurídica, no lo es menos que creemos que esta distinción tiene una plasmación en cuanto a las relaciones que pueden ser objeto de las mencionadas agresiones.

Este ha sido, por otra parte, el prisma desde el que más comúnmente ha sido analizada la cuestión por nuestra doctrina, tradicionalmente más interesada por el estudio de la prescripción que por el de la caducidad. Destacan en esta línea las reflexiones del profesor FALCÓN Y TELLA¹¹⁴, quién no duda en poner de manifiesto como en «la dinámica aplicativa del tributo, nos encontramos con una variada gama de situaciones jurídicas, del particular y de la Administración, algunas de las cuales son reconducibles al esquema clásico de la relación obligacional, y por tanto, en principio, susceptibles de prescripción. Pero junto a estos vínculos de naturaleza obligacional –entre los que ocupa un lugar fundamental la obligación tributaria en sentido estricto, es decir, la obligación que tiene por objeto la entrega de la cuota tributaria–, la aplicación del tributo da lugar a otras situaciones de muy diverso tipo (potestades de la Administración, facultades y acciones del particular, intereses legítimos, etc.), sometidas unas veces a plazos de caducidad, y afectadas,

114. FALCÓN Y TELLA, Ramón: *La prescripción en materia tributaria*, ob. cit., pgs. 26 y 27.

en otras ocasiones, por la prescripción de la obligación tributaria principal».

De esta forma «ocurre que algunas de estas situaciones –las potestades administrativas, y las facultades y acciones del particular– no pueden quedar sometidas, por su propia naturaleza, a prescripción, sino, en su caso, a plazos preclusivos o de caducidad»¹¹⁵. Las potestades, en definitiva, «dado su origen legal y sobre todo su carácter genérico, sólo pueden estar sometidas a plazos de caducidad, que implican la imposibilidad de su ejercicio en un supuesto concreto; pero la potestad continúa siempre íntegra, y puede ser ejercitada en todos los demás casos»¹¹⁶. «Por otro lado, determinados vínculos de tipo obligacional –las obligaciones accesorias y las obligaciones formales, por ejemplo– no son objeto de prescripción autónoma, sino que simplemente, dado su carácter instrumental respecto a la obligación tributaria principal, se ven afectados por la prescripción de esta última»¹¹⁷.

La confusión que presenta la cuestión se acentúa cuando no podemos predicar la aplicación de alguno de estos institutos a una genérica categoría jurídica. Así, no podemos decir que todos los derechos sean susceptibles de prescripción pues, como bien señala FALCÓN Y TELLA¹¹⁸, «los llamados derechos de configuración jurídica (Gestaltungsrechte) no son susceptibles de prescripción, porque no son verdaderos derechos subjetivos, sino facultades ligadas a otras situaciones jurídicas, y por tanto no pueden prescribir autónomamente». Tampoco simplifica el asunto la afirmación del autor citado de que «los derechos subjetivos propiamente dichos son susceptibles tanto de prescripción como de caducidad. Todo depende de la configuración temporal por el ordenamiento positivo de las posibilidades de ejercicio de los mismos».

Sin perjuicio de volver sobre estas cuestiones para exponer cual es exactamente nuestra posición al respecto, lo cierto es que las anteriores consideraciones, unidas a la existencia en nuestro ordenamiento del artículo 64 de la Ley General Tributaria, han generado un interesante debate doctrinal al que debemos, a nuestro juicio, referirnos.

115. FALCÓN Y TELLA, Ramón: *La prescripción en materia tributaria*, ob. cit., pg. 45.

116. FALCÓN Y TELLA, Ramón: *La prescripción en materia tributaria*, ob. cit., pg. 52.

117. FALCÓN Y TELLA, Ramón: *La prescripción en materia tributaria*, ob. cit., pg. 45.

118. FALCÓN Y TELLA, Ramón: *La prescripción en materia tributaria*, ob. cit., pg. 49.

El artículo 64 de la Ley General Tributaria, germen de la polémica suscitada disponía, en relación a la prescripción que:

Prescribirán a los cinco años los siguientes derechos y acciones:

- a) El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, salvo en el Impuesto de Sucesiones, en el que el plazo será de diez años.
- b) La acción para exigir el pago de las deudas liquidadas.
- c) La acción para imponer sanciones tributarias, con la salvedad establecida en la letra a); y
- d) El derecho a la devolución de ingresos indebidos.

La vigencia de este precepto en relación con la polémica que vamos a referir queda sustancialmente garantizada por el hecho de que la Ley 1/1998, de Derechos y garantías de los Contribuyentes haya recogido la expresada norma, aunque con importantes modificaciones en cuanto al plazo que no afectan a la cuestión debatida, en su artículo 24¹¹⁹. Los términos de la polémica, han sido expresados por FALCÓN Y TELLA¹²⁰ para quien, dado que «el artículo 64 de la Ley General Tributaria se refiere a la “prescripción” de determinadas potestades administrativas, como la liquidatoria o la recaudatoria», y teniendo en cuenta lo hasta aquí expuesto «se deduce que en estos casos será necesario proceder a una interpretación correctiva: o bien no se trata de plazos de prescripción, sino de caducidad, o bien dichos plazos no operan directamente sobre las potestades administrativas, sino sobre la obligación a cuya determinación o exigencia dichas potestades se encaminan»¹²¹. Ambas opciones han encontrado valedores en nuestra doctrina siendo sus posiciones, junto con la nuestra, las que a continuación pasamos a examinar.

119. El art. 25 y la disposición transitoria 1ª de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, habían rebajado previamente el plazo de prescripción en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones a 5 años.

El tenor del art. 24 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes es el siguiente:

«Art. 24. *Prescripción.*—Prescribirán a los cuatro años los siguientes derechos y acciones:

- a) *El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.*
- b) *La acción para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas.*
- c) *La acción para imponer sanciones tributarias.*
- d) *El derecho a la devolución de ingresos indebidos.*

120. FALCÓN Y TELLA, Ramón: *La prescripción en materia tributaria*, ob. cit., pg. 53.

121. No podemos dejar de señalar en este punto la preferencia del autor por la segunda de las posibilidades expuestas.

1. POSICIONES CONTRARIAS AL RECONOCIMIENTO DEL INSTITUTO DE LA PRESCRIPCIÓN EN UNA FASE ANTERIOR A LA LIQUIDACIÓN DE LA DEUDA TRIBUTARIA

Entre los defensores de la primera de estas dos opciones debe sin duda destacarse la posición del profesor SÁINZ DE BUJANDA¹²², para quien resulta evidente que «por la naturaleza estrictamente legal de la deuda tributaria, la Administración no tiene un *derecho* a determinarla, sino una *potestad* para hacerlo, un poder deber, en el ejercicio de sus funciones (potestad liquidadora) que no puede prescribir aunque sí caducar. Lo que prescribirá, en su caso, no es el derecho a liquidar, sino el propio crédito tributario».

Avanzando en esta línea, ESEVERRI MARTÍNEZ¹²³ manifiesta que «el poder de la Hacienda Pública para exigir el crédito tributario le viene dado por la realización del hecho imponible que para su ejercicio necesita del desarrollo de un conjunto de potestades administrativas tendentes a su gestión; la ineficacia en el tiempo no debe referirse a ese poder que legitima al titular del derecho de crédito frente al sujeto pasivo, sino al ejercicio de las potestades que permiten la ejecución de aquél e insisto que el ejercicio de esas potestades está sujeto a plazos de decadencia y no de prescripción». Por lo tanto, para el autor citado¹²⁴, «hubiera sido más acorde con las técnicas para la aplicación del tributo y más adecuado con la naturaleza de las instituciones que la sirven, el establecimiento de plazos de caducidad que determinen la decadencia de las actuaciones de los órganos de la administración tendentes a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación; y de este modo hubiera resultado innecesaria también la fórmula del artículo 31.3 del reglamento General para la Inspección de los tributos presumiendo la interrupción de las actuaciones inspectoras por el transcurso de seis meses».

«Entendido así el análisis de las potestades tributarias —para ESEVERRI MARTÍNEZ¹²⁵— la ineficacia por el transcurso del tiempo de las pretensiones administrativas en orden a la recaudación del tributo alteraría su actual composición jurídica y el artículo 64 LGT ya no pasaría

122. SÁINZ DE BUJANDA, Fernando: *Lecciones de Derecho Financiero*, 4ª ed., Facultad de Derecho, Universidad Complutense. Madrid, 1986, pg. 262.

123. ESEVERRI MARTÍNEZ, Ernesto: «Apuntes sobre la prescripción tributaria», en *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 57, 1988, pgs. 14 y 15.

124. ESEVERRI MARTÍNEZ, Ernesto: ob. cit., pg. 26.

125. ESEVERRI MARTÍNEZ, Ernesto: ob. cit., pg. 27.

a regular distintos supuestos de prescripción, sino uno sólo de ellos, precisamente el que contempla la exigencia del tributo una vez liquidado y notificado al sujeto pasivo. Los restantes habría que reconducirlos a la órbita de la caducidad en el ejercicio de potestades administrativas en la exigibilidad del tributo y en su acción sancionadora de conductas antijurídicas para el orden tributario. Y ello debe ser así, además, por exigencias de la tutela de los intereses generales que regula el Derecho tributario y como un exponente más del ámbito de la seguridad jurídica en el que deben desenvolverse las relaciones entre la Administración tributaria y el administrado-sujeto pasivo».

En una posición extrema, en relación con la cuestión que nos ocupa, se sitúa MANTERO SÁENZ¹²⁶, quien niega cualquier posibilidad de aplicación del instituto de la prescripción con carácter previo a la liquidación de la deuda tributaria, entendiendo que «antes de la iniciación del proceso tributario, existe un plazo de caducidad de cinco años, durante el cual, la Administración puede ejercitar su facultad de iniciar el procedimiento y durante el que no cabe ninguna causa de interrupción, ya que, de darse, ello significaría que se ha iniciado el procedimiento. Ya iniciado y desde dicho momento, existe un plazo de cinco años durante el cual, la Administración debe instar el procedimiento, de forma que, de no hacerlo, se produce la caducidad de la instancia. Y lo que se viene llamando interrupción de la prescripción no son más que actos sucesivos de comprobación que impiden la caducidad de la instancia, renovando continuamente el plazo de cinco años».

2. POSICIONES FAVORABLES AL RECONOCIMIENTO DEL INSTITUTO DE LA PRESCRIPCIÓN EN UNA FASE ANTERIOR A LA LIQUIDACIÓN DE LA DEUDA TRIBUTARIA

Frente a los anteriores pronunciamientos, los autores que han defendido la posibilidad de aplicación del instituto de la prescripción en una fase anterior a la liquidación de la deuda tributaria, argumentan que tras las posiciones contrarias a esta posibilidad subyace en realidad una determinada concepción de la obligación tributaria, fundamentalmente en lo que respecta a su nacimiento. «En efecto —como señala FALCÓN Y TELLA¹²⁷— si se entiende que el hecho imponible no da

126. MANTERO SÁENZ, Alfonso: «La prescripción en el Derecho tributario», *Hacienda Pública Española*, núm. 52, 1978, pgs. 166 y 167.

127. FALCÓN Y TELLA, Ramón: *La prescripción en materia tributaria*, ob. cit., pgs. 71 y 72.

origen, por sí mismo, a la obligación tributaria, sino a un derecho potestativo de la Administración —la potestad de imposición—, cuyo ejercicio, a través del acto de liquidación, es el que hace surgir el derecho de crédito del ente público, será forzoso concluir que la prescripción sólo puede tener lugar a partir del momento en que se dicte el acto de liquidación. Hasta ese momento no existe —según esta tesis— un verdadero derecho subjetivo, sino una potestad, y como sabemos las potestades son imprescriptibles. Únicamente será posible, en consecuencia, la existencia de plazos de caducidad de la potestad de imposición, o si se prefiere, de la potestad liquidatoria.

En cambio, si se entiende que la obligación tributaria nace desde la realización del hecho imponible, y que el acto de liquidación tiene una eficacia meramente declarativa, entonces la prescripción puede entrar en juego desde la realización del hecho imponible, es decir, tanto antes como después del acto de liquidación. Téngase en cuenta que el antiguo brocardo, según el cual "in illiquidis non fit praescriptio", no es aplicable a aquellos supuestos en que la liquidación depende de un acto del acreedor. La máxima citada se funda, en efecto, en que mientras que la obligación no sea líquida no es exigible, y por tanto el acreedor no puede ejercitar su derecho; pero si la liquidación depende de un acto del acreedor, la emanación de ese acto resulta ser, en definitiva, una forma de ejercicio —o al menos un paso previo tendente al ejercicio— de su derecho»¹²⁸.

También en relación con el brocardo civil «in illiquidis non fit praescriptio», ha señalado GÉNOVA GALVÁN¹²⁹ como «es necesario destacar el especial mecanismo de que se adorna la prescripción en aquellos supuestos en los que la liquidación de la obligación depende de un acto del acreedor, en los cuales, a fin precisamente de impedir la lesión al derecho del deudor por virtud de aquel aforismo, se co-

mienza a computar el plazo prescriptivo desde el momento en que el acto pudo ser realizado, lo que equivale a decir en el ámbito tributario que el plazo de prescripción habría que comenzar a computarlo desde el momento en que se realiza el hecho imponible, pues es desde ese momento que la Administración financiera puede determinar el importe de la obligación tributaria material».

«Resulta, por tanto, —siguiendo el razonamiento de este autor¹³⁰— que, pese a la dualidad de plazos que se establece, no cabe entender que la obligación tributaria nazca del acto de liquidación y que, entonces, sólo desde ese momento cabe hablar de prescripción en sentido propio —art. 64, apartado b), LGT— y que, por lo que se refiere al período anterior —art. 64, apartado a), LGT— sólo cabría hablar de un plazo de caducidad de la potestad liquidadora, y no cabe tal interpretación porque la obligación tributaria existe desde la realización del hecho imponible». Desde ese momento «la obligación tributaria, como en general todas las obligaciones, se puede extinguir por virtud de la prescripción»¹³¹.

Por todo ello, para GÉNOVA GALVÁN¹³² pese a que en la Ley General Tributaria se establecen, con relación a la obligación tributaria, dos plazos de prescripción: uno para liquidar, y otro, distinto de éste, para exigir el pago; la dualidad de plazos no ha de entenderse en el sentido de que en el primer caso se trate de un plazo de caducidad y, en el segundo, de uno de prescripción; sino como expresión de la singularidad de la obligación tributaria con respecto a la obligación como género: en vistas de los particulares intereses que está llamada a defender y de las exigencias técnicas del procedimiento de liquidación, el legislador concede a la Administración financiera —apartándose así de los esquemas propios del derecho de crédito «in genere»— un plazo dentro del cual, y sin que prescriba su derecho de crédito, puede determinar el importe de la obligación tributaria material.

Teniendo presente la relación existente entre la aceptación del establecimiento de plazos de prescripción en una fase anterior a la liquidación de la deuda tributaria, y la concepción del nacimiento de la obligación tributaria FALCÓN Y TELLA¹³³ llega a la conclusión de que «en aquellos ordenamientos en que la obligación tributaria nace con la

128. Acorde con esta posición se muestra también VEGA HERRERO, Manuela: *La prescripción de la obligación tributaria*, Lex Nova, Valladolid, 1990, pg. 21: «La prescripción, según los postulados generales por los que se rige, se inicia con la exigibilidad del crédito y ésta a su vez requiere la previa liquidación; para salvar este obstáculo, se ha dicho que tal principio no es aplicable cuando la liquidación depende de la voluntad del acreedor, como sucede en el ámbito tributario, llegándose a concluir que, con independencia de la naturaleza del acto de liquidación, si el acreedor no ejercita su poder jurídico de liquidar la deuda incide en falta de ejercicio de su derecho y esto debe acarrear como consecuencia la prescripción».

129. GÉNOVA GALVÁN, Alberto: «La prescripción tributaria», en *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 57, 1988, pg. 36.

130. GÉNOVA GALVÁN, Alberto: ob. cit., pg. 37.

131. GÉNOVA GALVÁN, Alberto: ob. cit., pg. 61.

132. GÉNOVA GALVÁN, Alberto: ob. cit., pg. 61.

133. FALCÓN Y TELLA, Ramón: *La prescripción en materia tributaria*, ob. cit., pg. 73.

realización del hecho imponible, existe un amplio margen de posibilidades en la regulación de la prescripción, mientras que los sistemas que acogen la tesis constitutiva presentan una mayor rigidez, ya que en ese caso no puede existir prescripción anterior al acto de liquidación, sino sólo caducidad de la potestad liquidatoria».

3. POSICIONES ECLECTICAS. EL RECONOCIMIENTO DE UNA FIGURA HIBRIDA ENTRE CADUCIDAD Y PRESCRIPCIÓN

Las dificultades encontradas en la reconducción de los instrumentos de defensa de la seguridad jurídica en el ámbito tributario a los patrones clásicos establecidos en otras ramas del Derecho ha llevado a un importante sector doctrinal a propugnar el abandono de la que consideraban estéril vía de la ortodoxia en la calificación jurídica de dichos institutos. En esta línea se enmarca el pensamiento de ESCRIBANO LÓPEZ¹³⁴ para quien «la tesis es que no nos encontramos ante un caso de prescripción o de caducidad, sino simplemente ante un instituto jurídico tributario que teniendo características heterogéneas, según los parámetros civilísticos, condiciona el ejercicio de facultades y derechos al paso del tiempo, sancionando la conducta negligente de la Administración o del administrado en razón del principio de seguridad jurídica y certeza de las relaciones ordenadas por el derecho».

Según este sector doctrinal «la legislación tributaria vigente califica de prescripción a un instituto híbrido que reúne características propias de la prescripción y la caducidad conforme a los esquemas iusprivatistas»¹³⁵. Pudiendo afirmarse, según ESEVERRI MARTÍNEZ¹³⁶, «que la Ley General Tributaria conoce la figura de la prescripción y de sus consecuencias en orden a la aplicación del tributo y también sabe de la caducidad y de sus efectos y opta por escoger de una y otra aquellas características que conducen a un mayor fortalecimiento del crédito tributario de tal manera que establece y regula la interrupción de plazos —característica propia de la prescripción— para permitir así la revitalización del crédito a favor de la Hacienda Pública que devendría ineficaz por el transcurso del tiempo; pero a la vez, determina que la prescripción se aplicará de oficio, sin que sea invocada por el sujeto

134. ESCRIBANO LÓPEZ, FRANCISCO: «Procedimiento de liquidación: Presupuestos metodológicos y consecuencias prácticas. Prescripción e interrupción de plazos», *Crónica Tributaria*, núm. 19, 1976, pg. 186.

135. VEGA HERRERO, MANUELA: *La prescripción de la obligación tributaria*, ob. cit., pg. 31.

136. ESEVERRI MARTÍNEZ, ERNESTO: ob. cit., pg. 12.

pasivo, siendo así que es ésta una nota propia de la caducidad y ello porque de esta manera se piensa que quedan mejor protegidos los intereses generales que deben primar en atención a la naturaleza de las normas jurídico-tributarias. En el fondo creo que el tributarista español al tiempo de promulgarse la Ley General no se detuvo en regular plazos de prescripción o de caducidad para determinar la ineficacia de las acciones por el transcurso del tiempo, sino que calibrando los institutos jurídicos que hacen posible esa ineficacia y sus notas calificatorias, recogió aquellas que resultaban más útiles para que el paso del tiempo deteriorase lo menos posible el derecho económico de la Hacienda pública que deriva de la aplicación del instituto jurídico del tributo»¹³⁷.

4. NUESTRA POSICIÓN. EL POSIBLE MANTENIMIENTO DE LA ORTODOXIA EN LA CALIFICACIÓN JURÍDICA DE LOS INSTRUMENTOS QUE DEFIENDEN LA SEGURIDAD JURÍDICA EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO

Una vez completado el estudio de las principales posiciones doctrinales que han sido suscitadas en torno a la posible aplicación en Derecho tributario tanto de la prescripción como, aunque en numerosas ocasiones sólo de forma colateral, de la caducidad, creemos llegado el momento de exponer cual es nuestra posición al respecto. En este punto, no podemos por menos que reconocer que nuestra visión acerca de la aptitud de la caducidad para proteger la seguridad jurídica en las relaciones tributarias va a estar lógicamente condicionada por las conclusiones alcanzadas en el estudio de este instituto desde la perspectiva de la teoría general del Derecho.

Quisiéramos por ello iniciar nuestra reflexión reafirmando en que a nuestro juicio *la decisión por el establecimiento de la caducidad o de*

137. Esta posición es sustancialmente compartida por GÉNOVA GALVÁN, ALBERTO: ob. cit., pgs. 61 y 62: «en la prescripción tributaria no se trata de plazos de prescripción o de caducidad en sentido estricto, sino, más bien, de un medio de oposición del sujeto pasivo a la pretensión extemporánea del titular del crédito tributario, cuyo presupuesto se desdobra en el transcurso del tiempo y en la inactividad del titular de la potestad liquidadora y/o recaudadora o sancionadora y que, en su configuración jurídico-positiva, se nos presenta como un híbrido entre la prescripción y la caducidad, determinando una influencia del tiempo sobre la vida de las relaciones jurídico-tributarias, al condicionar el ejercicio de tales potestades al paso del tiempo, sancionando la negligente conducta de la Administración en aras de los superiores principios de seguridad y certeza de las relaciones jurídicas».

la prescripción no puede nunca ser una opción arbitraria, dependiendo estrechamente, por el contrario, de cuales sean las agresiones respecto de las cuales pretende defenderse a una concreta relación jurídica.

La caducidad, en este sentido, no es el instrumento idóneo para proteger la seguridad jurídica del menoscabo que conlleva el no ejercicio de un derecho durante un dilatado período de tiempo, con la fundada presunción de abandono que al mismo se liga. Este supuesto tiene solución en la institución de la prescripción cuya finalidad, siendo la de dotar de seguridad el tráfico, es convertir lo aparente en real y, en consecuencia, la presunción de abandono en efectiva extinción del derecho no ejercitado. Siguiendo la lógica de nuestro razonamiento resulta evidente que cualquier actividad del titular del derecho que desmienta la situación de abandono presumida debe necesariamente traducirse en una interrupción del cómputo del plazo prescriptivo, pues supone, en definitiva, una recuperación de la certeza en relación con la agresión a la seguridad jurídica que el no ejercicio entraña.

Por su parte, la caducidad combate la inseguridad que conlleva la existencia de un procedimiento pendiente o la de un derecho potestativo, en la medida en que de ellos se deriva que la situación jurídica de una persona está supeditada a las resultas de la voluntad de otra. Siendo la concreta sujeción a la voluntad de un tercero la agresión del principio de seguridad que pretende combatirse mediante el establecimiento de la caducidad, parece obvio que la misma deberá conllevar la extinción del derecho potestativo, de la instancia, o en su caso, y si fuere necesario, del entero procedimiento que conlleve tal sujeción, sin que por el contrario resulte indispensable la extinción de las acciones y derechos subjetivos que a las personas involucradas pudieran corresponder.

Esta convicción, fruto como hemos dicho del estudio de la institución desde la perspectiva de la teoría general del Derecho, nos lleva a defender la vigencia, también en el ámbito del Derecho tributario, de dos figuras netamente diferenciadas, la prescripción y la caducidad, y al mismo tiempo nos impide aceptar la existencia de la figura híbrida propuesta por un sector mayoritario en nuestra doctrina. Creemos efectivamente que se ha generalizado en la doctrina la convicción, claramente expresada por ESEVERRI MARTÍNEZ¹³⁸, de que las divi-

siones doctrinales antes expuestas se deben en gran medida «al tono híbrido con que nuestra Ley General Tributaria recoge la figura de la prescripción que parece entenderla a caballo con la caducidad, pues lo que parece prescribir es, en realidad, el ejercicio de una potestad (la de liquidar el tributo), y las potestades quedan sometidas a los rigores de la caducidad que no de la prescripción».

En apoyo de dicho carácter, el autor citado señala además como «la prescripción tributaria se aplica de oficio, sin que deba ser excepcionalada por el sujeto pasivo y ésta es característica propia de la caducidad, porque a través de esta figura se pretende preservar intereses generales, colectivos, y de ahí el modo automático con que sus plazos operan. La prescripción, en cambio, protege intereses individuales y en consecuencia quienes por ella se vean beneficiados tienen la facultad de excepcionarla ante quien pretende el ejercicio de su derecho con entera autonomía de voluntad»¹³⁹.

Frente a dicho razonamiento, creemos que la figura regulada en el artículo 64 a) de la Ley General Tributaria es un supuesto de prescripción en toda regla, no obstante a dicha calificación el que el artículo 67 del mismo texto normativo establezca su aplicación de oficio. Siguiendo en este punto a BAYONA DE PEROGORDO y SOLER ROCH¹⁴⁰, «creemos que este tema debe analizarse desde la autonomía de los conceptos tributarios frente a los conceptos civiles y, en este sentido, es necesario contemplar los supuestos regulados en los apartados a) y b) del artículo 64 de la LGT, considerando que el crédito tributario es un derecho de crédito funcionalizado y, en estos casos, es la dejación de la actuación administrativa más allá de un determinado período de tiempo, lo que invalida el ejercicio posterior de dicha función y, en consecuencia, extingue la obligación tributaria. La Ley habla de prescripción probablemente, por ese efecto extintivo sobre el crédito tributario que refleja, adecuadamente, la redacción del artículo 40.1º de la LGP, cuando contempla los derechos de la Hacienda Pública».

En definitiva, para explicar esta regulación no creemos necesario recurrir a una figura híbrida por el hecho de que la prescripción, en materia tributaria, no deba ser alegada por la parte que pretenda hacerla valer. El hecho de que en materia tributaria la prescripción se

139. ESEVERRI MARTÍNEZ, Ernesto: ob. cit., pg. 8.

140. BAYONA DE PEROGORDO, Juan José y María Teresa SOLER ROCH: *Derecho Financiero*, vol. II, librería Compás. Alicante, 1989, pgs. 202 y 203.

138. ESEVERRI MARTÍNEZ, Ernesto: ob. cit., pg. 8.

aplique de oficio en nada resta a esta figura su naturaleza prescriptiva. La alegación a instancia de parte es una característica propia del orden civil que, a nuestro entender, no configura la esencia del instituto prescriptivo, tal y como quedó demostrado en la primera parte de este trabajo.

Compartimos por ello con FALCÓN Y TELLA¹⁴¹ que «no forma parte de la esencia o naturaleza de la prescripción, en cambio, su eficacia sobre la relación jurídica a que afecta. En ciertos sectores del ordenamiento, como el Derecho civil, la consumación de la prescripción supone la atribución al sujeto pasivo (o a un tercero interesado) de la facultad para enervar, detener o repeler el ejercicio tardío del derecho. En el Derecho público, sin embargo, la prescripción supone la imposición al ente público acreedor del deber de abstenerse en el ejercicio de las potestades y acciones tendentes al ejercicio de su derecho.

Desde esta perspectiva, el hecho de que la prescripción opere como una excepción o se aplique de oficio, y en este último caso extinga o no la obligación misma, resulta irrelevante». Este inicial acuerdo con los planteamientos de FALCÓN Y TELLA¹⁴² antes transcritos no nos permite sin embargo compartir con el autor citado que la diferenciación entre prescripción y caducidad pueda radicar en la posibilidad de interrupción del cómputo del plazo de la primera ya que a nuestro juicio, y como tuvimos ocasión de exponer en la primera parte de este trabajo, la posibilidad de interrumpir o no el cómputo del plazo es una consecuencia de la diferencia que se enmarca en el régimen jurídico de las diferentes instituciones pero que no puede considerarse la base de la mencionada distinción¹⁴³.

141. FALCÓN Y TELLA, Ramón: «Prescripción de tributos y sanciones», *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 98, abril-junio, 1998, pg. 189.

142. Teoría que es defendida FALCÓN Y TELLA, Ramón: «Prescripción de tributos y sanciones», ob. cit., pg. 190: al mantener que «El hecho de que la Ley General Tributaria predique aparentemente la prescripción —en su tenor literal— de las potestades liquidatoria y recaudatoria, omitiendo cualquier referencia expresa al crédito u obligación tributaria, así como la aplicación de oficio ordenada por el artículo 67, llevan a un sector de la doctrina a entender que estamos en realidad ante plazos de caducidad, o ante una figura híbrida entre la prescripción y la caducidad. A mi juicio, sin embargo, el dato fundamental es la posibilidad de interrupción de los plazos (prevista en el art. 66 de la Ley General Tributaria), del que se deduce que estamos ante verdaderos supuestos de prescripción, a los que por tanto se aplica supletoriamente la regulación civil en esta materia».

143. Piénsese además que como ya hemos tenido ocasión de señalar anteriormente, la posibilidad de interrumpir el cómputo de un plazo de caducidad ha sido tomada en consideración por nuestro ordenamiento jurídico en épocas anteriores, y no creemos que pueda negarse la posibilidad de que en el futuro pueda volver a es-

Por otra parte, no podemos dejar pasar esta ocasión para comentar más detenidamente como, a nuestro juicio erróneamente, la no apreciación de oficio de la prescripción en el orden civil ha venido condicionando la opinión de la doctrina acerca de la naturaleza pública o privada de los intereses que protegen los institutos perentorio y prescriptivo. En contra de planteamientos, como el mantenido por ESEVERRI MARTÍNEZ¹⁴⁴, para los que la necesidad de alegación de la prescripción ganada por la parte que quiera hacerla valer, exigida en el orden civil, permite defender que tal instituto protege los intereses particulares, mientras que, por ser apreciada de oficio, correspondería a la caducidad velar por el interés colectivo, creemos que la defensa de la seguridad jurídica, a la que sirven ambas instituciones, cumple, al mismo tiempo, su función en relación con los intereses de los particulares directamente afectados y con el interés colectivo inherente a la idea de seguridad jurídica.

Esta creencia, que nos lleva a mantener que no resulta modificada, en Derecho financiero, la naturaleza de los intereses que la prescripción protege por el hecho de que el artículo 67 de la Ley General Tributaria determine que ésta «se aplicará de oficio, sin necesidad de que la invoque o excepcione el sujeto pasivo», nos impulsa asimismo a propugnar una importante modificación en la regulación de la caducidad que permita clarificar los intereses a los que esta institución sirve. En efecto, es a nuestro juicio necesario denunciar, una vez más, que la actual regulación de la caducidad, fundamentalmente en el ámbito administrativo, presenta a esta institución como un mecanismo sancionador que, preservando el tráfico jurídico, operaría de forma automática. En dicha regulación, los intereses particulares a los que el instituto de la caducidad puede servir quedan silenciados, ocultos, y en consecuencia, son a menudo negados por la doctrina que, por ejemplo, excluye de forma tajante la posibilidad de renunciar a la caducidad.

La realidad sin embargo es, a nuestro juicio, bien distinta de la que se desprende de una primera lectura de la normativa aplicable en la materia y un estudio sosegado de la misma nos descubre que también la regulación de la caducidad toma en consideración la protección de intereses particulares. Así, si analizamos detenidamente los ar-

tablecerse algún supuesto de interrupción de un plazo de caducidad en la medida en que entendemos que ello no atenta a la esencia de la institución.

144. ESEVERRI MARTÍNEZ, Ernesto: ob. cit., pg. 8.

títulos 43.4 y 92 de la LRJ-PAC constataremos que la caducidad que dichos preceptos regulan sólo se aplica cuando la inactividad es imputable a la parte que inició el procedimiento, lo que ha llevado a algunos a defender el matiz sancionador al que antes hemos aludido. El artículo 43.4 de la Ley 30/1992, como tuvimos ocasión de analizar, sólo prescribe la caducidad para el supuesto de que la Administración permanezca inactiva en aquellos procedimientos que haya iniciado de oficio, y que, además, «no sean susceptibles de producir actos favorables para los ciudadanos», mientras que el artículo 92 de ese mismo texto legal sólo regula la caducidad en los procedimientos iniciados a solicitud del interesado, cuando se produzca su paralización por causa imputable al mismo.

Resulta patente que la regulación a la que acabamos de hacer referencia omite completamente cualquier mención a la posibilidad de que caduque un procedimiento iniciado de oficio por causa de la inactividad de los particulares con los que se tramite, así como que caduque por inactividad de la Administración un procedimiento iniciado a instancia de parte. Estas omisiones lejos, a nuestro juicio, de ser consideradas casuales, deben juzgarse reveladoras del ánimo que ha inspirado al legislador en la regulación del instituto perentorio. Bajo esta premisa, en un procedimiento iniciado a instancia de parte en el que la Administración permaneciera inactiva y no se hubiera previsto, como solución al problema de inseguridad que la inactividad conlleva, la resolución del mencionado procedimiento por silencio administrativo (positivo o negativo), cabe interrogarse acerca de cuáles pueden ser los motivos que inducen al legislador a no considerar caducado el procedimiento pendiente.

En efecto, creemos innegable que la inactividad de la Administración, en cualquier procedimiento, genera para el ciudadano con el que dicho procedimiento se sigue una idéntica inseguridad, como consecuencia de la pendencia de su situación jurídica de las results de la voluntad administrativa no expresada, con independencia de quién haya iniciado el procedimiento en cuestión. Si el ordenamiento restablece sólo la seguridad jurídica, mediante el instituto de la caducidad, cuando la inactividad administrativa se produzca en un procedimiento iniciado de oficio, es, a nuestro juicio, porque presume que el particular no tiene interés alguno en la continuidad del procedimiento, lo que explica además la salvedad de exigir que este último no sea susceptible de producir efectos favorables para el ciu-

dadano, pues de lo contrario perdería virtualidad la presunción adoptada.

La toma en consideración de los intereses particulares en la regulación de la caducidad se pone de manifiesto nuevamente cuando la misma niega efecto perentorio a la inactividad administrativa en un procedimiento iniciado a instancia de parte, ya que, a nuestro juicio la desprotección de la seguridad jurídica que de hecho se produce es consecuencia de la presunción del interés del particular en la continuidad del procedimiento por él iniciado, interés, por otra parte, al que se supeditan las exigencias de seguridad que a la colectividad pudieran convenir.

Simétricamente, la presunción del interés de la Administración en continuar los procedimientos que inicia de oficio, lleva al legislador a excluir la caducidad de éstos cuando existe una inactividad de los particulares con quienes se siguen, y la presunción de su falta de interés en la continuidad de los procedimientos iniciados a instancia de parte conlleva la inicial aplicabilidad de la caducidad por inactividad del interesado, salvo que, destruyendo la citada presunción, la Administración renuncie a la caducidad de acuerdo con la previsión del apartado 4º del artículo 92 de la LRJ-PAC¹⁴⁵.

Frente al sistema de presunciones que, como creemos haber demostrado, adopta nuestra normativa, una futura reforma de la institución que nos ocupa debería, a nuestro juicio, tomar en consideración los dos tipos de intereses, público y privado, que ampara la seguridad jurídica a la que sirve la caducidad. De esta forma, propugnamos que con carácter general, y atendiendo al interés colectivo en un ordenamiento seguro, se estableciera el instituto perentorio como defensa ante la agresión de la seguridad que entraña toda situación de pendencia, permitiendo no obstante la renuncia del amparo de la situación individual que la propia caducidad implica, cuando los intereses particulares deban, en justicia, primar frente al genérico interés colectivo. Esta modificación, al tiempo que clarificaría la auténtica naturaleza del instituto perentorio, evitaría la introducción de prejuicios en nuestra normativa, de lo que es buen ejemplo la consideración de

145. Art. 92.4 de la Ley 30/1992: «Podrá no ser aplicable la caducidad en el supuesto de que la cuestión suscitada afecte al interés general, o fuera conveniente sustanciarla para su definición y esclarecimiento».

que un procedimiento sea o no susceptible de producir actos favorables para los ciudadanos.

De todo lo antedicho se desprende, una vez más, que el establecimiento de la caducidad en el Derecho tributario será la consecuencia lógica de la pretensión por el legislador de proteger una relación jurídica de la inseguridad que combate esta institución, que, por otra parte, no es necesariamente la única inseguridad que sobre dicha relación pueda cernirse. Es por ello perfectamente posible que el legislador regule para una misma relación jurídica un supuesto de caducidad junto a uno de prescripción. Lo que nos lleva a compartir con FALCÓN Y TELLA¹⁴⁶ que «conviene plantearse, incluso en los ordenamientos que, como el nuestro, anudan el nacimiento de la obligación tributaria a la realización del hecho imponible, en qué medida es conveniente o no la existencia de un plazo de caducidad de la potestad liquidatoria»¹⁴⁷. «Todo lo cual no quiere decir —como señala GARCÍA AÑO-VEROS¹⁴⁸— que bastaría una burda sustitución de prescripciones por caducidades, ni que la caducidad haya de tener un solo modo de regulación, el ya conocido. Lo que sí es conveniente es remover la rutina, y hacer que el legislador piense en lo mejor para la más justa y amplia aplicación del sistema de los impuestos».

La labor del legislador tributario podrá emprenderse, como hemos referido, desde la autonomía de los conceptos tributarios respecto de los civiles, lo que no permite, no obstante, realizar una regulación de figuras no específicamente tributarias que sea contraria a los caracteres esenciales que a las mismas se reconozca desde la teoría general del Derecho.

Al margen de esta exigencia lógica, impuesta por la coherencia que a cualquier ordenamiento jurídico debe reclamarse, los únicos límites que pueden imponerse al legislador en la regulación de la ca-

146. FALCÓN Y TELLA, Ramón: *La prescripción en materia tributaria*, ob. cit., pg. 77.

147. En un sentido similar se había pronunciado previamente VEGA HERRERO, Manuel: *La prescripción de la obligación tributaria*, ob. cit., pg. 31: «En un plano de "lege ferenda" estimamos que sería oportuno establecer la caducidad del derecho a liquidar la deuda tributaria; si en el señalamiento de un plazo de caducidad influye la función que cumple este instituto de manera que los motivos de interés general son imperiosos, es indudable que la potestad liquidadora ha de someterse a un plazo de este tipo ya que la exigibilidad y efectividad del crédito tributario, metas últimas que persigue el actuar de la Administración tributaria, requieren previa liquidación».

148. GARCÍA AÑO-VEROS, Jaime: Prólogo a la obra de FALCÓN Y TELLA, Ramón: *La prescripción en materia tributaria*, La Ley, Madrid, 1992, pg. 15.

ducidad derivarán del respeto debido por la labor normativa a los principios constitucionales que inspiran aquel ordenamiento. En este orden de ideas, son varios los autores que han querido ver posibles conflictos entre la protección de la seguridad jurídica mediante el establecimiento de institutos tales como la prescripción y la caducidad y algunos de los restantes principios constitucionales.

La cuestión, como señalan DE LA NUEZ SÁNCHEZ-CASCADO, APARICIO SALOM Y OGEA MARTÍNEZ-OROZCO¹⁴⁹, podría entenderse planteada en los siguientes términos: «partiendo de que el principio de seguridad jurídica es un principio informador de nuestro ordenamiento jurídico garantizado constitucionalmente, entendemos que corresponde a la propia norma jurídico-positiva la aplicación y graduación en cada supuesto, pues entendemos que este principio no puede tener igual alcance en todas las situaciones. Dicho de otra forma, deben tenerse muy presentes cuáles son los otros principios en juego, pues este principio constitucional no tiene, como es lógico, un alcance absoluto. Y los principios en juego no son otros que los de integridad, defensa e indisponibilidad de los derechos de la Hacienda Pública, principios sin los cuales no puede hacerse efectivo el mandato contenido en el artículo 31 de la Constitución y que tienen reflejo en numerosas normas de nuestro Derecho tributario».

Frente a esta posición, «no compartimos —siguiendo a SOLER ROCH¹⁵⁰— la idea relativa al pretendido conflicto entre el principio constitucional de seguridad jurídica (art. 9.3^º) y el deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (art. 31.1^º) según la cual, frente a la caducidad en defensa de la seguridad del contribuyente se contraponen el cumplimiento del deber de contribuir en defensa de los intereses de la Hacienda Pública, que se ven perjudicados por la aplicación de la caducidad. Creemos, por el contrario, que la resolución del procedimiento dentro del plazo y, sustancialmente, la liquidación del tributo, es también una exigencia en garantía del cumplimiento efectivo del deber de contribuir, a cuyo

149. DE LA NUEZ SÁNCHEZ-CASCADO, Elisa; JAVIER, APARICIO SALOM, y Modesto OGEA MARTÍNEZ-OROZCO: «Alcance de la interpretación del artículo 31.4 del Reglamento General de Inspección de los Tributos según las Sentencias del Tribunal Supremo de 28 de febrero de 1996 y de la Audiencia Nacional de 25 de febrero de 1997», *Carta Tributaria*: Monografías, suplemento a documentación núm. 269, de 15 de mayo de 1997, pg. 5.

150. SOLER ROCH, María Teresa: Comentario al art. 29 de la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente, pg. 13.

servicio se ordena la eficacia de la actuación administrativa y, en este sentido, la admisión de la caducidad como un modo de terminación del procedimiento es un mecanismo que favorece dicha eficacia, siempre que el régimen jurídico del plazo establecido (en cuanto a duración, ampliaciones, cómputo e interrupciones justificadas) sea el adecuado al tipo de procedimiento de que se trate en cada caso». En definitiva, «la perención (como la prescripción) no persiguen tanto dejar inerte a la Administración, cuanto compelerla para que ejerza de forma eficiente y temporánea las potestades y derechos que se le confieren»¹⁵¹.

A mayor abundamiento en la defensa de la ausencia de conflicto entre la protección de la seguridad jurídica y el principio de capacidad contributiva nos parece conveniente recordar, tal y como hace el profesor FALCÓN Y TELLA¹⁵², que «la prescripción en el Derecho tributario constituye una exigencia lógica del principio de capacidad contributiva, que postula el gravamen de la capacidad actual. (...) En este sentido afirma M. CORTÉS DOMÍNGUEZ¹⁵³ que la prescripción se produce generalmente en el ámbito tributario como consecuencia de un incumplimiento de la Ley por parte de la Administración. Y no parece admisible que ese incumplimiento de la Administración pueda llevar a una acumulación ilimitada de deudas tributarias pendientes».

Junto al anterior conflicto entre seguridad jurídica y capacidad contributiva, algunos autores han señalado las posibles dificultades que podrían ponerse de manifiesto en la armonización del principio de seguridad y el de indisponibilidad de la obligación tributaria¹⁵⁴. Así, analizando la justificación de la cobertura del establecimiento de prescripción y de la caducidad por el principio de reserva de Ley, GARCÍA

AÑOVEROS¹⁵⁵ ha señalado que estas materias «no constituyen un desenvolvimiento de las exigencias del principio fundamental de legalidad tributaria, pues si entre ellas hay algunas que responden al mismo, otras son fruto de la aplicación de principios diversos, tributarios y extratributarios». Señalando por su parte FALCÓN Y TELLA¹⁵⁶ como «en concreto el apartado d) responde, a nuestro juicio, a la indisponibilidad o inderogabilidad de la obligación tributaria, pues si se permitiera que la Administración fijara libremente los plazos de prescripción, indirectamente se le estaría permitiendo a la Administración disponer de su crédito o, más precisamente, determinar el momento a partir del cual sus créditos tributarios dejan de ser exigibles. Al mismo tiempo, es indudable que sustraer esta materia a la potestad reglamentaria supone una mayor seguridad jurídica para el particular».

Conviniendo con el autor citado que la regulación mediante Ley del instituto que nos ocupa redundaría, dada la publicidad que dicha norma requiere, a favor de la seguridad jurídica, «tampoco creemos -siguiendo a SOLER ROCH¹⁵⁷- que se pueda esgrimir la indisponibilidad de los derechos de la Hacienda Pública establecida en el artículo 30 de la LGP, como un argumento en contra de la caducidad como forma de determinación de los procedimientos de gestión tributaria y, en particular, del procedimiento inspector, ya que sólo la prescripción tiene efecto extintivo sobre el crédito tributario». En efecto, desde el momento en que negamos que la aplicación de la caducidad lleve aparejada la extinción de las acciones y derechos, excluidos los potestativos, que a las partes interesadas en el procedimiento pudieran corresponder, no cabe duda que el cumplimiento de cualquier plazo perentorio no implicaría, al menos directamente la disposición del crédito tributario, dado que el mismo seguiría vigente.

Ello no obstante dejaría pendiente de justificación la inclusión del establecimiento de la caducidad en el ámbito de la reserva de Ley. A este respecto, entiende FALCÓN Y TELLA¹⁵⁸ que «la exigencia de ley en materia de caducidad, que ciertamente no es consecuencia de la reserva de Ley tributaria consagrada en los artículos 31.3 y 131 de la

151. GÓMEZ PUENTE, MARCOS: «¿Caducan los expedientes tributarios de inspección por causa de la Administración? (Sobre la perención y la prescripción tributarias)», *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm. 283, 27 de febrero de 1997, pg. 3.
152. FALCÓN Y TELLA, RAMÓN: *La prescripción en materia tributaria*, ob. cit., pgs. 69 y 70.
153. CORTÉS DOMÍNGUEZ, MATÍAS: *Ordenamiento tributario español*, 4ª edición, Civitas, Madrid, 1985, pg. 495.
154. Esta posición es defendida por el Magistrado Excmo. Sr. D. Alfonso Gota Losada, que en el Fundamento de Derecho quinto del voto particular a la Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de febrero de 1996 (RJ 1996, 1764), expone en relación con el art. 105 de la Ley General Tributaria: «este artículo significa que por virtud del principio de indisponibilidad por parte de la Administración General del Estado y de sus organismos autónomos, de los recursos que integran el haber de la Hacienda Pública, les está prohibido por vía reglamentaria, conferir a los retrasos y paralizaciones de los procedimientos de gestión tributaria, efectos propios de la caducidad...».
155. GARCÍA AÑOVEROS, JAIME: «Las fuentes del Derecho en la Ley General Tributaria», *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 54, pgs. 327 y 328.
156. FALCÓN Y TELLA, RAMÓN: *La prescripción en materia tributaria*, ob. cit., pg. 54.
157. SOLER ROCH, MARÍA TERESA: Comentario al art. 29 de la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente, pg. 13.
158. FALCÓN Y TELLA, RAMÓN: *La prescripción en materia tributaria*, ob. cit., pg. 85, nota a pie núm. 44.

Constitución, tampoco puede explicarse como una mera reserva formal, consecuencia del llamado principio de preferencia de ley. Se trata de una exigencia del carácter fiduciario de las potestades administrativas, que la Administración ha de ejercitar por imperativo legal, no pudiéndose dejar a la discreción de ésta la fijación de los límites temporales en que tal ejercicio es posible, ni siquiera dentro de un plazo máximo establecido por ley (como sería, según el autor citado¹⁵⁹, el plazo de prescripción), ya que no se trata únicamente de una garantía de los particulares».

Ante la ausencia inicial de conflicto entre la protección de la seguridad jurídica y otros principios constitucionales, el establecimiento de plazos perentorios dependerá de la voluntad del legislador en orden a defender dicha seguridad de la agresión que supone la pendencia de una relación, procedimiento o situación, como consecuencia de la inactividad injustificada del titular de un derecho potestativo. La caducidad en Derecho tributario podrá establecerse en principio ante la inactividad imputable a cualquiera de los sujetos intervinientes en una relación tributaria, pudiendo a nuestro juicio distinguirse para su estudio los supuestos en los que dicha inactividad corresponde a la Administración, de aquellos en los que son los particulares los responsables de la situación de pendencia.

159. Se refiere a RUIZ GARCÍA, José Ramón: *La liquidación en el ordenamiento tributario*, Civitas, Madrid, 1977, pgs. 266 y 267.

Capítulo II

La caducidad por inactividad de la Administración en Derecho tributario

1. PLANTEAMIENTO

Como consecuencia del análisis de figuras aparentemente inexas como son la caducidad de los derechos, en el orden civil, la caducidad del procedimiento, en el orden administrativo, y la caducidad de la instancia, en Derecho procesal, tuvimos ocasión de concluir en el primero de los capítulos del presente trabajo que, tras todas ellas, subyace una misma y única institución: la caducidad. Este instituto, siendo un medio de defensa de la seguridad jurídica, al igual que la prescripción, se diferencia de esta última en la distinta agresión de la seguridad que combate. Así, mientras la prescripción implica la extinción de un derecho subjetivo cuyo no ejercicio durante el plazo fijado por la norma había generado una apariencia de abandono del mismo, la caducidad es la figura que combate la inseguridad que genera la concreta sujeción de la situación jurídica de una persona a las resultas de la voluntad de otra en el marco de un procedimiento, de un proceso, o del ejercicio de un derecho potestativo.

La institución analizada inicialmente desde la perspectiva de la Teoría General del Derecho fue posteriormente confrontada, en el apartado precedente, a la normativa general en materia tributaria. En ese análisis, frente a posiciones doctrinales que mantienen que, en esta rama jurídica, la defensa de la seguridad ha sido encomendada a un instituto híbrido, conformado por el legislador con aquellos caracteres de la caducidad y la prescripción que mejor protegen los intereses de la Hacienda Pública, el instituto perentorio ha encontrado adecuado encaje y, hemos llegado a la conclusión de que, también en relación al Derecho tributario, es perfectamente defendible la ortodoxia mantenida en sede de la Teoría General del Derecho. A nuestro juicio, prescripción y caducidad son dos institutos absolutamente di-

ferenciados por razón de la agresión del principio de seguridad que combaten, siendo la defensa de la existencia de un híbrido la consecuencia de la deficiente diferenciación de estos institutos en sede de Derecho común.

A este respecto, creemos que el estudio de los elementos esenciales de ambas instituciones, a la luz de este nuevo criterio diferenciador que propugnamos, pone en tela de juicio algunos de los tópicos comúnmente utilizados por la doctrina. La imposibilidad de interrupción de la caducidad, su carácter irrenunciable, o la naturaleza estrictamente pública de los intereses que tutela, han sido objeto de nuestra crítica al hilo de la delimitación de una institución coherente y unívoca en el marco de la teoría general del Derecho que, no obstante, es matizada y condicionada, en sus aspectos accesorios, por su concreta regulación en los diferentes ordenes jurídicos.

Tras delimitar la institución perentoria, y distinguirla claramente del instituto afín de la prescripción, nuestro esfuerzo se ha centrado en comprobar la inexistencia de conflictos entre el establecimiento de la caducidad y los principios constitucionales propios de esta rama jurídica. Dado que, a nuestro juicio, no existe, a priori, incompatibilidad alguna entre la protección de la seguridad jurídica que el establecimiento de plazos preclusivos comporta, y el cumplimiento de los principios de justicia tributaria, tanto formales como materiales, creemos que la efectiva vigencia de la caducidad en nuestro ordenamiento sólo dependerá del énfasis que el legislador quiera poner en la defensa de la seguridad.

Nuestro estudio en adelante se centrará en poner de manifiesto, y analizar desde la lógica visión crítica que el mismo requiere, cuál es la efectiva presencia de la institución que nos ocupa en el Derecho tributario, distinguiendo, a efectos sistemáticos los supuestos de caducidad por inactividad de la Administración, objeto del presente capítulo, de aquellos que derivan de la pasividad de los particulares que con ella se relacionan, a los que dedicaremos el siguiente capítulo de nuestro trabajo.

2. LA POLEMICA SUSCITADA POR LA APLICABILIDAD DE LA CADUCIDAD A LAS ACTUACIONES INSPECTORAS

Desde la perspectiva de la inactividad de la Administración, el estudio de la aplicación del instituto de la caducidad en Derecho Tri-

butario ha estado presidido en los últimos tiempos por la polémica suscitada en torno a dos concretos pronunciamientos judiciales: la Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de febrero de 1996 (RJ 1996, 1764), y la Sentencia de la Audiencia Nacional de 25 de febrero de 1997 (JT 1997, 66)¹⁶⁰. Dichas sentencias han provocado en el seno de la doctrina un importante debate acerca de la vigencia y aplicación de la caducidad en relación con determinados procedimientos de gestión tributaria, en el que han sido objeto de atención tanto el artículo 31.4 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos, como el antiguo artículo 43.4 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común. Este debate ha venido además a verse enriquecido, a nuestro juicio, por el régimen de plazos implantado tras la reciente aprobación de la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías del Contribuyente, cuyo artículo 23, por ejemplo, recoge, aunque con ciertos matices, el precepto reglamentario antes citado.

Serán por tanto estos tres preceptos, y los pronunciamientos que los mismos han generado, el primer centro de atención en nuestra aproximación a la aplicación de la caducidad en el Derecho tributario español, que deberá completarse, lógicamente con una reflexión personal acerca de la aplicabilidad del instituto perentorio a las actuaciones inspectoras.

A. ENERVACIÓN DEL EFECTO INTERRUPTIVO DE LA PRESCRIPCIÓN COMO CONSECUENCIA DE LA PARALIZACIÓN INJUSTIFICADA DE LAS ACTUACIONES INSPECTORAS

En relación con el primero de estos preceptos, cuyo tenor reproducimos a continuación, dos son las cuestiones que han suscitado mayor interés por parte de los autores: la que se refiere a la concreta fijación del ámbito de aplicación de la norma, y la relativa a la naturaleza de la figura que la misma regula, sin que por otra parte podamos dejar de hacer referencia a la incidencia que sobre esta materia ha tenido la aprobación de la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes.

Artículo 31. Desarrollo de las actuaciones. (...) 4. La interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras, producida por causas no imputables al obligado tributario, producirá los siguientes efectos:

160. Doctrina posteriormente mantenida en la Sentencia de la Audiencia Nacional de 20 de mayo de 1997.

a) Se entenderá no producida la interrupción del cómputo de la prescripción como consecuencia del inicio de tales actuaciones.

b) Los ingresos pendientes realizados después de la interrupción de las actuaciones inspectoras, sin nuevo requerimiento previo, comportarán el abono del correspondiente interés de demora sin que proceda la imposición de sanción por la ausencia inicial de dicho ingreso. Las demás declaraciones o comunicaciones presentadas fuera de sus plazos reglamentarios se entenderán realizadas espontáneamente a cuantos efectos procedan¹⁶¹.

a) *Ambito de aplicación de la figura regulada en el artículo 31.4 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos*

La primera de las cuestiones anunciadas ha constituido en realidad el eje principal en torno al cual ha girado el debate, en la medida en que la interpretación que de la misma han realizado las Salas ha sido el centro de las críticas vertidas por los detractores de los fallos aludidos. Así, resulta fundamental para entender la polémica suscitada, la determinación del sentido que debe conferirse a la expresión actuaciones inspectoras, utilizada en el precepto cuyo comentario nos ocupa y, más concretamente, si dentro de dicha expresión debe o no entenderse incluida la práctica de la liquidación subsiguiente a la actuación de comprobación e investigación.

Esta ha sido también a juicio del Tribunal Supremo la cuestión clave a dilucidar, señalando en el segundo fundamento de derecho de su Sentencia de 28 de octubre de 1996 (RJ 1996, 7150) que «el Reglamento General de la Inspección de los Tributos usa el término “actuaciones inspectoras” en un triple sentido. En primer lugar, el que emana de su artículo 9, con arreglo al cual *Las actuaciones inspectoras podrán ser: a) De comprobación e investigación. b) De obtención de información con trascendencia tributaria. c) De valoración. d) De informe y asesoramiento.* Con arreglo a este artículo, y los que a continuación desarrollan cada una de sus manifestaciones, el concepto de actuaciones ins-

161. Debe tenerse presente cual es el concepto de «interrupción de las actuaciones inspectoras» empleado por el Reglamento General de la Inspección de los Tributos, y a estos efectos recordaremos que el apartado 3 de su art. 31 dispone que: «las actuaciones inspectoras podrán interrumpirse por acuerdo del Órgano actuante adoptado bien por propia iniciativa, o como consecuencia de orden superior escrita y motivada o moción razonada de los actuarios, atendiendo a las circunstancias que concurran. La interrupción de las actuaciones deberá hacerse constar y se comunicará al sujeto pasivo u obligado tributario para su conocimiento. Se considerarán interrumpidas las actuaciones inspectoras cuando la suspensión de las mismas se prolongue por más de seis meses».

pectoras es, notoriamente, más amplio que el patrocinado por la Administración como simple obtención de datos y pruebas necesarios para fundamentar los actos de gestión. En segundo lugar, ciertamente, el Reglamento emplea el término de actuaciones inspectoras en el sentido que aquí sustenta la Administración y que se deriva del artículo 42, es decir, mera obtención de datos y pruebas necesarios para fundamentar los actos de gestión tributaria. Y finalmente, el Reglamento habla de actuaciones inspectoras como sinónimo de “actuaciones de la Inspección de los Tributos”¹⁶².

En la dilucidación de cual de las tres anteriores acepciones debe ser la retenida en relación con el tenor del artículo 31.4 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos la Sala entiende que debe tenerse en cuenta, como señala en el primero de sus fundamentos de derecho que “la inclusión de los párrafos 3º y 4º en el artículo 31 del Reglamento significa una limitación que se impuso a sí misma la Administración Tributaria en aras de la seguridad jurídica, evitando (como hubiera sucedido de no existir estos preceptos) que el inicio de la inspección supusiera el hito final de un período prescriptivo quinquenal y, en su caso, el comienzo de otro de igual duración”.

Esto lleva al Tribunal a mantener en su segundo fundamento jurídico que «el artículo 31.3 y 4 no tiene otra razón de ser que evitar que la Inspección de los Tributos pueda retardar por otros cinco años más el plazo de prescripción del artículo 64 de la Ley General Tributaria, como, podría ocurrir si no existiese esta norma; y siendo este su fin, no cabe duda que el término “actuaciones inspectoras” hay que tomarlo en el sentido de “actuaciones de la Inspección de los Tributos”, pues en otro caso, restringido al límite que patrocina la Administración (obtención de datos y pruebas necesarios para fundamentar el acto de gestión) no garantizaría aquella finalidad, toda vez que la dilación podría producirse en cualquier otra fase, quebrando el principio de la seguridad jurídica».

162. Continúa el fundamento parcialmente transcrito señalando algunos de los preceptos en que dicha acepción es utilizada: «Así, en el Capítulo V del Título I se denomina “Iniciación y desarrollo de las actuaciones inspectoras”, y comienza diciendo: *Artículo 29. Modos de iniciación. Las actuaciones de la Inspección de los Tributos se iniciarán...*; *Artículo 30. Iniciación de las actuaciones inspectoras. Las actuaciones de la Inspección de los Tributos podrán iniciarse...*; y lo mismo sucede por ejemplo, al comienzo del Título II, donde bajo la rúbrica de “Documentación de las actuaciones inspectoras”, establece: *Artículo 44. Normas generales. Las actuaciones de la Inspección de los Tributos se documentarán...*».

Frente a la tesis mantenida en los pronunciamientos tanto del Tribunal Supremo como de la Audiencia Nacional¹⁶³, según la cual, como acabamos de ver, ante la triple acepción con la que se utiliza por el Reglamento la expresión actuaciones inspectoras debe optarse, en este caso, por una interpretación subjetiva que comprenda entre estas actuaciones todas aquellas que competan a la Inspección, no han faltado autores que denuncien el error que dicha interpretación supone¹⁶⁴. Entre estos autores, DE LA NUEZ SÁNCHEZ-CASCADO, APARICIO SALOM y OGEA MARTÍNEZ-OROZCO¹⁶⁵, han manifestado, comentando la adopción por parte del Tribunal Supremo del criterio subjetivo, «que tal interpretación, al utilizar el término actuaciones inspectoras como sinónimo de actuaciones de la Inspección, lleva a la confusión entre la función y el órgano que la desarrolla, lo que aplicado a ultranza, podría conducir a situaciones paradójicas, posiblemente ni intuitas, ni pretendidas por el legislador».

Se señala de esta forma que «si es cierto que en la actualidad las funciones de liquidación e investigación en el procedimiento de inspección están íntimamente unidas, no por ello se puede caer en la confusión entre la función y el Órgano, entre la Inspección tributaria y la Inspección de los Tributos¹⁶⁶», o como señala MENÉNDEZ HERNÁNDEZ¹⁶⁷, «el hecho subjetivo de que la liquidación en nuestros días esté confiada a los Inspectores-Jefes, no quiere decir que se convierta en una actuación inspectora».

163. La Audiencia Nacional, en el segundo fundamento de Derecho de su Sentencia 25 febrero 1997 (JT 1997, 66), señala como «la actora, al formular su demanda, alega, en síntesis, que la Inspección de Hacienda tardó más de seis meses, sin que se haya justificado semejante interrupción, en dictar el acuerdo de liquidación, desde que se presentaron las alegaciones contra el acta, ello determina, a su juicio, de acuerdo con la Sentencia de 28 de febrero de 1996 (RJ 1996, 1764), la aplicación del artículo 31.4 del Reglamento de la Inspección de Tributos...», pronunciándose en su noveno fundamento de Derecho acerca de la pertinencia de tal argumentación.
164. Entre estos autores puede destacarse a PÉREZ ROYO, Ignacio: «La prescripción en las actuaciones inspectoras», ob. cit., pg. 562: para quien «son muchas las razones que llevan a constreñir el ámbito de las "actuaciones inspectoras" aludidas en el art. 31.4 del RGIT a las actuaciones inquisitivas o de valoración llevadas a cabo por la inspección, sin que pueda extenderse dicho ámbito al procedimiento de liquidación que se produzca como consecuencia de aquéllas».
165. DE LA NUEZ SÁNCHEZ-CASCADO, Elisa; JAVIER APARICIO SALOM y Modesto OGEA MARTÍNEZ-OROZCO: ob. cit., pg. 3.
166. ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, Juan: «La actuación injustificada de actuaciones inspectoras y los efectos que se derivan en materia de prescripción», *Tribuna Fiscal*, núm. 68, junio de 1996, pg. 55.
167. MENÉNDEZ HERNÁNDEZ, José: «La pretendida caducidad tributaria y la imposible jurisprudencia», ob. cit., pg. 303.

A juicio de esta corriente doctrinal el error cometido por las Salas es, en realidad, consecuencia de un exceso de voluntarismo en la protección de los intereses de los administrados, en el sentido de que «el reiterado artículo 31 responde a unas motivaciones y finalidades precisas, y en un grado concreto, por lo que identificar actuaciones inspectoras con actuaciones de la Inspección, supone ampliar desmedida y notablemente el alcance de tal expresión y ello para garantizar finalidades que, tal vez, no se busquen en la norma o no se hayan querido, de un modo premeditado, incluir en ella»¹⁶⁸.

Además, a juicio de I. PÉREZ ROYO¹⁶⁹, tras estos pronunciamientos judiciales late un prejuicio en cuanto a la finalidad perseguida por la norma que analizamos, entendiendo el mencionado autor que «el error, tanto de la STS que estamos comentando como de su voto particular¹⁷⁰, es interpretar que la institución de la interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras no tiene otra finalidad que la de impedir el alargamiento subrepticio y artificial de los plazos de prescripción». Sin que pueda olvidarse, como señala ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN¹⁷¹, que «para evitar los abusos y dilaciones de la actuación administrativa, la Sentencia no puede ir por la vía de interpretar que actuaciones inspectoras son todas las actuaciones de la Inspección, porque eso no lo dice el Reglamento, no está en la redacción del RGIT, ni es un supuesto que contempla o trate de hacerlo la norma».

168. ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, Juan: ob. cit., pgs. 55 y 56.
169. PÉREZ ROYO, Ignacio: «La prescripción en las actuaciones inspectoras», ob. cit., pg. 565.
170. En efecto, en el quinto fundamento de Derecho del voto particular del Magistrado Excmo. Sr. D. Alfonso Gota Losada a la Sentencia del Tribunal Supremo comentada podemos leer: «El Reglamento se ha hecho eco de una corriente jurisprudencial que fue poco a poco eliminando ciertas prácticas poco ortodoxas de la Administración Tributaria, que habían tergiversado la verdadera naturaleza de las actuaciones interruptivas de la prescripción, mediante diligencias o requerimientos que no reflejaban un verdadero propósito de comprobación inspectora de los hechos imponibles del sujeto pasivo, sino la simple intención de interrumpir la prescripción (...). El artículo 31, aps. 3 y 4 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos de 25 de abril de 1986, no se ha limitado a seguir el camino trazado por la jurisprudencia, tendente a precisar cuándo se trataba de "diligencias-argucias" sino que ha dado un paso en falso, que ha consistido en privar incluso a las auténticas actuaciones comprobadoras e investigadoras del efecto interruptivo, por la circunstancia ajena a ellas, del retraso o la paralización culpable del procedimiento de comprobación e investigación por más de seis meses. (...) De una simple lectura de estas normas se aprecia que el artículo 31, aps. 3 y 4, trata de evitar que las comprobaciones o investigaciones se prolonguen en demasía, en especial, cuando se paralizan por culpa de la Administración».
171. ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, Juan: ob. cit., pg. 56.

En la defensa de su posición, estos autores utilizan dos líneas argumentales diferentes: una primera línea argumental dirigida a poner de manifiesto la inconsistencia de la adopción de una interpretación subjetiva, y una segunda línea argumental que encuentra apoyo en el análisis de la finalidad perseguida por el precepto.

En la primera de las líneas mencionadas se enmarcan, entre otras, algunas de las críticas dirigidas por I. PÉREZ ROYO¹⁷², quien, frente a la interpretación subjetiva acogida por las Salas, no duda en señalar que «la tarea de “liquidar” puede ser —y en estos momentos lo es— una función de la inspección, pero no es una actividad inspectora en sentido propio como lo demuestra tanto el hecho de que históricamente han existido épocas en que la inspección se limitaba a realizar la labor inquisitiva, suministrando la información necesaria para que posteriormente el órgano de gestión liquidara; como el dato de que en la actualidad las actuaciones inspectoras y la liquidación derivada de las mismas están conferidas dentro de la inspección a órganos distintos».

Junto a estas críticas genéricas, en la medida en que, en buena parte, podrían ser dirigidas a toda interpretación subjetiva, los autores suelen poner un mayor énfasis en la segunda de las líneas argumentales. De esta forma, puede por ejemplo constatarse como el propio I. PÉREZ ROYO¹⁷³, tras haber denunciado el prejuicio con el que las sentencias antes referidas se aproximan al análisis teleológico del artículo 31.4 del RGIT, señala como el objetivo de éste es algo más ambicioso que el impedir «el alargamiento subrepticio y artificial de los plazos de prescripción», «se trata de impedir que actuaciones de comprobación e investigación, que por su propia naturaleza no pueden tener una duración prefijada, se dilaten en el tiempo innecesariamente teniendo al contribuyente “empantanado” en un procedimiento inspector con la inseguridad que supone siempre tener una inspección abierta». Siendo ésta la finalidad perseguida, el mencionado autor puntualiza que, desde un punto de vista empírico, «el estado de inseguridad cesa casi por completo con el levantamiento de las actas».

172. PÉREZ ROYO, Ignacio: «La prescripción en las actuaciones inspectoras», ob. cit., pg. 563.

173. PÉREZ ROYO, Ignacio: «La prescripción en las actuaciones inspectoras», ob. cit., pg. 565.

A una conclusión similar llegan DE LA NUEZ SÁNCHEZ-CASCADO, APARICIO SALOM y OGEA MARTÍNEZ-OROZCO¹⁷⁴ quienes inician su razonamiento exponiendo que, a su juicio, «existe un procedimiento, o expediente administrativo, que comienza cuando se inician las actuaciones inspectoras y que termina cuando se levantan las actas y otro expediente o procedimiento distinto que comienza donde el anterior termina». Esto implica, por lo tanto, la existencia de dos fases diferentes dentro de lo que en la actualidad es el cometido de la Inspección de los tributos, de forma que «en la primera fase, el Inspector actuario realiza tareas de investigación y comprobación». De acuerdo con lo anterior, para estos autores el alcance y sentido de la garantía introducida por el artículo 31.4 del RGIT «sólo tiene razón de ser en esta primera fase del procedimiento. Ello es así —a su juicio—, por varias razones:

a) Porque sólo en esta fase la suspensión de actuaciones supone una falta de relación o comunicación directa entre el órgano actuante y el obligado tributario.

b) Porque en dicha fase no existe un plazo máximo de duración o límite temporal concreto, lo que es excepcional tratándose de procedimientos administrativos.

c) Porque, finalmente, en esta fase es mayor la incertidumbre que pesa sobre el obligado tributario y, paralelamente, mayor la necesidad de reforzar el principio de seguridad jurídica. Piénsese que no es sólo que exista una falta de certeza sobre el Derecho aplicable, sino que la incertidumbre afecta a la continuación misma del procedimiento de inspección y a la eventual regulación a practicar¹⁷⁵.

La polémica en torno al ámbito de aplicación del artículo 31.4 del Reglamento General de la Inspección de los tributos, debe, sin lugar a dudas, ser revisada a raíz de la promulgación de la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente, dado que la norma antes contenida en el precepto reglamentario ha pasado a ser parcialmente recogida en el artículo 29 de dicho cuerpo legal que por su interés pasamos a transcribir.

174. DE LA NUEZ SÁNCHEZ-CASCADO, Elisa; JAVIER APARICIO SALOM y MODESTO OGEA MARTÍNEZ-OROZCO: ob. cit., pg. 4.

175. DE LA NUEZ SÁNCHEZ-CASCADO, Elisa; JAVIER APARICIO SALOM y MODESTO OGEA MARTÍNEZ-OROZCO: ob. cit., pg. 5.

Artículo 29. Plazo.-1. Las actuaciones de comprobación e investigación y las de liquidación llevadas a cabo por la Inspección de los Tributos deberán concluir en el plazo máximo de doce meses a contar desde la fecha de notificación al contribuyente del inicio de las mismas. No obstante, podrá ampliarse dicho plazo, con el alcance y requisitos que reglamentariamente se determinen, por otros doce meses, cuando en las actuaciones concorra alguna de las siguientes circunstancias:

a) Que se trate de actuaciones que revistan especial complejidad. En particular, se entenderá que concurre esta circunstancia a la vista del volumen de operaciones de la persona o entidad, la dispersión geográfica de sus actividades o su tributación como grupos consolidados, o en régimen de transparencia fiscal internacional.

b) Cuando en el transcurso de las mismas se descubra que el contribuyente ha ocultado a la Administración tributaria alguna de las actividades, empresariales o profesionales, que realice.

2. A los efectos del plazo previsto en el apartado anterior, no se computarán las dilaciones imputables al contribuyente, ni los períodos de interrupción justificada que se especifiquen reglamentariamente.

3. La interrupción injustificada durante seis meses de las actuaciones inspectoras, producida por causas no imputables al obligado tributario, o el incumplimiento del plazo a que se refiere el apartado 1, determinará que no se considere interrumpida la prescripción como consecuencia de dichas actuaciones.

4. A los efectos de los apartados anteriores, se entenderá que las actuaciones de comprobación e investigación y las de liquidación concluyen en la fecha en que se dicte el acto administrativo que resulte de dichas actuaciones.

El uso que la norma transcrita realiza en su apartado 3 de la expresión «actuaciones inspectoras», unido a la identidad entre el fenómeno que regula este apartado, y el que venía regulando reglamentariamente el apartado 3 del artículo 31 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos (la paralización injustificada del procedimiento de inspección por causas no imputables al contribuyente), pone a nuestro juicio de manifiesto, sin lugar a duda, la voluntad del legislador por equiparar el mencionado término con la expresión «actuaciones de comprobación e investigación, y de liquidación», también empleada en el precepto legal analizado. De aceptarse este razonamiento, resultaría evidente la asunción por el legislador de la tesis defendida por el Tribunal Supremo según la cual la liquidación formaría parte de las actuaciones inspectoras, y en consecuencia, cualquier interrupción injustificada del procedimiento inspector que, no

siendo imputable al contribuyente, tuviera lugar antes de la práctica de la liquidación subsiguiente a las actuaciones de comprobación e investigación, tendría por resultado la enervación del efecto interruptivo que, respecto de la prescripción de la obligación tributaria, el inicio de dichas actuaciones hubiera llevado aparejado. Puede además señalarse, siguiendo a CHECA GONZÁLEZ¹⁷⁶, como «ulteriormente la doctrina contenida en la ya citada Sentencia de 28 de febrero de 1996 ha sido confirmada y ratificada por tres Sentencias del Tribunal Supremo de 28, de octubre de 1997 –comentadas por SIMÓN ACOSTA, GONZÁLEZ GARCÍA y LOZANO SERRANO– que ya han creado, en consecuencia doctrina legal sobre esta materia, doctrina ésta igualmente seguida por la Audiencia Nacional, a partir de su ya citada Sentencia de 22 de noviembre de 1994, en sus Sentencias, entre otras, de 16 de abril de 1996 y de 27 de noviembre de 1997, y también por el TEAC en su conocida Resolución de 16 de diciembre de 1996, en donde este órgano modificó lo que hasta entonces había sido su tradicional contrario».

Puede de esta forma concluirse, siguiendo a la Profesora SOLER ROCH¹⁷⁷ que «lo que ocurre, en definitiva, es que el legislador ha regulado un plazo máximo para concluir el procedimiento inspector, incluyendo en éste las actuaciones de liquidación. Al margen de los motivos que hayan determinado esta inclusión, la opción es, a nuestro juicio, correcta; pero esta opción exige tener en cuenta, hasta sus últimas consecuencias, los efectos que la configuración normativa de todas y cada una de las distintas actuaciones de la Inspección implicadas en el cómputo del plazo, pueden tener respecto del desarrollo temporal del procedimiento en el que dichas actuaciones se integran».

Así, SOLER ROCH no duda en señalar que uno de los problemas que plantea el artículo 29 es el de la determinación de cuál es exactamente el acto administrativo resultante de las actuaciones de comprobación e investigación y las de liquidación, el que hace referencia su apartado 4, puntualizando acertadamente que «también en este caso, la lógica de la norma que va referida a un acto de conclusión del procedimiento (de otro modo no podría operar como cómputo final del plazo para la resolución del mismo), exige identificar dicho acto co-

176. CHECA GONZÁLEZ, Clemente: «Derechos y garantías en el procedimiento de inspección», en el libro colectivo *Derechos y Garantías del Contribuyente* (Estudio de la nueva ley), Lex Nova, Valladolid, 1998, pg. 390.

177. SOLER ROCH, María Teresa: Comentario al artículo 29 de la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente, pg. 7.

mo aquél que pone fin al conjunto de dichas actuaciones por parte de los órganos competentes para llevarlas a cabo de tal modo que, con posterioridad a dicho acto, no puede producirse ningún otro que resulte de dichas actuaciones».

«Aunque ésta es, a nuestro juicio, la interpretación correcta, no es menos cierto —como prosigue la mencionada autora— que la aplicación del plazo de acuerdo con este cómputo no encaja adecuadamente con las distintas hipótesis previstas en el artículo 60 del vigente RGIT, en relación con las actuaciones de liquidación resultantes de la tramitación de actas»¹⁷⁸. Ahora bien, como recuerda SOLER ROCH, no le incumbe a la Ley adecuarse al Reglamento, sino al contrario, por lo que «haciendo una vez más de la necesidad virtud, reiteramos la urgente aprobación de un nuevo Reglamento que regule el procedimiento de inspección sobre las bases establecidas, entre otras, en esta Ley».

Sirve además, a nuestro juicio, el precepto comentado de la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente para zanjar otra discusión que, en relación con el ámbito de aplicación del artículo 31.4 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos, fue suscitada en nuestra doctrina por el profesor FALCÓN Y TELLA. A juicio del mencionado autor¹⁷⁹, procedía «generalizar el criterio de la pérdida de eficacia interruptiva a la totalidad de los procedimientos de gestión tribu-

178. SOLER ROCH, María Teresa: Comentario al art. 29 de la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente, pgs. 6 y 7. «En particular —prosigue la citada profesora— la aplicación uniforme del plazo de doce meses de acuerdo con ese cómputo final a los supuestos previstos en los números 3º, 4º y 5º del citado precepto, podrían plantear dificultades para concluir el procedimiento dentro de dicho plazo.

El problema podría haberse previsto y solucionado en la propia Ley, otorgando en estos supuestos la posibilidad de una ampliación del plazo (limitada, por ejemplo, a los plazos preclusivos previstos para tales casos en el propio artículo 60 del RGIT) (...). En último extremo, podrían considerarse estos casos como supuestos de *interrupción justificada* del cómputo del plazo, prevista en el número 2º del artículo 29 de la Ley, aunque tampoco es ésta una solución que nos parezca adecuada, porque supondría utilizar un mecanismo jurídico previsto, en principio, para circunstancias excepcionales que justifiquen el reconocimiento de un *período de interrupción del plazo previsto para resolver*, para solventar una cuestión planteada por incidencias procedimentales que corresponden al desarrollo normal y reglamentariamente previsto respecto de las actuaciones de liquidación».

179. FALCÓN Y TELLA, Ramón: «Interrupción de las actuaciones inspectoras y consumación de la prescripción: la conveniencia de generalizar el plazo de seis meses a todos los procedimientos de gestión tributaria», en *Quincena Fiscal*, núm. 5, marzo 1997, pgs. 6 y 7.

taria» y ello en la medida en que «la interrupción de la prescripción se basa en el ejercicio de su derecho por el acreedor, y tal ejercicio ha de ser necesariamente un ejercicio diligente».

En apoyo de su posición FALCÓN Y TELLA¹⁸⁰ sostenía que, teniendo en cuenta que caso contrario, y en cuanto derecho subsidiario, procedería la aplicación del artículo 43.4 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas, al que hemos tenido ocasión de referirnos en el capítulo precedente, «la aplicación por analogía del plazo de seis meses (a los efectos exclusivamente de considerar no interrumpida la prescripción) en todos los procedimientos de gestión tributaria, debe verse no sólo como una defensa del legítimo derecho del contribuyente a un procedimiento sin dilaciones indebidas, sino también como la opción por un plazo cuya duración supera la prevista con carácter supletorio en el procedimiento administrativo común»¹⁸¹.

Reconociendo la bondad de los objetivos perseguidos por la anterior tesis, entendemos sin embargo, y siguiendo a la profesora SOLER ROCH¹⁸², que «la razón que, a nuestro juicio, impide generalizar el efecto no interruptivo de la prescripción a las actuaciones de comprobación y liquidación de los órganos gestores cuando se produzca el incumplimiento del plazo previsto en el artículo 23.1º de la LDGC, reside en que la posibilidad de utilizar la analogía ha perdido virtualidad tras la aprobación de esta Ley; no se puede concluir que el legislador “habría pensado” aplicar la misma solución a procedimientos distintos, pues aún suponiendo que entre ambos supuestos exista identidad de razón, la previsión sobre el efecto no interruptivo regulada de modo expreso en el artículo 29.3º en relación con el procedimiento inspector y la ausencia de previsión al respecto en el artículo 23 de la mis-

180. FALCÓN Y TELLA, Ramón: «Interrupción de las actuaciones inspectoras y consumación de la prescripción: la conveniencia de generalizar el plazo de seis meses a todos los procedimientos de gestión tributaria», ob. cit., pg. 7.

181. De acuerdo, en lo básico, con esta posición se muestra PÉREZ ROYO, Ignacio: «La prescripción en las actuaciones inspectoras», ob. cit., pg. 559, nota a pie de página núm. 3: quien no obstante en relación con la concreta cita de FALCÓN Y TELLA señala que: «La propuesta me parece un poco excesiva, entendiendo que debería limitarse la aplicación analógica del artículo 31.4 del RGIT a aquellos procedimientos que verdaderamente guardan una identidad de razón con el procedimiento inspector, como sería el caso de las comprobaciones efectuadas en vía de gestión y a las que se refiere el artículo 123 de la LGT».

182. SOLER ROCH, María Teresa: Comentario al art. 23 de la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente, pg. 10.

ma Ley, llevan más bien a deducir que el legislador "pensó" y limitó deliberadamente dicho efecto al procedimiento de inspección».

- b) *Naturaleza jurídica de la figura regulada en los artículos 31.4 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos, y 29.3º de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*

Siendo importante la cuestión relativa al ámbito de aplicación del artículo 31.4 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos, antes analizada, nuestro interés por el mencionado precepto en el presente trabajo sólo se justifica en realidad en la medida en que no han faltado los autores que han querido ver en el mismo un supuesto de caducidad en materia tributaria, lo que a la postre convierte en esencial el análisis de la naturaleza jurídica del fenómeno regulado en la mencionada norma reglamentaria.

La consideración como caducidad del fenómeno regulado en el artículo 31.4 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos ha sido defendida, recientemente, por GÓMEZ PUENTE¹⁸³, para quien el citado artículo generaba una «situación que, pese a la denominación empleada (con el ánimo, quizá, de soslayar la previsión del art. 105.2 LGT), no era otra que la propia de la perención o caducidad de la instancia. Esto es, determinaba el archivo de las actuaciones que quedaban sin efecto».

En la misma línea, ARIAS VELASCO¹⁸⁴, tras un análisis de los pronunciamientos judiciales en el origen de la polémica, y a la luz de los pronunciamientos doctrinales vertidos y de la normativa aplicable, llega a las siguientes «conclusiones: 1. La interrupción del procedimiento de comprobación e investigación por período superior a seis meses, sea en su fase de instrucción o en su fase conclusiva o de liquidación, determina la caducidad del procedimiento.

2. Es efecto de la caducidad, además de la no interrupción de la prescripción por la iniciación del expediente, la extinción del derecho de la Administración a usar del procedimiento.

3. La caducidad del procedimiento de comprobación e investigación no implica la prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria. Aquélla podrá practicar liquidación respecto de los ejercicios no prescritos al tiempo de recaer la declaración de caducidad, valiéndose de cualquier otro de los procedimientos legalmente previstos, siempre que concurren las circunstancias y requisitos que la ley establezca en cada caso».

Sin compartir necesariamente la totalidad de las anteriores conclusiones, sobre las que tendremos ocasión de volver a lo largo de este trabajo, la identificación del fenómeno regulado en el artículo 31.4 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos con la figura de la caducidad ha llevado generalmente a sus defensores a proclamar la ilegalidad del mencionado precepto, entendiéndolo que el mismo está viciado de una nulidad absoluta¹⁸⁵ en la medida en que «se opone a dos preceptos básicos de la LGT: a) se opone al artículo 10, según el cual la regulación de la caducidad es materia reservada a la Ley y, por tanto, no puede ser normada por un simple Reglamento; b) se opone al artículo 105¹⁸⁶», cuyo tenor, no lo olvidemos, dispone que:

1. En la reglamentación tributaria se señalarán los plazos a los que habrá de ajustarse la realización de los respectivos trámites.
2. La inobservancia de plazos por la Administración no implicará la caducidad de la acción administrativa, pero autorizará a los sujetos pasivos para reclamar en queja.

Sin embargo, y no obstante la claridad del anterior precepto, no faltan tampoco entre los defensores de la tesis que analizamos autores, como ARIAS VELASCO, para quien siguiendo la postura de la Sentencia de la Audiencia Nacional de 25 de febrero de 1997 (JT 1997, 66), resulta compatible mantener la validez del artículo 31.4 del Reglamen-

183. GÓMEZ PUENTE, Marcos: «¿Caducan los expedientes tributarios de inspección por causa de la Administración? (Sobre la perención y la prescripción tributarias)», ob. cit., pg. 2.

184. ARIAS VELASCO, José: «Caducidad del procedimiento y prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria en la interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras», Gabinete de Estudios de la Asociación Española de Asesores Fiscales, Informe 9/1998, febrero, 1998, entrega núm. 2, pg. I-I-66.

185. Esta convicción puede encontrarse, entre otros, en el pensamiento de GÓMEZ PUENTE, Marcos: «¿Caducan los expedientes tributarios de inspección por causa de la Administración? (Sobre la perención y la prescripción tributarias)», ob. cit., pg. 4: «El art. 31 RGIT lo fijaba en seis meses, a contar desde la última actuación realizada en el expediente. Pero no es posible aplicar ese plazo, ni siquiera analógicamente, porque, según dije, el precepto vulneró el art. 105.2 LGT y quedó viciado, por ello, de nulidad absoluta».

186. MENÉNDEZ HERNÁNDEZ, José: «La pretendida caducidad tributaria y la imposible jurisprudencia», ob. cit., pg. 294.

to General de la Inspección de los Tributos, y la consideración como caducidad de la figura por este precepto regulada.

En este sentido, la Audiencia Nacional, en el fundamento de derecho sexto de su Sentencia de 25 de febrero de 1997, reconocía como «ciertamente la caducidad por el transcurso de más de seis meses no se contempla en nuestras normas tributarias como una causa de terminación de los procedimientos administrativos. Al transcurso del tiempo, unido a una inactividad injustificada de la actividad inspectora, el artículo 31.4 del Reglamento sólo anuda la consecuencia de tener por no interrumpido el cómputo de la prescripción.

No obstante, sin desconocer la singularidad de las normas tributarias, incluso en el ámbito de los procedimientos administrativos tal y como determina la disposición adicional 5ª de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas, Ley 30/1992, no puede admitirse una interpretación de las normas tributarias al margen de los principios y garantías constitucionales que los derechos de los ciudadanos y la posición institucional de las Administraciones Públicas en un Estado de Derecho».

Siguiendo su razonamiento la Sala mantiene, en su fundamento de derecho séptimo como la caducidad y la prescripción «tienen en común defender a los administrados contra la inseguridad jurídica que se derivaría de una situación indefinidamente abierta con un claro quebranto del derecho constitucional a la seguridad jurídica y a la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos, reconocido en el artículo 9.3 de la Constitución».

Todo ello lleva a la Audiencia Nacional a propugnar, de acuerdo con una «concepción integral, armónica y unitaria del ordenamiento jurídico», la aplicación de la caducidad en los procedimientos tributarios de inspección y comprobación alegando que «la Administración Tributaria no puede ser ajena a las garantías básicas que la Constitución —la seguridad jurídica y la interdicción del arbitrariedad— y las leyes generales como la Ley 30/1992 ofrecen a los ciudadanos»¹⁸⁷.

La Audiencia Nacional ha tenido ocasión de cambiar su doctrina en Sentencia de 12 de marzo de 1998, negando de esta forma la posibilidad de aplicación del instituto perentorio que venía manteniendo,

187. Fundamento de derecho octavo de la Sentencia de la Audiencia Nacional de 25 febrero 1997 (JT 1997, 66).

en sede de los procedimientos de comprobación e investigación. La rectificación de su posición responde, de acuerdo con lo expresado por la Sala, al hecho de que «se ha de matizar que la institución de la "caducidad" tiene su razón de ser en la previa fijación de un plazo, al que queda supeditada la actuación al que se refiere, en el que inicio y finalización de dicha actuación aparecen fatalmente unidas. La consecuencia de la inactividad durante dicho plazo es el decaimiento del derecho no accionado».

Concluyendo que «en consecuencia, ante la inexistencia de la fijación de la duración del plazo para los procedimientos de comprobación e investigación por disposición legal, no procede la aplicación de la caducidad a los mismos, sin que ello sea óbice a la aplicación de la prescripción».

Debe señalarse, a nuestro juicio, que la aparente modificación del criterio de la Audiencia Nacional, es en realidad un mera puntualización del mismo, pues negando la aplicación del instituto perentorio por falta de fijación de plazo para las actuaciones inspectoras, no parece que pueda descartarse que la misma se pretenda en la actualidad dado que la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes ha procedido a fijar plazo máximo a las mismas¹⁸⁸. Por ello creemos que sigue plenamente vigente el interés suscitado por la Sentencia de la Audiencia Nacional de 25 de febrero de 1997 (JT 1997, 66) y por la polémica doctrinal que en torno a la misma se ha generado y que estamos analizando.

Precisamente, ARIAS VELASCO, en referencia a esta última Sentencia, señala como «en una primera lectura, la solución de la Sala podría parecer un tanto híbrida. Por una parte invoca como fundamento legal de la declaración de caducidad el artículo 43.4 de la Ley 30/1992. Pero, por otro lado, el plazo de caducidad que aplica no es el del artículo 43.4 LRJ-PAC, sino el de seis meses del artículo 31.4 del RGIT. El motivo de esta aparente paradoja hay que buscarlo —entiende el autor— en la circunstancia de que el momento en que se notificó el acuerdo de liquidación impugnado, 15 de junio de 1990, fue anterior a la entrada en vigor de la Ley 30/1992. Lo que hace la Sala no es aplicar retroactivamente el artículo 43.2 de la Ley 30/1992, sino aplicar los principios constitucionales que inspiraron este precepto. Pero claro está

188. Art. 23 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes.

que el plazo no es una cuestión de principios sino una cuestión estrictamente procedimental en la que cabe aceptar las especialidades que se derivan de la disposición adicional 5ª. De aquí que, en materia de plazo, la Sala acuda a la norma reglamentaria tributaria».

Este razonamiento lleva al autor a defender, frente a quienes entienden que «el artículo 31.4 RGIT sería nulo de pleno derecho por establecer un plazo de caducidad sin soporte legal», la validez del mencionado precepto, por entender, en consonancia con el pronunciamiento judicial analizado, que el mencionado precepto «contaba nada menos que con el soporte de la ley de leyes: la Constitución».

Este último argumento resulta sin duda discutible pues, como señala GARCÍA BERRO¹⁸⁹, «afirmar que la caducidad por incumplimiento de plazos deriva directamente de la CE sería tanto como confundir el principio mismo con las distintas técnicas que la ley de manera contingente puede arbitrar como garantía para su protección. El de seguridad jurídica o el de interdicción de la arbitrariedad son, en efecto, principios reconocidos expresamente en la Carta Magna. Pero establecer la caducidad del procedimiento no es la única forma de protegerlos, sino una más que el legislador podrá adoptar o no dependiendo de la ponderación de variadas circunstancias».

Frente a las tesis doctrinales y judiciales anteriormente referidas, que con los matices analizados defienden la identidad del fenómeno regulado en el artículo 31.4 del RGIT con la figura de la caducidad, un nutrido sector doctrinal niega que el mencionado precepto recoja el instituto de la perención. En este sentido DE LA NUEZ SÁNCHEZ-CASCADO, APARICIO SALOM y OGEA MARTÍNEZ-OROZCO¹⁹⁰ señalan que «la Audiencia Nacional ha extraído de la Sentencia del TS de 26 de febrero de 1996 una conclusión a la que éste no había llegado, la calificación del plazo o límite temporal de interrupción máxima de actuaciones inspectoras como un plazo de caducidad».

Esa interpretación judicial, que para la mayoría de los autores que la comparten comporta, como hemos señalado, la nulidad del artículo 31.4 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos es

189. GARCÍA BERRO, Florián: *Los procedimientos tributarios y la Ley 30/1992 desde la nueva perspectiva de la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*, Marcial Pons, Madrid, 1998, pg. 127.

190. DE LA NUEZ SÁNCHEZ-CASCADO, Elisa; JAVIER APARICIO SALOM y MODESTO OGEA MARTÍNEZ-OROZCO: ob. cit., pg. 6.

además criticada por I. PÉREZ ROYO¹⁹¹, para quien «no hay que perder de vista que propugnar la nulidad de cualquier norma reglamentaria debe ser el último recurso y que, por tanto, sólo se utilizará cuando no quepa hacer una interpretación de la misma acorde con los términos de la ley. Y el artículo 31.4 del RGIT admite una interpretación que lo hace compatible con los preceptos de la LGT sobre la interrupción de los plazos de prescripción (art. 66¹⁹²) y sobre la no caducidad de los procedimientos tributarios (arts. 105 y 106¹⁹³). En cuanto a lo primero, no niega que el inicio de las actuaciones inspectoras suponga la interrupción en el cómputo de los plazos de prescripción sino que se limita, desde el sentido común y en aras a la seguridad jurídica del contribuyente, a privar de tales efectos a las actuaciones inspectoras que por causas injustificadas se paralicen durante más de seis meses. (...)

Por lo que hace a su compatibilidad con los artículos 105.2 y 106 de la LGT, basta con afirmar que el artículo 31.4 del RGIT no regula ningún supuesto de caducidad del procedimiento, sino simplemente priva al inicio de las actuaciones inspectoras de los efectos que la acompañan hasta tanto se produzca una nueva actuación administrativa dentro del mismo procedimiento, actuación esta última que volverá a interrumpir la prescripción y a impedir la regularización voluntaria de su situación por el sujeto pasivo».

A esta misma conclusión llega SOLER ROCH¹⁹⁴ para quien «no pue-

191. PÉREZ ROYO, Ignacio: «La prescripción en las actuaciones inspectoras», en *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 96, octubre-diciembre 1997, pg. 561.

192. Art. 66 de la Ley General Tributaria: «1. Los plazos de prescripción a que se refieren las letras a), b) y c) del artículo 64 se interrumpen:

Por cualquier acción administrativa, realizada con conocimiento formal del sujeto pasivo, conducente al reconocimiento, regularización, inspección, aseguramiento, comprobación, liquidación y recaudación del impuesto devengado por cada hecho imponible. A estos efectos se entenderán como realizadas directamente con el sujeto pasivo las actuaciones de juntas y comisiones, en el procedimiento de estimación global, para los que estuvieren debidamente representados.

a) Por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase y

b) Por cualquier actuación del sujeto pasivo conducente al pago o liquidación de la deuda.
2. El plazo de prescripción a que se refiere la letra d) del artículo 64 se interrumpirá por cualquier acto fehaciente del sujeto pasivo que pretenda la devolución del ingreso indebido o por cualquier acto de la Administración en que se reconozca su existencia».

193. Art. 106 de la Ley General Tributaria: «1. En todo momento podrá reclamarse en queja contra los desperfectos de tramitación, y en especial los que supongan paralización del procedimiento, infracción de los plazos señalados u omisión de trámites que pudieran subsanarse antes de la resolución definitiva del asunto.
2. La estimación de la queja dará lugar, si hubiera razones para ello, a la incoación de expediente disciplinario contra el funcionario responsable».

194. SOLER ROCH, María Teresa: Comentario al art. 29 de la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente, pg. 9.

de decirse que el precepto reglamentario contenga una norma "contra legem". Tampoco puede mantenerse que vaya contra lo dispuesto en el artículo 105.2 de la LGT, porque la caducidad del procedimiento y el dejar sin efecto la interrupción de la prescripción son dos mecanismos jurídicos conceptualmente distintos», o dicho de otro modo, «no son conceptos jurídicos equivalentes; la primera implica tener por no iniciado el procedimiento y el segundo tener por no interrumpida la prescripción del derecho». El hecho de reconocer la existencia de una diferencia no nos impide desde luego constatar, con DE LA NUEZ SÁNCHEZ-CASCADO, APARICIO SALOM y OGEA MARTÍNEZ-OROZCO¹⁹⁵, que no deja de ser curioso «que la consecuencia que se impone a la Administración negligente coincide con la más grave, aunque no la única, que conlleva la declaración de caducidad de un procedimiento».

No obstante, para mostrar la mencionada diferencia no tenemos más que comprobar, como aconsejan los anteriores autores¹⁹⁶, que «si se admite el criterio de la Audiencia Nacional, todas las actuaciones practicadas en un procedimiento caducado carecerían de efectos». Así mientras que la notificación de la liquidación, una vez transcurridos los seis meses, sería imposible para la Audiencia Nacional, dado que el procedimiento no existiría por haber caducado, ésta sería perfectamente legítima y efectiva, siempre que no se hubiera ganado la prescripción, de acuerdo con la posición mantenida por el Tribunal Supremo. No podemos por ello compartir con FENELLÓS PUIGSERVER¹⁹⁷ que la enervación del efecto interruptivo produce la extinción del procedimiento en curso pero «no impide que, si una vez desaparece el efecto interruptivo, todavía no se ha consumado el plazo de cuatro años, la Inspección pueda activar de nuevo su acción todavía no prescrita e iniciar un nuevo procedimiento».

Este argumento ha sido expresado asimismo por FALCÓN Y TELLA¹⁹⁸, para quien «la interrupción de las actuaciones con posterioridad al acta no supone la caducidad de la instancia, siendo siempre posible el

195. DE LA NUEZ SÁNCHEZ-CASCADO, Elisa; Javier APARICIO SALOM y Modesto OGEA MARTÍNEZ-OROZCO: ob. cit., pg. 8.
 196. DE LA NUEZ SÁNCHEZ-CASCADO, Elisa; Javier APARICIO SALOM y Modesto OGEA MARTÍNEZ-OROZCO: ob. cit., pg. 13.
 197. FENELLÓS PUIGSERVER, Vicente: *El Estatuto del Contribuyente (Comentarios a la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de derechos y garantías de los contribuyentes)*, Ediciones Tro. Valencia, 1998, pg. 358.
 198. FALCÓN Y TELLA, Ramón: «Interrupción de las actuaciones inspectoras y consumación de la prescripción: la conveniencia de generalizar el plazo de seis meses a todos los procedimientos de gestión tributaria», ob. cit., pg. 7.

acto de liquidación si no han transcurrido cinco años a contar desde la finalización del período voluntario o desde la última interrupción de la prescripción, no considerándose como tal la actuación administrativa que se interrumpe injustificadamente. Dicho en otros términos, la norma reglamentaria no supone la caducidad de la instancia, ni siquiera pretende fijar una duración máxima al procedimiento inspector, sino que únicamente modula los efectos de un procedimiento que se ha paralizado injustificadamente por un plazo superior a los seis meses, ya que en otro caso la Administración dispondría de 5 años desde la presentación de alegaciones (o desde la fecha del acta) para dictar liquidación, lo que a todas luces parece excesivo»¹⁹⁹.

Por si esta argumentación no fuera suficiente para negar que el artículo 31.4 del Reglamento General de la Inspección regule la caducidad del procedimiento inspector por la interrupción injustificada del mismo durante el plazo de seis meses, no hay que olvidar, como señalan DE LA NUEZ SÁNCHEZ-CASCADO, APARICIO SALOM y OGEA MARTÍNEZ-OROZCO²⁰⁰ «que la finalidad del Reglamento no podía ser algo tan innovador y radicalmente distinto de lo que existía en el ordenamiento jurídico-administrativo como es el establecimiento de un plazo de caducidad de las actuaciones de investigación y comprobación de los tributos. Cosa que, por otra parte, tampoco hubiese sido posible, ya que el artículo 10 de la LGT más arriba transcrito establecía una reserva de Ley en la materia».

No podemos compartir sin embargo con los mencionados autores²⁰¹ que el anterior argumento nos permita concluir «que este precepto²⁰² no establece ninguna innovación en materia, ni de plazos de caducidad, ni de prescripción, ni altera las reglas existentes sobre la

199. Profundizando en su análisis el autor citado señala además que: «En efecto, frente a la argumentación contenida en el voto particular a la Sentencia de 28 de febrero de 1996 que nos ocupa, ha de tenerse en cuenta que la prescripción no se consuma automáticamente por el transcurso de los seis meses, sino que simplemente se equipara al supuesto en que la Administración no inspecciona en cinco años con aquél en que, iniciada una inspección antes de consumarse la prescripción, dicha inspección se interrumpe injustificadamente por más de seis meses, alcanzándose en total el plazo quinquenal de prescripción» FALCÓN Y TELLA, Ramón: «Interrupción de las actuaciones inspectoras y consumación de la prescripción: la conveniencia de generalizar el plazo de seis meses a todos los procedimientos de gestión tributaria», ob. cit., pg. 7.
 200. DE LA NUEZ SÁNCHEZ-CASCADO, Elisa; Javier APARICIO SALOM y Modesto OGEA MARTÍNEZ-OROZCO: ob. cit., pg. 8.
 201. DE LA NUEZ SÁNCHEZ-CASCADO, Elisa; Javier APARICIO SALOM y Modesto OGEA MARTÍNEZ-OROZCO: ob. cit., pg. 8.
 202. Refiriéndose al art. 31.4 del RGIT.

caducidad y la prescripción en el ordenamiento jurídico-administrativo entonces en vigor²⁰³. Y ello porque entendemos que el artículo 31.4 del RGIT, en la medida en que excepciona los efectos interruptivos de la prescripción generalmente previstos, supone una regulación que debería encuadrarse dentro del ámbito de aplicación del principio de reserva de Ley que establece la Constitución y que concreta el artículo 10 de la LGT. Si puede ponerse en cuestión la legalidad del precepto reglamentario analizado no será, por tanto, porque el mismo establezca la caducidad en el procedimiento de inspección tributaria, contra lo previsto en el artículo 105 de la Ley General Tributaria, y en contra asimismo de la concreción del principio de legalidad que realiza el artículo 10 de esa misma norma, sino porque en contra de lo dispuesto en este último precepto, supone una regulación autónoma por vía reglamentaria de una materia que, como la privación de efectos interruptivos, afecta a la reserva legal que pesa sobre la prescripción.

c) *Incidencia sobre la cuestión de la aprobación de la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*

La polémica inicialmente suscitada por los pronunciamientos judiciales anteriormente referidos se ha visto decisivamente influida por la aprobación en nuestro ordenamiento de la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente. Esta Ley, como hemos tenido ocasión de señalar, ha venido a recoger en su artículo 29 la norma anteriormente contenida en el artículo 31.4 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos, desterrando definitivamente las acusaciones de ilegalidad que sobre la misma pesaban. Aunque por supuesto no pueda olvidarse que la falta de fundamento de tales acusaciones radicaba en el hecho de que tal precepto, al igual que su antecedente, no supone en modo alguno una regulación de la caducidad en materia tributaria, prohibida por el artículo 105 de la Ley General Tributaria, dado que la enervación de los efectos interruptivos de la prescripción, no puede, como hemos referido anteriormente, equipararse jurídicamente a la perención.

203. Especialmente antes de que la Ley 30/1992 introdujera en su art. 43.4 la posibilidad de que la caducidad se produjera como consecuencia de la inactividad de la Administración en un procedimiento de oficio no susceptible de producir efectos favorables para los ciudadanos.

Esta además no es la única controversia que el artículo 29 viene a zanjar pues, como señala SOLER ROCH²⁰⁴, también se debe a su promulgación la pérdida de virtualidad de las pretensiones de aplicación análoga de la enervación de los efectos interruptivos de la prescripción prevista para las actuaciones inspectoras, a los procedimientos de gestión tributaria, defendida por FALCÓN Y TELLA²⁰⁵, aunque el mencionado autor²⁰⁶ haya defendido recientemente la generalización de dicho efecto para todo supuesto de incumplimiento del plazo inicialmente previsto para la terminación de un procedimiento, basándose en esta ocasión en la norma contenida en el artículo 29.3 de la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes. A tenor del mencionado precepto.

204. SOLER ROCH, María Teresa: Comentario al art. 23 de la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente, pg. 10: «La razón que, a nuestro juicio, impide generalizar el efecto no interruptivo de la prescripción a las actuaciones de comprobación y liquidación de los órganos gestores cuando se produzca el incumplimiento del plazo previsto en el artículo 23.1º de la LDGC, reside en que la posibilidad de utilizar la analogía ha perdido virtualidad tras la aprobación de esta Ley; no se puede concluir que el legislador "habría pensado" aplicar la misma solución a procedimientos distintos, pues aún suponiendo que entre ambos supuestos exista identidad de razón, la previsión sobre el efecto no interruptivo regulada de modo expreso en el artículo 29.3º en relación con el procedimiento inspector y la ausencia de previsión al respecto en el artículo 23 de la misma Ley, llevan más bien a deducir que el legislador "pensó" y limitó deliberadamente dicho efecto al procedimiento de inspección».
205. Esta posición ha sido sin embargo defendida aún por este autor en algún trabajo posterior a la promulgación de la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente. FALCÓN Y TELLA, Ramón: «Aspectos positivos y negativos de la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente (I): especial referencia a la suspensión de las sanciones y al plazo máximo de duración de los procedimientos», en *Quincena Fiscal*, núm. 6, marzo 1998, pg. 8: «Dicho en otros términos, a partir de ahora existe ya un término claro de referencia (seis meses) para apreciar objetivamente cuándo existe un retraso injustificado del acreedor, no sólo en la duración del procedimiento, sino también en relación con la decisión misma de iniciar dicho procedimiento, dada la evidente vocación de generalidad que inspira el art. 23.1 de la Ley de derechos y garantías; y dicho retraso del acreedor debe provocar, al menos en principio, la pérdida de virtualidad interruptiva de la prescripción en relación con las actuaciones administrativas anteriores, así como la exclusión de intereses».
206. FALCÓN Y TELLA, Ramón: «Prescripción de tributos y sanciones», ob. cit., pg. 197: «El Reglamento General de Inspección (art. 41.3) extrae una consecuencia de ello, al disponer expresamente que si las actuaciones inspectoras se paralizan durante más de seis meses sin causa justificada, pierden su eficacia interruptiva de la prescripción; esta norma se recoge en la reciente Ley 1/1998, que además priva a los procedimientos de inspección que se prolonguen más allá del año (o de dos años, en circunstancias de especial complejidad), y con el mismo fundamento cabe privar de eficacia interruptiva a todo procedimiento cuya duración sobrepase el plazo máximo establecido, que por regla general es de seis meses».

La interrupción injustificada durante seis meses de las actuaciones inspectoras, producida por causas no imputables al obligado tributario, o el incumplimiento del plazo al que se refiere el apartado 1, determinará que no se considere interrumpida la prescripción como consecuencia de tales actuaciones.

Precisamente, según FENELLÓS PUIGSERVER²⁰⁷, la primera novedad que produce este precepto es la de atribuir al incumplimiento del plazo máximo de duración las mismas consecuencias que al de la –hasta la fecha– llamada interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras; esto es, la no interrupción de la prescripción de las acciones administrativas. Extremo éste que es utilizado por FALCÓN Y TELLA²⁰⁸ para proponer que «con el mismo fundamento cabe privar de eficacia interruptiva a todo procedimiento cuya duración sobrepase el plazo máximo establecido, que por regla general es de seis meses».

Los plazos relativos a dichos procedimientos pasan a encontrar su regulación en el artículo 23 de la misma, a cuyo tenor:

Artículo 23. Plazos.-1. El plazo máximo de resolución de los procedimientos de gestión tributaria será de seis meses, salvo que la normativa aplicable fije un plazo distinto. Las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la propia Administración interrumpirán el cómputo del plazo para resolverlo.

2. Si venciere el plazo de resolución de los procedimientos iniciados a instancia de parte, sin que el órgano competente la hubiera dictado expresamente, se producirán los efectos que establezca su normativa específica. A estos efectos, todo procedimiento de gestión tributaria deberá tener expresamente regulado el régimen de actos presuntos que le corresponda.

3. Queda excluido de las previsiones anteriores el procedimiento de apremio, cuyas actuaciones podrán extenderse hasta el plazo de prescripción de la acción de cobro.

De la lectura del precepto transcrito dos son al menos las consecuencias que a nuestro juicio deben extraerse. En primer lugar, resulta evidente que, con la expresa excepción del procedimiento de apremio²⁰⁹, «a partir de lo dispuesto en esta Ley, deja de haber procedi-

207. FENELLÓS PUIGSERVER, Vicente: *El Estatuto del Contribuyente (Comentarios a la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de derechos y garantías de los contribuyentes)*, ob. cit., pg. 356.

208. FALCÓN Y TELLA, Ramón: «Prescripción de tributos y sanciones», ob. cit., pg. 197.

209. En relación con la exclusión del procedimiento de apremio se ha pronunciado SOLER ROCH, María Teresa: Comentario al art. 23 de la Ley de Derechos y Garan-

mientos de gestión tributaria no sometidos a un plazo máximo de duración»²¹⁰, sea éste el previsto expresamente en su normativa aplicable o el de seis meses que subsidiariamente establece el precepto. En segundo lugar, «debe considerarse –siguiendo a SOLER ROCH²¹¹– que, como mínimo, el incumplimiento del plazo conlleva dos consecuencias jurídicas: la primera y más importante que no se produce la caducidad del procedimiento²¹²; la segunda, que procede la reclamación en queja por parte de los interesados».

- B. LA DISCUSIÓN SOBRE LA APLICABILIDAD DE LA CADUCIDAD CONTEMPLADA EN LA LEY 30/1992, DE 26 DE NOVIEMBRE, DE RÉGIMEN JURÍDICO DE LAS ADMINISTRACIONES PÚBLICAS Y DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO COMÚN A LOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS

Pese a que la reciente reforma de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, acometida por la Ley 4/1999, de 13 de enero, ha incidido especialmente, no sólo en la regulación de la caducidad por inactividad de la Administración, a la que hemos tenido ocasión de referirnos en la primera parte de nuestro trabajo, sino también, a la posible aplicación subsidiaria de este instituto a los procedimientos tributarios, creemos que en nada se ha mermado la importancia y el interés de las aportaciones doctrinales que se hicieron en relación con la normativa hoy derogada.

tías del Contribuyente, pg. 3: «Cuestión distinta es plantearse por qué, precisamente el procedimiento de apremio, ha quedado excluido de la garantía que, para los particulares que se relacionan con la Administración tributaria, supone el establecimiento de plazos máximos de duración de los procedimientos; si el plazo general de seis meses se consideraba insuficiente (y sin duda lo es) en relación con las actuaciones propias de este procedimiento, se podía haber previsto un plazo mayor, como se ha hecho en el caso del procedimiento de inspección».

210. SOLER ROCH, María Teresa: Comentario al art. 23 de la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente, pg. 2.

211. SOLER ROCH, María Teresa: Comentario al art. 23 de la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente, pg. 6.

212. En igual sentido ha tenido ocasión de pronunciarse FENELLÓS PUIGSERVER, Vicente: «La duración de las actuaciones inspectoras. El nuevo artículo 29 de la Ley 1/1998. Una concesión a los intereses particulares», *Tribuna Fiscal*, núm. 96, octubre, 1998, pg. 77: «Creemos que el artículo 29.2 es lo suficientemente claro en su tenor y destierra la posibilidad de tener por caducado el procedimiento inspector, bien porque se paraliza más de seis meses, bien porque no finalice en el plazo de un año».

Por ello, y sin perjuicio de que, como corresponde, analicemos cual es la situación planteada tras la reforma aludida, creemos necesario hacer referencia al debate generado por la anterior normativa antes de exponer cual es nuestra posición acerca de la posible aplicación del instituto perentorio a las actuaciones inspectoras.

a) *Defensores de la aplicación de la caducidad en derecho tributario por aplicación subsidiaria del antiguo artículo 43.4 de la Ley 30/1992*

Ante la imposibilidad de predicar la vigencia de la figura de la caducidad en el ordenamiento tributario por aplicación del artículo 31.4 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos, un sector de la doctrina ha pretendido basar ésta en la aplicación subsidiaria del antiguo artículo 43.4 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, precepto que tuvimos oportunidad de analizar en el capítulo anterior de este trabajo²¹³.

De este planteamiento participa, entre otros, GÓMEZ PUENTE²¹⁴, quien tras haber mantenido, como hemos tenido ocasión de referir, la nulidad absoluta del artículo 31.4 del RGIT, por entender que el mismo regulaba la figura de la caducidad, concluye que, «en consecuencia, la perención o caducidad del procedimiento de inspección tributaria (paralizado injustificadamente por causa administrativa) no cuenta con una regulación especial, por lo que deberemos remitirnos (“ex” disp. adic. 5ª LRJ-PAC) a las reglas generales de la institución (art. 43.4 LRJ-PAC). Por lo que se refiere a los procedimientos iniciados de oficio, la LRJ-PAC contempla únicamente la perención de los procedimientos de gravamen, esto es, los que por su naturaleza “no son susceptibles de producir actos favorables para los ciudadanos” (art. 43.4). Entre ellos –según el autor citado– debe incluirse, como se comprende, el de inspección tributaria».

«Según lo dicho, pues –en opinión de GÓMEZ PUENTE²¹⁵– para que

perima el procedimiento de inspección es preciso que su paralización no sea imputable al interesado y que haya vencido el plazo máximo para su resolución sin que se haya notificado la liquidación (o el acta de comprobado y conforme)».

Aunque desde una posición sensiblemente diferente, que dada su originalidad procederemos a exponer, DE MIGUEL CANUTO también se muestra proclive a aplicar con carácter subsidiario el artículo 43.4 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común. Para el mencionado autor²¹⁶ no existe en nuestro ordenamiento tributario obstáculo alguno para la aplicación de la caducidad desde el momento en que «el artículo 105.2 de la LGT ha quedado derogado, con la entrada en vigor de la Ley 30/1992, en virtud de la disposición derogatoria 1 de esta Ley»²¹⁷.

Derogada, a juicio de este autor, la normativa relativa a la posibilidad de aplicar la caducidad en el ordenamiento tributario es lógico que la misma se entienda regulada por la norma contenida en el artículo 43.4 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común que, como tuvimos ocasión de señalar, exige para la aplicación de la figura a un procedimiento concreto, que del mismo no puedan derivarse actos favorables para el administrado. Resulta obviamente necesario en este punto exponer cual es el concepto de *acto favorable* utilizado por DE MIGUEL CANUTO²¹⁸, a cuyo juicio, en la actualidad, «la noción doctrinal de acto favorable se corresponde con la positiva “acto declarativo de derecho”, y la expresión doctrinal “acto de gravamen” se corresponde actualmente con la positiva “actos de gravamen y actos no declarativos de derechos”».

Ahora bien –y ésta es, sin duda, una de las principales peculiaridades del pensamiento de este autor– la cualidad de *productor de actos favorables* no debe, a su juicio, analizarse en abstracto para cada tipo

213. Sobre las posibilidades de aplicación de la Ley 30/1992 a los procedimientos tributarios ha tenido ocasión de pronunciarse MARTÍN QUERALT, Juan: «La aplicación de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, en los procedimientos administrativos en materia tributaria», *Tribuna Fiscal*, núm. 32, junio, 1993, pgs. 37 y ss.

214. GÓMEZ PUENTE, Marcos: «¿Caducan los expedientes tributarios de inspección por causa de la Administración? (Sobre la perención y la prescripción tributarias)», ob. cit., pg. 3.

215. GÓMEZ PUENTE, Marcos: «¿Caducan los expedientes tributarios de inspección por causa de la Administración? (Sobre la perención y la prescripción tributarias)», ob. cit., pg. 4.

216. DE MIGUEL CANUTO, Enrique: «La caducidad del procedimiento inspector y la interrupción injustificada de actuaciones inspectoras», en *Tribuna Fiscal*, núm. 93, julio, 1998, pg. 59.

217. Esta afirmación, como tendremos ocasión de exponer posteriormente, puede resultar discutible, máxime cuando la misma no toma en consideración la existencia, en la misma Ley 30/1992, de una disposición adicional (la quinta) que reconoce la especialidad que reviste la normativa tributaria en materia procedimental, debiendo, a sus resultados, considerarse dicha normativa especializada subsistente y no derogada.

218. DE MIGUEL CANUTO, Enrique: «La caducidad del procedimiento inspector y la interrupción injustificada de actuaciones inspectoras», ob. cit., pg. 54.

de procedimiento sino que, por el contrario, «la cuestión de la caducidad del procedimiento recogida en el artículo 43.4 de la Ley 30/1992 sólo se planteará en la realidad cuando el procedimiento haya concluido con un acto desfavorable al interesado.

Si la Administración ha impuesto una sanción –supuesto ejemplar de aplicación del artículo 43.4 para toda la doctrina– o la inspección ha practicado liquidación con resultado a ingresar, es cuando el particular suscitará la posible caducidad del procedimiento, en el recurso administrativo o judicial»²¹⁹.

Sería la consideración como desfavorable, por parte del sujeto pasivo, del concreto resultado del procedimiento que con él se ha seguido, la que habilitaría, según este autor, la aplicación de la caducidad por interrupción injustificada del procedimiento no imputable al administrado, que regula el artículo 43.4 de la Ley 30/1992, quedando claro que según esta interpretación sería indiferente que del tipo de procedimiento en que la caducidad se aplicara pudieran derivarse ocasionalmente, y en un análisis general, efectos favorables para el administrado.

Resuelta favorablemente por DE MIGUEL CANUTO la cuestión referente a la aplicación de la caducidad, la aplicación subsidiaria del artículo 43.4 de la LRJ-PAC le suscita, dada su ambigüedad, y como segundo orden de problemas, el relativo al momento en que debe entenderse caducado el procedimiento. Así, pese a que de una primera lectura del precepto comentado pudiera desprenderse que vencido el plazo originariamente fijado para la resolución, sería el transcurso del plazo de los treinta días señalados el que conllevaría la caducidad del procedimiento injustificadamente interrumpido²²⁰, el autor citado²²¹ llega sin embargo «a la conclusión de que estos procedimientos

219. DE MIGUEL CANUTO, Enrique: «La caducidad del procedimiento inspector y la interrupción injustificada de actuaciones inspectoras», ob. cit., pg. 55.

220. Recordemos que el artículo citado dispone:
Art. 43. Actos presuntos.-(...) «4. Cuando se trate de procedimientos iniciados de oficio no susceptibles de producir actos favorables para los ciudadanos, se entenderán caducados y se procederá al archivo de las actuaciones, a solicitud de cualquier interesado o de oficio por el propio órgano competente para dictar la resolución, en el plazo de treinta días desde el vencimiento del plazo en que debió ser dictada, excepto en los casos en que el procedimiento se hubiera paralizado por causa imputable al interesado, en los que se interrumpirá el cómputo del plazo para resolver el procedimiento».

221. DE MIGUEL CANUTO, Enrique: «La caducidad del procedimiento inspector y la interrupción injustificada de actuaciones inspectoras», ob. cit., pg. 56.

se entienden caducados cuando venza el plazo en que debió dictarse la resolución. Y que el plazo de treinta días lo es para proceder al archivo de las actuaciones –y declarar la caducidad– a solicitud del interesado o de oficio por el órgano competente para resolver». Señala, además, DE MIGUEL CANUTO²²² como, «recordando la distinción entre término y plazo, “entendiéndose por término el lapso de tiempo dentro de cuyo último día habrá de realizarse un trámite y por plazo el plazo dentro del cual podrá realizarse un trámite”²²³, leemos que los treinta días son un plazo, lo que significa que desde el primer día ya podría ser declarada la caducidad, de lo que se deduce que no es un requisito para el archivo de las actuaciones que hayan transcurrido esos treinta días». Esta rigurosa interpretación de la literalidad del precepto resulta, a nuestro juicio, cuestionable, máxime si tenemos presente, como repetidamente ha denunciado la doctrina, la impropiedad y ambivalencia con la que el legislador utiliza los conceptos de término y plazo, lo que sin duda debe llevarnos, una vez más, a reclamar, en aras de la seguridad jurídica, el uso apropiado de tales conceptos en la labor normativa.

No obstante, y en defensa de su postura, DE MIGUEL CANUTO²²⁴ argumenta que «si se interpreta que el término de caducidad es de treinta días después del vencimiento del plazo para resolver, entonces la Administración podría resolver todavía durante esos treinta días, con lo que quedaría desvirtuada la exigencia de un plazo para resolver». Como es obvio esta posición requiere, para la aplicación de la caducidad la existencia de plazos de resolución de los distintos procedimientos tributarios, exigencia ya señalada en relación con los procedimientos administrativos en general por GARCÍA DE ENTERRÍA y FERNÁNDEZ²²⁵ y que para estos autores tiene como única solución, cuan-

222. DE MIGUEL CANUTO, Enrique: «La caducidad del procedimiento inspector y la interrupción injustificada de actuaciones inspectoras», ob. cit., pg. 57.

223. ARIAS VELASCO, J. y S. SARTORIO ALBALAT: *Procedimientos tributarios*, 6ª edición, Marcial Pons, Madrid, 1996, pg. 96.

224. DE MIGUEL CANUTO, Enrique: «La caducidad del procedimiento inspector y la interrupción injustificada de actuaciones inspectoras», ob. cit., pg. 56.

225. GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo y Tomás-Ramón FERNÁNDEZ: *Curso de Derecho Administrativo II*, ob. cit., pg. 498: «Otro problema serio en lo que respecta al funcionamiento de esta regla del art. 43,4 y es el siguiente: la falta de determinación legal del plazo para resolver los procedimientos incoados de oficio. En efecto, el plazo máximo de tres meses al que se refiere el art. 42.2 es aplicable sólo, en defecto del que puedan establecer las normas de procedimiento especiales, a la resolución de “las solicitudes que se formulen por los interesados”. No hay, pues, en la LRJ-PAC determinación de plazo alguno para resolver los procedimientos incoados de oficio, ni siquiera con el carácter de supletoria, por lo que las nor-

do la normativa específica no hubiera señalado plazo, la aplicación análogica del plazo de tres meses que para los procedimientos iniciados de oficio prevé como plazo supletorio el artículo 42.2 de la LRJ-PAC. Esta última solución, que de acuerdo con GÓMEZ PUENTE²²⁶ es en la actualidad doctrina generalizada, es rechazada por DE MIGUEL CANUTO²²⁷, al entender que «el plazo máximo de resolución de tres meses es la regla supletoria de los procedimientos iniciados a solicitud del interesado. Por lo que no puede ser aplicado a los procedimientos iniciados de oficio que no sean susceptibles de producir actos favorables»²²⁸.

En base a lo hasta aquí expuesto, podemos concluir que la posición del autor en relación con el cómputo del plazo de caducidad se asienta sobre las siguientes bases: 1) La caducidad se produce cuando no se produce una resolución expresa dentro del plazo originariamente habilitado (el plazo de treinta días señalado por el artículo 43.4 de la LRJ-PAC debe entenderse concedido a los solos efectos del archivo de las actuaciones y de la declaración formal de la caducidad previamente producida); y 2) El plazo de resolución del procedimiento lo debe establecer la propia normativa, sin que por analogía pueda aplicarse en defecto de aquel el plazo de tres meses arbitrado subsidiariamente para los procedimientos iniciados a instancia de parte.

Antes de analizar las posiciones contrarias a la aplicación subsidiaria del artículo 43.4 de la Ley 30/1992, defendida como hemos expuesto por DE MIGUEL CANUTO, no queremos dejar pasar la ocasión de comentar las conclusiones a las que, sobre la aplicación de plazos de caducidad, dicho autor ha llegado, lo que al mismo tiempo nos debe permitir avanzar nuestra posición sobre esta cuestión.

mas que regulen cada uno de ellos habrán de precisar en cada caso cuál es el plazo máximo para resolverlos, ya que, de otro modo, la regla establecida en el artículo 43.4 resultaría inaplicable (a menos que, se utilizara por analogía el plazo máximo de tres meses establecido en el artículo 42.2 para los procedimientos incoados a solicitud de los interesados, que, en caso de silencio de la norma especial, sería la única solución)».

226. GÓMEZ PUENTE, MARCOS: *La inactividad de la Administración*, ob. cit., pg. 545.

227. DE MIGUEL CANUTO, ENRIQUE: «La caducidad del procedimiento inspector y la interrupción injustificada de actuaciones inspectoras», ob. cit., pg. 58.

228. El problema en la actualidad estaría resuelto en la medida en que el vigente artículo 42 de la Ley 30/1992, establece, como hemos tenido ocasión de exponer en la primera parte de nuestro trabajo, un plazo máximo para los procedimientos iniciados de oficio.

A nuestro juicio, después del estudio de la figura de la caducidad realizado en la primera parte de este trabajo, la pretensión de considerar que el mero vencimiento del plazo originariamente previsto para la resolución del procedimiento tenga por efecto la caducidad de este último que, por otra parte, parece haber triunfado, de acuerdo con la nueva redacción del artículo 44 de la Ley 30/1992, resulta injusta e injustificadamente discriminatoria en perjuicio de la Administración.

Resulta injusta desde el momento en que supone situar a la Administración en una posición de desventaja al obligarla a soportar los efectos de una caducidad sorpresiva a la que no quedan expuestos los particulares, puesto que en los procedimientos iniciados a instancia de parte es obligatoria la denuncia de la *mora* para que la caducidad pueda llegar a producirse. En aras a preservar la equidad en las relaciones entre Administración y administrado, parecía conveniente, pese al silencio del artículo 43.4 de la LRJ-PAC, reconocer la necesidad de intimación de la Administración como requisito previo a la caducidad del procedimiento, medida hoy imposible a tenor del artículo 44 de ese mismo texto legal.

Es ésta además, a nuestro juicio, una propuesta injustificada, en la medida en que el hecho de que la caducidad sea consecuencia del transcurso de un plazo de treinta días, no ya desde que finalizó el plazo originario para resolver, sino desde que se intimó a la Administración transcurrido dicho plazo inicial para que resolviera, no desvirtuaba en absoluto la efectividad del plazo inicialmente concedido para la resolución, en contra de lo argumentado por DE MIGUEL CANUTO, puesto que el transcurso de dicho plazo inicial tenía, en todo caso como consecuencia la posibilidad de exigir las responsabilidades administrativas a que hubiera lugar²²⁹.

La situación correcta que debía derivarse de una hipotética aplicación de la caducidad prevista en el artículo 43.4 de la Ley 30/1992 era, a nuestro juicio, la siguiente: transcurrido el plazo de resolución inicialmente habilitado se abría al administrado la posibilidad de exigir la responsabilidad administrativa que correspondiera, así como la de instar a la Administración a que resolviera el procedimiento, denunciando la *mora* en la que se había incurrido.

229. Responsabilidades, por otra parte, a las que hace referencia el art. 105 de la Ley General Tributaria.

Si tras haber sido intimada la Administración, transcurría el plazo de treinta días previsto en el artículo 43.4, se producía la caducidad del procedimiento, con la consiguiente extinción del mismo y la subsistencia de las acciones y derechos no prescritos, pudiendo dicha caducidad ser alegada por el administrado interesado o aplicada de oficio.

b) *Posiciones doctrinales contrarias a la posible aplicación de la caducidad en los procedimientos tributarios por aplicación subsidiaria del antiguo artículo 43.4 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común*

El análisis de las posiciones doctrinales que propugnaban la vigencia de la caducidad en relación con los procedimientos tributarios, por aplicación subsidiaria de la norma contenida en el artículo 43.4 de la Ley 30/1992 pone de manifiesto que dos son, en realidad, los ejes sobre los que se asentaba dicha convicción: 1) que se dieran las condiciones que hacían posible el mecanismo jurídico de la aplicación supletoria de la norma administrativa (inexistencia de regulación específica de la materia y ausencia de prohibición al respecto); 2) que el procedimiento tributario al que pretendía aplicarse formara parte del supuesto de hecho que regulaba dicha norma, es decir, que se tratara de *procedimientos iniciados de oficio no susceptibles de producir actos favorables para los ciudadanos*.

Como es lógico, los dos ejes antes enunciados han sido el blanco de las críticas vertidas por los partidarios de posiciones doctrinales contrarias a la aplicación subsidiaria, cuando menos generalizada del precepto que nos ocupa, y que analizaremos a continuación alterando el orden de la exposición, para dar cumplida cabida al mayor número de posiciones doctrinales que la cuestión ha suscitado.

a') *Susceptibilidad de producción de actos favorables para los ciudadanos*

Suponiendo, en este apartado de nuestro trabajo, que la aplicación subsidiaria del antiguo artículo 43.4 de la Ley 30/1992 a los procedimientos tributarios fuera inicialmente posible, cuestión que deberá ser analizada posteriormente, la vigencia de la caducidad que el mencionado precepto regula en relación con un concreto procedimiento requiere, como hemos señalado, que el mismo, iniciándose de

oficio, no sea susceptible de producir actos favorables para los ciudadanos.

La iniciación de oficio de los distintos procedimientos no suele ser objeto de polémica, admitiéndose generalmente, por ejemplo, que la misma concurre en el procedimiento de inspección, origen del debate doctrinal y jurisprudencial²³⁰ que estamos exponiendo. No falta, sin embargo, algún autor que niegue dicha característica cuando el tributo por el que se ha iniciado el procedimiento de inspección requiere la práctica de declaración tributaria por parte del sujeto pasivo. Esta posición, defendida en España por MENÉNDEZ HERNÁNDEZ²³¹, lleva al autor al absurdo de concluir que «lo lógico será en estos casos aplicar la caducidad versus contribuyente que ya postulaba la Ley de Procedimiento Administrativo de 17 de julio de 1958. La Administración se dirige al particular y le intima a prestar la colaboración necesaria para que el expediente pueda resolverse. Y si deja pasar estérilmente tres meses sin ninguna actividad por su parte, se declarará la caducidad del procedimiento y el archivo de las actuaciones»²³². A falta de mayores explicaciones, no creemos, en efecto, que resulte muy lógico que la inactividad del contribuyente en un procedimiento de inspección pueda «sancionarse» con la caducidad del mismo.

Reconociendo pues el hecho de que el procedimiento inspector es un procedimiento iniciado siempre de oficio, resulta evidente, avanzando en nuestro análisis, que el único impedimento posible a la aplicación al mencionado procedimiento de la caducidad que regulaba el artículo 43.4 de la Ley 30/1992 era el de su hipotética susceptibilidad de producción de actos favorables para el ciudadano.

230. En el debate judicial al que nos referimos debe tenerse presente que la Audiencia Nacional en el fundamento de derecho séptimo de su Sentencia de 25 de febrero de 1997 (JT 1997, 66), manifiesta expresamente su convicción sobre la inclusión de las actuaciones de la Inspección en el supuesto de los «procedimientos iniciados de oficio no susceptibles de producir efectos favorables para los ciudadanos».

231. MENÉNDEZ HERNÁNDEZ, JOSÉ: «La pretendida caducidad tributaria y la imposible jurisprudencia», ob. cit., pg. 305: «La dificultad para entronizar esta normativa en el supuesto de los 200.000 millones defraudados la plantea el arranque de este mismo precepto: ha de tratarse de procedimientos iniciados de oficio. Pero las liquidaciones de los impuestos afectados por el gigantesco fraude no comienzan por iniciativa del Fisco, sino que arrancan de las autoliquidaciones presentadas por los mismos contribuyentes. Es decir, que se gestan a instancia de parte».

232. MENÉNDEZ HERNÁNDEZ, JOSÉ: «La pretendida caducidad tributaria y la imposible jurisprudencia», ob. cit., pg. 306.

En el análisis de esta cuestión entendemos, en contra de la posición de DE MIGUEL CANUTO²³³, anteriormente expuesta, y siguiendo a DE LA NUEZ SÁNCHEZ-CASCADO, APARICIO SALOM y OGEA MARTÍNEZ-OROZCO²³⁴, que «esta última regla necesariamente tiene que referirse a una categoría de procedimientos, puesto que establece como principio que la caducidad se produce en aquellos procedimientos que, además de iniciarse de oficio, no son susceptibles de producir actos favorables. (...) En este mismo sentido, entender que la regla analizada no se refiere a categorías de procedimientos, sino a aquéllos en que concretamente concurren dichas circunstancias, exigiría que se calificara apriorísticamente el resultado que se debe obtener del mismo. De esta forma, si es perjudicial o neutro, se declarará la caducidad en el caso de incumplirse los plazos, y, en caso de que el resultado fuera positivo, se resolverá».

El apriorismo señalado radica en que dado que la caducidad está llamada a producirse antes de que el procedimiento haya sido resuelto, y precisamente por no haberse producido la resolución en el plazo estipulado, no puede saberse si el resultado del mencionado procedimiento, que jamás se producirá por haber caducado éste, hubiera sido o no favorable para el interesado. Ello resulta por otra parte tanto más evidente cuanto tenemos en cuenta que en relación a la categoría a la que pertenecería el concreto procedimiento pudiera darse, en principio, y en ausencia de otras restricciones, un resultado tanto favorable como desfavorable a los intereses del administrado.

Ello nos lleva, por tanto, a concluir que el juicio sobre la susceptibilidad de producción de efectos favorables debe versar sobre las distintas categorías de procedimientos a los que pretenda aplicarse la caducidad por inactividad de la Administración y no se trata, en consecuencia, en ningún caso, de un juicio subjetivo a realizar por el particular en relación con el concreto procedimiento que con el se haya seguido.

Desde esta perspectiva, no puede olvidarse, como bien señalan DE LA NUEZ SÁNCHEZ-CASCADO, APARICIO SALOM y OGEA MARTÍNEZ-OROZCO²³⁵, «que este precepto estaba pensado para procedimientos iniciados de oficio no susceptibles de producir actos favorables para los interesados, co-

233. DE MIGUEL CANUTO, Enrique: «La caducidad del procedimiento inspector y la interrupción injustificada de actuaciones inspectoras», ob. cit., pg. 55.

234. DE LA NUEZ SÁNCHEZ-CASCADO, Elisa; JAVIER APARICIO SALOM y MODESTO OGEA MARTÍNEZ-OROZCO: ob. cit., pg. 9.

235. DE LA NUEZ SÁNCHEZ-CASCADO, Elisa; JAVIER APARICIO SALOM y MODESTO OGEA MARTÍNEZ-OROZCO: ob. cit., pg. 10.

mo típicamente son los procedimientos sancionadores, categoría a la que no pertenece el procedimiento de inspección, aunque así pueda percibirse subjetivamente por el contribuyente, puesto que no olvidemos que puede concluir con un acta de «comprobado y conforme» o, incluso, con un reconocimiento de derecho a su favor».

En efecto, de acuerdo con I. PÉREZ ROYO²³⁶, aún reconociendo que «la fórmula empleada por la Ley es lo suficientemente genérica como para incluir también procedimientos no sancionadores —como, por ejemplo, el procedimiento de apremio para el cobro de las deudas tributarias en vía ejecutiva—», no creemos que la misma pueda abarcar al procedimiento inspector²³⁷. Y ello porque «cuando una inspección se inicia no hay por qué prejuzgar cuál va a ser su resultado ni desde luego éste tiene que ser no favorable para el contribuyente»²³⁸. Este último procedimiento, «como es sabido, puede perfectamente finalizar dando lugar a la apertura de oficio de un procedimiento de devolución de ingresos indebidos si de la regularización propuesta por la inspección resultara una cantidad a devolver al sujeto pasivo, hipótesis que no hay que calificar de excéntrica²³⁹ y que en ciertos tributos —el IVA fundamentalmente— puede ser hasta frecuente»²⁴⁰.

236. PÉREZ ROYO, Ignacio: «La prescripción en las actuaciones inspectoras», ob. cit., pg. 572.

237. Partidaria de esta posición se muestra SOLER ROCH, María Teresa: Comentario al artículo 23 de la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente, pg. 7.

238. PÉREZ ROYO, Ignacio: «La prescripción en las actuaciones inspectoras», ob. cit., pg. 572.

239. No faltan autores que consideren excéntrica la hipótesis señalada, y así, desde su empírico conocimiento del funcionamiento de la Administración tributaria, ARIAS VELASCO, J. escribe: «La objeción consistiría en que el procedimiento de comprobación e investigación regulado por el Reglamento General de Inspección es, ciertamente un procedimiento iniciado de oficio; pero es susceptible de producir efectos favorables para los ciudadanos, ya que puede desembocar en una liquidación a devolver. Por supuesto, esta posibilidad hará sonreír a quienes conozcan los hábitos asilvestrados de nuestra Administración Tributaria. Teóricamente es posible. Se han dado casos, incluso, de que entre las numerosísimas actas en que suele documentarse un procedimiento, se extiendan una o dos a devolver. Pero que el procedimiento, que es único, aunque pluridocumentado, arroje un resultado globalmente favorable al contribuyente, es algo que ni los más ancianos del lugar recuerdan. Yo, sin temor a que me suba el colesterol, me comprometo a comerme, en sesión pública y solemne, presidida por el Ilmo. Sr. Delegado Especial de la Agencia, todos los expedientes en los que se haya dado aquella circunstancia, sin perdonar ni una diligencia». ARIAS VELASCO, José: «Caducidad del procedimiento y prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria en la interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras», Gabinete de Estudios de la Asociación Española de Asesores Fiscales, Informe 9/1998, febrero, 1998, entrega núm. 2, pg. I-I-158.

240. PÉREZ ROYO, Ignacio: «La prescripción en las actuaciones inspectoras», ob. cit., pg. 583.

Frente a las anteriores tesis no faltan autores que como GARCÍA BERRO²⁴¹ propugnan que se primen en la interpretación del precepto analizado las consideraciones teleológicas. Así para este autor «cierto es que de entrada no puede descartarse que el procedimiento de liquidación culmine en una resolución favorable para algún interesado —y en concreto para el propio obligado tributario—, aunque habrá de convenirse en que no se trata de la hipótesis más común. De ahí que frente a posibles lecturas literalistas tendentes a excluir por esta causa la aplicación del precepto al ámbito liquidador ha de oponerse una interpretación del mismo coherente con su fundamento. Este, sin duda, reside en la fijación de una garantía en aras de la seguridad jurídica del ciudadano, lo que lleva necesariamente a entender que la Administración no puede rehusar la declaración de caducidad escudándose en la posibilidad de que el procedimiento produzca actos favorables para el obligado tributario, sobre todo no existiendo certeza de que la resolución será efectivamente favorable. Dicho lo cual debe concluirse que la mera posibilidad de que se produzcan efectos favorables —lo que no puede descartarse— no impide por sí sola la aplicación de la norma del artículo 43.4 de la LRJ-PAC».

Por nuestra parte, reconociendo la necesidad de que el juicio sobre la susceptibilidad de producción de actos favorables debe realizarse en relación con las categorías de procedimientos, dado el apriorismo que encerraría el juicio sobre el procedimiento concreto, y que no cabe en dicho juicio entender incluido el procedimiento de inspección entre aquéllos no susceptibles de producir actos favorables para el ciudadano, no podemos dejar pasar la ocasión de manifestar nuestro acuerdo con la finalidad de encomendar el juicio a los sujetos afectados perseguida por el razonamiento de DE MIGUEL CANUTO. A nuestro juicio, sin embargo, la técnica apropiada para la consecución de este fin pasa, como tuvimos ocasión de exponer en el precedente capítulo, por una depuración del concepto de caducidad en el que se reconozca la dualidad de intereses, públicos y privados, defendidos por esta institución y se eliminen las presunciones sobre los intereses de los afectados.

Como denunciábamos anteriormente, la insusceptibilidad de producción de actos favorables, encierra una presunción sobre los inte-

241. GARCÍA BERRO, FLORIÁN: *Los procedimientos tributarios y la Ley 30/1992 desde la nueva perspectiva de la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*, ob. cit., pg. 116.

reses de las personas con las que la Administración está siguiendo el procedimiento, según la cual, pudiendo derivarse en este último algún efecto favorable para el particular, éste tendría interés en la continuación del procedimiento, por lo que no se prevé la aplicación al mismo del instituto perentorio. Por el contrario, no pudiendo derivarse del procedimiento actos favorables para el administrado, la norma presume que no existe por parte de éste ningún interés en que el procedimiento continúe, por lo que permite su extinción por caducidad.

Consideramos que una vez reconocida la función de defensa del principio de seguridad jurídica que desempeña la caducidad, la misma debe preverse siempre que exista el riesgo de agresión de dicho principio como consecuencia de la generación de una injustificada situación de pendencia. Ello no obsta para que, teniendo presente la dualidad de intereses que obtienen protección con la aplicación de la caducidad, y la posible concurrencia de otros intereses dignos de una mejor protección, se prevea la posibilidad de renuncia de la caducidad ganada por los titulares de estos últimos intereses. Creemos en definitiva que esta es la técnica a utilizar para acercar a los particulares el juicio sobre la susceptibilidad de producción de actos favorables a los mismos por un concreto procedimiento.

b') *Aplicabilidad subsidiaria del antiguo artículo 43.4 de la Ley 30/1992*

Descartada la posible configuración del procedimiento de inspección como un procedimiento no susceptible de producir actos favorables para los ciudadanos, creemos que existe, como ya habíamos adelantado, una cuestión previa que puede asimismo determinar la inaplicación a este procedimiento de la caducidad del artículo 43.4. Esta cuestión consiste en la propia puesta en tela de juicio de la concurrencia de los requisitos para la aplicación subsidiaria de la normativa administrativa.

Teniendo presente que la aplicación subsidiaria pretendida exige, como ya adelantamos, la inexistencia de regulación específica de la materia y la ausencia de prohibición al respecto, debemos decir que, en nuestra doctrina, sólo el primero de los requisitos ha sido cuestionado, utilizando para ello el apoyo de dos preceptos distintos.

Así, los autores que han defendido la regulación por el artículo 31.4 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos de una caducidad en materia tributaria, han debido, en coherencia, rechazar la aplicación subsidiaria de la norma administrativa ante la existencia de una regulación específica en la materia²⁴². Ello no obstante, no podemos olvidar que el mencionado precepto reglamentario, como hemos tenido ocasión de manifestar anteriormente, regula el fenómeno de la «no interrupción del cómputo del término de prescripción», que es una figura jurídicamente diversa de la caducidad, lo que debe llevarnos a negar al artículo 31.4 el carácter de normativa específica en la materia requerido para servir de argumento contra la aplicación subsidiaria pretendida.

El segundo de los preceptos esgrimidos es el párrafo segundo del artículo 105 de la Ley General Tributaria, que dentro del Capítulo III dedicado al procedimiento de Gestión Tributaria, dispone en su apartado segundo que:

la inobservancia de plazos por la Administración *no implicará la caducidad de la acción administrativa*, pero autorizará a los sujetos pasivos para reclamar en queja.

Este precepto era invocado en relación con la previsión expresa contenida en el apartado primero de la antigua disposición adicional quinta de la Ley 30/1992, a cuyo tenor:

Disposición adicional quinta: Procedimientos administrativos en materia tributaria.- 1. Los procedimientos administrativos en materia tri-

242. Esta argumentación podemos encontrarla en FALCÓN Y TELLA, Ramón: «Interrupción de las actuaciones inspectoras y consumación de la prescripción: la conveniencia de generalizar el plazo de seis meses a todos los procedimientos de gestión tributaria», ob. cit., pg. 7: «Téngase en cuenta, finalmente, que de no existir la norma reglamentaria que nos ocupa entraría en juego como derecho supletorio el art. 43.4 de la Ley 30/1992, que considera caducados y ordena archivar los procedimientos iniciados de oficio y no susceptibles de producir actos favorables para los ciudadanos en el plazo de treinta días desde el vencimiento del plazo para resolver, lo que supone un máximo de dos meses a partir de la finalización del plazo para alegaciones; o bien el plazo general de tres meses previsto en el art. 42.2 de la Ley 30/1992 como duración máxima del procedimiento, cuya aplicación podría apoyarse en el art. 92 de la citada Ley en relación con la doctrina sobre la perención sentada por las SSTs 1 de junio y 22 de noviembre 1988, al menos si la mora se hubiera denunciado por el particular, como exige la última de las sentencias citadas. Siendo así, el Reglamento de Inspección, lejos de introducir una limitación no prevista legalmente, viene de hecho a alargar en beneficio de la Administración los plazos que, en otro caso, resultarían de aplicación».

butaria y, en particular, los procedimientos de gestión, liquidación, comprobación, investigación y recaudación de los diferentes tributos se regirán por su normativa específica y, subsidiariamente, por la disposiciones de esta Ley.

De los preceptos transcritos se desprende, como señala I. PÉREZ ROYO²⁴³, que la cuestión de si resulta aplicable en los procedimientos tributarios la caducidad de los procedimientos iniciados de oficio por inactividad de la Administración tenía dos respuestas posibles:

«Entender que el artículo 43.4 de la LRJ-PAC, que regula la citada forma de caducidad, es un precepto del régimen jurídico de las administraciones públicas, y no una norma procedimental, en cuyo caso sería directamente aplicable en el ámbito tributario según la doctrina esbozada por el TS. Esta postura equivaldría a considerar tácitamente derogado el artículo 105.2 de la LGT.

Entender que el artículo 43.4, pese a su inclusión en el Título IV de la Ley 30/1992 («De la actividad de las Administraciones Públicas»), es en realidad una norma de procedimiento y, como tal, no aplicable directamente, sino con carácter supletorio, a los procedimientos tributarios, conforme a lo previsto en la disposición adicional quinta de la propia LRJ-PAC. En este caso la caducidad prevista en el artículo 43.4 de la LRJ-PAC sólo sería aplicable a los procedimientos tributarios no concernidos por el artículo 105.2 de la LGT y, singularmente, al procedimiento sancionador en materia tributaria».

De acuerdo con el propio autor citado, y siguiendo a la profesora SOLER ROCH²⁴⁴, entendemos, en relación con el artículo 43.4 de la Ley 30/1992, «que a pesar de su ubicación sistemática, este precepto por su contenido, referido a una forma de terminación del procedimiento es, en esencia, una norma sobre el procedimiento, siendo por tanto aplicable lo dispuesto en la disposición adicional 5ª de la propia Ley 30/1992; es decir, que los procedimientos tributarios «se regirán por su normativa específica» y dicha normativa, en este caso, es precisamente lo dispuesto en el artículo 105.2º de la LGT que decreta la no caducidad de dichos procedimientos».

243. PÉREZ ROYO, Ignacio: «La prescripción en las actuaciones inspectoras», ob. cit., pg. 576.

244. SOLER ROCH, María Teresa: Comentario al art. 23 de la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente, pg. 7.

c) *Situación tras la reforma de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, por la Ley 4/1999, de 13 de enero*

La Ley 4/1999, de 13 de enero, va a incidir de forma decisiva en el debate hasta aquí expuesto, y consecuentemente en las posibilidades de aplicación subsidiaria de la normativa administrativa en materia de procedimientos tributarios.

En primer lugar, la caducidad por inactividad de la Administración, que regula la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, ve referido su ámbito de aplicación, no ya a los procedimientos «no susceptibles de producir actos favorables para los ciudadanos», sino a aquellos «en que la Administración ejercite potestades sancionadoras o, en general, de intervención, susceptibles de producir efectos desfavorables o de gravamen»²⁴⁵. Con ello se evitan los problemas interpretativos que en relación con las actuaciones inspectoras originaba la antigua redacción, dado que si las mismas no pueden ser consideradas como «no susceptibles de producir actos favorables», no puede negarse sin embargo que suponen el ejercicio de una potestad de intervención «susceptible de producir efectos desfavorables o de gravamen».

En segundo lugar, y como hemos tenido ocasión de referir anteriormente, la nueva regulación de la caducidad refuerza el carácter automático de ésta al vincular su generación al mero transcurso del plazo inicialmente concedido sin que se produzca la notificación del correspondiente acto administrativo. Se elimina con ello la posibilidad de realizar una interpretación correctiva de la norma en aras a exigir, en los supuestos en que la paralización es imputable a la Administración, la misma intimación o denuncia de la mora que exige el artículo 92 de la Ley 30/1992 cuando la responsabilidad corresponde al particular.

Ahora bien, siendo todo lo anterior digno de mención, creemos que la innovación fundamental que, en relación con el debate que nos ocupa, introduce la Ley 4/1999 estriba en la nueva redacción de la disposición adicional quinta de la Ley 30/1992, que respecto de los procedimientos administrativos en materia tributaria dispone:

245. De acuerdo con lo previsto en el vigente art. 44 de la Ley 30/1992.

1. Los procedimientos tributarios y la aplicación de los tributos se regirán por la Ley General Tributaria, por la normativa sobre derechos y garantías de los contribuyentes, por las Leyes propias de los tributos y las demás dictadas en su desarrollo y aplicación. En defecto de norma aplicable, regirán supletoriamente las disposiciones de la presente Ley.

En todo caso, en los procedimientos tributarios, los plazos máximos para dictar resoluciones, los efectos de su incumplimiento, así como, en su caso, los efectos de la falta de resolución serán los previstos en la norma tributaria.

2. La revisión de actos en vía administrativa en materia tributaria se ajustará a lo dispuesto en los artículos 153 a 171 de la Ley General Tributaria y disposiciones dictadas en desarrollo y aplicación de la misma.

Entendemos, en efecto, que la expresa mención a la necesidad de que los efectos del incumplimiento de los plazos se regulen por la normativa tributaria, impide, al menos en principio, una aplicación subsidiaria de la regulación administrativa de la caducidad en los procedimientos tributarios. Se zanjaría con ello el debate suscitado en el seno de nuestra doctrina, salvo que, la jurisprudencia, siguiendo con la línea apuntada por MARTÍN QUERALT²⁴⁶, no interpretara la expresa exclusión que recoge la norma, en términos de prohibición, facultando de este modo la aplicación de la norma administrativa por remisión expresa de la norma tributaria.

C. NUESTRA POSICIÓN

Si bien a lo largo de la anterior exposición hemos aprovechado las distintas ocasiones que se nos han presentado para pronunciarnos sobre puntos específicos del debate en torno a la aplicabilidad de la caducidad a las actuaciones inspectoras, entendemos que el presente estudio no podría considerarse acabado sin que manifestásemos cual debería ser, a nuestro juicio, la regulación de este instituto en el procedimiento inspector. Reconociendo, por lo tanto, que la actual normativa del procedimiento inspector no contempla la aplicación de la caducidad, ya que la misma no puede confundirse con la enervación del efecto interruptivo de la prescripción que regula el artículo 31.4 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos, ni permite tampoco la aplicación subsidiaria del instituto perentorio que regula el artículo 44 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones

246. MARTÍN QUERALT, Juan: «La aplicación de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, en los procedimientos administrativos en materia tributaria», ob. cit., pg. 38.

Públicas, por expresa exclusión de la aplicación subsidiaria de la nueva disposición adicional quinta, nuestro interés debe dirigirse a, de «lege ferenda», pronunciarnos sobre la conveniencia de su establecimiento.

Para fundamentar nuestra posición creemos que un buen punto de partida es la toma en consideración de cual es el interés jurídico que la caducidad estaría llamada a proteger. En este punto, y dado que estamos analizando la posible caducidad del procedimiento inspector por inactividad de la Administración, resulta evidente que, amén del genérico interés de la colectividad por la preservación de la seguridad jurídica en el ordenamiento, el interés cuya tutela se busca es la aspiración del sujeto inspeccionado a no verse injustificadamente expuesto a la situación de sujeción que genera la pendencia del procedimiento. Como es lógico, no creemos que pueda mantenerse una postura absolutamente contraria a la implantación de la caducidad en la medida en que pudiera suponer no considerar digno de la más mínima atención el interés del contribuyente, a nuestro juicio legítimo, en la diligencia de la Administración tributaria en el cumplimiento de las funciones que le son encomendadas. Cierto es, y así queremos hacerlo constar, que la caducidad no es el único mecanismo posible para garantizar o incentivar dicha diligencia, pero no lo es menos que confiar exclusivamente estas funciones a la reclamación en queja y al expediente de responsabilidad disciplinaria de los funcionarios implicados se ha demostrado una vía insatisfactoria.

Esta primera reflexión nos lleva a defender la conveniencia del establecimiento del instituto perentorio aunque, como se verá, no sin ciertas, y a nuestro juicio importantes, matizaciones. La caducidad del procedimiento, de acuerdo con su actual regulación en Derecho Administrativo, puede presentarse tanto por la inactividad del administrado como por la de la propia Administración. Este acercamiento de las respectivas posiciones jurídicas, introducido por la Ley 30/1992, ha sido saludado favorablemente por el conjunto de la doctrina, que ha dedicado sin embargo escasa atención a señalar las diferencias que la nueva caducidad presentaba con la que podemos considerar tradicional.

Si analizamos en detalle el antiguo artículo 43.4 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Pública y del Procedimiento Administrativo Común, observamos que la caducidad que el mismo regula era la consecuencia de la falta de resolución en el plazo de

treinta días tras la intimación del administrado una vez vencido el plazo concedido inicialmente para resolver²⁴⁷. Sin embargo, el artículo 92 del mismo texto legal, al regular la caducidad por inactividad del administrado exige el transcurso de tres meses sin que el mismo ponga fin a la situación de paralización de la que es responsable. La sutil pero trascendental diferencia entre ambos supuestos de caducidad radica en que mientras en el segundo de ellos la continuación del procedimiento es suficiente para eludir la caducidad, en el primero, sólo la terminación y notificación de aquél permite evitar la aplicación del instituto perentorio.

En realidad creemos que el planteamiento de fondo que subyace en ambos supuestos es el mismo, pero en la regulación de la caducidad por inactividad de la Administración se ha presumido que la no resolución y notificación dentro del plazo prefijado, al suponerse éste suficiente, encierra una paralización o falta de diligencia administrativa. El problema no es, en consecuencia, que no se trate de dos figuras perfectamente subsumibles en el concepto de caducidad, sino que la técnica utilizada para su establecimiento difiere al presumirse en un supuesto lo que debe probarse, o cuando menos constatarse, en el otro. Ahora bien, la existencia de dos técnicas distintas en el establecimiento de la caducidad nos obliga a pronunciarnos acerca de cual consideramos preferible en relación con el procedimiento que estamos analizando.

En este sentido, creemos que el mecanismo previsto en principio por la Ley 30/1992 para contemplar la caducidad por inactividad de la Administración presenta un primer problema de difícil solución en relación con el procedimiento inspector, y que no es otro que el de la determinación del plazo que debe considerarse razonable para la conclusión de las actuaciones inspectoras, máxime teniendo en cuenta la diferente complejidad que las mismas pueden revestir en función del impuesto investigado, de las actividades desarrolladas por el sujeto pasivo o del número de períodos considerados.

Esta concreta objeción en relación con el procedimiento inspector se une, por otra parte, a dos problemas genéricos y esenciales al mecanismo analizado. En primer lugar, sea cual sea el plazo de reso-

247. El vigente art. 44 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, sin cambiar en este punto de dirección, anuda la caducidad del procedimiento a la falta de notificación de la resolución.

lución que se adopte, resulta lógico pensar que algunos concretos procedimientos podrían normalmente resolverse en un plazo inferior al establecido como plazo de caducidad, lo que implicaría otorgar a la Administración la posibilidad de dilatar injustificada e impunemente la sujeción del administrado a la situación de pendencia durante el exceso de plazo concedido. Acudiendo a un ejemplo que ilustre el anterior razonamiento: supongamos que el plazo de resolución normal de un tipo de procedimiento administrativo se hubiera fijado en un año; supongamos, asimismo, que dentro de ese género, la actuación diligente de la Administración en un concreto procedimiento permitiera resolver el mismo en un mes; ¿qué consecuencia jurídica tendría un hipotético retraso deliberado de la Administración por un período inferior a los once meses?, ¿cómo protegeríamos al administrado ante el abuso descrito en la actuación de la Administración?

En la medida en que, por su propia estructura, el mecanismo permite la generación de abusos impunes en la actuación de la Administración entendemos que pudiera ya decirse que el mismo no cumple con las exigencias de seguridad que está llamada a colmar la caducidad, y que deben amparar el derecho del sujeto pasivo a exigir una actuación diligente por parte de la Administración.

Aún así, y en segundo lugar, la fijación de un plazo considerado razonable no parece que pueda impedir la existencia de supuestos en que la complejidad sea tal que ni tan siquiera una actuación diligente de la Administración permita resolver el procedimiento dentro del plazo. De darse este supuesto, ¿cuál debe ser la consecuencia jurídica que el ordenamiento imponga? Si argumentáramos, en defensa de este mecanismo, que la aplicación de la caducidad supondría la extinción del procedimiento pero no del derecho de la Administración, pudiendo ésta ejercitarlo en un nuevo procedimiento, tal vez debería puntualizárenos que esa posibilidad sólo se daría si la prescripción no se hubiera ganado por la otra parte, debiéndose tener en cuenta que el procedimiento caducado, al tenerse por no existente, no habría operado efecto interruptivo alguno respecto de ésta.

Teniendo presente las graves consecuencias que la caducidad podría conllevar para los derechos de la Administración, la pregunta que se impone es la siguiente: ¿Debe reconocerse, exclusivamente, el derecho del administrado a un procedimiento diligente o, por el contrario, debe incluso reconocérsele el derecho a que el procedimiento se sustancie en el plazo legalmente determinado, aun cuando ello sea

materialmente imposible? Obviamente creemos que esta pregunta sólo admite una respuesta: el derecho del administrado debe limitarse a la exigencia de diligencia en el actuar de la Administración, más allá de este límite la sujeción a la que pudiera quedar expuesto no podría considerarse injustificada.

La contundencia de este segundo argumento para rechazar el establecimiento de una caducidad basada en un plazo máximo en el que debe la Administración resolver el procedimiento no puede quedar empañada por la previsión que el ordenamiento hiciera de supuestos en los que el plazo pudiera ser ampliado²⁴⁸ ya que la misma se enfrentaría a su vez con nuevos interrogantes: ¿Por cuánto tiempo debería prorrogarse el plazo?, ¿Cuántas prórrogas deberían admitirse? Todo lo cual nos llevaría una vez más ante los mismos problemas antes analizados pero referidos, esta vez, a un plazo prorrogado. ¿Dónde queda la protección del particular si el plazo de prórroga es excesivo para una actuación diligente de la Administración en un caso concreto?, ¿Qué ocurre si el plazo prorrogado no fuera suficiente para que una actuación diligente de la Administración permitiera la resolución del procedimiento?

Los problemas planteados por el primero de los mecanismos analizados nos llevan a preferir aquel que hace depender la caducidad, no ya de una presunción de actuación negligente, sino de la constatación de una paralización injustificada de un procedimiento que lleva aparejada la inseguridad jurídica del sujeto que queda pendiente, injustamente, de las resultas de la voluntad de la Administración. Ello implicaría, sin perjuicio de la fijación de un plazo distinto en atención a los nuevos efectos provocados, que la interrupción de las actuaciones

248. Solución a la que por ejemplo tendería el apartado 1 del art. 29 de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, a cuyo tenor: *Artículo 29. Plazo.-«1. Las actuaciones de comprobación e investigación y las de liquidación llevadas a cabo por la Inspección de los Tributos deberán concluir en el plazo máximo de doce meses a contar desde la fecha de notificación al contribuyente del inicio de las mismas. No obstante, podrá ampliarse dicho plazo, con el alcance y requisitos que reglamentariamente se determinen, por otros doce meses, cuando en las actuaciones concorra alguna de las siguientes circunstancias:*

a) *Que se trate de actuaciones que revistan especial complejidad. En particular, se entenderá que concurre esta circunstancia a la vista del volumen de operaciones de la persona o entidad, la dispersión geográfica de sus actividades o su tributación como grupos consolidados, o en régimen de transparencia fiscal internacional.*

b) *Cuando en el transcurso de las mismas se descubra que el contribuyente ha ocultado a la Administración tributaria alguna de las actividades, empresariales o profesionales, que realice».*

inspectoras, que en la actualidad, y a tenor del artículo 29 de la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente, sólo comporta la enervación de los efectos interruptivos de la prescripción que hubiera podido generar el procedimiento iniciado, acarrear la caducidad de éste y, por consiguiente, su extinción.

Sin embargo, no nos resulta ajeno el hecho de que también este mecanismo plantea problemas a los que debemos dar solución, y así, entendemos que existe un riesgo evidente de hacer ineficaz la protección de la seguridad que la caducidad persigue mediante la iniciación consecutiva de distintos procedimientos durante todo el período de prescripción. En efecto, si la interrupción de las actuaciones inspectoras acarrear la perención del procedimiento, es evidente que dicha caducidad no extingue los derechos de la Hacienda, que podría intentar hacerlos valer en un nuevo procedimiento, en el que además, en aras a la defensa de la eficacia de la actuación administrativa, entendemos que deberían poder ser utilizados los actos originados en el procedimiento caducado, tal y como mantuvimos en el primer capítulo de nuestro trabajo²⁴⁹.

Resulta cierto que la eliminación de la inseguridad jurídica que la situación de pendencia genera se vería frustrada por la apertura de sucesivos procedimientos. Frente a ello, el consuelo de que dicha inseguridad acabaría al cumplirse el período prescriptivo, por carecer los diferentes procedimientos caducados de efectos interruptivos del cómputo del plazo de prescripción, no es sin duda suficiente para proteger al administrado de una situación a todas luces injusta. Ahora bien, no es menos cierto, que este problema tiene una sencilla solución: la limitación del número de procedimientos que puedan iniciarse en relación con los mismos sujetos y hechos.

A nuestro juicio, la solución propuesta tiene como ventajas el permitir a la Administración disponer del plazo necesario para llevar a ca-

249. En este sentido ha tenido ocasión de pronunciarse recientemente FENELLÓS PUIGCERVER, Vicente: «La duración de las actuaciones inspectoras. El nuevo art. 29 de la Ley 1/1998. Una concesión a los intereses particulares», ob. cit., pg. 80: «Una cosa es que por la inactividad administrativa la Ley ordene finalizar el procedimiento y abstenerse de resolver sobre el fondo del mismo y, otra bien distinta, es que el archivo del procedimiento suponga la nulidad de todos y cada uno de los actos válidos y eficaces. Distinto es que por una prolongación en las actuaciones válidas individualmente y sin vicios anulatorios alguno la Administración deba dar por finalizado el expediente, y que ello determine que esos actos válidos y eficaces aisladamente considerados se les atribuya una nulidad o vicio invalidante».

bo las funciones que le son encomendadas sin renunciar a proteger el derecho del ciudadano a exigir de la misma una actuación diligente que le evite tener que soportar la inseguridad de una situación de sujeción injustificadamente pendiente. Creemos, además, que se trata de una solución que respeta escrupulosamente la naturaleza y caracteres esenciales del instituto perentorio, sin que quepa entender que la limitación de procedimientos propugnada pueda considerarse como una atribución al mismo de efectos extintivos respecto de los derechos y acciones de la Administración. Antes al contrario, la limitación del número de procedimientos debe considerarse, a nuestro juicio, una sanción a imponer a la Administración por una actuación merecedora de censura: la apertura y posterior paralización deliberada y contumaz de los procedimientos de inspección seguidos con un sujeto concreto por unos concretos hechos.

Además, entendemos que este mecanismo podría ser reforzado mediante el mantenimiento de plazos prefijados de resolución de los procedimientos cuyo incumplimiento llevara aparejada, no la caducidad de aquéllos, sino la habilitación al interesado de la reclamación en queja, de acuerdo con lo previsto en la actualidad por el artículo 105.2 de la Ley General Tributaria. Entendemos que en la sustanciación de dicha reclamación, siempre que se dotara a la misma de la necesaria y adecuada regulación, podría analizarse cumplidamente cuál es el tanto de culpa que en el incumplimiento corresponde a la Administración, sancionando debidamente la falta de diligencia que haya podido existir.

3. LA CADUCIDAD DE LAS FACULTADES DE COMPROBACION DE LAS LIQUIDACIONES PROVISIONALES

Al margen de la anterior polémica en torno a la posible caducidad de las actuaciones inspectoras, un reducido número de autores se ha planteado la posibilidad de reconocer la vigencia del instituto perentorio en relación con la potestad de comprobación de las liquidaciones provisionales que a la Administración corresponde. Ello debe, en realidad, llevarnos a analizar un triple tipo de cuestiones: la relativa a la posible caducidad de las facultades de comprobación encomendadas por la Ley General Tributaria, tras su reforma de 1985, a los órganos gestores de la Administración tributaria, la referente a la previsión del establecimiento del instituto perentorio por las normas propias de cada tributo contenida en el artículo 120 de la Ley General Tributaria, y finalmente, la concerniente a la posible limitación tem-

poral autónoma de los deberes de colaboración con la Administración tributaria, de los que ésta se sirve en el desempeño de sus funciones comprobadoras e investigadoras.

A. LA CADUCIDAD DE LOS PROCEDIMIENTOS DE COMPROBACIÓN EFECTUADOS POR LOS ÓRGANOS DE GESTIÓN

En relación con la primera de las aludidas cuestiones debe tenerse presente que, sin perjuicio de las competencias que nuestro ordenamiento reconocía a los órganos de la Inspección de los Tributos, el artículo 123 de la Ley General Tributaria, en su vigente redacción dispone:

1. La Administración tributaria podrá dictar liquidaciones provisionales de oficio de acuerdo con los datos consignados en las declaraciones tributarias y los justificantes de los mismos presentados con la declaración o requeridos al efecto.

De igual manera podrá dictar liquidaciones provisionales de oficio cuando los elementos de prueba que obren en su poder pongan de manifiesto la realización del hecho imponible, la existencia de elementos del mismo que no hayan sido declarados, o la existencia de elementos determinantes de la cuantía de la deuda tributaria distintos a los declarados.

Asimismo, se dictarán liquidaciones provisionales de oficio cuando, con ocasión de la práctica de devoluciones tributarias, el importe de la devolución efectuada por la Administración tributaria no coincida con el solicitado por el sujeto pasivo, siempre que concurren las circunstancias previstas en el párrafo primero o se disponga de los elementos de prueba a que se refiere el párrafo segundo de este apartado.

2. Para practicar tales liquidaciones la Administración tributaria podrá efectuar las actuaciones de comprobación abreviada que sean necesarias, sin que en ningún caso se puedan extender al examen de la documentación contable de actividades empresariales o profesionales.

No obstante lo anterior, en el supuesto de devoluciones tributarias, el sujeto pasivo deberá exhibir, si fuera requerido para ello, los registros y documentos establecidos por las normas tributarias, al objeto de que la Administración tributaria pueda constatar si los datos declarados coinciden con los que figuran en los registros y documentos de referencia.

3. Antes de dictar la liquidación se pondrá de manifiesto el expediente a los interesados o, en su caso, a sus representantes, para que en un plazo no inferior a diez días ni superior a quince, puedan alegar y presentar los documentos y justificantes que estimen pertinentes.

Tras la aprobación de la Ley 1/1998 creemos que debe convenirse, con SOLER ROCH²⁵⁰ que al procedimiento de comprobación abreviada y liquidación provisional de oficio desarrollado por los órganos gestores «le resulta aplicable el plazo de seis meses previsto en el número 1 del artículo 23 de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, ya que su normativa reguladora (que, hasta ahora, se reduce al artículo 123 de la LGT) no contiene ninguna previsión respecto del plazo; lógicamente y en coherencia con la insuficiente regulación que caracteriza a este procedimiento, si —hasta ahora— no se había previsto un plazo para su tramitación, menos aún se han previsto los efectos derivados del incumplimiento de dicho plazo.

En cualquier caso, tanto en relación con éste como con otros procedimientos de gestión tributaria, debe considerarse que, como mínimo, el incumplimiento del plazo conlleva dos consecuencias jurídicas: la primera y más importante que no se produce la caducidad del procedimiento; la segunda, que procede la reclamación en queja por parte de los interesados». En este punto, y de acuerdo con el razonamiento ya expuesto en relación con la actuaciones inspectoras, creemos que el artículo 105 de la Ley General Tributaria, cuya vigencia se nos antoja incuestionable, supone el más serio obstáculo a cualquier aplicación subsidiaria de la caducidad por inactividad de la Administración introducida por la Ley 30/1992.

Ahora bien, sin perjuicio de alcanzar las anteriores conclusiones en el estudio de la actual regulación de la caducidad en relación con estos procedimientos creemos oportuno interrogarnos, al igual que hicimos en relación con las actuaciones inspectoras, acerca de la posible conveniencia del establecimiento del instituto que nos ocupa al ámbito analizado. En este punto, y siguiendo nuevamente a la profesora SOLER ROCH²⁵¹, «somos conscientes de que el tema de la caducidad de los procedimientos tributarios es una cuestión sensible y polémica; pero, desde luego, es una de las cuestiones clave para poner a prueba el verdadero alcance garantista que pretende tener esta Ley. En este sentido, el resultado de la prueba es claro: el legislador no ha querido “dar el paso” de la caducidad, un paso que de “lege ferenda” hubiera sido deseable, aunque sólo hubiera sido por coherencia con el espíri-

250. SOLER ROCH, María Teresa: Comentario al art. 23 de la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente, pg. 6.

251. SOLER ROCH, María Teresa: Comentario al art. 23 de la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente, pg. 6.

tu garantista que pretende alentar esta Ley y, sobre todo, teniendo en cuenta que dicho paso, aunque con cautelas, ya fue dado en su momento por la Ley de Procedimiento Administrativo».

Teniendo presente que la inactividad de la Administración en el marco de este procedimiento puede conllevar una injustificada inseguridad en el contribuyente expuesto a una situación pendiente de la continuación de la actuación administrativa creemos que está perfectamente justificado en este ámbito el establecimiento del instituto perentorio. Esta última reflexión nos lleva a abogar asimismo por la adopción de un Reglamento de la Gestión de los Tributos que clarifique las competencias de los órganos gestores y establezca la normativa básica a la que deben acomodar su actuación, lo que redundará tanto en su eficacia como en la seguridad jurídica de los contribuyentes que con ellos se relacionan.

B. LA PRETENDIDA CADUCIDAD DE LAS FACULTADES DE COMPROBACIÓN DE LAS LIQUIDACIONES PROVISIONALES

En relación con la segunda de las cuestiones anunciadas, ARIAS VELASCO y SARTORIO ALBALAT²⁵², exponen como teniendo presente que según el artículo 105 de la Ley General Tributaria, la inobservancia de plazos por la Administración no implicará, por regla general, la caducidad de la acción administrativa, si bien autoriza a los sujetos pasivos a reclamar en queja, a su juicio «constituye una excepción a este principio general el artículo 120.2 c) de la LGT, que atribuye carácter de definitivas a las liquidaciones provisionales que no hayan sido comprobadas dentro del plazo que se señale en la Ley de cada tributo».

En efecto, el artículo 120 de la Ley General Tributaria dispone:

1. Las liquidaciones tributarias serán provisionales o definitivas.
2. Tendrán la consideración de definitivas:
 - a) Las practicadas previa comprobación administrativa del hecho imponible y de su valoración, haya mediado o no liquidación provisional.
 - b) Las giradas conforma a las bases firmes señaladas por los Jueces Tributarios.

252. ARIAS VELASCO, JOSÉ y SUSANA SARTORIO ALBALAT: *Procedimientos Tributarios*, ob. cit., pgs. 100 y 101.

c) Las que no hayan sido comprobadas dentro del plazo que se señale en la Ley de cada tributo, sin perjuicio de la prescripción.

3. En los demás casos tendrán carácter de provisionales, sean a cuenta, complementarias. Caucionales, parciales o totales.

De acuerdo con la norma antes transcrita, el establecimiento del instituto de la caducidad dependería de que la norma propia del tributo en el que debiera aplicarse fijara expresamente un plazo preclusivo para la comprobación de las liquidaciones provisionales que del mismo se derivaran, extremo este que ha sido puesto de manifiesto por VEGA HERRERO²⁵³, para quien «interesa recordar aquí que la propia LGT abre una vía para someter a uno de los actos del procedimiento de gestión, la comprobación, a un término de caducidad; es cierto que el artículo 120.2 c) donde tal posibilidad se contempla no dice expresamente que se trata de un plazo de caducidad, aunque así se ha interpretado²⁵⁴, pero lo relevante es que la propuesta de la LGT para que las leyes propias de los tributos determinaran plazos de comprobación ha caído en el vacío porque no se ha hecho efectiva en prácticamente ningún tributo». En esta línea ARIAS VELASCO y SARTORIO ALBALAT²⁵⁵, señalan que «en nuestro actual ordenamiento tributario el único supuesto de caducidad previsto legalmente se aplica en el ámbito de los impuestos aduaneros. Nos referimos al artículo 221 del Código Aduanero Comunitario, que establece un plazo específico de tres años. Con anterioridad a esta norma el artículo 27.1 c) del Texto Refundido de la Renta de Aduanas había establecido un plazo específico de cuatro años».

A juicio de CLAVIJO HERNÁNDEZ²⁵⁶, «en estos casos las liquidaciones provisionales se convierten automáticamente en definitivas, al no haber realizado la Administración, dentro del período establecido en la ley, las gestiones necesarias para llevar a cabo su modificación». Así lo afirma —como señala el propio autor— la Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de octubre de 1973, al mantener que «se trata de un supuesto de caducidad del derecho de la Administración para ejercer la acción inspectora, con

253. VEGA HERRERO, MANUELA: *La prescripción de la obligación tributaria*, ob. cit., pgs. 31 y 32.

254. Sobre este tema, véase RUIZ GARCÍA, JOSÉ RAMÓN: *La liquidación en el ordenamiento tributario*, Civitas, Madrid, 1987, pg. 265.

255. ARIAS VELASCO, JOSÉ y SUSANA SARTORIO ALBALAT: *Procedimientos Tributarios*, ob. cit., pg. 241.

256. CLAVIJO HERNÁNDEZ, FRANCISCO: «La liquidación: liquidaciones provisionales y definitivas», en el libro colectivo homenaje a Sáinz de Bujanda, *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, vol. II, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991, pg. 1534.

la consecuencia de elevarse a definitivas las liquidaciones practicadas provisionalmente, y de cancelarse, en su caso, las garantías prestadas».

Ahora bien, dada la falta de establecimiento de plazos específicos en las normas propias de cada tributo, puede decirse, siguiendo a CLAVIJO HERNÁNDEZ, que «en nuestro derecho esta potestad, con carácter general, subsiste, mientras que no haya transcurrido el plazo de prescripción para ejercer la acción comprobadora».

No debemos dejar pasar la ocasión de cuestionarnos porque, pese al reconocimiento expreso que la aplicación de este precepto comportaría de que «las liquidaciones provisionales se *convierten automáticamente* en definitivas», no se ha relacionado esta figura con la existencia de una resolución por silencio administrativo. En efecto, si reflexionamos un momento sobre cuales son los efectos que la aplicación del mecanismo previsto en el artículo 120 LGT comportaría, constatamos que en lugar de producirse la extinción de un procedimiento o derecho potestativo, efectos típicos del instituto perentorio, parece que en este supuesto se estaría obteniendo una resolución del procedimiento, solución más propia de la aplicación del mecanismo de formación de los actos presuntos.

Las razones que, no obstante, deben llevarnos a descartar cualquier aplicación del silencio en los supuestos contemplados han sido recientemente sistematizadas por GARCÍA BERRO²⁵⁷, para quien «la propia naturaleza de esta técnica determina que su operatividad tenga sentido únicamente en los procedimientos iniciados a instancia de los interesados, dado que mal puede concebirse una respuesta estimatoria o desestimatoria sin que medie una petición precedente»²⁵⁸.

Así, «si el procedimiento se hubiese iniciado mediante la declaración del sujeto obligado, el silencio permitiría todo lo más considerar aceptados o rechazados los hechos reflejados en aquélla, pero para la liquidación del tributo se necesitaría además la calificación de esos he-

257. GARCÍA BERRO, Florián: *Los procedimientos tributarios y la Ley 30/1992 desde la nueva perspectiva de la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*, ob. cit., pg. 98.

258. Esta doctrina debería tal vez ser revisada a la luz de la sorprendente nueva redacción del artículo 44 de la Ley 30/1992 (dada por la Ley 4/1999, de 13 de enero), que prevé la posible apreciación, por los interesados que hubieran comparecido, de la resolución por silencio negativo de los procedimientos iniciados de oficio «de los que pudiera derivarse el reconocimiento o, en su caso, la constitución de derechos u otras situaciones jurídicas individualizadas».

chos, si se entendieran aceptados, o la consignación de hechos distintos y su calificación, si el efecto hubiese sido su rechazo, así como las consecuencias tributarias de unos u otros. Y esta cuestión no se resuelve satisfactoriamente aplicando el régimen del silencio»²⁵⁹. (...)

Por su parte, «la autoliquidación del sujeto pasivo no inicia el procedimiento conducente a la liquidación, cuya puesta en marcha sólo se produce en estos casos de oficio. Por tal razón, es decir si la iniciación del procedimiento no se lleva a efecto con la mera presentación de la autoliquidación, tampoco es posible entender producida una liquidación presunta confirmatoria de la realizada por el sujeto pasivo. No es dable considerar que se ha producido un acto presunto resolviendo un procedimiento –el encaminado a practicar liquidación provisional– que ni siquiera llegó a iniciarse»²⁶⁰.

Descartada la aplicación de la técnica del silencio, el pacífico acuerdo con el que se ha reconocido en el precepto transcrito la previsión del posible establecimiento de plazos preclusivos que limiten el ejercicio de la acción comprobadora a un período inferior al resultante de la prescripción de la misma, no impide, sin embargo, que a la luz del concepto de caducidad que venimos defendiendo, nos interroguemos acerca de la auténtica naturaleza de la figura proyectada. Lo que, una vez más, nos exige tomar en consideración cuál es el interés jurídico que pretende someterse a tutela.

Como ocurriera en otros apartados de este trabajo, la figura a cuyo análisis nos enfrentamos tiene como finalidad evidente la preservación de la seguridad jurídica en las relaciones entre el contribuyente y la Administración tributaria. El problema radica entonces en determinar frente a que concreta agresión se pretende proteger la seguridad, ya que como venimos manteniendo, este es a nuestro juicio el dato esencial a tener en cuenta para poder calificar la figura analizada como prescripción o caducidad. A este respecto, debemos señalar, que al menos en apariencia, el artículo 120 de la Ley General Tributaria arbitra la posibilidad de que las normas específicas de cada tributo establezcan un mecanismo que ponga fin a la situación de pen-

259. GARCÍA BERRO, Florián: *Los procedimientos tributarios y la Ley 30/1992 desde la nueva perspectiva de la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*, ob. cit., pg. 99.

260. GARCÍA BERRO, Florián: *Los procedimientos tributarios y la Ley 30/1992 desde la nueva perspectiva de la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*, ob. cit., pgs. 100 y 101.

dencia que supone la existencia de una liquidación provisional. Es obvio, en este sentido, que la liquidación provisional encierra en si misma una carencia de certidumbre, al estar sometida la misma a posibles modificaciones como consecuencia del ejercicio de las facultades de comprobación. Inseguridad a la que, por supuesto, pone fin la práctica de la liquidación definitiva. En este sentido, podríamos decir que la figura analizada vendría, en consecuencia, a terminar con la situación de inseguridad que para el sujeto pasivo comporta la ausencia de comprobación.

La cuestión que, a nuestro juicio, debe en este punto plantearse es la de si tal inseguridad realmente existe y si la misma deriva de un interés merecedor de protección jurídica más allá del que proporciona la institución de la prescripción. Para ello debemos considerar cuál es la función que la comprobación implica y cómo se ha llegado a la práctica de la liquidación provisional. La comprobación tributaria que precede a la práctica de una liquidación definitiva consiste en la actividad a desarrollar por la Administración para verificar la veracidad de los datos con que se practicó la liquidación provisional.

La toma en consideración de esta función lleva a FENELLÓS PUIGCERVER²⁶¹ a manifestar su «opinión contraria a fijar un plazo máximo de resolución a los procedimientos de comprobación tributaria», por entender que «obedece a esa tendencia de equiparar al contribuyente a la autoridad administrativa y de tratar de desplazar la relación y la función tributaria hacia lindes cercanos al Derecho privado». Para este autor, «la función reconocida a la Inspección de Tributos como «exigencia inherente a un sistema tributario justo como el que la Constitución propugna en el artículo 31.1: en una palabra, la lucha contra el fraude fiscal es un fin y un mandato que la Constitución impone a todos los poderes públicos, singularmente al legislador y a los órganos de la Administración tributaria» (STC de 26 de abril de 1990), pugna con la fijación de dicho plazo». Lo que le lleva a manifestar que «no parece adecuado ni respetuoso con esa función ni con la eficacia que debe presidir toda actividad administrativa el poner coto temporal a las actuaciones de investigación y comprobación tributaria».

261. FENELLÓS PUIGCERVER, Vicente: «La duración de las actuaciones inspectoras. El nuevo art. 29 de la Ley 1/1998. Una concesión a los intereses particulares», ob. cit., pg. 70.

Sin llegar a compartir plenamente las conclusiones defendidas por FENELLÓS PUIGCERVER, por entender que el sometimiento a plazo puede considerarse una consecuencia lógica de la exigencia de eficacia y diligencia que debe presidir la actuación administrativa, incluso cuando la misma tenga por objeto la lucha contra el fraude, creemos sin embargo que el problema radica en cuáles son las consecuencias que deben aparejarse al incumplimiento del plazo que para la resolución del procedimiento se establezca.

En el análisis de estos efectos resulta, que los datos que han servido a la práctica de la liquidación provisional, y por lo tanto su veracidad, son conocidos por el contribuyente o, cuando menos, lo han podido ser, ya que, bien los ha suministrado él directamente, a través de la práctica de declaraciones tributarias, bien le han podido ser puestos de manifiesto en el trámite de audiencia, posterior a la propuesta de liquidación provisional y previo a la práctica de la misma. Conociendo o pudiendo conocer el contribuyente la veracidad de los datos que han servido de base a la práctica de la liquidación provisional, no creemos que pueda mantenerse que él mismo se encuentra en una situación de incertidumbre por la falta de comprobación administrativa, a no ser que dicha incertidumbre la refiramos a si va a producirse o no la misma y, en su caso, si dará lugar a una verificación de los datos suministrados. Esta última inseguridad, perfectamente comprensible, creemos que encuentra adecuado remedio a través de la aplicación del mecanismo de la prescripción que, como hemos venido manteniendo, consideramos que es el instituto idóneo para preservar la seguridad jurídica de la agresión que supone la falta de ejercicio de un derecho o acción.

En el caso que nos ocupa, entendemos que la Hacienda Pública, para hacer efectivos los derechos de crédito que se generan por la realización por los sujetos pasivos de los hechos imposables de los distintos tributos, dispone de una serie de facultades y prerrogativas entre las que se encuentra la facultad de comprobar la veracidad de los datos que a través de distintas declaraciones le han sido suministrados y en los que se ha basado la liquidación provisional de la obligación tributaria. Esa facultad, como cualquier otra facultad o derecho, debe ejercitarse en un plazo razonable ya que de lo contrario se genera una apariencia de abandono o, en el caso presente, de conformidad a la que sólo puede dar adecuada protección el instituto de la prescripción.

Ahora bien, alcanzada la anterior conclusión, creemos necesario analizar cuáles han sido los motivos que han inducido a la doctrina a calificar de plazo de caducidad, en lugar de plazo prescriptivo al plazo previsto en el artículo 120.2 c). A nuestro juicio, son tres las razones principales que han podido influir en la negación de la naturaleza prescriptiva del plazo que analizamos: su reconocimiento «sin perjuicio de la prescripción», la posible justificación de su efecto extintivo y la imposibilidad de interrupción de su cómputo.

En primer lugar, parece que el hecho de establecer el artículo 120.2 c) de la Ley General Tributaria que tendrán la consideración de liquidaciones definitivas «las que no hayan sido comprobadas dentro del plazo que se señale en la Ley de cada tributo, sin perjuicio de la prescripción», supone que el mencionado plazo es no sólo algo compatible con el instituto prescriptivo, sino también algo distinto de aquél. En esta línea se enmarca el pensamiento MARTÍN CÁCERES²⁶² quien defiende la diferencia entre los institutos alegando que «en lo que se refiere a la confluencia de los dos plazos previstos sobre una misma actividad, consideramos que tal posibilidad se justifica desde la distinción aquí defendida entre la facultad de liquidar, comprendida en el derecho de crédito —y que sería el objeto de la prescripción—, y el procedimiento de liquidación, una de cuyas fases puede excepcionalmente ser sometida a caducidad».

Esta diferenciación de los institutos sirve además a la autora citada para explicar la compatibilidad de los mismos al sostener que «si se parte de la idea de que lo que en rigor establece el artículo 120.2 c) citado es que una vez decaído para la Administración el derecho a comprobar la liquidación provisional adquiere los caracteres propios de las definitivas, se constata que la conversión en definitiva de la liquidación provisional por caducidad de la potestad comprobadora no excluye necesariamente el juego de la prescripción de la facultad liquidadora. Ello ocurrirá ciertamente cuando la liquidación practicada provisionalmente se refiera al hecho imponible en toda su extensión, pero no cuando la caducidad impida la comprobación de una liquidación provisional practicada con carácter parcial, pues la imposibilidad de modificarla y, por tanto, su carácter de-

262. MARTÍN CÁCERES, Adriana Fabiola: *La prescripción del crédito tributario*, ob. cit., pg. 62.

finitivo no impedirá la práctica ulterior de liquidaciones provisionales y la comprobación de los elementos integrantes del hecho imponible distintos de los tomados en consideración en la inicialmente practicada»²⁶³.

Viene además a corroborar la idea de que el precepto analizado regula un supuesto de caducidad el hecho, señalado por MENÉNDEZ HERNÁNDEZ²⁶⁴, de que «en el artículo 120 (que configura como definitivas las liquidaciones que no hayan sido comprobadas dentro del plazo que se señale en la Ley de cada tributo) no se menciona ninguna posibilidad de interrumpir el plazo de caducidad, lo que resulta congruente con el parecer de la doctrina y de la jurisprudencia sobre la fatalidad (no enervada por ningún tipo de actos interruptivos) de la caducidad de los derechos». Lo que, teniendo en cuenta el único supuesto en el que en la actualidad se ha hecho uso de la previsión contenida en el precepto de la Ley General, permite a MARTÍN CÁCERES²⁶⁵ explicar como «este régimen extintivo se manifiesta como más adecuado a las específicas circunstancias en las que se desarrolla la imposición en este sector que exige mayor celeridad en los trámites aduaneros».

Frente a la congruencia que aporta la tesis analizada, el único problema que, en principio, se plantea es el referente a la difícil justificación de los efectos extintivos de la facultad de comprobación que en base al artículo 120 de la LGT deberían imputarse a la caducidad que se defiende. Así, como señala la propia MARTÍN CÁCERES²⁶⁶, en buena lógica «desde una concepción favorable a la operatividad simultánea del plazo de caducidad para comprobar y el de prescripción para determinar el importe de la deuda tributaria, se estima que el plazo de caducidad deja a salvo el juego de la prescripción incluso en el supuesto contemplado en el artículo 64 a) LGT, de manera que comprobada dentro de plazo la liquidación provisional, la Administración puede practicar una nueva y notificarla mientras no transcurra el plazo de prescripción».

263. MARTÍN CÁCERES, Adriana Fabiola: *La prescripción del crédito tributario*, ob. cit., pgs. 62 y 63.

264. MENÉNDEZ HERNÁNDEZ, José: «La caducidad de los derechos, según la Ley General Tributaria y la legislación arancelaria», *Crónica Tributaria*, núm. 50/1984, pg. 185.

265. MARTÍN CÁCERES, Adriana Fabiola: *La prescripción del crédito tributario*, ob. cit., pg. 66.

266. MARTÍN CÁCERES, Adriana Fabiola: *La prescripción del crédito tributario*, ob. cit., pg. 62.

Sin embargo, y siguiendo a la autora citada²⁶⁷ podemos comprobar como esta interpretación no es aceptada por la Jurisprudencia citada, según la cual el principio de seguridad jurídica a que la caducidad atiende quedaría orillado si se sometiera a plazo únicamente la actividad comprobadora, de modo que el plazo a que se refiere el artículo 120.2 c) LGT es un plazo de caducidad, no susceptible de interrupción, dentro del cual la Administración ha de comprobar, practicar la liquidación definitiva y notificarla. Bajo esta concepción, el plazo de caducidad determina la extinción de la posibilidad de rectificar la liquidación, así convertida en definitiva «siguiendo los procedimientos ordinarios de comprobación e investigación, si bien queda a salvo la posibilidad de su revisión mediante los especiales de nulidad de pleno de derecho y el extraordinario de revisión»²⁶⁸.

El original planteamiento consigue eludir el problema planteado atribuyendo el efecto extintivo de la facultad liquidadora a la existencia de una liquidación definitiva y no a la caducidad del procedimiento de comprobación. En definitiva, de acuerdo con estos autores, no se puede emitir una nueva liquidación, aún estando dentro del plazo de prescripción de la obligación tributaria, debido a la existencia de una liquidación definitiva, con lo que la caducidad no es la razón directa del efecto extintivo que el precepto implica.

Todo ello no evita sin embargo, a nuestro juicio, el hecho de que atendiendo a la agresión al principio de seguridad jurídica que pretende combatirse, deba reconocerse la naturaleza prescriptiva de la figura prevista en el artículo 120.2 c) de la Ley General Tributaria. A ello no obsta el hecho de que, en relación con la figura analizada, se niegue la posibilidad de interrupción del cómputo del plazo a actuaciones que generalmente tienen reconocido este efecto, aunque a nuestro juicio no existan razones suficientes que justifiquen esta especialidad.

Por lo que se refiere a la necesidad de compatibilizar el plazo previsto con la prescripción de la obligación tributaria, creemos que siguen siendo perfectamente aplicables los argumentos suministrados por MARTÍN CÁCERES por lo que, parafraseando a la mencionada autora, creemos poder decir que «en suma, la concepción que defendemos

267. MARTÍN CÁCERES, Adriana Fabiola: *La prescripción del crédito tributario*, ob. cit., pg. 62.
268. STS 29 noviembre 1978. En igual sentido RTEAC de 8 julio 1977.

aboga por la compatibilidad entre un eventual plazo de caducidad —a nuestro entender prescripción— para comprobar los elementos del hecho imponible y su valoración, tomados como base de la liquidación provisional, y en consecuencia, para modificar ésta a través de una ulterior liquidación y el plazo de prescripción del derecho a determinar, o más propiamente, de la facultad liquidadora, que se materializa en la liquidación definitiva precedida de una comprobación completa de todos los elementos integrantes del hecho imponible»²⁶⁹.

Descartada la necesidad de establecer la figura del instituto perentorio, por entender que, en el procedimiento de comprobación de la liquidación provisional, no se produce la agresión a la seguridad jurídica que la caducidad combate, creemos que ello no justifica que descartemos toda exigencia de diligencia en la actuación administrativa en este campo. Ahora bien, la sanción de la inactividad administrativa no puede consistir a nuestro juicio en la caducidad del procedimiento, en la medida en que, como hemos venido manteniendo, creemos que esta institución ampara la seguridad jurídica, no afectada en este caso, sin que se le pueda atribuir carácter sancionador.

En base a estas premisas creemos que la fijación de un plazo de resolución del procedimiento de comprobación puede servir eficazmente a estos fines, aun cuando su incumplimiento no conlleve la caducidad del procedimiento. Para ello debe posibilitarse que el incumplimiento del plazo habilite al particular afectado a reclamar en queja, pudiendo llegar a ser, a nuestro juicio, la sustanciación de dicha reclamación el marco adecuado para sancionar la posible falta de diligencia administrativa.

C. LA POSIBLE CADUCIDAD DE LOS DEBERES DE COLABORACIÓN CON LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

En otro orden de cosas, aunque en relación con los deberes de colaboración con la Administración tributaria incluidos en el Procedimiento de Gestión Tributaria²⁷⁰, FALCÓN Y TELLÁ²⁷¹ ha señalado recientemente como en ocasiones «el juego de la prescripción no es suficiente, sino que la seguridad jurídica exige el establecimiento de plazos de caducidad. Por

269. MARTÍN CÁCERES, Adriana Fabiola: *La prescripción del crédito tributario*, ob. cit., pg. 64.
270. Principalmente recogidos en el art. 111 de la Ley General Tributaria.
271. FALCÓN Y TELLÁ, Ramón: «Prescripción de tributos y sanciones», ob. cit., pgs. 203 y 204.

ejemplo, respecto al deber de colaboración de terceros, parece excesivo mantener abierta la posibilidad de la Administración de solicitar datos con trascendencia tributaria a terceros, durante todo el plazo de prescripción, ya que el tercero normalmente desconocerá eventuales interrupciones de la prescripción. Por tanto aunque la Ley no lo diga expresamente, parece preferible entender que los deberes de información de terceros caducan a los cuatro años, sin que se vean afectados por la interrupción de la prescripción de la obligación tributaria principal».

Como ya hemos tenido ocasión de referir con anterioridad, creemos que la opción por la fijación de un plazo de caducidad no responde a una necesidad de mayor o menor de protección de la seguridad jurídica, sino a la necesidad de una protección de esa seguridad frente a una agresión diferente a la que combate la prescripción. En este sentido, entendemos que en relación con el deber de colaboración que, de forma general, impone el artículo 111 de Ley General Tributaria, no se produce la agresión de la seguridad jurídica que la caducidad está llamada a combatir. A nuestro juicio, el hecho de que la Administración tributaria no exija a un sujeto el cumplimiento del deber de colaboración durante un dilatado período de tiempo no supone la existencia de una situación de pendencia en la que la posición jurídica del sujeto dependa de la voluntad de la Administración. No creemos que el sujeto del deber de colaboración se encuentre en una situación jurídica insegura, por la influencia que sobre la misma pueda tener la voluntad de la Administración de exigir el cumplimiento del mencionado deber. Antes al contrario, entendemos que la existencia del deber conlleva, para el sujeto del mismo, la seguridad de tener que cumplirlo cuando le sea exigido por la Administración. Seguridad que sólo se quiebra por la apariencia de abandono que acompaña la falta de concreta exigencia de cumplimiento del deber durante un dilatado período de tiempo, y que puede ser restablecida mediante la aplicación del instituto prescriptivo.

Consideramos, en definitiva, que dada la agresión del principio de seguridad jurídica que puede producirse en relación con los deberes de colaboración, los mismos deben quedar sometidos a un plazo de prescripción y no de caducidad. Otra cuestión distinta es que, como acertadamente señala FALCÓN Y TELLA, pueda resultar injusto que acontecimientos no conocidos por el sujeto de este deber impliquen la interrupción de la prescripción del mismo. A este respecto creemos que sería suficiente con que no se reconociera a favor de todo acto in-

terruptivo de la prescripción de la obligación tributaria un efecto interruptivo de la prescripción del deber de colaboración del artículo 111 de la Ley General Tributaria. Debería exigirse en consecuencia, como es doctrina general, que los actos que han de producir efectos interruptivos respecto de un deber u obligación sean conocidos por las personas a las que dicho efecto pudiera afectar.

4. LA CADUCIDAD EN EL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR

A. CADUCIDAD DE LA POTESTAD SANCIONADORA Y PRESCRIPCIÓN DE LA RESPONSABILIDAD Y DE LA PENA

Uno de los ámbitos en los que existe un mayor acuerdo en la doctrina acerca de la posibilidad, e incluso de la necesidad del establecimiento de plazos preclusivos es, sin duda, el correspondiente al procedimiento sancionador. El hecho de que en este ámbito jurídico la idea de justicia se haya ligado indefectiblemente al respeto de las garantías de defensa que deben asistir a toda persona inculpada, ha contribuido, de forma decisiva, a que la situación de estos sujetos, y particularmente su seguridad, sean objeto de una especial atención. Se entiende entonces que, de acuerdo con el concepto de caducidad que venimos manteniendo, el procedimiento sancionador sea un marco propicio para la implantación de la institución de la caducidad, por cuanto supone disciplinar temporalmente el ejercicio diligente del actuar administrativo.

Resulta sin embargo que en una primera aproximación a la regulación temporal del ejercicio de la potestad sancionadora nos encontramos que la figura prevista por la Ley General Tributaria no es la de la caducidad sino la de la prescripción. Así el artículo 64 del mencionado texto legal disponía que:

Prescribirán a los cinco años los siguientes derechos y acciones: (...)

c) La acción para imponer sanciones tributarias, con la salvedad prevista en la letra a)²⁷².

272. La Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes ha reducido, como es sabido, a cuatro años el mencionado plazo, con efectos a partir del 1 enero 1999. Un análisis sobre esta modificación puede encontrarse en el capítulo que bajo el título «Prescripción», dedica a la misma la Profesora Vega Herrero, Manuela en el seno del libro colectivo *Derechos y Garantías del Contribuyente (Estudio de la nueva ley)*, Lex Nova. Valladolid, 1998, pgs. 617 a 634.

Igual que ocurriera en relación con la potestad liquidadora, anteriormente analizada, la doctrina, teniendo presente la diferenciación entre los institutos de la prescripción y la caducidad, se ha visto obligada a proponer una interpretación correctiva del precepto parcialmente transcrito. Así, FALCÓN Y TELLA²⁷³, señala como «en rigor, el “ius puniendi” –la potestad sancionadora– o el derecho a hacer ejecutar la sanción ya impuesta no pueden ser, en sí mismos, objeto de prescripción, ya que la potestad sancionadora, como todas las potestades, es imprescriptible. Lo que ocurre es que la extinción de la responsabilidad excluye el ejercicio de la potestad sancionadora, y la extinción de la pena impide el ejercicio de las potestades tendentes a su ejecución. Por economía del lenguaje cabe hablar, en el primer caso, de extinción de la responsabilidad, o de la infracción, o del “ius puniendi”; y en el segundo, de extinción de la sanción, o del derecho a ejecutarla. Pero estos términos no pueden ocultar la verdadera naturaleza del instituto de la prescripción, que se proyecta, como hemos dicho, sobre la responsabilidad derivada de la infracción, y sobre las sanciones ya impuestas, siendo la imposibilidad de ejercitar las potestades correspondientes un efecto indirecto de tal prescripción».

Del mismo parecer es LONGAS LAFUENTE²⁷⁴, para quien «la confusión sobre qué es lo que prescribe según el artículo 64 c), llega a un nivel más si consideramos la dicción completa del apartado, que trata de las “acciones para imponer sanciones tributarias”. La visión conjunta permite considerar en principio, que lo que prescribe es la actividad de la Administración para imponer sanciones, esto es, formalmente lo que prescribe es el derecho a acusar, o mejor, el ejercicio del derecho a sancionar por quien lo tiene, la Administración. Pero esto no es otra cosa que el ejercicio de la potestad sancionadora, que puede ser objeto de caducidad, pero que, por su propia naturaleza es imprescriptible y, como hemos señalado anteriormente, el artículo 64 recoge plazos de prescripción, no de caducidad».

Siguiendo un razonamiento lógico, señala el mencionado autor²⁷⁵ como «sí hemos señalado que la potestad sancionadora es imprescriptible (sólo sujeta a plazo de caducidad), y no recogida en el ar-

273. FALCÓN Y TELLA, Ramón: *La prescripción en materia tributaria*, ob. cit., pg. 255.

274. LONGAS LAFUENTE, Antonio: «El plazo de prescripción de las infracciones tributarias» estudio del art. 64 c) de la Ley General Tributaria. Incidencia de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre», *Crónica Tributaria*, núm. 80, 1996, pg. 83.

275. LONGAS LAFUENTE, Antonio: ob. cit., pg. 84.

título 64 c), como tampoco recoge la prescripción de las acciones ya impuestas, deberemos concluir que lo único que puede prescribir es la responsabilidad derivada de la infracción tributaria, esto es, los efectos de la acción material o de la infracción propiamente dicha, independiente del derecho a abrir expediente sancionador. De esta forma, la extinción de la responsabilidad llevará consigo la imposibilidad del ejercicio de la potestad sancionadora, como una consecuencia de la extinción de aquélla».

Resulta necesario concluir, de acuerdo con el criterio mantenido por los anteriores autores que «no debe identificarse la responsabilidad derivada de las infracciones con la acción del Estado para imponer sanciones, “ius puniendi”, o potestad sancionadora: La primera está sometida a plazos de prescripción, la segunda de caducidad; la extinción de la primera excluye el ejercicio de la segunda»²⁷⁶. Además, no podemos sino acordar con LONGAS LAFUENTE²⁷⁷ que «la reciente Ley 25/1995, ha supuesto en este sentido una oportunidad perdida con el fin de recoger las anteriores conclusiones», como lo ha sido asimismo la aún más reciente reforma que en materia de prescripción ha operado la Ley 1/1998 de Derechos y Garantías de los Contribuyentes.

B. APLICACIÓN SUBSIDIARIA AL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR DE LA NORMATIVA ADMINISTRATIVA SOBRE LA CADUCIDAD POR INACTIVIDAD DE LA ADMINISTRACIÓN

La necesidad de garantizar la protección de los derechos del inculgado en el transcurso de un procedimiento justo, sentida de forma especial en Derecho sancionador, llevó a determinadas autores a reclamar la aplicación del instituto perentorio en los supuestos de inactividad administrativa incluso antes de que dicha posibilidad fuera reconocida con carácter general, para aquellos procedimientos no susceptibles de producir actos favorables para los ciudadanos por la Ley 30/1992.

En esta línea, LOZANO²⁷⁸ defiende que «además de la reanudación del plazo prescriptivo, la paralización del procedimiento puede producir también, en el derecho administrativo sancionador, otro efecto de distinto alcance y dimensión: la caducidad de la acción o del

276. LONGAS LAFUENTE, Antonio: ob. cit., pg. 96.

277. LONGAS LAFUENTE, Antonio: ob. cit., pg. 84.

278. LOZANO, Blanca: *La extinción de las sanciones administrativas y tributarias*, Marcial Pons, Madrid, 1990, pg. 222.

procedimiento para perseguir la infracción, caducidad que, aunque contemplada en el artículo 99 de la LPA sólo para los casos de expediente o trámite a instancia del interesado, "actúa asimismo -como afirma el TS en la Sentencia de 10 de mayo de 1979- en las hipótesis de inactividad administrativa acusada en procedimiento de oficio orientado a castigar una infracción de este orden"²⁷⁹. Algunas normas reconocen expresamente esta causa de extinción del procedimiento sancionador, estableciendo en seis meses el plazo para estimar la caducidad de la acción para perseguir la infracción o del procedimiento para imponerla, de conformidad con la disposición general contenida en el artículo 61 de la LPA de que "no podrá exceder de seis meses el tiempo transcurrido desde el día que se inicie un procedimiento administrativo hasta aquél en que se dicte la resolución".

Para esta autora «se trata ésta, como ha señalado PARADA²⁸⁰, de una causa de extinción del procedimiento "con cierta connotación sancionadora", pues tiene lugar cuando el procedimiento se paraliza "por causa imputable al interesado", en este caso la Administración. En consecuencia, sí resulta aquí necesario que la paralización no sea por causa imputable al administrado, que carezca de toda justificación, y que revele una voluntad real y objetiva de abandonar el procedimiento sancionador».

Esa inicial falta de regulación del instituto de la caducidad en el procedimiento sancionador ha intentado ser suplida posteriormente, y dada la preocupación garantista que preside el mismo, mediante la propuesta de aplicación subsidiaria en este ámbito de la caducidad por inactividad de la Administración que introduce la Ley 30/1992. De esta forma, aunque en relación con el procedimiento de inspección, en particular, y en general con el conjunto de los procedimientos de gestión, quedara descartada la aplicación subsidiaria del antiguo artículo 43.4 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administracio-

279. Del mismo modo el citado ATS de 21 de junio de 1988, tras afirmar que «la legislación vigente no contempla con carácter general la caducidad del procedimiento por hecho imputable a la Administración y sí sólo por hecho imputable al particular», reconoce que al trasladar la aplicación del art. 114 del Código Penal al ámbito administrativo sancionador «estaríamos ante un supuesto de caducidad o perención del procedimiento por hecho imputable a la Administración que supone una excepción a la regla general antes señalada de no aplicación de esta forma de terminación».

280. PARADA VÁZQUEZ, J. R.: *Derecho Administrativo I, Parte General*, Marcial Pons. Madrid, 1989, pg. 510.

nes Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, siguiendo un razonamiento similar al entonces empleado, creemos conveniente interrogarnos, con I. PÉREZ ROYO y SOLER ROCH, sobre la situación que conllevaba la vigencia del precepto administrativo citado en relación con el procedimiento sancionador.

En este punto, y como punto de partida de nuestro análisis, creemos necesario reafirmar la decisiva importancia que, para esta cuestión, mantenía la disposición adicional quinta de la Ley 30/1992, pues sólo reconociendo que el procedimiento sancionador estaba incluido entre los procedimientos administrativos en materia tributaria, dicha norma impedía una aplicación directa de la caducidad, siempre, claro está, que acordemos con los autores precitados que el artículo 43.4 que la regula era una norma procedimental. De acuerdo con URÍA FERNÁNDEZ²⁸¹, este último razonamiento vendría además avalado por el Tribunal Supremo, pues a su juicio, una interpretación "a sensu contrario" del fundamento decimoséptimo de la Sentencia de 22 de enero de 1993 (RJ 1993, 1114), nos permite concluir que «las normas contenidas en el Capítulo II del Título IX de la Ley 30/1992, en tanto que normas procedimentales, se encontrarían al amparo de lo dispuesto en la disposición adicional quinta de la Ley 30/1992 y, consecuentemente, no resultarían directamente aplicables a los procedimientos sancionadores en materia tributaria».

Sentada esta base, no resulta tampoco difícil acordar que, también en relación con el procedimiento sancionador, sólo cabía, al menos de «lege data», una aplicación subsidiaria de la caducidad por inactividad de la administración. En este sentido, MORILLO²⁸² señalaba que «no resulta previsible la caducidad por inacción de los interesados, dado que se trata de procedimientos iniciados e impulsados de oficio en todos sus trámites».

Asimismo, y de acuerdo con lo ya mantenido en apartados anteriores de este trabajo, resultaba obvio que la aplicación subsidiaria del precepto administrativo requería, en todo caso, la inexistencia de una normativa tributaria específica sobre la materia. En este punto, y a diferen-

281. URÍA FERNÁNDEZ, FRANCISCO: «Procedimientos sancionadores en el ámbito tributario. Repercusiones de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre», *Tribuna Fiscal*, núm. 49, noviembre 1994, pg. 53.

282. MORILLO MENÉNDEZ, ANTONIO: *Las sanciones tributarias. De la teoría penal a la práctica administrativa*, Tirant lo Blanch, Valencia, 1996, pg. 194.

cia de lo que ocurriera con el procedimiento de inspección, resultaba que como señala SOLER ROCH²⁸³, en la medida en que «el procedimiento sancionador no puede considerarse un procedimiento más de gestión tributaria, creemos que no le resulta aplicable lo dispuesto en el artículo 105.2º de la LGT y sí procedía en cambio, en ausencia de previsión al respecto, la aplicación subsidiaria de lo dispuesto en el artículo 43.4º de la Ley 30/1992 y en el artículo 20.6º del RD 1398/1993»²⁸⁴.

El procedimiento sancionador tributario resultaba por tanto, a juicio unánime de la doctrina, un terreno propicio para la aplicación subsidiaria de la caducidad por inactividad de la Administración regulada por la Ley 30/1992. Todo ello implicaba además el acuerdo sobre el cumplimiento por este procedimiento del requisito de no ser susceptible de producir actos favorables para el ciudadano, fórmula incluso que ha sido generalmente atribuida a la voluntad del legislador por aplicar a los procedimientos sancionadores el instituto perentorio que se estaba regulando.

Entre los autores que han defendido esta aplicación subsidiaria de la caducidad al procedimiento tributario sancionador encontramos posiciones como la defendida por MORILLO MENÉNDEZ²⁸⁵, cuando afirmaba que «hay un plazo máximo para resolver el expediente contado desde su iniciación, que juega como de caducidad del procedimiento; tal es el de seis meses, en el procedimiento inspector, por disposición del RGIT (art. 31) y en los demás, por virtud de las normas administrativas generales». Tesis de la que parecía participar Díez-Ochoa Azagra²⁸⁶ al añadir como «por otro lado, y en relación a la duración que puede tener un expediente sancionador, hay que te-

283. SOLER ROCH, María Teresa: Comentario al art. 34 de la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente, pg. 11.

284. Una conclusión similar había ya sido expresada por PÉREZ ROYO, Ignacio: «La prescripción en las actuaciones inspectoras», ob. cit., pgs. 583 y 584: «Para el procedimiento sancionador sí que creo plenamente aplicable la caducidad del art. 43.4 de la LRJ-PAC por tres razones: a) porque ya dije antes que los procedimientos sancionadores en materia tributaria no se veían concernidos por el artículo 105.2 de la LGT, que sólo afecta a los procedimientos de gestión en sentido amplio; b) porque el presupuesto de hecho contemplado en el art. 43.4 de la LRJ-PAC está pensando fundamentalmente –si no exclusivamente– en los procedimientos sancionadores; c) porque en este campo el principio de seguridad jurídica sí que tiene una especial penetración y, por lo mismo, hay que sobreponderar su influencia a la hora de realizar cualquier labor interpretativa».

285. MORILLO MENÉNDEZ, Antonio: ob. cit., pg. 194.

286. Díez-Ochoa Azagra, José María: «Incidencia de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, en el derecho tributario sancionador», *Tribuna Fiscal*, núm. 42, abril 1994, pg. 54.

ner en cuenta que, el Real Decreto 803/1993, de 28 de mayo, por el que se modifican determinados procedimientos tributarios establece en el Anexo 2 núm. 3 que, los procedimientos para la imposición de sanciones por infracciones tributarias previstas en la LGT (art. 81) y en el Real Decreto 2631/1985, de 18 de diciembre (arts. 2 a 9), será de seis meses, y en caso de no resolverse en dicho plazo se producirá la caducidad del procedimiento (art. 43.4 de la Ley 30/1992)²⁸⁷.

En contra de las citadas posiciones entendemos que era falso que la normativa citada previera una caducidad automática por el mero transcurso del plazo de resolución que la misma preveía, antes al contrario, consideramos que, de acuerdo con lo que había sido un criterio unánime en la doctrina administrativa, la caducidad por inactividad de la Administración requería, en aras a la igualdad de trato entre la posición jurídica de ésta y la del administrado, una intimación previa por el particular, denunciando la falta de resolución en plazo, que impidiera la producción sorpresiva de la perención. Esta además, como señala LOZANO²⁸⁸, era la postura defendida por el Tribunal Supremo en su Auto de 21 de julio de 1988, en el que el Tribunal añadiría que «para que la caducidad opere de forma automática “sería necesario que la Ley –ni siquiera una norma reglamentaria– lo dijera”²⁸⁹, postura que confirmaría posteriormente en la STS de 22 de diciembre de 1988».

En consecuencia, entendemos que la aplicación subsidiaria en materia de procedimiento tributario sancionador del artículo 43.4 de la Ley 30/1992, implicaba que transcurridos los seis meses que previstos por su normativa específica para la resolución del procedimiento sin que ésta se hubiera producido, el interesado debía denunciar la mora en la que la Administración había incurrido, de forma que con-

287. El autor matiza posteriormente su posición exigiendo que el transcurso del plazo inicialmente previsto para la resolución del procedimiento se vea seguido de la inactividad administrativa durante otros treinta días. Díez-Ochoa Azagra, José María: ob. cit., pg. 53: «Pues bien, si hubiese transcurrido el plazo fijado para resolver y no hubiese recaído resolución expresa, la caducidad y archivo se producirá en el plazo de 30 días desde el vencimiento del plazo en que la resolución debió ser dictada y ello siempre que, el procedimiento sancionador no hubiese estado paralizado por causa imputable al interesado en cuyo caso el plazo quedaría interrumpido».

288. LOZANO, Blanca: *La extinción de las sanciones administrativas y tributarias*, ob. cit., pg. 223.

289. Auto de 21 de julio de 1988, aclaratorio de la Sentencia 15 junio 1988 (RJ 1988, 4386)

sumado el plazo de treinta días desde la intimación sin que recayese resolución, se entendía caducado el procedimiento, sin perjuicio, por supuesto, de la posibilidad de iniciar uno nuevo siempre que no hubiera prescrito la responsabilidad por la infracción cometida.

La modificación de la Ley 30/1992, acometida por la Ley 4/1999, de 13 de enero va a suponer un espectacular cambio en la materia desde el momento en que, por expreso mandato de la nueva disposición adicional quinta de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, se excluye de la aplicación subsidiaria de esta norma a los procedimientos tributarios la materia relativa a «los plazos máximos para dictar resolución, los efectos de su incumplimiento, así como, en su caso, los efectos de la falta de resolución», que se regirán en todo caso por lo previsto en la norma tributaria.

Entendemos que el nuevo tenor de la disposición adicional de la Ley 30/1992 excluye totalmente la aplicación subsidiaria de dicha norma en materia de caducidad y por ello, aun cuando no existiera una norma específica en la materia, como ocurría en el caso del procedimiento sancionador por no ser subsumible en la categoría de los procedimientos de gestión tributaria a la que se refiere la prohibición de caducidad del artículo 105 de la Ley General Tributaria, no puede actualmente pretenderse la aplicación al mismo del artículo 44 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.

C. LA CADUCIDAD EN EL RÉGIMEN SANCIONADOR TRIBUTARIO QUE DESARROLLA EL REAL DECRETO 1930/1998, DE 11 DE SEPTIEMBRE

La situación descrita en el apartado anterior no viene a ser sustancialmente modificada, a nuestro juicio, por la existencia de la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, pese a las importantes modificaciones que la misma implica en relación con el procedimiento sancionador. Así, la citada norma dispone:

Artículo 34. Procedimiento separado.-1. La imposición de sanciones tributarias se realizará mediante un expediente distinto o independiente del instruido para la comprobación e investigación de la situación tributaria del sujeto infractor, en el que se dará en todo caso audiencia al interesado.

2. Cuando en el procedimiento sancionador vayan a ser tenidos en cuenta datos, pruebas o circunstancias que obren o hayan sido obtenidos en el expediente instruido en las actuaciones de comprobación o investigación de la situación tributaria del sujeto infractor o responsable, aquéllos deberán incorporarse formalmente al expediente sancionador antes del trámite de audiencia correspondiente a este último.

3. El plazo máximo del expediente sancionador será de seis meses.

4. El acto de imposición de sanción podrá ser objeto de recurso o reclamación independiente, si bien, en el supuesto de que el contribuyente impugne también la cuota tributaria, se acumularán ambos recursos o reclamaciones.

Del precepto transcrito sólo se desprende la fijación de un plazo máximo de resolución para un procedimiento, el sancionador, que en adelante se configura como autónomo e independiente. A raíz de la norma citada podemos decir, siguiendo a SESMA SÁNCHEZ²⁹⁰, que «el procedimiento sancionador se entiende iniciado desde la notificación del acuerdo de iniciación al presunto infractor y finalizado con la notificación de la resolución del expediente. Entre estas dos fechas no pueden transcurrir más de seis meses».

Por otra parte, tampoco puede decirse que el plazo resulte novedoso, en la medida en que recoge el que ya fijara, en atención a la aprobación de la Ley 30/1992, el Real Decreto 803/1993, de 28 de mayo. Ahora bien, como puede constatar, la norma guarda absoluto silencio sobre cuáles deben ser las consecuencias aparejadas al posible incumplimiento del plazo previsto. En este sentido, creemos que tras la aprobación de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes se mantiene una situación de ausencia de precepto específico en relación a la posible caducidad del procedimiento sancionador lo que permitía, como se argumentó anteriormente, la aplicación subsidiaria del antiguo artículo 43.4 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.

Aquella situación, pacíficamente aceptada por la doctrina, pretendió sin embargo modificarse con la aprobación del Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, por el que se desarrolla el régimen sancionador tributario y se introducen las adecuaciones necesarias en

290. SESMA SÁNCHEZ, Begoña: «Sanciones: procedimiento», en el libro colectivo *Derechos y Garantías del Contribuyente (Estudio de la nueva ley)*, Lex Nova. Valladolid, 1998, pg. 541.

el Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos. La modificación viene a seguir la línea defendida por SESMA SÁNCHEZ²⁹¹, según la cual «la mejor garantía para el presunto infractor es sostener la caducidad del procedimiento sancionador no desarrollado en el plazo de los seis meses que establece el artículo 34.3 de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes». En concreto podemos encontrar en esta norma reglamentaria una regulación expresa de la caducidad en el procedimiento sancionador tributario de la que hasta ahora carecía nuestro ordenamiento y que a continuación transcribimos.

Artículo 36. Plazo para resolver. 1. De acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 34 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, el plazo máximo para resolver el procedimiento será de seis meses, a contar desde la fecha de notificación al contribuyente de la iniciación del expediente sancionador. Dicho plazo se considerará interrumpido por las dilaciones en la tramitación imputables a los interesados o por la suspensión del procedimiento a que se refiere el artículo 5 de este Real Decreto. Transcurrido dicho plazo sin que la resolución haya sido dictada, se entenderá caducado el procedimiento y se procederá al archivo de las actuaciones, de oficio o a instancia del interesado, sin perjuicio de la posibilidad de iniciar de nuevo el procedimiento, en tanto no haya prescrito la acción de la Hacienda Pública para imponer la correspondiente sanción.

2. Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 66 de la Ley General Tributaria en materia de interrupción de la prescripción, los plazos de prescripción para imponer sanciones no pecuniarias se interrumpirán por cualquier acción administrativa, realizada con conocimiento formal del sujeto pasivo, conducente a imponer las sanciones pecuniarias de las que aquéllas traigan causa.

Por su parte, el artículo 5 al que hace referencia el anterior precepto dispone:

Artículo 5: Procedimiento administrativo y delitos contra la Hacienda Pública.

1. En los supuestos en los que la Administración tributaria estime que las infracciones cometidas pudieran ser constitutivas de los delitos contra la Hacienda Pública regulados en el Código Penal, pasará previa notificación al interesado, el tanto de culpa a la jurisdicción competente y se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme, tenga lugar el sobreseimiento

291. SESMA SÁNCHEZ, Begoña: *ob. cit.*, pg. 542.

o archivo de las actuaciones o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal.

2. A tal efecto los Jefes de las Unidades Administrativas competentes remitirán a los Delegados especiales de la Agencia Estatal de la Administración tributaria o a los Directores de Departamento correspondientes todas las actuaciones practicadas y diligencias incoadas con el informe del funcionario competente sobre la presunta concurrencia en los hechos de los elementos constitutivos de delito contra la Hacienda Pública.

Los delegados especiales de la Agencia Estatal de la Administración tributaria y los Directores de Departamento pasarán las actuaciones a la jurisdicción competente o acordarán de forma motivada la continuación de las actuaciones administrativas.

3. La remisión del expediente a la jurisdicción competente interrumpirá los plazos de prescripción para la práctica de las liquidaciones administrativas y la imposición de sanciones tributarias.

Asimismo, esta circunstancia se considerará causa justificada de interrupción del cómputo del plazo de duración del respectivo procedimiento.

4. Si la autoridad judicial no apreciara la existencia de delito, la Administración tributaria continuará el expediente, practicando las liquidaciones y, en su caso, tramitando los correspondientes expedientes sancionadores, que procedan, con base en los hechos que los tribunales consideren probados.²⁹²

Esta nueva regulación de la caducidad plantea, a nuestro juicio, al menos tres cuestiones diferentes que merecen un puntual comentario: la relativa a la técnica utilizada para la implantación del instituto perentorio, la que concierne a los supuestos de interrupción y de suspensión del cómputo del plazo de caducidad, y por último la referente a la legalidad de la regulación transcrita.

a) *Crítica del mecanismo previsto para la implantación del instituto perentorio*

La nueva regulación del procedimiento tributario sancionador, condicionada sin duda por el afán garantista de la situación jurídica del contribuyente que preside la norma a la que pretende dar desa-

292. Art. 5 del Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, por el que se desarrolla el régimen sancionador tributario y se introducen las adecuaciones necesarias en el Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos.

rollo, establece un riguroso mecanismo de caducidad que pretende la extinción del procedimiento por el mero transcurso del plazo inicialmente previsto para su resolución sin que ésta se haya producido. A diferencia de lo previsto por la normativa administrativa entonces vigente, no existe en este caso previsión alguna de la intimación a realizar por el particular afectado por el incumplimiento del plazo, ni período suplementario durante el cual pueda la Administración resolver sin que el procedimiento se extinga por caducidad. Antes al contrario, el carácter automático que la nueva regulación pretende conferir al instituto perentorio, en absoluta armonía con el vigente artículo 44 de la Ley 30/1992, queda claramente expuesto en el tenor del artículo 36, antes transcrito, según el cual, «*transcurrido dicho plazo sin que la resolución haya sido dictada, se entenderá caducado el procedimiento y se procederá al archivo de las actuaciones, de oficio o a instancia del interesado, sin perjuicio de la posibilidad de iniciar de nuevo el procedimiento, en tanto no haya prescrito la acción de la Hacienda Pública para imponer la correspondiente sanción*».

De aplicarse esta nueva regulación se consagraría, tal vez injustamente, una diferencia de trato entre la posición de la Administración y la del administrado en cuanto a la aplicación de la caducidad se refiere, ya que mientras el segundo debe siempre ser advertido de la posibilidad de que el procedimiento incurra en caducidad por causa de su inactividad, habilitándosele un plazo para poder eludir la misma, la segunda podría verse expuesta a una caducidad sorpresiva del procedimiento, que exige a nuestro juicio una justificación. Esta diferencia seguramente será justificada argumentando que la Administración no puede alegar sorpresa pues conoce que en todo procedimiento sancionador que inicie la no resolución en el plazo de seis meses llevará aparejada su caducidad, no siendo por ello necesaria otra advertencia que la que la propia norma contempla. El particular, sin embargo, debe ser advertido de la paralización del procedimiento que se haya producido, así como de que la misma es imputable a su inactividad, debiéndole posibilitar desde ese momento la oportunidad de eludir, con su actuación, la caducidad que sobre el procedimiento se cernía.

Ahora bien, esto nos conduce nuevamente a la diferencia entre el mecanismo adoptado en el establecimiento de la caducidad por inactividad del administrado y el que se asocia a la inactividad de la Administración, cuestión ésta que tuvimos ocasión de analizar con profundidad a la hora de fijar nuestra posición en relación con la polé-

mica en torno a la caducidad de las actuaciones inspectoras, y de la que recordaremos brevemente las conclusiones entonces alcanzadas, remitiendo a aquellas páginas el estudio de los razonamientos que las sustentan.

Una lectura pormenorizada de la regulación de la caducidad por la Ley 30/1992 pone de manifiesto que mientras la caducidad por inactividad del administrado (art. 92 LRJ-PAC) puede ser eludida por la simple actividad del mismo tendente a evitar la paralización producida en el procedimiento, la caducidad por inactividad de la Administración sólo puede evitarse mediante la notificación de la resolución del procedimiento en el plazo prefijado. Ambos mecanismos son auténticos supuestos de caducidad en la medida en que tras ellos late la idea de terminar con la injustificada situación de pendencia a las results de la voluntad de otro sujeto que entraña la paralización de un procedimiento por la inactividad de uno de los sujetos que en aquél intervienen. Ello es así en el supuesto de caducidad por inactividad de la Administración si tenemos en cuenta que el establecimiento de un plazo normal para la notificación de la resolución de un procedimiento permite presumir que su incumplimiento es debido a una paralización, o falta de diligencia, en el órgano que lo sustancia.

Sin embargo, el establecimiento de un plazo prefijado cuyo incumplimiento automático comporta la caducidad implica al menos dos problemas de difícil solución.

El primero de ellos exige partir de la base de que previsto un plazo cualquiera para la resolución de un procedimiento seis meses en el caso que nos ocupa es lógico suponer que en determinados casos concretos la actuación diligente de la Administración permite la resolución del procedimiento en un plazo mucho menor, pongamos por ejemplo en el plazo de un mes para un concreto procedimiento tributario sancionador. El mecanismo analizado dejaría impune y, por tanto, no ampararía la seguridad jurídica del interesado, cualquier retraso en el cumplimiento diligente, aún deliberado y culpable, por parte de la Administración, siempre que el mismo no supusiera exceder el plazo originario y generalmente habilitado, en el ejemplo que sugerido, cualquier retraso inferior a cinco meses.

En el otro extremo, y como segundo orden de problemas, la fijación de un plazo normal de resolución no garantiza que no se den supuestos en los que la especial complejidad del concreto procedimien-

to impida resolver el mismo en el tiempo estipulado. La aplicación de la caducidad a tales supuestos implicaría la consagración de un derecho a la resolución dentro de un plazo, sea dicha resolución posible o no, que no creemos ajustado a Derecho. Al particular debe permitírsele exigir el cumplimiento diligente por parte de la Administración, pero más allá de ese límite la sujeción a la que quede expuesto no puede considerarse injustificada.

b) *Interrupción y suspensión del cómputo del plazo perentorio*

De una primera lectura del artículo 36 del Real Decreto 1930/1998 parece establecerse una distinción entre un supuesto de suspensión del cómputo del plazo de caducidad derivado del traslado del expediente a la jurisdicción penal que conlleva la existencia de indicios delictivos, y un supuesto de interrupción del cómputo del plazo debido a la existencia de dilaciones imputables al interesado. Sin embargo creemos que la distinción, existente en el tenor literal de dicho artículo debe ser puesta en entredicho si tenemos en cuenta la falta de rigor con la que este Real Decreto utiliza los términos suspensión e interrupción de un plazo. Como muestra de la misma no necesitamos más que comprobar que el artículo 5 del mismo Real Decreto habla de interrupción del cómputo del plazo para referirse al supuesto de suspensión que el artículo 36 recoge.

Debemos así interrogarnos acerca de cuál es la naturaleza de estos fenómenos y si deben atribuirseles efectos interruptivos o suspensivos de la caducidad. No olvidemos que la imposibilidad de interrupción de un plazo preclusivo ha sido, tradicionalmente, una nota característica destacada por nuestra doctrina como elemento diferenciador de esta figura con la prescripción. No han faltado, sin embargo, autores que como MORILLO MENÉNDEZ²⁹³, han sostenido, con anterioridad a la regulación que analizamos, que «también cabe la interrupción del plazo de caducidad por las causas siguientes:

a) Dilaciones en la tramitación imputables al interesado

b) Suspensión del procedimiento por remisión del expediente a la jurisdicción competente por estimarse que pudieran existir indicios de delito».

293. MORILLO MENÉNDEZ, Antonio: ob. cit., pgs. 194 y 195.

A nuestro juicio, ambos supuestos deberían, no obstante, ser considerados supuestos de suspensión del cómputo del plazo preclusivo en la medida en que la caducidad es un instituto que sirve los fines de la seguridad jurídica, protegiendo a los sujetos de las situaciones de sujeción a las resultas de la voluntad de otro por tiempo superior al considerado razonable. Es por tanto el plazo preclusivo el criterio de justicia que en el presente caso equilibra los intereses de los inculpados, en no quedar expuestos por tiempo excesivo a la inseguridad de un procedimiento en curso, con los de la Administración en disponer de un plazo suficiente en el que poder cumplir los cometidos que se le encargan.

En el momento en que el expediente ha de ser trasladado a la jurisdicción competente es obvio que la prohibición de seguir instruyendo el procedimiento debe ir acompañada de una suspensión del plazo para su resolución hasta que legalmente pueda reanudarse la tramitación del expediente, gozando entonces la Administración del plazo restante para realizar las actuaciones pendientes. No parece que resultara lógico conceder a la Administración un nuevo plazo completo para la terminación del procedimiento en la medida en que se conservan los actos que hubieran sido realizados previamente, durante la porción del plazo ya consumida.

De igual forma, si la actuación dilatoria del interesado impide el cumplimiento del plazo de resolución por parte de la Administración, lógico parece que los retrasos que sean imputables al interesado suspendan el cómputo del plazo preclusivo, es decir, no sean tomados en consideración a efectos de considerar vencido el plazo, mas no creemos que la lógica de los hechos facultara a la Administración para gozar de un nuevo y completo plazo, efecto este último que conllevaría la consideración de su interrupción.

De confirmarse, no obstante, que la interrupción es la solución adoptada por la norma creemos que la misma estaría encubriendo una sanción a la actitud dilatoria del administrado consistente en la exposición del mismo a un plazo injustificado, por exceder el que con carácter general se considera necesario por el ordenamiento, en la tramitación de su expediente. Sanción que por otra parte no admitiría graduación ni por razón de la dilación efectivamente provocada, ni por la intencionalidad del sujeto interesado. En la medida en que creemos que el ordenamiento dispone de otros medios para la sanción de la actitud obstructora de los administrados, no consi-

deramos conveniente, como ya hemos tenido ocasión de exponer en otras ocasiones a lo largo de nuestro trabajo, que se adorne el instituto de la caducidad de un matiz sancionador del que a nuestro juicio carece.

c) *Legalidad de la regulación de la caducidad en el procedimiento sancionador tributario por el Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre*

El último aspecto que, a nuestro juicio, debe ser objeto de análisis en relación con la caducidad del procedimiento sancionador tributario que lleva a cabo el reciente Real Decreto 1930/1998, es el referente a su posible ilegalidad. A este respecto, debe tenerse presente que la norma citada tiene rango reglamentario siendo así que como ya hemos tenido ocasión de señalar, el Tribunal Supremo, en su Auto de 21 de julio de 1988, había sentado el criterio de que «para que la caducidad opere de forma automática “sería necesario que la Ley –ni siquiera una norma reglamentaria– lo dijera”²⁹⁴, postura que confirmaría posteriormente en la STS de 22 de diciembre de 1988»²⁹⁵.

La referida posición del Tribunal Supremo no es, por otra parte, una mera manifestación del parecer de la Sala, sino la consecuencia de la aplicación, al caso concreto, de un precepto aún en vigor en nuestros días: el artículo 10 de la Ley General Tributaria. De acuerdo con el tenor de esta norma

Se regularán, en todo caso, por ley: (...)

d) Los plazos de prescripción o caducidad y su modificación.

Sin necesidad de entrar en el ya conocido debate acerca de si el artículo citado es o no apto para regular un principio de reserva legal, debate por otra parte resuelto ya negativamente en nuestra doctrina, no cabe sin embargo duda alguna acerca de la imposibilidad de que el ejecutivo, a través del poder reglamentario de que es titular, y del que es concreto ejercicio el Real Decreto enjuiciado, pueda derogar el mandato del legislativo contenido en el artículo 10 de la Ley General Tributaria. Siendo cierto que el artículo 10 de la Ley General Tributaria no puede más que contener un principio de preferencia de ley, que en modo alguno puede vincular al propio legislador que lo establece,

294. Auto de 21 de julio de 1988, aclaratorio de la Sentencia 15 junio 1988 (RJ 1988, 4386).

295. El análisis jurisprudencial ha sido realizado por LOZANO, Blanca: *La extinción de las sanciones administrativas y tributarias*, ob. cit., pg. 223.

no lo es menos que el poder ejecutivo sometido al respeto de la legalidad vigente no puede sustraerse de igual forma a un tal mandato.

La conclusión que se deriva del anterior razonamiento no puede ser otra que la ilegalidad del artículo 36.1 del Real Decreto 1930/1998, en la medida en que constituye un norma reglamentaria «*praeter legem*» en sede de una materia reservada a la Ley por mandato del poder legislativo, lo que en definitiva la constituye en una norma reglamentaria «*contra legem*».

En cuanto a la justificación de la reserva legal a la que queda sometida la caducidad, recordaremos simplemente, por haber sido objeto de estudio en el anterior capítulo de nuestro trabajo, la posición de FALCÓN Y TELLA²⁹⁶ al explicar como «a nuestro juicio, sin embargo, la exigencia de ley en materia de caducidad, que ciertamente no es consecuencia de la reserva de Ley tributaria consagrada en los artículos 31.3 y 131 de la Constitución, tampoco puede explicarse como una mera reserva formal, consecuencia del llamado principio de preferencia de ley. Se trata de una exigencia del carácter fiduciario de las potestades administrativas, que la Administración ha de ejercitar por imperativo legal, no pudiéndose dejar a la discreción de ésta la fijación de los límites temporales en que tal ejercicio es posible, ni siquiera dentro de un plazo máximo establecido por ley (como sería, según el autor citado²⁹⁷, el plazo de prescripción), ya que no se trata únicamente de una garantía de los particulares».

5. LA CADUCIDAD EN EL PROCEDIMIENTO DE APREMIO

Un supuesto especial en relación con la regulación de la duración de las actuaciones administrativas en materia tributaria viene sin duda representado por el procedimiento de apremio. De esta forma, si de acuerdo con la profesora SOLER ROCH²⁹⁸, entendemos que lo que «sí permite interpretar la norma contenida en el artículo 23.1 de la LDGC –al referirse al “*plazo máximo de resolución de seis meses*” o a la fi-

296. FALCÓN Y TELLA, Ramón: *La prescripción en materia tributaria*, ob. cit., pg. 85, nota a pie núm. 44.

297. Se refiere a RUIZ GARCÍA, José Ramón: *La liquidación en el ordenamiento tributario*, ob. cit., pgs. 266 y 267.

298. SOLER ROCH, María Teresa: Comentario al art. 23 de la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente, pgs. 2 y 3.

jación de un plazo distinto— es que, a partir de lo dispuesto en esta Ley, deja de haber procedimientos de gestión tributaria no sometidos a un plazo máximo de duración», no podemos evitar señalar, siguiendo a la propia autora, como «la única excepción en este sentido la constituye el procedimiento de apremio, en virtud de la exclusión expresa formulada en el número 3 del propio artículo 23²⁹⁹».

Así, «permitir, como hace esta norma, que las actuaciones de dicho procedimiento se extiendan “hasta el plazo de prescripción de la acción de cobro” parece, formalmente, el establecimiento de un plazo máximo de resolución de cuatro años pero en términos de duración del procedimiento es, en realidad, un no-plazo; el mismo efecto jurídico tendría una norma que estableciera que el procedimiento de apremio no tiene plazo prefijado para su terminación³⁰⁰, ya que, en cualquier caso, es evidente que no puede desarrollarse ninguna actuación del procedimiento más allá del momento en que haya prescrito el derecho que la hace valer»³⁰¹.

«Llama la atención esta disposición —como señala FERNÁNDEZ JUNQUERA³⁰²— pues si bien es lógico su contenido por la importancia y complejidad del procedimiento de apremio, se trata de un procedimiento que siempre ha gozado de regulación específica, existiendo una normativa aplicable al mismo, si bien es cierto que el RGR no hace referencia expresa al tiempo máximo que puede durar dicho procedimiento, lo que se explica, por su propia complejidad y las características de cada procedimiento que dependen de muchos y muy distintos factores».

«Cuestión distinta es plantearse —siguiendo a SOLER ROCH³⁰³— por qué, precisamente el procedimiento de apremio, ha quedado excluido de la garantía que, para los particulares que se relacionan con la Administración tributaria, supone el establecimiento de plazos máxi-

299. Art. 23.3 de la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes: «Queda excluido de las previsiones anteriores el procedimiento de apremio, cuyas actuaciones podrán extenderse hasta el plazo de prescripción de la acción de cobro».

300. Como señalaba, a este respecto, el núm. 2º del Anexo 3 del Real Decreto 803/1993.

301. SOLER ROCH, María Teresa: Comentario al artículo 23 de la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente, pg. 3.

302. FERNÁNDEZ JUNQUERA, Manuela: «Derechos generales de los contribuyentes», en el libro colectivo *Derechos y Garantías del Contribuyente (Estudio de la nueva ley)*, Lex Nova, Valladolid 1998, pg. 106.

303. SOLER ROCH, María Teresa: Comentario al art. 23 de la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente, pg. 3.

mos de duración de los procedimientos; si el plazo general de seis meses se consideraba insuficiente (y sin duda lo es) en relación con las actuaciones propias de este procedimiento, se podía haber previsto un plazo mayor, como se ha hecho en el caso del procedimiento de inspección. No ha sido así; quizás porque la experiencia recomienda la necesidad de plazos dilatados cuando de lo que se trata es de la investigación, descubrimiento, traba y enajenación, en su caso, de los bienes de deudor o deudores tributarios; pero otra opción hubiera sido fijar un plazo más breve, regulando un cómputo adecuado, un régimen de ampliaciones y tipificando supuestos o circunstancias especiales en los cuales pudiera extenderse la duración del procedimiento, incluso hasta los límites de la prescripción».

Buscando también la posible justificación de la exclusión comentada FERNÁNDEZ JUNQUERA³⁰⁴, ha analizado la gestación parlamentaria de la norma, poniendo de manifiesto como el citado punto 3 que no se recogía en el Proyecto de Ley, fue incluido por una enmienda presentada por el Grupo Parlamentario Popular con justificación en las propias peculiaridades del procedimiento de apremio. Concretamente se dijo que este procedimiento «no puede asimilarse, en cuanto a sus fases, al resto de procedimientos de oficio, con los que únicamente coincide en el hecho de iniciarse por la propia Administración, pues no puede distinguirse una fase de simple tramitación que preceda a su finalización o resolución. Por el contrario una vez iniciado, los órganos de recaudación deben realizar cuantas actuaciones contempla la normativa, al objeto de cumplir con su finalidad esencial: el cobro de las deudas no ingresadas voluntariamente por el administrado.

Por ello el “procedimiento de apremio” no puede tener otro plazo que el de prescripción del derecho de la Hacienda Pública al cobro de sus deudas, reconocido en la LGT y en la LGP. Limitar el procedimiento de apremio a un plazo prefijado distinto, sería limitar “de facto” la extensión de tal derecho, cuestión que por su importancia trasciende al objeto concreto de delimitación de plazos del artículo 23 del proyecto de Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente».

La ausencia en nuestra normativa de la fijación de un plazo para la terminación del procedimiento de apremio no debe sin embargo

304. FERNÁNDEZ JUNQUERA, Manuela: «Derechos generales de los contribuyentes», en el libro colectivo *Derechos y Garantías del Contribuyente (Estudio de la nueva ley)*, ob. cit., pgs. 106 y 107.

impedirnos reflexionar acerca de cuáles deberían ser las consecuencias a aparejar al incumplimiento por la Administración del plazo que pudiera en un futuro fijársele, y que determinan en el fondo las garantías que al particular aporta tal fijación de plazo. En concreto, creemos que, una vez más, no debemos dejar pasar la ocasión de plantearnos la conveniencia del establecimiento del instituto perentorio en relación con el procedimiento que ahora nos ocupa.

A este respecto entendemos que en el procedimiento de apremio la defensa de la seguridad jurídica del particular con el que dicho procedimiento se sigue no requiere el establecimiento de plazos preclusivos en la actuación administrativa. Ello es así, a nuestro juicio, en la medida en que el particular que se sintiera vulnerado por la situación de pendencia que pudiera derivarse de una paralización del procedimiento de apremio imputable a la Administración, tiene siempre la posibilidad de poner fin al procedimiento en curso y, simultáneamente, a la pendencia que vulnera su seguridad, mediante el pago de la deuda cuya recaudación se pretende.

Creemos, en definitiva, que en relación con el procedimiento de apremio no puede perderse de vista que la Administración, dentro del marco garantista de los derechos de los deudores articulado por el Reglamento General de Recaudación, actúa para hacer efectivo un crédito no satisfecho por el particular. El ejercicio de medidas coercitivas tendentes a procurar el cobro de la deuda impagada viene atemperado en nuestra norma reglamentaria por el respeto, asimismo exigido, a los derechos del deudor apremiado. Ahora bien, la posible situación de pendencia a la que se viera sometido el particular no resulta, a nuestro juicio, amparable a través de la aplicación del instituto perentorio en la medida en que de la misma es responsable, al menos, el propio particular que pudiendo en cualquier momento hacer efectivo el pago de la deuda no satisface la misma.

Excluida la conveniencia de declarar caducado el procedimiento de apremio por incumplimiento del plazo que para su terminación se fijase, creemos que una consecuencia que pudiera no obstante contemplarse para el mencionado incumplimiento sería la de permitir la reclamación en queja ante la Administración por la paralización provocada, pues entendemos que en la resolución de la mencionada queja podría llegar a valorarse adecuadamente en qué medida el incumplimiento es imputable a la falta de diligencia en la actuación administrativa, así como el tanto de responsabilidad que en el incum-

plimiento incumbe al particular. Esta a nuestro juicio podría ser la vía más adecuada para dar satisfacción a las lógicas aspiraciones del particular a recibir un trato diligente en las actuaciones administrativas que con él se sigan.

La caducidad por inactividad del administrado en Derecho tributario

1. PLANTEAMIENTO

El hecho de que nuestro estudio haya tomado en consideración hasta el momento tan sólo los supuestos de caducidad debidos a la inactividad de la Administración se debe tanto al interés que revisten dichos supuestos en un orden jurídico en el que indiscutiblemente prima el inicio e impulso de oficio de los procedimientos que comprende, como a la novedad que los mismos suponen en el conjunto de un ordenamiento en el que, hasta fecha reciente³⁰⁵, sólo la inactividad de los particulares podía provocar la caducidad del procedimiento en el que se producía. Ello sin embargo no debe llevarnos a olvidar la importancia que, también en el orden tributario, tienen los supuestos de caducidad por inactividad de los particulares cuyo número, por otra parte, es muy superior a los debidos a la inactividad administrativa.

Precisamente es la abundancia de supuestos de caducidad por inactividad de los particulares que pueden descubrirse en nuestra normativa lo que nos ha decidido a evitar el, a nuestro juicio, escasamente productivo análisis casuístico de los mismos, y a procurar, por el contrario, una sistematización de nuestro estudio que permita posteriormente extraer las conclusiones correspondientes al supuesto concreto que se pretenda analizar.

Desde esta perspectiva, creemos que la totalidad de los supuestos de caducidad por inactividad de los particulares, presentes en Derecho tributario, puede reconducirse a los tres genéricos modelos a los

305. Como hemos señalado reiteradamente es la Ley 30/1992, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común la primera norma que, de forma general, prevé en su art. 43.4, la posibilidad de que caduquen los procedimientos por la inactividad de la Administración.

que tuvimos ocasión de referirnos en la primera parte de nuestro trabajo: la posible caducidad de los derechos potestativos que les puedan ser reconocidos, la posible caducidad de los procedimientos que con ellos se sigan por la paralización que les sea imputable y, por último, la posible caducidad de la instancia en los procesos tributarios en los que participen. Serán, por tanto, estas tres categorías de caducidad, en la medida en que se deban a la inactividad de los particulares, las que serán objeto separado de nuestro siguiente análisis.

2. LA CADUCIDAD DE LOS DERECHOS POTESTATIVOS RECONOCIDOS A LOS PARTICULARES EN DERECHO TRIBUTARIO

Tal como señala FALCÓN Y TELLA³⁰⁶ es frecuente la existencia de plazos de caducidad que afectan a determinadas situaciones activas del particular, especialmente los llamados derechos potestativos o facultades de modificación jurídica, categoría a la que como sabemos son reconducibles los derechos de opción y de renuncia en virtud de los cuales el particular puede configurar, dentro de determinados límites, su régimen tributario.

En efecto, la mayoría de estas facultades están sometidas, directa o indirectamente, a términos o plazos preclusivos reconducibles en última instancia a la caducidad³⁰⁷.

Resulta, a nuestro juicio, evidente que en la medida en que la normativa tributaria reconoce a los sujetos pasivos determinadas facultades de opción y de renuncia con influencia en sus respectivos regímenes tributarios, la Administración queda sujeta a las resultas del ejercicio de los mencionados derechos potestativos para poder conocer la exacta situación jurídica que le corresponde como titular del crédito tributario, o en su caso de las posibles obligaciones de reembolso. Dicho de otra forma, la concreta obligación a cargo del sujeto pasivo o, por el contrario, su posible derecho a una devolución tributaria dependen en ocasiones del posible ejercicio por parte del mismo de los derechos potestativos que el ordenamiento le confiere, lo que, a la

306. FALCÓN Y TELLA, Ramón: *La prescripción en materia tributaria*, ob. cit., pg. 250.

307. Prosigue el propio FALCÓN Y TELLA, Ramón: *La prescripción en materia tributaria*, ob. cit., pg. 250, señalando como «así, por ejemplo, en el IRPF la posibilidad de renunciar al régimen de estimación objetiva caduca al iniciarse el período impositivo correspondiente, y la facultad de compensar las disminuciones netas, regulares o irregulares, y los rendimientos irregulares negativos se limita a cinco ejercicios».

postre, puede generar una situación de inseguridad jurídica en la Administración, en la medida en que queda expuesta a las resultas de la voluntad del sujeto pasivo.

Tal y como hemos venido defendiendo a lo largo de este trabajo la mencionada inseguridad jurídica puede ser combatida mediante el establecimiento del instituto perentorio, de forma que, en el caso concreto que nos ocupa, se establezca un límite temporal a la situación de pendencia padecida por la Administración. Todo ello ocurre normalmente en nuestro ordenamiento al establecerse para los diferentes derechos potestativos el plazo preclusivo en el que deben ser ejercidos, de modo que vencido dicho plazo sin que se haya verificado el ejercicio de la facultad concedida la misma se extingue y con ella la posibilidad de modificar el normal régimen jurídico del sujeto pasivo. Como resultas del mencionado mecanismo la Administración sólo se ve obligada a soportar la inseguridad que conlleva la pendencia durante el transcurso del plazo preclusivo, a cuyo término la relación jurídica que la vincula al sujeto pasivo gozará de certeza, ya sea por que el mismo haya ejercitado la facultad que le asistía, ya porque la misma ha caducado.

Por otra parte, podemos comprobar, una vez más que la caducidad del derecho potestativo, a diferencia de lo que ocurre con la prescripción, no extingue los derechos y obligaciones principales que unen al sujeto pasivo con la Administración. En estos supuestos de caducidad tan sólo se produce la extinción de los derechos potestativos, que son, como señalara PUIG BRUTAU³⁰⁸, los que «atribuyen a una persona la potestad de producir, mediante su declaración de voluntad, la creación, modificación o extinción de una relación jurídica, con eficacia respecto a otros sujetos de derecho».

Utilizando un ejemplo que ilustre las anteriores afirmaciones, podemos referirnos a la caducidad del derecho de opción por la tributación conjunta que en virtud del artículo 86³⁰⁹ de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, asiste

308. PUIG BRUTAU, José: *Caducidad, prescripción extintiva y usucapión*, Bosch. Barcelona, 1988, pg. 34.

309. «Artículo 86: *Opción por la tributación conjunta. Las personas físicas integradas en una unidad familiar podrán optar, en cualquier período impositivo, por tributar conjuntamente en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, con arreglo a las normas generales del Impuesto y las disposiciones del presente título. La opción por la tributación conjunta no vinculará para períodos sucesivos.*».

a los miembros de una unidad familiar. Las condiciones en que debe ejercitarse el mencionado derecho potestativo vienen establecidas en el artículo 88 de la mencionada Ley a cuyo tenor:

Artículo 88. Ejercicio de la opción. La opción por la tributación conjunta debe abarcar a la totalidad de los miembros de la unidad familiar. Si uno de ellos presenta declaración individual, los restantes deberán utilizar el mismo régimen.

La opción ejercitada inicialmente para un período impositivo no podrá ser modificada con posterioridad respecto del mismo.

En el caso de falta de declaración, los sujetos pasivos tributarán individualmente, salvo que manifiesten expresamente lo contrario en el plazo de diez días a partir del requerimiento de la Administración.

Teniendo los contribuyentes que integren una unidad familiar la posibilidad de optar por tributar conjuntamente en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, resulta evidente que en tanto que los mismos no se pronuncien acerca del ejercicio o la renuncia de la mencionada facultad, la Hacienda Pública se encuentra en una situación de incertidumbre en la medida en que no puede determinar exactamente el contenido del crédito tributario de que es titular. La agresión de la seguridad jurídica sufrida por la Administración, o dicho de otro modo, la situación de inseguridad jurídica que conlleva la dependencia de la dependencia de la voluntad de los contribuyentes, es combatida por el ordenamiento mediante el establecimiento de un límite temporal, esto es mediante la implantación de la caducidad del derecho potestativo.

Del precepto transcrito se desprende además, que el ejercicio de la opción por la tributación conjunta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas parece estar sometido en realidad a un doble plazo de caducidad. Inicialmente, la opción debe ejercitarse al tiempo de presentar la declaración del Impuesto, por lo que de acuerdo con el artículo 96.4³¹⁰ de la Ley 18/1991, se deberán respetar los plazos que fije el Ministro de Economía y Hacienda, y que se aprueban por Orden Mi-

310. Art. 96.4 de la Ley 18/1991: «El Ministro de Economía y Hacienda podrá aprobar la utilización de modalidades simplificadas o especiales de declaración. La declaración se efectuará en la forma, plazos e impresos que establezca el Ministro de Economía y Hacienda».

Los sujetos pasivos deberán cumplimentar la totalidad de los datos que les afecten contenidos en las declaraciones, acompañar los documentos y justificantes que se establezcan y presentarlas en los lugares que determine el Ministro de Economía y Hacienda».

nisterial para cada ejercicio. Ahora bien, para el caso de que no hubiera sido presentada declaración en plazo, el propio artículo 88 prevé la posibilidad de que la opción sea expresamente ejercitada dentro de los diez días siguientes al requerimiento por parte de la Administración³¹¹.

Sin embargo la propia existencia de un doble plazo de caducidad supone, a nuestro juicio, una incongruencia en los términos que pasamos a examinar. Si el plazo de presentación de la declaración es considerado un plazo de caducidad para el ejercicio de la facultad de opción por la tributación conjunta, permitida por la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, resultaría evidente que el transcurso de dicho plazo sin que se verificara el ejercicio de la mencionada opción determinaría la extinción de la misma. Quiere con ello decirse que con posterioridad al plazo de presentación voluntaria de declaraciones, los sujetos pasivos integrantes de una unidad familiar, que no hubieran ejercitado en tiempo el derecho potestativo que el ordenamiento les reconoce, no podrían, en ningún caso, reclamar la posibilidad de tributar conjuntamente. Ello debería, en consecuencia, ser así tanto en el supuesto de que hubieran presentado declaraciones individuales³¹², como en aquel de que no hubieran presentado declaración alguna.

Sin embargo, el precepto transcrito admite un ejercicio de la facultad posterior a la finalización del plazo de presentación voluntaria, para los supuestos en los que no se hubiera presentado declaración alguna, pudiéndose optar expresamente por el régimen de tributación

311. Los aspectos referidos en relación con el régimen jurídico de la tributación conjunta en el IRPF, han sido mantenidos en la nueva regulación de este impuesto por la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, cuyo art. 69 dispone:

— Opción por la tributación conjunta.— 1. Las personas físicas integradas en una unidad familiar podrán optar, en cualquier período impositivo, por tributar conjuntamente en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, con arreglo a las normas generales del impuesto y las disposiciones del presente Título, siempre que todos sus miembros sean contribuyentes por este impuesto.

La opción por la tributación conjunta no vinculará para períodos sucesivos.

2. La opción por la tributación conjunta deberá abarcar a la totalidad de los miembros de la unidad familiar. Si uno de ellos presenta declaración individual, los demás deberán utilizar el mismo régimen.

La opción ejercitada para un período impositivo no podrá ser modificada con posterioridad respecto del mismo una vez finalizado el plazo reglamentario de declaración.

En el caso de falta de declaración, los contribuyentes tributarán individualmente, salvo que manifiesten expresamente su opción en el plazo de diez días a partir del requerimiento de la Administración tributaria.

312. En la medida en que el precepto dispone que «la opción ejercitada inicialmente para un período impositivo no podrá ser modificada con posterioridad respecto del mismo».

conjunta dentro de los diez días siguientes al requerimiento administrativo. La pregunta que entonces se nos plantea es la siguiente: ¿Puede presentarse extemporáneamente una declaración conjunta cuando no ha mediado aún requerimiento administrativo? Entendemos que con la vigente regulación no resulta justificado negar dicha posibilidad, dado que estaríamos haciendo de peor condición, en cuanto al derecho potestativo de tributar conjuntamente se refiere, a los sujetos pasivos que cumplen extemporánea pero espontáneamente con sus deberes formales respecto a los sujetos que sólo cumplen tras ser requeridos administrativamente.

Las anteriores consideraciones nos llevan a negar el carácter perentorio del plazo de presentación voluntaria de las declaraciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas respecto de la facultad de optar por el régimen de tributación conjunta. Lo que no impide que el vencimiento del mencionado plazo provoque la caducidad de la facultad de modificación de la opción adoptada. Ello quiere decir que, a nuestro juicio, la desaparición de la facultad de optar a la aplicación del régimen de tributación conjunta, no se produce como consecuencia de su caducidad, sino como resultado de la consumación de la opción, ya sea por su ejercicio expreso, al presentar una declaración conjunta, o por su renuncia tácita, mediante la presentación de declaraciones individuales.

De acuerdo con la normativa analizada, creemos que la extinción de la facultad de opción que nos ocupa, como consecuencia de su caducidad, sólo se produce con el vencimiento del plazo de diez días, posterior al requerimiento administrativo. Hasta ese momento la facultad puede ejercitarse en cualquier momento mediante la presentación de las correspondientes declaraciones, sin que el sentido en que la opción se haya ejercitado pueda variarse una vez transcurrido el plazo de presentación voluntaria de declaraciones³¹³.

Podría desde luego haberse adoptado por el legislador un sistema diferente en el que la facultad de opción caducara con la finalización del plazo de presentación voluntaria de declaraciones, ahora bien, eso requeriría la eliminación del vigente plazo de caducidad, en la medida en que no pudiendo optar a la aplicación del régimen de declara-

313. Esto último es consecuencia, como hemos dicho del hecho de que dicho plazo tenga carácter perentorio respecto de la facultad de modificación de la opción ejercitada.

ción conjunta una vez vencido el plazo de presentación, no podría, «a fortiori», permitirse la opción con posterioridad al requerimiento administrativo. Preferimos, sin embargo, el mecanismo vigente en la medida en que la alternativa propuesta parece configurar la caducidad de la facultad de opción como una sanción indirecta a la falta de presentación de declaraciones, lo que a nuestro juicio es desaconsejable, tanto por que podría inducir a error respecto del carácter sancionador de la caducidad, que hemos negado en numerosas ocasiones a lo largo del trabajo, como por la convicción de que la concesión de la opción por una tributación conjunta debe apoyarse exclusivamente en razones de justicia tributaria³¹⁴.

Por último, debemos señalar cómo la caducidad de la facultad de opción por el régimen de tributación conjunta, no supone en ningún momento la extinción de la relación jurídica con la que la misma se relaciona. Queda claro que el supuesto de caducidad que hemos analizado conlleva la extinción del derecho potestativo de opción, pero que no daña en modo alguno ni la obligación tributaria de los sujetos pasivos que no ejercitaron la opción, ni los derechos de crédito que, en relación a los mismos, asisten a la Hacienda Pública.

3. LA CADUCIDAD DE LOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS POR INACTIVIDAD DE LOS PARTICULARES

Al margen de los supuestos de caducidad de los derechos potestativos que el ordenamiento tributario reconoce a los sujetos pasivos, el instituto perentorio encuentra aplicación en el mencionado orden jurídico a través de supuestos de caducidad de los distintos procedimientos. Siendo cierto, como hemos señalado, que el hecho de que la mayoría de los procedimientos se inician e impulsan de oficio, es lógico que nuestro interés se haya dirigido principalmente al estudio de aquellos supuestos en los que la caducidad es consecuencia de una inactividad administrativa. Ello no obstante creemos que también en los supuestos en los que la inactividad es imputable a los particulares, podemos encontrar supuestos de caducidad tributaria.

314. Esto, en absoluto, quiere decir que mostremos nuestro acuerdo con el régimen de tributación conjunta adoptado por la Ley 18/1991.

Ello era así con la anterior redacción de la Ley 30/1992 porque, aun siendo sólo aplicable subsidiariamente, tenía perfecta vigencia en Derecho tributario el artículo 92 de la Ley 30/1992, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, a cuyo tenor la caducidad por inactividad de los particulares se rige por los siguientes:

Requisitos y efectos.-1. En los procedimientos iniciados a solicitud del interesado, cuando se produzca su paralización por causa imputable al mismo, la Administración le advertirá que, transcurridos tres meses, se producirá la caducidad del mismo. Consumido este plazo sin que el particular requerido realice las actividades necesarias para reanudar la tramitación, la Administración acordará el archivo de las actuaciones, notificándose al interesado. Contra la resolución que declare la caducidad procederán los recursos pertinentes.

2. No podrá acordarse la caducidad por la simple inactividad del interesado en la cumplimentación de trámites, siempre que no sean indispensables para dictar resolución. Dicha inactividad no tendrá otro efecto que la pérdida de su derecho al referido trámite.

3. La caducidad no producirá por sí sola la prescripción de las acciones del particular o de la Administración, pero los procedimientos caducados, no interrumpirán el plazo de prescripción.

4. Podrá no ser aplicable la caducidad en el supuesto de que la cuestión suscitada afecte al interés general, o fuera conveniente sustanciarla para su definición y esclarecimiento.

Como ya tuvimos ocasión de exponer en páginas precedentes el legislador ha limitado, a nuestro juicio inadecuadamente, los procedimientos susceptibles de caducar por inactividad del interesado a aquellos que él mismo haya iniciado, lo que en el orden tributario supone una considerable restricción. Creemos que la inactividad del administrado, si produce una paralización del procedimiento no susceptible de ser resuelta mediante el impulso de oficio del mismo, supone una agresión a la seguridad jurídica de la Administración que bien podría ser resuelta mediante la aplicación del instituto perentorio, sin perjuicio de que, atendiendo a otros posibles intereses distintos del amparo de su seguridad, la Administración decidiera renunciar a la caducidad, posibilidad, por otra parte, que ya recoge el propio apartado cuarto del precepto transcrito.

Queda también claro que, a diferencia de lo que sucede con los supuestos de caducidad de los derechos potestativos, en el caso de la caducidad del procedimiento por inactividad del administrado, debe-

rá intimarse al mismo a que realice las actividades necesarias que permitan la continuación del procedimiento. Este requisito de intimación resulta lógico si tenemos presente que mientras que el titular de un derecho potestativo sujeto a caducidad conoce desde el principio que el mismo está sometido a plazo, el interesado cuya inactividad ha paralizado un procedimiento no está obligado, ni le es necesariamente posible, conocer cuál es el resultado de su inactividad y si la Administración tiene o no otros medios para subsanar la paralización. Será pues a partir del momento en que se notifique al interesado la concurrencia de las anteriores circunstancias cuando haya de iniciarse el cómputo del plazo preclusivo.

No se aplicaba, sin embargo, el artículo 92 de la Ley 30/1992 al procedimiento de sustanciación de las reclamaciones económico-administrativas. En principio, y como ha señalado MARTÍN QUERALT³¹⁵, «en materia de revisión de actos en vía administrativa y en el ámbito de las reclamaciones económico-administrativas, ni siquiera se prevé expresamente esa aplicación subsidiaria de la LRJ-PAC, sino que se establece el mantenimiento incólume de la normativa actualmente vigente».

Así resulta del tenor del artículo 107 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común que establece en su apartado cuarto que:

Las reclamaciones económico-administrativas se ajustarán a los procedimientos establecidos por su legislación específica.

Este precepto viene además a ser corroborado por el apartado segundo de la disposición adicional quinta de la misma norma, al señalar que:

La revisión de actos en vía administrativa en materia tributaria se ajustará a lo dispuesto en los artículos 153 a 171 de la Ley General Tributaria y disposiciones dictadas en desarrollo y aplicación de la misma.

La nueva redacción dada por la Ley 4/1999, de 13 de enero, a la disposición adicional quinta ha venido también aquí a modificar la situación descrita de forma que en la actualidad parece que queda en principio excluida toda aplicación subsidiaria de la norma administrativa en materia de caducidad. Ello es así salvo que, como venía ocurriendo hasta ahora, la jurisprudencia no interprete estas exclusiones como

315. MARTÍN QUERALT, Juan: «La aplicación de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, en los procedimientos administrativos en materia tributaria», ob. cit., pg. 38.

prohibiciones. Así en relación a la situación en que se encontraba la revisión en vía administrativa señalaba MARTÍN QUERALT que los preceptos apuntados no impedían sin embargo la aplicación subsidiaria de la norma, y pese al silencio que guardaba su regulación el resultado era «jurídicamente el mismo, pues el artículo 9.2 de la Ley General Tributaria³¹⁶ ha dado pie para que una sensible jurisprudencia vaya posibilitando la permeabilidad del ordenamiento tributario —y no sólo de la regulación de los distintos tributos, singularmente considerados— a los preceptos tanto del Derecho administrativo como del Derecho común»³¹⁷.

Esta interpretación evitaría considerar la existencia de un impedimento legal a la aplicación subsidiaria de la Ley 30/1992 en materia de caducidad de procedimientos tributarios que sólo sería descartable ante la existencia de normas específicas en este ámbito, por impedir precisamente las mismas la aplicación subsidiaria de la citada norma. A estos efectos, y analizando un caso concreto, debe señalarse que el Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas, aprobado por el Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo, contiene el siguiente precepto:

Artículo 108: 1. Cuando se produzca la paralización del procedimiento por causa imputable al interesado, el órgano competente le advertirá que, transcurridos tres meses desde el requerimiento, se producirá la caducidad del mismo. Consumido este plazo sin que el particular realice las actividades necesarias acordará el archivo de las actuaciones notificándosele al interesado. No procederá la caducidad si antes de acordarse se removiese el obstáculo.

2. No podrá acordarse la caducidad por la simple inactividad del interesado en el cumplimiento de trámites, siempre que no sean indispensables para dictar resolución. Dicha inactividad no tendrá otro efecto que la pérdida de su derecho referido al trámite.

3. Podrá no ser aplicable la caducidad en el supuesto de que la cuestión suscitada afecte al interés general, o fuera conveniente sustanciarla para su definición y esclarecimiento.

A este precepto han tenido ocasión de referirse ARIAS VELASCO y SARTORIO ALBALAT³¹⁸ señalando que «como indica SÁNCHEZ GONZÁLEZ, la

316. Art. 9.2 de la Ley General Tributaria: «Tendrán carácter supletorio las disposiciones generales del Derecho administrativo y los preceptos del Derecho común».

317. MARTÍN QUERALT, Juan: «La aplicación de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, en los procedimientos administrativos en materia tributaria», ob. cit., pg. 38.

318. ARIAS VELASCO, José y Susana SARTORIO ALBALAT: *Procedimientos Tributarios*, ob. cit., pg. 672.

caducidad, a diferencia del desistimiento y de la renuncia, que consisten en manifestaciones de voluntad, «implica la inactividad del recurrente, pudiendo decirse que es la extinción del procedimiento económico-administrativo, producida por su paralización durante el tiempo señalado en el Reglamento, en el que el reclamante permanece inactivo. Es una especie de prescripción, la prescripción del procedimiento, y tiene su fundamento en la presunta voluntad del recurrente de abandonar la reclamación y la necesidad de que no se prolonguen indefinidamente los procedimientos económico-administrativos».

En absoluto podemos compartir con los anteriores autores las referencias a la institución prescriptiva que los mismos quieren ver en la figura regulada en el artículo 108 del RPEA. A nuestro juicio, en el supuesto analizado queda claro que la agresión sufrida por la seguridad jurídica, a la que el precepto pretende poner remedio, es la que conlleva la situación de pendencia sufrida por la Administración como consecuencia de la inactividad del interesado. La figura indicada para combatir este tipo de agresión de la seguridad jurídica es la de la caducidad, y no la de la prescripción.

Pretender que el transcurso del plazo de tres meses que el Reglamento señala genera una apariencia de abandono de los derechos que al interesado corresponden, y que en consecuencia el instituto a aplicar es el prescriptivo en lugar del perentorio es, a nuestro juicio, resultado de las deficiencias que la distinción entre estos dos institutos ha venido presentando. A mayor abundamiento en defensa de nuestra posición puede además señalarse la similitud que el precepto tributario transcrito guarda con el artículo 92 de la Ley 30/1992, que expresamente regula la caducidad por inactividad de los interesados de los procedimientos iniciados a instancia de parte.

Señalan sin embargo con acierto ARIAS VELASCO y SARTORIO ALBALAT³¹⁹ como «junto al supuesto general de caducidad, que se produce por la inactividad del reclamante durante el plazo de tres meses, siempre que se trate de trámite indispensable para la continuación del procedimiento, el RPEA contempla en su articulado supuestos especiales de caducidad por el transcurso del plazo señalado —generalmente diez días—. Dichos casos son los siguientes:

319. ARIAS VELASCO, José y Susana SARTORIO ALBALAT: *Procedimientos Tributarios*, ob. cit., pg. 673.

- a) Falta o insuficiencia del poder del representante (art. 34.2 y 3).
- b) Reclamación colectiva improcedente (art. 36).

c) Defectos en el primer escrito que se presente en cada reclamación económico-administrativa (art. 50.1). Entre los supuestos de aplicación de este precepto cabe citar la falta de acreditación de la legitimación». Supuestos, todos ellos, que, gozando de una regulación específica, quedarán excluidos del ámbito de aplicación subsidiaria del artículo 92 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.

En otro orden de cosas, no podemos dejar pasar la oportunidad de señalar que en la doctrina se ha producido un debate acerca de la oportunidad de la norma recogida inicialmente en el artículo 114.3 del antiguo RPEA y posteriormente en el artículo 109.2 del actual Reglamento, según la cual «la caducidad de la instancia no producirá por sí sola la prescripción de las acciones del particular o de la Administración, pero los procedimientos caducados no interrumpirán el plazo de prescripción». Así, mientras que ARIAS VELASCO y SARTORIO ALBALAT³²⁰ manifiestan la perplejidad que la norma les produce, por entender que el «que una acción de la Administración pudiera prescribir por efecto de la inactividad del interesado en un procedimiento económico-administrativo es algo insólito y difícil de imaginar, por lo que en todo caso huelga que así se declare expresamente», FALCÓN Y TELLA³²¹ entiende que la norma «no carece de cierta lógica, si bien su redacción resulta efectivamente algo confusa». Teniendo en realidad por objeto «limitar los efectos de la declaración de caducidad al procedimiento concreto de que se trate». Para este autor queda claro con este precepto que «lo que caduca es sólo el procedimiento, y no el derecho sustantivo, ni del particular ni de la Administración, ni las potestades administrativas correspondientes. Tal derecho podrá hacerse efectivo por otra vía:

La Administración podrá, por ejemplo, acudir a la rectificación de errores de hecho, prevista en el artículo 156 de la LGT o a cualquiera de los procedimientos especiales de revisión, o podrá dictar una nueva liquidación, si la impugnada era provisional.

320. ARIAS VELASCO, JOSÉ y SUSANA SARTORIO ALBALAT: *Procedimientos Tributarios*, ob. cit., pg. 674.

321. FALCÓN Y TELLA, RAMÓN: *La prescripción en materia tributaria*, ob. cit., pgs. 154 y 155.

En cuanto al particular, puede instar también la iniciación de un procedimiento especial de revisión, o acudir a la vía genérica del derecho de petición, o incluso reiterar sus alegaciones en otra reclamación o recurso, contra la liquidación definitiva que posteriormente se practique, por ejemplo».

El mayor problema no obstante que presenta la norma transcrita y que exige una interpretación correctora de su tenor literal es, como bien ha señalado FALCÓN Y TELLA³²², el referido a la enervación del efecto interruptivo de la prescripción que a la caducidad se atribuye. Siguiendo el razonamiento del mencionado autor debemos señalar que «en cuanto a la prescripción de las “acciones” de la Administración —expresión en la que debe entenderse incluida la prescripción de la obligación tributaria en cualquiera de sus dos modalidades— una interpretación del inciso final del artículo 114.3 RPEA³²³ llevaría a la conclusión de que si el procedimiento termina por caducidad de la instancia, la prescripción se entiende no interrumpida. Pero esta interpretación debe rechazarse, a nuestro juicio, pues conduce a un resultado absurdo y contrario al fundamento de la prescripción. La interposición de la reclamación rompe el silencio de la relación jurídica, y por tanto —como señala el art. 66.1 b) de la LGT— interrumpe la prescripción. Y resulta absurdo que la conducta posterior del particular pueda excluir ese efecto interruptivo».

Además, prosigue FALCÓN Y TELLA, «si una reclamación se paraliza por causas no imputables al interesado, es preciso que transcurran cinco años desde dicha paralización para que se entienda prescrita la obligación. Es decir, que cuando el procedimiento se paraliza por causas no imputables al interesado no se priva de efectos interruptivos a la reclamación interpuesta, sino que ha de comenzarse el cómputo de un nuevo plazo en vía económico-administrativa. Lógicamente —sentencia el autor citado— no puede “adelantarse” la consumación de la prescripción cuando la paralización se produce por causas imputables al interesado. Podría argüirse en contrario que para evitar esta consecuencia indeseable basta que el órgano económico administrativo estime que la Administración tiene interés en la continuación del procedimiento y, en consecuencia, prosiga su tramitación sin declarar caducada la instancia. Pero entendemos que la re-

322. FALCÓN Y TELLA, RAMÓN: *La prescripción en materia tributaria*, ob. cit., pgs. 156 y 157.

323. La referencia debe entenderse realizada en la actualidad al art. 109.2 del vigente RPEA.

ferencia al interés de la Administración en la continuación de la reclamación se refiere a un interés sustantivo, a un interés en que se dicte resolución expresa sobre un supuesto determinado y no a la conveniencia meramente circunstancial de evitar que se produzca la prescripción».

Este razonamiento lleva finalmente a FALCÓN Y TELLA a la conclusión de que «la declaración de caducidad de la instancia no borra el efecto interruptivo de la prescripción de la obligación tributaria provocado por la reclamación interpuesta, sino que habrá de comenzar a computarse un nuevo plazo desde el momento de dicha declaración».

No compartimos con el autor citado el efecto interruptivo de la prescripción que pretende otorgar a la declaración de caducidad, y que deriva del hecho de que sea a partir de ésta desde donde propugna reiniciar el cómputo de la prescripción. Antes al contrario, creemos que la declaración de caducidad no puede ser entendida como una manifestación tendente al ejercicio de la acción o derecho que prescribe³²⁴ y, por lo tanto, carece de todo efecto interruptivo respecto del cómputo del plazo prescriptivo. Ahora bien, entendiendo que el efecto interruptivo provocado por la iniciación del procedimiento económico-administrativo no puede ser eliminado por la mera voluntad del interesado, provocando con su inactividad la caducidad del mencionado procedimiento, creemos que la solución más acertada sería la de privar a la caducidad, en este concreto supuesto, del efecto enervante de la interrupción de la prescripción que generalmente la acompaña. Es decir, considerar el cómputo de un nuevo plazo de prescripción desde la iniciación del procedimiento de reclamación económico-administrativa o, alternativamente, desde la última actuación realizada en el mencionado procedimiento.

Por último, queremos reincidir en la conveniencia, de «lege ferenda», de reconocer la posibilidad de que la caducidad de este procedimiento pudiera producirse como consecuencia de una pasividad imputable a la Administración. Esta posibilidad, descartada en nuestro actual ordenamiento al no iniciarse el procedimiento a instancia de parte debería tomarse en consideración si, como venimos defen-

324. En este sentido se ha pronunciado también MARTÍN CÁCERES, Adriana Fabiola: *La prescripción del crédito tributario*, ob. cit., pg. 175: «La interrupción es siempre, y lo es también en su configuración tributaria, consecuencia del ejercicio del derecho y no de la imposibilidad de dicho ejercicio».

diendo, se atendiera a la verdadera naturaleza de la caducidad. En este sentido el hecho de que un particular haya iniciado un procedimiento no nos parece que justifique cualquier dilación por parte de la Administración, siendo una posible solución al problema que la misma plantearía el reconocimiento de la caducidad del procedimiento, siempre, claro está, que la misma pudiera ser renunciable por parte del interesado, que no debería verse irremisiblemente obligado a reiniciar un procedimiento para obtener satisfacción a sus pretensiones.

4. LA CADUCIDAD DE LA INSTANCIA EN DERECHO TRIBUTARIO

La última de las manifestaciones de la caducidad por inactividad del particular en Derecho tributario viene constituida por la denominada caducidad de la instancia. Es éste un fenómeno que se pone de manifiesto en numerosos supuestos de paralización de un procedimiento por inactividad del particular en el que, sin embargo, la resolución del mismo no queda imposibilitada, lo que evita que el procedimiento entero caduque.

A este fenómeno han tenido ocasión de referirse ARIAS VELASCO y SARTORIO ALBALAT³²⁵, quienes en relación con la caducidad del procedimiento económico-administrativo señalaban cómo esos supuestos «deben diferenciarse de aquellos en los que la inactividad del reclamante produce no la caducidad del procedimiento, sino la preclusión o caducidad del trámite en los términos del apartado 2 del artículo 108 en relación con el artículo 61 del RPEA, cuya más frecuente aplicación tiene lugar en relación con el trámite de alegaciones y proposición de prueba».

Teniendo además en cuenta el origen procesal que suele atribuirse al fenómeno de la caducidad de la instancia no es de extrañar que el mismo podamos encontrarlo regulado en relación con el procedimiento contencioso, conteniendo a estos efectos la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa el siguiente precepto:

325. ARIAS VELASCO, José y Susana SARTORIO ALBALAT: *Procedimientos Tributarios*, ob. cit., pg. 673.

Artículo 128.1. Los plazos son improrrogables y una vez transcurridos se tendrá por caducado el derecho y por perdido el trámite que hubiere dejado de utilizarse. No obstante, se admitirá el escrito que proceda, y producirá sus efectos legales, si se presentare dentro del día en que se notifique el auto, salvo cuando se trate de plazos para preparar o interponer recursos. (...)

La naturaleza perentoria de las figuras señaladas queda perfectamente demostrada si tenemos en cuenta, una vez más cuál es el interés jurídico que con las mismas pretende protegerse. Resulta que en todas ellas existe una situación de inseguridad jurídica a cargo de la Administración que es consecuencia de la falta de actuación de un trámite concreto por parte del interesado. El amparo de la seguridad jurídica exige que el trámite se dé por extinguido y se permita la continuación del procedimiento, lo que, en definitiva, se consigue mediante la declaración de la caducidad de la instancia, figura a la que tuvimos ocasión de referirnos más ampliamente en la primera parte de este trabajo.

Indice Cronológico de Legislación

1881

Real Decreto 3 febrero 1881. Ley de Enjuiciamiento Civil (G. de 5 a 22 febrero; rect. G. de 5 marzo).

1889

24 julio 1889. Código Civil.

1958

Ley 17 julio 1958. Procedimiento Administrativo (BOE núm. 171, de 18 julio; rect. BOE núms. 210 y 220, de 2 y 13 septiembre, y BOE núm. 98, de 24 abril 1959 [RCL 1958, 1258, 1469, 1504 y RCL 1959, 585]).

1963

Ley 230/1963, de 28 diciembre. Ley General Tributaria (BOE núm. 313, de 31 diciembre [RCL 1963, 2490]).

1976

Decreto 2530/1976, de 8 octubre. Prescripción de Infracciones y Caducidad del Procedimiento de la Disciplina de Mercado (BOE núm. 272, de 12 noviembre [RCL 1976, 2124]).

1978

27 diciembre 1978. Constitución Es-

pañola (BOE núm. 311, de 29 diciembre [RCL 1978, 2836]).

1984

Ley 34/1984, de 6 agosto, modifica preceptos de la Ley de Enjuiciamiento Civil y Normativa Concordante (BOE núm. 188, de 7 agosto; rect. BOE núm. 8, de 9 enero 1985 [RCL 1984, 2040 y RCL 1985, 39]).

1985

Ley 16/1985, de 25 junio. Patrimonio Histórico Español (BOE núm. 155, de 29 junio; rect. BOE núm. 296, de 11 diciembre [RCL 1985, 1547 y 2916]).

Real Decreto 2631/1985, de 18 diciembre. Procedimiento Sancionador Tributario (BOE núm. 16, de 18 enero 1986; rect. BOE núm. 35, de 10 febrero [RCL 1986, 176 y 412]).

1986

Real Decreto 939/1986, de 25 abril. Reglamento General de Inspección de Tributos (BOE núm. 115, de 14 mayo; rect. BOE núm. 183, de 1 agosto y BOE núm. 236, de 2 octubre [RCL 1986, 1537, 2513 y 3058]).

1987

Ley 29/1987, de 18 diciembre. Im-

puesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOE núm. 303, de 19 diciembre [RCL 1987, 2636]).

1988

Real Decreto Legislativo 1091/1988, de 23 septiembre. Aprueba el Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria (BOE núm. 234, de 29 septiembre; rect. BOE núm. 275, de 16 noviembre [RCL 1988, 1966 y 2287]).

1991

Ley 18/1991, de 6 junio. Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (BOE núm. 136, de 7 junio; rect. BOE núm. 236, de 2 octubre [RCL 1991, 1452 y 2388]).

1992

Ley 30/1992, de 26 noviembre. Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (BOE núm. 285, de 27 noviembre; rect. BB OO del Estado núm. 311, de 27 noviembre 1992 y núm. 23, de 27 enero 1993 [RCL 1992, 2512, 2775 y RCL 1993, 246]).

1993

Real Decreto 803/1993, de 28 mayo. Modificación de determinados procedimientos tributarios (BOE núm. 128, de 29 mayo; rect. BOE núm. 166, de 13 julio [RCL 1993, 1644 y 2128]).

Real Decreto 1398/1993, de 4 agosto. Aprueba el Reglamento de Pro-

cedimiento para el ejercicio de la potestad sancionadora (BOE núm. 189, de 9 agosto [RCL 1993, 2402]).

1995

Ley Orgánica 10/1995, de 23 noviembre. Código Penal (BOE núm. 281, de 24 noviembre; rect. BOE núm. 54, de 2 marzo 1996 [RCL 1995, 3170 y RCL 1996, 777]).

1996

Real Decreto 391/1996, de 1 marzo. Reglamento de procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas (BOE núm. 72, de 23 marzo; rect. BOE núm. 168, de 12 julio [RCL 1996, 1072 y 2005]).

1998

Ley 1/1998, de 26 febrero. Regula los Derechos y Garantías de los Contribuyentes (BOE núm. 50, de 27 febrero [RCL 1998, 545]).

Real Decreto 1930/1998, de 11 septiembre. Desarrolla el régimen sancionador tributario e introduce las adecuaciones necesarias en el Real Decreto 939/1986, de 25 abril, que aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos (BOE núm. 219, de 12 septiembre [RCL 1998, 2285]).

Ley 40/1998, de 9 de diciembre. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias (BOE núm. 295, de 10 de diciembre [RCL 1998, 2866]).

1999

Ley 4/1999, de 13 de enero. Modifica la Ley 30/1992, de 26 noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del

Procedimiento Administrativo Común (BOE núm. 12, de 14 enero; rect. BB OO del Estado núms. 16 y 30, de 19 enero y 4 febrero [RCL 1999, 114 y 329]).

Bibliografía

- ALAS, DE BUEN y RAMOS: *De la prescripción extintiva*, Centro de Estudios Históricos. Madrid, 1918.
- ALBADALEJO: *Derecho Civil*, t. I, vol. II. Madrid, 1985.
- ARIAS VELASCO, José y Susana, SARTORIO ALBALAT: *Procedimientos tributarios*, 6ª edición, Marcial Pons. Madrid, 1996.
- ARIAS VELASCO, José: «Caducidad del procedimiento y prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria en la interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras», Gabinete de Estudios de la Asociación Española de Asesores Fiscales, Informe 9/1998, febrero, 1998, entrega núm. 2.
- ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, Juan: «La actuación injustificada de actuaciones inspectoras y los efectos que se derivan en materia de prescripción», *Tribuna Fiscal*, núm. 68, junio de 1996.
- BAYONA DE PEROGORDO, Juan José y María Teresa SOLER ROCH: *Derecho Financiero*, vols. I y II, librería Compás. Alicante, 1989.
- CASTÁN: *Derecho Civil Español Común y Foral*, t. I, vol. II. Madrid, 1971.
- CHECA GONZÁLEZ, Clemente: «Derechos y garantías en el procedimiento de inspección», en el libro colectivo *Derechos y Garantías del Contribuyente (Estudio de la nueva ley)*, Lex Nova. Valladolid, 1998.
- CHIOVENDA, José: *Principios de Derecho Procesal Civil*, t. II, vol. I, Instituto Editorial Reus. Madrid.
- CLAVIJO HERNÁNDEZ, FRANCISCO: «La liquidación: liquidaciones provisionales y definitivas», en el libro colectivo homenaje a Sainz de Buja, *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, vol. II, Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 1991.
- CORTÉS DOMÍNGUEZ, Matías: *Ordenamiento tributario español*, 4ª edición, Civitas. Madrid, 1985.

- DE ANGEL YAGÜEZ, Ricardo: «Caducidad y Autonomía Privada: Especial referencia a la interrupción de la caducidad por acuerdo de las partes», en *La Ley*, 1986-4.
- DE CASTRO Y BRAVO, Federico: *Temas de Derecho civil*, 1972.
- DE LA NUEZ SÁNCHEZ-CASCADO, Elisa; JAVIER APARICIO SALOM y Modesto OGEA MARTÍNEZ-OROZCO: «Alcance de la interpretación del artículo 31.4 del Reglamento General de Inspección de los Tributos según las Sentencias del Tribunal Supremo de 28 de febrero de 1996 y de la Audiencia Nacional de 25 de febrero de 1997», *Carta Tributaria: Monografías*, suplemento a documentación núm. 269, de 15 de mayo de 1997.
- DE MIGUEL CANUTO, Enrique: «La caducidad del procedimiento inspector y la interrupción injustificada de actuaciones inspectoras», en *Tribuna Fiscal*, núm. 93, julio 1998.
- DÍEZ PICAZO, Luis y Antonio GULLÓN BALLESTEROS: *Sistema de Derecho Civil*, vol. I, 5ª edición, Tecnos. Madrid, 1985.
- *Instituciones de Derecho Civil*, vol. I, Tecnos. Madrid, 1995.
- DÍEZ PICAZO, Luis: *La prescripción en el Código civil*, editorial Bosch. Barcelona, 1964.
- Comentario al art. 1930 del Código Civil, dentro de la obra colectiva *Comentario del Código Civil*, t. II, Ministerio de Justicia. Madrid, 1991.
- DÍEZ-OCHOA AZAGRA, José María: «Incidencia de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, en el derecho tributario sancionador», *Tribuna Fiscal*, núm. 42, abril 1994.
- ESCRIBANO LÓPEZ, Francisco: «Procedimiento de liquidación: Presupuestos metodológicos y consecuencias prácticas. Prescripción e interrupción de plazos», *Crónica Tributaria*, núm. 19, 1976.
- ESEVERRI MARTÍNEZ, Ernesto: «Apuntes sobre la prescripción tributaria», en *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 57, 1988.
- FADDA Y BENZA: *Notas al Windscheid*. Torino, 1926.
- FALCÓN Y TELLA, Ramón: *La prescripción en materia tributaria*, La Ley. Madrid, 1992.

- «Interrupción de las actuaciones inspectoras y consumación de la prescripción: la conveniencia de generalizar el plazo de seis meses a todos los procedimientos de gestión tributaria», en *Quincena Fiscal*, núm. 5, marzo, 1997.
- «Aspectos positivos y negativos de la Ley de Derechos y Garantías del contribuyente (I): especial referencia a la suspensión de las sanciones y al plazo máximo de duración de los procedimientos», en *Quincena Fiscal*, núm. 6, marzo, 1998.
- «Prescripción de tributos y sanciones», *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 98, abril-junio, 1998.
- FENELLÓS PUIGSERVER, Vicente: «La duración de las actuaciones inspectoras. El nuevo artículo 29 de la Ley 1/1998. Una concesión a los intereses particulares», *Tribuna Fiscal*, núm. 96, octubre, 1998.
- *El Estatuto del Contribuyente (Comentarios a la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de derechos y garantías de los contribuyentes)*, Ediciones Tro. Valencia, 1998.
- FERNÁNDEZ JUNQUERA, Manuela: «Derechos generales de los contribuyentes», en el libro colectivo *Derechos y Garantías del Contribuyente (Estudio de la nueva ley)*, Lex Nova. Valladolid, 1998.
- GARCÍA AMIGÓ: *Instituciones de Derecho Civil*, t. I.
- GARCÍA AÑOYEROS, Jaime: «Las fuentes del Derecho en la Ley General Tributaria», *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 54.
- Prólogo a la obra de FALCÓN Y TELLA, Ramón: *La prescripción en materia tributaria*, La Ley. Madrid, 1992.
- GARCÍA BERRO, Florián: *Los procedimientos tributarios y la Ley 30/1992 desde la nueva perspectiva de la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*, Marcial Pons. Madrid, 1998.
- GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo y Tomás-Ramón FERNÁNDEZ: *Curso de Derecho Administrativo II*, cuarta edición, Civitas. Madrid, 1993.
- GÉNOVA GALVÁN, Alberto: «La prescripción tributaria», en *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 57, 1988.
- GÓMEZ CALLE, E.: voz «Caducidad. (Derecho Civil)», en *Enciclopedia Jurídica Básica*, Civitas. Madrid, 1994.

- GÓMEZ CORRALIZA, Bernardo: «Comentarios jurisprudenciales sobre la caducidad», en *Revista Jurídica Española. La Ley*, 1988-4.
-*La caducidad*, Montecorvo. Madrid, 1990.
- GÓMEZ PUENTE, Marcos: «¿Caducan los expedientes tributarios de inspección por causa de la Administración? (Sobre la perención y la prescripción tributarias)», *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm. 283, 27 de febrero de 1997.
-*La inactividad de la Administración*, Aranzadi. Navarra, 1997.
- GONZÁLEZ PÉREZ, Jesús y FRANCISCO GONZÁLEZ NAVARRO: *Comentarios a la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (Ley 30/1992, de 26 de noviembre)*, Civitas. Madrid, 1997.
- GRAWEIN: *Verjährung und gesetzliche Befristung*. Lipsia, 1880.
- GUASP, Jaime: *Derecho Procesal Civil*, t. I, 4ª edición, revisada y adaptada por ARAGONESES, Pedro, Civitas. Madrid, 1998.
- LONGAS LAFUENTE, Antonio: «El plazo de prescripción de las infracciones tributarias: estudio del artículo 64 c) de la Ley General Tributaria. Incidencia de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre», *Crónica Tributaria*, núm. 80, 1996.
- LOZANO, Blanca: *La extinción de las sanciones administrativas y tributarias*, Marcial Pons. Madrid, 1990.
- MANRESA Y NAVARRO, José María: *Comentarios a la Ley de Enjuiciamiento Civil*, t. II, Instituto Editorial Reus. Madrid, 1953.
- MANTERO SÁENZ, Alfonso: «La prescripción en el Derecho tributario», *Hacienda Pública Española*, núm. 52, 1978.
- MARTÍN CÁCERES, Adriana Fabiola: *La prescripción del crédito tributario*, Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons. Madrid, 1994.
- MARTÍN QUERALT, Juan: «La aplicación de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, en los procedimientos administrativos en materia tributaria», *Tribuna Fiscal*, núm. 32, junio 1993.
- MENÉNDEZ HERNÁNDEZ, José: «La caducidad de los derechos, según la Ley General Tributaria y la legislación arancelaria», *Crónica Tributaria*, núm. 50/1984.

- «La pretendida caducidad tributaria y la imposible jurisprudencia», en *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 244, 1997.
- MENÉNDEZ REXACH, Angel: «Procedimientos administrativos: finalización y ejecución», en la obra colectiva *La nueva Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común*, dirigida por LEGUINA VILLA, Jesús y Miguel SÁNCHEZ MORÓN, Tecnos. Madrid, 1993.
- MODICA: *Teoria della decadenza nel diritto civile italiano*. Torino, 1906.
- MORENO, Fausto: *Nueva enciclopedia jurídica* editada por Seix (t. III. Barcelona, 1978, pg. 503), voz caducidad.
- MORILLO MENÉNDEZ, Antonio: *Las sanciones tributarias. De la teoría penal a la práctica administrativa*, Tirant lo Blanch. Valencia, 1996.
- PALLARES, Eduardo: *Diccionario de Derecho Procesal Civil*, 15ª edición, «Porrua, SA». México, 1983.
- PARADA VÁZQUEZ, J. R.: *Derecho Administrativo I, Parte General*, Marcial Pons. Madrid, 1989.
- PÉREZ ROYO, Ignacio: «La prescripción en las actuaciones inspectoras», en *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 96, octubre-diciembre, 1997.
- PRIETO CASTRO, Leonardo: *Exposición del Derecho Procesal de España*, t. I, Librería General. Zaragoza, 1941.
- PRIETO-CASTRO Y FERRÁNDIZ, Leonardo: *Tratado de Derecho Procesal Civil*, Aranzadi. Pamplona, 1982.
- PUIG BRUTAU, José: *Caducidad, prescripción extintiva y usucapión*, Bosch. Barcelona, 1988.
- QUINTUS MUCIUS SCAEVOVA: *Código Civil*, t. XXXII, vol. I, Instituto Editorial Reus. Madrid, 1965.
- RAMOS MÉNDEZ, FRANCISCO: *Derecho Procesal Civil*, Bosch. Barcelona, 1980.
- RODRÍGUEZ MORATA, Federico A.: *Comentarios al Código Civil y Compilaciones Forales*, dirigidos por ALBADALEJO, Manuel y Silvia DÍAZ ALABART, t. XXV, vol. I, Edersa. Madrid, 1993.

- RODRÍGUEZ-ARANA MUÑOZ, Jaime: *La caducidad en el Derecho administrativo español*, Montecorvo. Madrid, 1993.
- ROSENBERG: *Verjährung und gesetzliche Befristung, Nach dem Bürgerlichen Recht des deutschen Reichs*, 1904.
- RUBIO TORRANO, Enrique: «La caducidad en Derecho civil español», *Aranzadi civil*, 1995, t. III, vol. III.
- RUIZ GARCÍA, José Ramón: *La liquidación en el ordenamiento tributario*, Civitas. Madrid, 1977.
- SÁINZ DE BUJANDA, Fernando: *Lecciones de Derecho Financiero*, 4ª de Facultad de Derecho, Universidad Complutense. Madrid, 1986.
- SAINZ MORENO, Fernando: «Obligación de resolver y actos presuntos», en la obra colectiva *La nueva Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común*, dirigida por LEGUINA VILLA, Jesús y Miguel SÁNCHEZ MORÓN, Tecnos. Madrid, 1993.
- SESMA SÁNCHEZ, Begoña: «Sanciones: procedimiento», en el libro colectivo *Derechos y Garantías del Contribuyente (Estudio de la nueva ley)*, Lex Nova. Valladolid, 1998.
- SOLER ROCH, María Teresa: Comentarios a los arts. 23, 29 y 34 de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, incluidos en un libro colectivo sobre dicha norma pendiente de publicación.
- URÍA FERNÁNDEZ, Francisco: «Procedimientos sancionadores en el ámbito tributario. Repercusiones de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre», *Tribuna Fiscal*, núm. 49, noviembre, 1994.
- VEGA HERRERO, Manuela: *La prescripción de la obligación tributaria*, Lex Nova. Valladolid, 1990.
- En el seno del libro colectivo *Derechos y Garantías del Contribuyente. (Estudio de la nueva ley)*, Lex Nova. Valladolid, 1998, pgs. 617 a 634.
- WEIS: *Verjährung und gesetzliche Befristung Nach dem Bürgerlichen Rechte des deutschen Reichs*, 1905.